

Alma Mater Studiorum – Università di Bologna

DOTTORATO DI RICERCA IN DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO

Ciclo xxv

Settore Concorsuale di afferenza: 12/D2

Settore Scientifico disciplinare: IUS/12

LA TUTELA DEL CONTRIBUENTE NELLO SCAMBIO DI INFORMAZIONI TRA STATI MEMBRI UE

Presentata da: Cinzia Leonelli

Coordinatore Dottorato
Chiar.mo Prof. Adriano Di Pietro

Relatore
Chiar.mo Prof. Adriano Di Pietro

Esame finale anno 2014

Indice

Introduzione p. 3

Capitolo 1

La cooperazione amministrativa attuata tramite lo scambio di informazioni

1.1 La cooperazione in materia tributaria sul piano internazionale e nell'Unione Europea attuata tramite lo scambio di informazioni p. 15

1.2 Scambio d'informazioni: modalità attuative ed evoluzioni future p. 41

Capitolo 2

I limiti alla scambio di informazione e "tutela indiretta del contribuente"

2.1 La non obbligatorietà nell'attivazione della procedura di scambio di informazioni p. 51

2.2 I principi che regolano e limitano lo scambio d'informazioni p. 54

2.3 Efficacia probatoria delle informazioni acquisite nel rispetto della procedura..... p. 85

Capitolo 3

Il Contribuente e la cooperazione amministrativa tra diritti non garantiti e tutele affidate alle autonomie procedurali domestiche

3.1 I requisiti presupposti del procedimento di scambio d'informazioni..... p. 88

| | |
|---|--------|
| 3.2 Utilizzabilità delle informazioni acquisite illegittimamente | p. 98 |
| 3.3 La comunicazione dell'avvio della procedura e il diritto del contribuente di farne parte..... | p. 116 |
| 3.4 Contenuto minimo dell'informazione scambiata | p. 140 |

Capitolo 4

Principi e diritti dell'UE applicabili allo scambio d'informazioni

| | |
|---|--------|
| 4.1 I diritti fondamentali del "contribuente europeo" | p. 148 |
| 4.2 Principio di proporzionalità..... | p. 158 |
| 4.3 Diritto al contraddittorio | p. 163 |

Capitolo 5

| | |
|--------------------------|--------|
| <i>Conclusioni</i> | p. 173 |
|--------------------------|--------|

| | |
|---------------------------|--------|
| <i>BIBLIOGRAFIA</i> | p. 180 |
|---------------------------|--------|

Introduzione

La collaborazione internazionale tra amministrazioni tributarie è diventato uno strumento indispensabile per promuovere l'evoluzione dei diversi ordinamenti tributari e per fornire risposte, soluzioni a problematiche comuni. Uno strumento che incide sui rapporti tra ordinamenti oltre che su quelli tra ordinamenti e contribuenti. L'efficienza dell'attività delle amministrazioni tributarie nell'attuazione del prelievo tributario relativo alle attività internazionale dipende in particolar modo dall'efficienza dei mezzi di cooperazione amministrativa. La globalizzazione dei mercati, la crescente liberalizzazione delle attività economiche, l'internazionalizzazione degli strumenti finanziari, il commercio elettronico conoscono un'evoluzione considerevole che rende difficile per gli stati accertare il corretto ammontare dell'imposte in considerazione del limite alla potestà tributaria degli stati rappresentato dal principio di territorialità. Questi cambiamenti ormai inarrestabili in continuo divenire danno luogo ad un'ampia serie di comportamenti patologici quali la competizione fiscale dannosa, l'indebita sottrazione della materia imponibile da alcuni ordinamenti in favore di altri, la non corretta allocazione dei ricavi e costi per i soggetti appartenenti ad ordinamenti diversi, causando per gli stati membri e non importanti perdite di bilancio. Il tutto aggravato da una crisi economica finanziaria che a pochi precedenti che ha cambiato gli ordinari assetti del potere mondiale, spostando il baricentro del potere e delle egemonie economiche in capo a paesi non Ocse, in capo a queglii stati definiti dagli economisti "BRICS"¹ ora in grado influenzare in maniera determinante gli equilibri dei mercati internazionali. E non si può dimenticare la consueta "spina sul fianco" rappresentata dai paradisi fiscali e i paesi a fiscalità privilegiata ancora molto insidiosa e fonte di distrazione di materia imponibile per gli stati. In questa

1 Brasile, Russia, India, Cina e Sud Africa .

situazione gli stati hanno maturato la consapevolezza che i fenomeni di evasione ed elusione transnazionale possono essere contrastati con una disciplina della cooperazione tra amministrazioni finanziarie che garantisca efficacia ed efficienza all'attività di tutela degli ordinamenti tributari di ciascun stato. Il nuovo approccio degli stati verso questa materia ha conosciuto un'evoluzione che non ha voluto cedere il passo ai grandi cambiamenti che hanno reso un mondo tanto grande e anche tanto complesso. E' divenuto evidente che la cooperazione è indispensabile tutte le volte in cui una determinata fattispecie tributaria coinvolga interessi facenti capo ad ordinamenti giuridici differenti, che i singoli Paesi non sarebbero in grado di individuare e realizzare autonomamente. Partendo dall'assunto, che per gli stati non è, in ogni caso, possibile la realizzazione della collaborazione internazionale mediante l'emanazione di norme interne unilaterali, ed alla luce dell'inesistenza di principi internazionali universalmente riconosciuti, anche di fonte consuetudinaria, che prevedano un obbligo alla collaborazione internazionale in materia fiscale ed alla collaborazione in generale. L'obbligo di collaborazione internazionale non rientra nemmeno fra i principi costituzionali contenuti nei singoli Stati caratterizzanti la comunità internazionale. In assenza di un principio internazionale che la imponga, la collaborazione internazionale non può che essere realizzata attraverso accordi internazionali. La collaborazione internazionale, quantomeno, richiede, quindi, intese fra gli Stati interessati. Esse sono dirette all'adozione di un diritto interno armonizzato in modo tale da permettere l'attuazione, nei rispettivi Paesi, delle norme contenute negli accordi internazionali.

Nemmeno il trattato dell'Unione Europea e il trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea annoverano un obbligo di cooperazione tra stati membri. Il diritto derivato che negli anni ha disciplinato questa materia ha trovato la propria giustificazione, il proprio fondamento nella corretto funzionamento del mercato interno.

L'attività di cooperazione internazionale è stata delineata e definita da illustre dottrina² nei seguenti termini : *La cooperazione internazionale in materia tributaria, ha per oggetto l'assistenza "nell'esplicazione delle reciproche potestà tributarie, in modo da renderne possibile l'attuazione nei casi in cui, viceversa, l'interferire delle diverse sfere personali e territoriali la renderebbe ineffettuabile o malagevole". L'assistenza tributaria internazionale si attua attraverso l'attività coordinata, ma distinta, di organi interni di due o più Stati, mirante di volta in volta ad attuare i fini di uno di essi indifferentemente, fini trovanti rispondenza negli analoghi degli altri, aventi egualmente diritto alla loro attuazione.*

Essa si ripercuote sul fronte interno, andando ad incidere sulle norme tributarie nazionali dei singoli Paesi interessati. Sono proprio tali norme che, invero, specificano le modalità ed i limiti della collaborazione imposta a livello internazionale, rendendo, in tale maniera, concreto e possibile l'esercizio della potestà tributaria di un altro Paese.

Le norme di diritto internazionale tributario riguardano la materia tributaria non in quanto si riferiscono ai rapporti tributari che nascono tra i soggetti dell'ordinamento internazionale, bensì in quanto riguardano l'attività tributaria degli Stati e, quindi, indirettamente i rapporti tributari, fondati sul diritto statale interno, intercorrenti fra singoli Stati ed i soggetti passivi dei rispettivi ordinamenti. Pertanto, il diritto internazionale tributario ha come suoi principali interlocutori gli Stati. Anche le procedure internazionali, nonchè quelle dell'Unione Europea, di cooperazione si rivolgono agli stati. Tuttavia gli interessi coinvolti non sono certamente ed unicamente quelli degli stati, la sfera soggettiva dei contribuenti viene coinvolta direttamente tutte le volte che viene data esecuzione ad una procedura di cooperazione.

Ed importanza non trascurabile l'impossibilità per il contribuente di invocare il

² Udina M., il diritto internazionale tributario, Padova, 1949, p.428.

rispetto dei limiti e dei principi previsti nelle disposizioni che regolano gli strumenti di collaborazione amministrativa. Il punto fondamentale riguarda la natura delle norme che pongono vincoli e limiti allo scambio d'informazioni e la rilevanza della loro violazione nell'ambito del rapporto tra autorità fiscale e singolo contribuente. Parte della dottrina³ svaluta le conseguenze di eventuali violazioni, collocandole sul piano dei rapporti tra autorità fiscali degli stati membri, piuttosto che sulla validità degli atti, evidenziando che i vincoli ed i limiti sono posti a tutela degli stati e non dei singoli individui, sottolineando inoltre che si tratta di divieti non in senso stretto, spostando il problema unicamente sull'inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite. Una teoria più recente⁴ ritiene che la circostanza che i vincoli e i limiti siano posti negli interessi degli stati è smentita dalla natura dei valori coinvolti non è condivisibile in quanto è del tutto normale configurare la tutela degli interessi legittimi a fronte di norme poste nell'interesse pubblico. Il riconoscimento di un diritto soggettivo o interesse legittimo in capo ai contribuenti al rispetto dei limiti in argomento garantirebbe una tutela "diretta" più pregnante ed efficace rispetto ad una tutela solo "indiretta". La questione dell'invocabilità del rispetto dei limiti prescritti nell'attuazione dell'assistenza tributaria da parte dei contribuenti si insinua all'interno di uno degli aspetti più complessi e più problematici in relazione alla disciplina dello scambio d'informazioni che è quello della tutela dei contribuenti ai quali la procedura di cooperazione internazionale si riferisce. Tradizionalmente, senza distinzione tra disposizioni comunitarie od internazionali, non sono previste tutele e garanzie dei diritti che possono essere lesi dall'attuazione delle cooperazione ne discende che tale mancanza può e deve essere colmata per il tramite dei diritti riconosciuti, in virtù del principio di autonomia procedimentale,

3 ADONNINO P., la cooperazione amministrativa, ed. cedam, 2005.

4 Del Federico L., tutela del contribuente e integrazione europea, p.275

negli ordinamenti degli stati.⁵ Per cui la tutela può variare da Paese a Paese, in generale, presenta varie difficoltà e non sempre si può ritenere soddisfacente.

Gli atti di diritto derivato dell'Unione Europea che disciplinano la materia in argomento, in particolare le disposizioni più recenti⁶, rispettano i diritti fondamentali e ottemperano ai principi riconosciuti in particolare dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea. Con il trattato di Lisbona del 2007⁷ è stato inserito, nell'art. 6⁸ del TUE, il riconoscimento dello stesso valore giuridico dei Trattati ai diritti e alle libertà sancite nella carta dei diritti fondamentali dell'UE nonché l'adesione alla Convenzione Europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali⁹. Questi diritti e principi, giuridicamente riconosciuti dall'Unione possono e sono in grado di sopperire alla totale mancanza di considerazione del contribuente sul piano giuridico, andando a colmare quei vuoti di tutele, che caratterizzano in maniera evidente le procedure di cooperazione tra amministrazioni tributarie, questa è una domanda importante da porsi a cui, con

5 Dorigo S., La cooperazione fiscale internazionale, in Principi di diritto tributario europeo e internazionale, a cura di Sacchetto C., Giappichelli Editore anno 2011, p.216

6 I seguenti atti di diritto derivato dell'Unione Europea che dispongono in materia di cooperazione fanno tutti riferimento ai diritti fondamentali ed ai principi riconosciuti nell Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea: direttiva n. 16/2011, che disciplina la cooperazione in materia fiscale, considerando n.28 recita: *La presente direttiva rispetta i diritti fondamentali e osserva i principi riconosciuti in particolare dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea*; direttiva 389/2012 relativa alla cooperazione in materia di accise al considerando n. 25: *il presente regolamento rispetta i diritti fondamentali e osserva i principi riconosciuti dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, in particolare il diritto alla protezione dei dati personali*; regolamento 1798/2003, cooperazione amministrativa in materia di imposta sul valore aggiunto, al considerando n. 18, *il presente regolamento rispetta i diritti fondamentali e ottempera ai principi riconosciuti in particolare dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea*.

7 Entrato in vigore 1 gennaio 2009.

8 Art. 6 l'unione riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea del 7 dicembre 2000, adattata il 12 dicembre 2007 a Strasburgo, che ha lo stesso valore giuridico dei trattati. Le disposizioni della Carta non estendono in alcun modo le competenze dell'Unione definite nei trattati. I diritti, le libertà e i principi della Carta sono interpretati in conformità delle disposizioni generali del titolo VII della Carta che disciplinano la sua interpretazione e applicazione e tenendo in debito conto le spiegazioni cui si fa riferimento nella Carta, che indicano le fonti di tali disposizioni.

2 L'Unione aderisce alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali. Tale adesione non modifica le competenze dell'Unione definite nei trattati.

3 I diritti fondamentali, garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali.

9 Gran Bretagna e Polonia hanno ottenuto una clausola di esclusione (cosiddti "opt-out") per non applicare la Carta e preservare le proprie prerogative in materia.

il presente elaborato, si intende dare una risposta. La giurisprudenza della Ue e della CEDU con le proprie pronunce ha in parte dato risposta al quesito delineando una serie di diritti, in applicazioni anche delle Carte dei diritti Ue e Cedu, applicabili alla materia tributaria. Tuttavia non si può ritenere che la disciplina plasmata dalle Corti Europee sia in grado di colmare un vuoto così grande. Ne lo sono le autonomie procedimentali degli stati, nonostante il valore riconosciuto ai diritti dei contribuenti, in alcuni stati sono espressi in carte costituzionali in altri sono previsti in leggi *ad doc*, denominate statuti, qualunque sia la base giuridica dei diritti riconosciuti ai contribuenti il limite è sempre il medesimo rappresentato dal confine nazionale, espressione reale del principio di territorialità. Di fronte a questo limite naturale e poco globale comune a tutti gli Stati, si contrappone una "filosofia" predominante degli Stati, dettata da un'esigenza di sopravvivenza, intesa in termini economici e finanziari, necessaria ed inevitabile in un'economia e una finanza che ha dimensione transnazionale e globale che ha favorito il fertilizzare di grandi frodi ed evasioni fiscali, che si è manifestata con la scelta di strumenti di cooperazione internazionale sempre più stringenti e di più rapida applicazione con un forte carattere tecnologico, che stanno attenuando e di fatto annullando le distanze geografiche e informative che storicamente hanno rappresentato il "tallone d'Achille" nei poteri d'indagine delle amministrazioni tributarie. Dimostrazione di questa tendenza finalizzata alla condivisione effettiva di informazioni è la scelta effettuata dagli stati, nelle disposizioni recenti dell'Unione ma anche per il tramite di altri strumenti convenzionali internazionali quali gli accordi amministrativi susseguenti alla conclusione di convenzioni contro le doppie imposizioni, o in attuazione di altre convenzioni o accordi intergovernativi, di puntare in modo predominante sullo scambio d'informazioni automatico, anche definito "routine exchange", consistente nello scambio periodico, per via informatica, di svariate categorie di dati e informazioni concordate preventivamente tra gli stati

interessati¹⁰. Nel contesto attuale questo risulta essere lo strumento su cui gli stati intendono puntare nel prossimo futuro per contrastare i fenomeni patologici che corrodono le basi imponibili degli stati, affianco alla modalità lo scambio di informazione su richiesta che fin dalle fine degli anni 70 ha rappresentato lo strumento principe per l'acquisizione delle informazioni all'interno del territorio sovrano altrui¹¹.

Questo nuovo approccio che risponde più efficientemente a legittime finalità di contenimento delle perdite fiscali, va analizzato nei due aspetti pratici che ne conseguono, uno positivo ed uno negativo. Il primo rappresentato dalla maggior completezza, certezza ed efficacia e per certi versi più rapida condivisione dell'informazioni nello scambio automatico, strumento che raggiunge prima e meglio il suo scopo. Il secondo invece che come detto assume connotazioni negative, perchè va ad acuire le problematiche che da sempre caratterizzano le forme di cooperazione e che la dottrina ha sempre sottolineato, rappresentato dalla mancanza di una tutela del contribuente in una dimensione transnazionale. Il *vulnus* al contribuente il più delle volte si realizza già nella fase di acquisizione, che per sua natura avviene nel paese "straniero" procedimento in cui l'individuo oggetto d'indagine non viene considerato portatore di alcun diritto.

10 La centralità di questo strumento è avvalorata anche dall'attenzione dedicata dall'Ocse a questo tipologia di cooperazione, il 18 luglio 2012 ha pubblicato un report intitolato: Automatic Exchange of Information, nel quale cerca di esplicitare i punti chiave di questo strumento evidenziando il work in progress e framework legale di riferimento per gli stati per promuovere questa tipologia di scambio. Il rapporto è reperibile al sito www.oecd.org.

11 Nel rapporto in realtà l'ocse afferma che lo strumento standard rimane lo scambio su richiesta, infatti alla pag.1 si legge: *The OECD's work in this area is focused on helping make automatic information exchange into an effective compliance tool for countries wishing to use it and does not suggest a change in the current international standard, which is information exchange upon request.* Nell'agreement TIEA (on exchange of information on tax matter) rilasciato dall'Ocse 2002, scopo del modello è la promozione della cooperazione internazionale in materia fiscale con l'obiettivo di fissare lo standard di ciò che può ritenersi rappresentare un effettivo scambio d'informazioni ("for the purpose of the OECD'S initiative on harmful tax practices), prevede come modalità di scambio unicamente quello su richiesta. Anche l'art. 26 della convenzione contro le doppie imposizioni riconosce maggior rilievo a quest'ultima tipologia di acquisizione rispetto allo scambio automatico, almeno fino ai tempi recenti anche se è evidente un cambio di approccio nei confronti di entrambe le forme di scambio d'informazioni.

La cooperazione tra stati coinvolge diversi interessi che è utile evidenziare per capire da un lato la disciplina della materia, in considerazione della pluralità delle fonti normative che la regolano e dall'altro le difficoltà e i problemi che da essa derivano.

La cooperazione coinvolge una serie di interessi statuali che vengono di volta in volta presi in considerazione dalle norme che la disciplinano: l'interesse alla corretta applicazione delle norme aziendali, l'esigenza di tutelare le peculiarità di ciascun sistema giuridico nazionale con particolare riferimento ai principi costituzionalmente protetti, l'esigenza di tutelare l'economia nazionale, escludendo quelle comunicazioni che possono agevolare la concorrenza straniera, l'interesse ad un efficiente utilizzo delle risorse limitando l'impiego a quelle situazioni che effettivamente lo giustificano (ci si riferisce ai principi di sussidiarietà e reciprocità). Ma coinvolti sono anche gli interessi propri dei contribuenti: l'interesse ad evitare una ingiusta doppia imposizione, l'interesse alla corretta acquisizione delle informazioni ed alla loro riservatezza, l'interesse a non scambiare le informazioni che possono alterare la libera concorrenza ed infine l'interesse a forme di tutela che consentono un'efficace reazione avverso l'acquisizione di informazioni non conformi alla legge o finalizzata al perseguimento di scopi illegittimi.

In alcune situazioni si realizza una convergenza tra i diversi interessi come nel caso della doppia imposizione sia lo stato sia il contribuente hanno interesse ad evitarla, in altri casi invece si realizza una contrapposizione ad esempio quando il contribuente ha diritto ad opporsi ad una cooperazione illegittima che contrasta con il fondamentale interesse dello stato al reciproco scambio delle informazioni. L'attuale orientamento, sia a livello internazionale ed europeo, è diretto verso un'incisiva e più pressante cooperazione che tende a massimizzare la condivisione delle informazioni, spinto non più da scelte di opportunità ma di necessità finanziarie. Le norme che regolano la disciplina della cooperazione sono strutturate

pe soddisfare le esigenze delle amministrazioni mentre il contribuente riceve solo una tutela indiretta limitata a quelle situazioni in cui la posizione del contribuente converge con quello dell'ordinamento richiesto. Le norme che legittimano la cooperazione dovrebbero cercare di giungere al giusto equilibrio fra le contrapposte esigenze nel rispetto dei valori costituzionalmente protetti. Il giusto equilibrio, oltre ad essere auspicabile, perché più conforme ai principi di civiltà giuridica, potrebbe avere risvolti positivi sull'efficacia degli strumenti di cooperazione favorendo il superamento della storica ritrosia che alcuni Stati hanno quando si tratta di mezzi di collaborazione, a causa della mancanza di fiducia nei confronti degli altri stati, motivata da diverse ragioni, tra cui la diversa considerazione dei diritti dell'individuo nell'ordinamento da un lato e dei poteri dello stato dall'altro.

Il presente contributo intende evidenziare, l'importanza centrale di questo strumento di cooperazione per gli stati membri dell'Unione, ritenendo più che auspicabile uno sviluppo coerente ed efficiente di questa modalità di cooperazione, che se attuata nella massima condivisione di interessi e obiettivi può in parte neutralizzare quelli effetti negativi che sono "figli" di un Unione, che dopo più di 50 anni dalla sua nascita, rimane sostanzialmente economica e non politica. Effetti che si concretizzano nel proliferare di condotte evasive e fraudolente, a danno dei bilanci degli Stati, che sfruttano e approfittano delle diversità legislative, giuridiche e politiche di 28 Stati Membri. Il punto di partenza dell'elaborazione è dunque l'esame dell'evoluzione della cooperazione amministrativa, attuata per il tramite dello scambio di informazioni, in ambito internazionale e soprattutto nell' Unione UE. Oggetto della disamina sono le principali normative comunitarie che disciplinano lo scambio di informazioni (dir. 2011/16/UE, dir.2003/48/CE, reg. UE 904/2010, reg. CE 515/1997, reg. UE 389/2012). Particolare attenzione e approfondimento viene rivolto alla modalità dello scambio d'informazione a

richiesta e allo scambio automatico, il tema centrale è il procedimento, come si articola, soprattutto dal punto di vista dell'acquisizione dell'informazioni da una parte e l'utilizzo di esse dall'altra. L'abuso dello strumento cooperativo da parte degli Stati Membri, portato ai limiti estremi con il tentativo, a volte andato a buon fine, di sanare l'illecita acquisizione di informazione avvenute con condotte *contra legem* (il caso più noto è quello delle liste trafugate di dati all'insaputa degli istituti bancari detentori delle informazioni), utilizzando e approfittando della procedura di scambio di informazioni, evidenzia il lato patologico che può assumere lo strumento cooperativo in fase applicativa creando un vulnus al contribuente che non sempre trova ristoro negli ordinamenti nazionali, o nei diritti garantiti dalla Carta dei diritti Fondamentali UE e CEDU. Le diversità linguistiche, le diverse procedure di controllo, le molteplici di culture amministrative sono altre problematiche applicative connesse allo scambio di informazioni il cui esame si rende necessario per individuare i limiti e le mancanze del precetto normativo che disciplina e sui cui si fonda la cooperazione amministrativo tributaria stessa.

E' assodato che lo scambio di informazioni trova la sua ragion d'essere nelle esigenze di protezione dei bilanci nazionali e di quello UE, infatti nel primo considerando della direttiva sulla cooperazione fiscale viene affermato che nell'era della globalizzazione la necessità per gli Stati membri di prestarsi assistenza reciproca nel settore della fiscalità si fa sempre più pressante. La mobilità dei contribuenti, il numero di operazioni transfrontaliere e l'internazionalizzazione degli strumenti finanziari conoscono un'evoluzione considerevole, che rende difficile per gli Stati membri accertare correttamente l'entità delle imposte dovute. Questa difficoltà crescente si ripercuote negativamente sul funzionamento dei sistemi fiscali e dà luogo alla doppia tassazione, la quale di per sé induce alla frode e all'evasione fiscale, mentre i poteri di controllo restano a livello nazionale. I nuovi atti "comunitari" che regolano la materia, n. 16 del 15.02.2011 ed il regolamento

904/2010, discendono da questa consapevolezza che ha condotto ad un approccio totalmente nuovo, con riguardo alla materia della cooperazione in campo fiscale, ed in particolare all'elaborazione di un nuovo testo che ha conferito agli Stati membri la competenza necessaria per cooperare in modo efficace a livello internazionale al fine di ovviare agli effetti negativi sul mercato interno di una globalizzazione in continua espansione. Le nuove norme non hanno introdotto nessuna previsione in materia di protezione dei contribuenti, infatti a livello normativo è predisposta una tutela meramente indiretta degli interessi del contribuente, non consentendo a quest'ultimo di essere informato dell'avvenuta richiesta di informazioni sul suo conto da parte di una Amministrazione fiscale estera, comunicazione non prevista nemmeno nel caso in cui a presentare la richiesta di acquisizione di informazioni ad altro paese straniero sia lo Stato di residenza del contribuente. Oltre a non essere previsto alcun obbligo di comunicazione in merito alla all'avvio della procedura in argomento, non è previsto un diritto al contraddittorio prima che lo Stato straniero invii le informazioni allo Stato richiedente, non è previsto che sia resa accessibile e ben conoscibile la modalità di acquisizione e la fonte dell'informazione e non prevista la possibilità di una tutela immediata a chi subisca un attività di controllo transnazionale e si ritenga leso nei propri diritti (anche fondamentali). La tutela a cui il contribuente può ricorrere è solo quella nazionale, pur essendo l'attività di acquisizione svolta all'estero ai sensi delle norme istruttorie in vigore nello Stato straniero, si delinea, in questo silenzio costante, con riguardo ai diritti del contribuente, nelle norme sulla cooperazione fiscale, uno sforzo irrealistico di porre sullo stesso piano le procedure di acquisizione straniere a quelle nazionali, nonostante che in ambito UE non si sia mai attuata e nemmeno pensata l'armonizzazione delle procedure di controllo in ambito fiscale degli Stati Membri UE. Non rimane che auspicare, pur rischiando di essere giudicati visionari, che si provveda presto a codificare sul piano internazionale ed europeo un decalogo di

garanzie del contribuente soggetto a scambio di informazioni, come peraltro affermato dal Commissario UE alla fiscalità¹² e come reclamato dagli operatori di settore che hanno di recente elaborato una proposta di “Statuto universale” del contribuente¹³.

¹²SEMETA, A., The importance of information exchange in tax matters, SPEECH/10/653. Leuven, 16 novembre 2010.

¹³Reperibile sui seguenti siti: <http://www.aotca.org/> e <https://www.cfe-eutax.org/>.

Capitolo 1

La cooperazione amministrativa attuata tramite lo scambio di informazioni

1.1 La cooperazione in materia tributaria sul piano internazionale e nell'Unione Europea attuata tramite lo scambio di informazioni

La storica mancanza di un principio internazionale di collaborazione tra Stati in materia tributaria e la necessità di ottenere forme reciproche di collaborazione nell'accertamento, ha fatto sì che la collaborazione amministrativa tra Stati si sia sviluppata per mezzo di trattati internazionali. Questa esigenza fu sentita già in tempi lontani nonostante il panorama economico, sociale, politico e commerciale fosse molto differente, sicuramente estremamente molto più semplice, rispetto a quello attuale perché caratterizzato da aree geografiche e territoriali molto chiuse dove i poteri sovrani erano assoluti, i confini dello Stato difficilmente eludibili, le piccole e grandi distanze territoriali difficilmente superabili. Lo stesso commercio viveva in una dimensione molto limitata ben diversa dalla realtà di oggi che si realizza in misura importante su scala transnazionale e globale. Infatti il particolare atteggiarsi dei fattori economici dominanti collocavano la ricchezza ed il reddito prevalente all'interno di ciascun singolo ordinamento con limitate possibilità di dover ricorrere all'ausilio di altri Stati. Nonostante i tempi decisamente diversi le prime forme di cooperazione amministrativa tra Stati risalgono alla prima metà dell'Ottocento¹⁴, si trattava di convenzioni che concernevano la problematica

14 GANGEMI B., Cahiers de droit fiscal international, volume LXXVb, 1990, p. 19; ADONNINO P., *Doppia imposizione (diritto tributario)*, in Enc. Dir., Milano, 1964, vol. XIII, p. 1008 ss; BARASSI M., cooperazione tra amministrazioni fiscali, in Dizionario dir. Pubbl., a cura di S. Casse

dell'assistenza in materia di riscossione dell'imposta di registro e di successione. Questi accordi rappresentano primi esempi, da un punto di vista storico, di trattati internazionali in materia tributaria e vennero stipulati dal 1843 al 1845 fra il Belgio e rispettivamente la Francia, l'Olanda ed il Lussemburgo. Trattati limitati ad un numero ristretto di fattispecie impositive, concernenti i beni immobili, che venivano stipulate soprattutto per l'acquisizione di informazioni e documenti, esclusivamente per queste tipologie di imposte. L'obiettivo era quello di fornire a ciascuna parte contraente, la lista e la descrizione completa delle transazioni immobiliari, eseguite dai cittadini di uno Stato nel territorio di un altro Paese. Si cercava di assicurare la riscossione delle imposte su tutti gli atti traslativi od attributivi di diritti reali fra vivi od a causa di morte. Si può affermare che questi accordi rappresentano tentativi messi in atto dagli stati per contrastare i primi fenomeni evasivi di carattere transnazionale¹⁵. Successivamente altri accordi furono conclusi, sempre in materia di imposta di registro e successioni, tuttavia il periodo più significativo nell'evoluzione delle convenzioni in materia fiscale ha inizio alla fine della prima guerra mondiale in cui si assistette ad un vero e proprio proliferare di convenzioni internazionali¹⁶. Con il termine del primo conflitto mondiale i Paesi formatisi a seguito della cessazione dell'Impero austro-ungarico avvertirono l'esigenza di assicurare i propri interessi finanziari, attraverso la stipulazione di trattati internazionali, principalmente diretti a contrastare il fenomeno della doppia imposizione. La caduta dell'Impero austro-ungarico aveva portato alla formazione di nuovi Stati, ma non aveva determinato l'interruzione dei vincoli economici e commerciali che, nel frattempo, erano sorti fra i diversi territori. Furono, così, stipulati una serie di accordi, parallelamente ad altri volti ad eliminare la doppia

15 Tale fenomeno in quei tempi era ancora in fase embrionale ben diverso e più ampio il significato del termine transnazionale dopo l'inizio "dell'era globale", sul punto DORIGO S., la cooperazione fiscale internazionale, in principi di diritto tributario europeo e internazionale a cura di Sacchetto C., ed. Giappichelli, p. 206.

16 Sacchetto C., Rivista Guardia di Finanza, 2008 n. 2, p. 206

imposizione, che prevedevano norme sull'assistenza fra i nuovi Stati o tra questi e gli Stati preesistenti. Le convenzioni stipulate, peraltro, si caratterizzarono per il fatto che le procedure erano regolamentate in maniera estremamente disomogenea e diversificata. Questo in ragione degli interessi in gioco, che variavano a seconda dei vari tipi d'imposta, del grado di assistenza e delle procedure già esistenti.

Tutte tali convenzioni essere state raramente applicate, essenzialmente per la diversità nella struttura e nell'organizzazione degli ordinamenti amministrativi e dei sistemi fiscali, nonché per la mancanza di fiducia politica fra gli Stati. Uno stimolo determinante alla collaborazione internazionale arrivò, finalmente, dalla Società delle Nazioni, secondo la quale il problema dell'evasione tributaria nei rapporti internazionali non poteva essere l'unico scopo dell'assistenza internazionale tributaria. Il Comitato di esperti della Società delle Nazioni, che lavorò nel quinquennio 1923-1927, predispose quattro modelli di convenzioni bilaterali unitamente ai relativi commentari che si occupavano delle seguenti materie: doppia imposizione del reddito e del patrimonio, doppia imposizione di imposte e di successione, assistenza amministrativa ai fini dell'accertamento fiscale, assistenza giudiziaria per la riscossione dei tributi ai fini dell'accertamento fiscale uno sull'assistenza amministrativa in materia d'imposte e uno sulla riscossione delle stesse, il lavoro redatto annoverava anche un commentario. Questi modelli vennero adottati a Ginevra nel 1928, rielaborati nel corso di una serie di conferenze fiscali regionali, svoltesi nel primo a città del Messico, tra il 1941 e nel 1943, e poi a Londra, nel 1946, al termine delle quali vennero ultimati rispettivamente, il modello di Città del Messico ed il modello di Londra, il contenuto delle convenzioni non divergeva dal modello di Ginevra¹⁷. Il lavoro di elaborazione dei modelli di

¹⁷ Il modello era così denominato "Model Bilateral Convention for the Establishment of Reciprocal Administrative Assistance for the Assessment and Collection of Taxes on Income, Property, Estates and Successions".

convenzione, con l'intenzione di giungere ad un modello uniforme di convenzione contro la doppia imposizione internazionale, venne proseguito dall'OECE¹⁸ e dal suo successore OCSE¹⁹. Nel 1963 venne pubblicato il modello di convenzione contro le doppie imposizioni, il primo modello già prevedeva disposizioni in materia di cooperazione amministrativa, lo scambio d'informazione era inserito nell'art. 26. Le disposizioni che prevedono l'assistenza tributaria internazionale non erano articolate in maniera dettagliata, ma contenevano solo i principi base concernenti lo scambio di informazioni, questa scelta era dettata dalla volontà di proporre regole applicabili nel maggior numero di paesi, che ovviamente avevano ordinamenti estremamente diversi soprattutto in termini di principi, diritto nonché procedure.²⁰ Questo schema, approvato nel 1963, fu successivamente revisionato, prima nel 1977, poi negli anni 2000, 2003, 2005, 2010 ed infine nel 2012, adattamenti che ne hanno esteso la portata pratica al fine di raggiungere un duplice obiettivo. Principalmente ci si proponeva di incrementare le possibilità di ricorrere alla cooperazione tributaria internazionale, sia per l'accertamento dei fatti tributari, collegati a più ordinamenti, sia per combattere fenomeni quali la doppia imposizione, l'evasione e l'elusione fiscale internazionale.

Dall'altro si perseguiva la finalità di eliminare i possibili rischi di interpretazione difforme del Modello da parte dei giudici nazionali e delle Amministrazioni finanziarie dei singoli Stati. Lo schema è, ormai, utilizzato dalla maggior parte dei Paesi come schema per la negoziazione di trattati internazionali sulla doppia imposizione. In particolare, la maggior parte degli Stati modellano le regole in

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

19 Organizzazione Europea per la Cooperazione Economica e lo Sviluppo.

20 Persano F., La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni, 2006 Giappichelli Editore, p.43.

materia di cooperazione tributaria internazionale sulla base delle “clausole tipo”, concernenti lo scambio d’informazioni, contenute nei Modelli OCSE ed ONU di convenzioni contro le doppie imposizioni, disciplinate all’art. 26²¹ di entrambe. L’esistenza di schemi di riferimento reciprocamente accettati risulta vantaggiosa sia ai fini della durata dei negoziati, dal momento che consente un notevole risparmio di tempo e di energie, sia perché, in questo modo, i governanti possono occuparsi di approfondire ulteriori aspetti che essi intendono inserire e regolare nell’ambito di un determinato trattato. Inoltre le Convenzioni-Modello sono pubblicate con i relativi Commentari ai singoli articoli volti a fornire un ausilio interpretativo in sede di applicazione delle corrispondenti convenzioni contro le doppie imposizioni.

Lo scambio di informazioni, previsto dall’art. 26 della convenzione CDI, come

21 L’art. 26 convenzione CDI :The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is foreseeably relevant for carrying out the provisions of this Convention or to the administration or enforcement of the domestic laws concerning taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2.

2. Any information received under paragraph 1 by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, the determination of appeals in relation to the taxes referred to in paragraph 1, or the oversight of the above. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions. Notwithstanding the foregoing, information received by a Contracting State may be used for other purposes when such information may be used for such other purposes under the laws of both States and the competent authority of the supplying State authorises such use.

3. In no case shall the provisions of paragraphs 1 and 2 be construed so as to impose on a Contracting State the obligation:

a) to carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State;

b) to supply information which is not obtainable under the laws or in the normal course of the administration of that or of the other Contracting State;

c) to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process, or information the disclosure of which would be contrary to public policy (*ordre public*).

4. If information is requested by a Contracting State in accordance with this Article, the other Contracting State shall use its information gathering measures to obtain the requested information, even though that other State may not need such information for its own tax purposes. The obligation contained in the preceding sentence is subject to the limitations of paragraph 3 but in no case shall such limitations be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because it has no domestic interest in such information.

esplicato nel commentario OCSE²², prevede diverse modalità per l'attuazione della procedura che può avvenire su richiesta, in via automatica, spontaneamente. E' prevista la possibilità di effettuare verifiche simultanee e che funzionari dello Stato richiedente si rechino presso lo Stato interpellato e partecipino, nelle modalità concordate dalle autorità interessate, all'attività istruttorie poste in essere dallo Stato che deve acquisire informazioni e/o documenti. Infine un'altra forma particolare di scambio di informazioni è quella rappresentata dallo scambio di informazioni in ambito industriale, effettuato fini fiscali, riguardanti uno specifico settore economico. Le procedure poste in essere dallo stato per attuare lo scambio di informazione non sono codificate dalla convenzione ma sono quelle normativamente esistenti negli stati contraenti.

Nell'ambito di questi accordi, non esistono disposizioni che prevedono una tutela diretta per il contribuente che è oggetto di un acquisizione di informazioni in un altro paese. Il diritto di difesa di quest'ultimo può essere esercitato all'interno degli stati nazionali, generalmente nel paese che ha richiesto l'informazione e che presumibilmente la utilizzerà, avvolta le informazioni ottenute potrebbero anche non essere utilizzare, nei limiti delle garanzie da questo riconosciute.

L'articolo 26, qui oggetto di disamina, prevede una serie di limiti, con riguardo all'applicazione delle procedure di scambio informazioni, che legittimano l'opposizione dello Stato richiesto a dare seguito alla cooperazione.

Nel rispetto della regola generale del segreto d'ufficio, da intendersi come protezione della confidenzialità dei dati raccolti e poi trasmessi, l'art. 26 prevede tre principali categorie di limiti²³ di fronte ai quali lo Stato richiesto ha la possibilità di scegliere, in via del tutto discrezionale, se soddisfare o meno la richiesta ricevuta:

22 Commentario ocse dell'art. 26 della Convenzione contro le doppie imposizioni, paragrafo 9 e 9.1, reperibile sul sito www.ocse.com

23Gaffuri A. M., *Fiscalità Internazionale*, 5 / 2004, p. 413; Capolupo Saverio, *Corriere tributario*, 21/2011, p. 1757.

con la prima viene disposto che non si può imporre ad uno Stato di adottare provvedimenti²⁴ in deroga alla propria legislazione o alla propria prassi amministrativa o a quella dell'altro Stato contraente, con la seconda viene escluso l'obbligo in Capo allo Stato richiesto di trasmettere informazioni quando la legislazione o la pratica amministrativa non autorizzano l'autorità dello Stato adito né ad effettuare tali ricerche, né a raccogliere o ad utilizzare dette informazioni per le necessità di tale Stato quella dell'altro Stato contraente ed infine con l'ultimo limite viene stabilito che non è possibile fornire informazioni che non potrebbero rivelare un segreto commerciale, industriale, professionale o un processo commerciale oppure informazioni la cui comunicazione sarebbe contraria all'ordine pubblico. Il commentario fornisce le indicazioni utili all'interpretazione dei limiti in argomento, in particolare al paragrafo 19.3 evidenzia il contenuto da attribuire ai termini: segreto commerciale, professionale, industriale.

Questi limiti²⁵ che seppur previsti nell'interesse degli stati contraenti, rappresentano una forma di tutela indiretta per il contribuente, perchè fanno venire meno l'obbligo degli stati che hanno sottoscritto l'accordo di soddisfare la richiesta ricevuta, seppur tale l'obbligo trascende in mera facoltà, di conseguenza non c'è un divieto assoluto di procedere. Nel caso in cui lo Stato non si astenga dal procedere allora anche quella minima tutela indiretta di cui poteva godere il contribuente non sussiste più. Perciò il contribuente non può far nulla per impedire a priori l'esaurirsi della procedura, tra l'altro come si vedrà, normalmente il contribuente non viene avvisato della procedura di scambio per cui è difficile ipotizzare un intervento preventivo rispetto l'acquisizione delle informazioni, ma rimane in capo ad esso unicamente la possibilità di ricorrere avverso l'atto lesivo dei suoi diritti.

24 Secondo parte della dottrina con l'espressione "provvedimenti amministrativi" ci si riferisce a qualunque atto dello Stato richiesto che sia emesso in conseguenza della richiesta di informazioni.

25 Indicati nel paragrafo terzo, quarto, e quinto dell'art.26 della convenzione contro le doppie imposizioni.

Un profilo interessante si ritrova nell'evoluzione che ha assunto lo scambio di informazioni alla luce della progressiva affermazione dell'istituto in accordi multilaterali. La veste multilaterale del Trattato dovrebbe superare i limiti tipici degli accordi bilaterali, che in quanto tali legano solo i due stati contraenti, infatti capita molto spesso che le operazioni internazionali si estendono a più Paesi, per cui uno scambio di informazioni bilaterale risulta spesso insufficiente, ancorché si possa verificare anche uno scambio di informazioni così detto "triangolare". Un altro limite²⁶ deriva dal fatto che i modelli usualmente utilizzati di convenzione, Ocse e quello Onu, non disciplinano in maniera dettagliata lo scambio di informazioni: tali norme dettano solo le regole di base in materia e poiché i trattati si limitano per lo più a riprodurre le norme dei modelli, la loro applicazione risulta di conseguenza problematica. Infine, un ulteriore limite è costituito dalla mancanza di una tendenziale interpretazione uniforme delle norme sullo scambio di informazione, il che porta a notevoli differenze nella loro applicazione, anche nell'ambito dei diversi trattati conclusi da uno stesso Stato.

Le predette difficoltà hanno portato alla regolamentazione dello scambio di informazioni mediante strumenti multilaterali poiché legano con una disciplina uniforme numerosi Stati più idonei ad assicurare un'efficace cooperazione internazionale. La Convenzione di Strasburgo, redatta il 25 gennaio 1988, è entrata in vigore nel 1995, a seguito della ratifica dei primi cinque Stati: Danimarca, Finlandia, Norvegia, Svezia e Stati Uniti.

Negli anni seguenti si sono aggiunti altri Paesi ed attualmente sono quattordici²⁷.

Essa si caratterizza sia per il essere uno strumento multilaterale, sia per avere ad oggetto non solamente lo scambio d'informazioni in materia fiscale, con riguardo alle imposte sul reddito, sulle accise e con l'esclusione dei dazi doganali, ma anche il

²⁶ ARDITO F., la cooperazione internazionale in materia tributaria, ed. Cedam 2007, p. 347.

²⁷ Per quanto concerne il nostro Paese ha provveduto alla ratifica, intervenuta in data 10 febbraio 2005, con legge n. 19.

servizio di notificazione dei documenti nell'ambito degli Stati contraenti, nonché la mutua assistenza nella fase della riscossione.

Fin ad oggi si è rivelato uno strumento di scarso impatto pratico, stante la limitata adesione dei singoli Stati, di recente sembra che le sue potenzialità possano finalmente manifestarsi concretamente. L'Ocse e il Consiglio d'Europa hanno convenuto di intensificare la cooperazione internazionale, al fine di combattere la frode fiscale e per questo le norme sancite nella convenzione sono state emendate e aggiornate, al fine di rispecchiare questo nuovo consenso. Il Protocollo di emendamento²⁸ prevede inoltre l'apertura della Convenzione a paesi che non sono membri del Consiglio d'Europa o dell'OCSE, rendendola uno strumento di lotta contro la frode fiscale di portata internazionale".

La principale novità è quella di favorire lo scambio d'informazioni bancarie. Infatti, nel caso in cui uno Stato riceva una richiesta d'informazioni bancarie proveniente da un'altra giurisdizione legata alla medesima Convenzione non può rifiutare opponendo la riservatezza degli utenti delle proprie banche o l'interesse di Stato. Inoltre è stato superato il requisito dell'interesse domestico dello Stato richiesto alla raccolta ed allo scambio dell'informazione.

Difatti, il novellato art. 21 della convenzione al par. 3 statuisce che «se l'informazione è richiesta ai sensi della presente Convenzione, lo Stato richiesto userà i propri strumenti di raccolta d'informazioni per ottenere le informazioni richieste, anche nel caso in cui lo Stato richiesto non necessita dell'informazioni ai propri fini fiscali», mentre il successivo par. 4 prevede che «in nessun caso le disposizioni della presente Convenzione possono essere interpretate nel senso di autorizzare lo Stato richiesto a rifiutarsi di fornire tali informazioni unicamente perché non abbia un interesse interno a dette informazioni». Tali disposizioni si allineano a quanto già previsto dal l'art. 26 del Modello di convenzione fiscale sui

²⁸ Protocollo di modifica firmato a Parigi il 27 maggio 2010.

redditi e sul patrimonio²⁹ e confermano la circostanza che, anche a livello internazionale, la lotta all'evasione fiscale passa attraverso politiche di «isolamento» di quei Paesi che non consentono un adeguato scambio di informazioni. L'art. 21 della convenzione impone l'obbligo di mutua assistenza facendo comunque salvo il *principio di reciprocità* nonché «i diritti e le garanzie» che la legislazione dello Stato richiesto riconosce ai soggetti. Cionondimeno, alla luce delle modifiche da ultimo introdotte, vi è da chiedersi se sia stato assicurato un effettivo bilanciamento delle posizioni coinvolte e se la tutela approntata al contribuente, qualora lo scambio comporti la lesione dei suoi diritti, si possa ritenere adeguata e sufficiente. Tra i diritti soggettivi del contribuente che rischiano di essere pregiudicati da tale attività sta, certamente, il diritto alla protezione dei dati di carattere personale nonché il diritto ad un trattamento di tali dati in misura conforme alle finalità della raccolta.

La convenzione rivolge la propria attenzione al tema privacy al settimo considerando del preambolo affermo questo di principio: «convinti pertanto che gli Stati devono adottare provvedimenti o fornire informazioni avuto riguardo alla necessità di tutelare la riservatezza delle informazioni e tenuto conto degli strumenti internazionali per la tutela della privacy e dei dati personali»; tale premessa rischia, tuttavia, di perdere significato se solo si considera che il Protocollo ha eliminato non poche disposizioni che, se da una parte limitavano l'uso delle informazioni scambiate, dall'altra garantivano una maggiore tutela del dato personale. Ci si riferisce, in particolare, all'eliminazione della finalità dello scambio e della raccolta che nella previgente formulazione dell'art. 4 della convenzione risultava funzionale per all'accertamento ed alla riscossione delle imposte, al recupero dei crediti tributari o alle relative misure di esecuzione, per promuovere

²⁹ L'art. 26 del Modello di convenzione fiscale sui redditi e sul patrimonio è stato aggiornato nella stessa direzione nel luglio 2005 con l'aggiunta dei par. 4 e 5.

un'azione dinanzi ad un'autorità amministrativa o avviare procedimenti penali dinanzi ad un organo giurisdizionale. Oltre a ciò, con una disposizione di chiusura era previsto che «le informazioni che si presume non siano rilevanti a tal fine non possono formare oggetto di scambio ai sensi della presente Convenzione». Ora la formulazione dell'art. 4, come sostituito dal Protocollo, è la seguente: «le Parti si scambieranno le informazioni, in particolare quelle previste dalla presente sezione, che appaiano rilevanti per l'amministrazione o l'esecuzione delle rispettive legislazioni nazionali con riferimento all'oggetto della presente Convenzione.» È evidente che l'utilizzo di una nozione così estesa, cui si aggiunge il già ricordato superamento dell'interesse fiscale domestico all'informazione, consente in astratto l'acquisizione e lo scambio di dati che ben potrebbero eccedere le finalità della convenzione medesima. Inoltre le modifiche hanno riguardato anche l'art. 22 della convenzione concernente la segretezza delle informazioni scambiate. Nella sua nuova enunciazione la disposizione esaminata impone alle parti un bilanciamento tra il livello di segretezza da attribuire alle informazioni ricevute e la protezione dei dati personali ivi contenuti, da effettuarsi anche in ragione delle più ampie garanzie che l'ordinamento della parte richiedente eventualmente fornisca. Salta all'occhio il passaggio da un approccio normativo che prescriveva l'applicazione del livello di segretezza che si fosse rivelato maggiore tra quello accordato dalla legislazione della parte richiedente e quello previsto dalla parte che ha fornito le informazioni, ad una previsione che consente alla parte richiedente di specificare, in funzione dell'anzidetto bilanciamento, i livelli di segretezza che il proprio ordinamento appronta alle informazioni fornite. Inoltre, con l'obiettivo di rendere quanto più efficiente possibile lo strumento dello scambio delle informazioni, il Protocollo ha eliminato quella che si configurava quale una forte limitazione all'uso delle informazioni predette ovvero la preventiva «autorizzazione della competente autorità della parte che ha fornito le informazioni» all'utilizzo delle stesse in udienze

pubbliche o nei giudizi relativi a tali imposte. Tale preclusione è stata superata anche agli effetti penali con l'eliminazione del par. 2 dell'art. 4 che prevedeva la possibilità per una parte di «utilizzare le informazioni ottenute ai sensi della presente Convenzione come mezzo di prova dinanzi ad una giurisdizione penale solo previa autorizzazione della Parte che ha fornito dette informazioni. Inoltre, la nuova convenzione prevede la possibilità di effettuare verifiche fiscali simultanee multilaterali anche attraverso l'invio di agenti delle finanze al di fuori dei confini nazionali per condurre le indagini insieme ai colleghi locali e l'assistenza transfrontaliera per la riscossione delle imposte, sempre nel rispetto della sovranità nazionale e dei diritti dei contribuenti assicurando ampie salvaguardie per la riservatezza delle informazioni scambiate. All'interno del protocollo hanno trovato spazio alcune postille di natura giuridica come quella secondo cui le disposizioni della Convenzione sono valide soltanto nel caso in cui implicino un livello di cooperazione superiore a quella prevista dagli strumenti legislativi del diritto comunitario³⁰. Parte della dottrina ritiene che la scarsa applicazione di questo strumento sia dovuta anche all'identità della disciplina ivi prevista rispetto a quella ordinariamente applicata e dettata dall'art. 26 della convenzione contro le doppie imposizioni.

Nella versione aggiornata del modello MAAT³¹ Il rafforzamento delle disposizioni internazionali rispondono all'appello lanciato dai Capi di Stato e di governo del G20 in occasione del Vertice di Londra dell'aprile 2009, che si erano dichiarati a favore di proposte destinate a fare usufruire i paesi in via di sviluppo dei vantaggi procurati dal nuovo clima di cooperazione in materia fiscale.

L'Ocse all'indomani del G20 ha stilato una lista degli stati non cooperativi che rappresenta una vera e propria dichiarazione di guerra a quelle giurisdizioni in cui

³⁰ Come dichiarato dal segretario generale dell'OCSE: "In considerazione della sua natura multilaterale,

³¹ L'acronimo sta per : Convention on Mutual Administrative assistance in Tax Matters.

vigono regimi fiscali privilegiati e che non garantiscono lo scambio d'informazioni. Il contrasto all'evasione fiscale, strutturata mediante il ricorso ai cosiddetti "paradisi fiscali", ha attirato già da un trentennio l'attenzione della comunità internazionale, la quale sta ricorrendo allo strumento della pressione politica per indurre l'eliminazione delle misure fiscali distorsive degli investimenti. La pubblicazione della lista nera dei paradisi fiscali da parte dell'Ocse ha determinato un'immediata reazione degli stati incriminati, che si sono dichiarati pronti ad adeguarsi alle richieste della comunità internazionale. La "black list" ha un chiaro intento politico: indurre gli stati non cooperativi ad assicurare lo scambio d'informazioni. Un'azione collettiva dovrebbe, così, riuscire laddove le misure unilaterali anti-paradisi degli stati a fiscalità ordinaria hanno fallito. Lo scambio di informazioni e l'abolizione del segreto bancario rappresentano, dunque, i principali obiettivi cui punta la comunità internazionale.

Per cui lo scambio d'informazioni è un mezzo di fondamentale importanza destinato sempre più a svilupparsi nella misura in cui l'economia sempre più si internazionalizza anche perché, come la dottrina ha sottolineato, la pretesa degli Stati di continuare a fondare i loro sistemi fiscali sul principio del world wide, vale a dire di tassare il reddito "mondiale" ovunque prodotto resterebbe solo teorica³².

Alla necessità appena accennata risponde il modello di Accordo sullo scambio di informazioni elaborato dall'OCSE in forma bilaterale o multilaterale, c.d. TIEA, ³³ da utilizzare per la negoziazione e stipulazione di accordi sullo scambio di informazioni per finalità connesse alla lotta alle pratiche fiscali dannose poste in essere dai paradisi fiscali.

Il TIEA, non avente carattere vincolante ("is not a binding instrument"), è allo

32 SELICATO P. , Il modello Ocse del 2002 in materia di scambio di informazioni, Rivista di diritto tributario internazionale, 2004 p. 11.

33 Si tratta del: Model Agreement on Exchange of Information in Tax Matters pubblicato nell'anno 2002 anche indicato con l'acronimo TIEA.

stesso tempo uno strumento multilaterale e un modello per la conclusione di agreements bilaterali unicamente nato per occuparsi della materia dello scambio di informazioni. Tale modello di accordo annovera unicamente lo scambio su richiesta perciò le informazioni sul contribuente sono fornite solo se l'altro Stato contraente le richiede, va concesso anche se il comportamento in verifica non è considerato un crimine nello Stato tenuto a dare le informazioni ed infine può riguardare i rapporti fra il contribuente e le istituzioni finanziarie del paradiso fiscale³⁴, le informazioni sui soci delle società di capitali o di persone e sui beneficiari e disponenti di *trust* e fondazioni, con limitazioni nei casi di *public company* o fondi comuni quando le difficoltà di ricerca appaiono sproporzionate. Le informazioni acquisite e trasmesse devono rimanere rigorosamente confidenziali e devono essere rispettati i diritti del contribuente. Il *Global Forum on Taxation*, la cui istituzione risale al Rapporto sulla *Harmful Tax Competition*³⁵, è divenuto un osservatorio permanente preposto a monitorare l'avanzamento di questi TIEA ed è recentemente stato denominato Global Forum on effective Exchange of information. Obiettivo del TIEA è quello di fissare lo standard di ciò che può ritenersi rappresentare un effettivo scambio di informazioni "for the purposes of the OECD's initiative on harmful tax practices". Per dare attuazione alle disposizioni in materia di cooperazione amministrativa contenute nelle Convenzioni, in particolare per l'art. 26 del modello Ocse contro le doppie imposizioni, gli Stati hanno stipulato³⁶ accordi di natura amministrativa con la finalità di assicurare la corretta applicazione della disciplina interna in materia, con particolare attenzione

34 Per rapporti finanziari si intendono: conti o depositi bancari, intestazioni fiduciarie, rapporti con i *trustee*, altri intermediari o interposti.

35 Il rapporto risale al gennaio 1998 con il quale fu evidenziato che uno degli strumenti per contrastare gli stati e territori che pongono in essere pratiche fiscali dannose è proprio l'introduzione di un efficace strumento di cooperazione .

36 Gli stati possono stipulare accordi di natura amministrativa non soggetti a ratifica parlamentare. Tali accordi hanno principalmente la finalità di assicurare la corretta applicazione della disciplina interna in materia.

agli strumenti dello scambio di informazioni e delle verifiche fiscali simultanee. Questi accordi che hanno il preciso fine di rendere da lato pratico efficaci le norme della cooperazione amministrativa³⁷ e di innescare un circolo virtuoso di flusso informativo con gli Stati esteri, hanno anticipato nella propria articolazione dispositiva, la tendenza come si vedrà oggi più che mai centrale nell'ambito degli atti in materia di cooperazione amministrativa dell'Unione Europea, la previsione della forma automatica di trasmissione di informazioni per talune categorie di redditi oppure hanno stabilito l'obbligo dell'invio spontaneo di informazioni nel caso in cui riscontrassero la corresponsione di redditi/compensi³⁸ nel proprio Stato a soggetti residenti nell'altro stato contraente, anche in questo caso, generalmente, sono specificate preventivamente le categorie di reddito per le quali la trasmissione dell'informazione deve essere assicurata.

Volendo dare un contenuto all'espressione "assistenza amministrativa", soprattutto dopo aver passato, seppur brevemente, in rassegna le fonti di cooperazione internazionale, si può affermare che in essa rientrano tutte quelle attività poste in essere attraverso lo scambio di informazioni fra le Amministrazioni fiscali di due o più Stati che hanno quale finalità l'osservanza delle norme relative all'accertamento e al controllo, nonché l'assistenza in materia di recupero per perseguire l'effettiva riscossione delle imposte accertate. È di tutta evidenza che la tempestività e rapidità dell'interscambio informativo, assieme ad un criterio di reciprocità applicato in via "sostanziale", rivestono un ruolo primario per l'efficace esecuzione e la sollecita conclusione dei controlli fiscali, con conseguenti benefici sia in termini di economicità delle risorse che di maggiore incisività dell'azione di contrasto ai fenomeni evasivi/elusivi. Lo Stato interpellato, a tale proposito, mette a disposizione, o dovrebbe, tutti gli strumenti giuridici per coadiuvare

³⁷ Per l'Italia è possibile reperire gli accordi sottoscritti sul sito: <http://www.finanze.gov.it>. Attualmente risultano firmati 17 accordi per lo scambio di informazioni e 12 per le verifiche simultanee.

un'Amministrazione estera ad espletare i propri compiti.

L'attuazione di forme di cooperazione internazionale ai fini amministrativi tributari presenta conseguentemente molteplici modalità, che spaziano da un semplice scambio di informazioni, per giungere alla trasmissione di dati, documenti, fino all'esecuzione di verifiche simultanee.

L'opportunità di soffermarsi sull'analisi delle modalità e forme con le quali si concretizza il descritto scambio deriva dal fatto che dal punto di vista del diritto interno le notizie, gli atti, i documenti e tutti gli altri elementi che siano stati raccolti da altra Amministrazione fiscale possono essere utilizzati solo se acquisiti in conformità alla normativa dello Stato che recepisce le informazioni.

Prendendo coscienza della sempre maggiore mobilità dei contribuenti, della notevole volatilità degli investimenti mobili (che tendono per loro natura a sfuggire all'imposizione), del crescente numero delle operazioni transfrontaliere e della globalizzazione degli strumenti finanziari, con la normativa in materia di scambio di informazioni si mira ad introdurre strumenti idonei a consentire un corretto accertamento dell'entità delle imposte, prendendo atto che è estremamente difficoltoso gestire il sistema fiscale domestico in assenza di informazioni provenienti da altri Stati. La necessità di tutelare le entrate erariali, erose da una sempre maggiore attenzione alla possibilità di sfruttare le differenze esistenti tra i diversi sistemi giuridici tributari, ha indotto ad accrescere la collaborazione tra Amministrazioni fiscali al fine di individuare forme di cooperazione atte ad agevolare il perseguimento della *tax compliance* in uno scenario globalizzato.

Considerata l'asimmetria informativa (soprattutto in presenza di reddito transnazionale) da cui discende la condizione di svantaggio nella quale operano gli organismi investigativi, diviene sulla carta prioritaria l'esigenza di conferire una dimensione internazionale all'attività di accertamento, in vista di garantire una completa conoscenza degli elementi che concorrono alla determinazione

dell'imponibile affinché il prelievo sia realmente commisurato alla capacità contributiva dei soggetti passivi. La prassi operativa stessa conferma che i comportamenti patologici dei contribuenti strutturati a livello internazionale sfruttano proprio la difficoltà di acquisire dati ed elementi presso Stati esteri, necessari per articolare un impianto probatorio sufficientemente solido.

Al condivisibile potenziamento della cooperazione da più versanti messo in atto, su scala Internazionale ed Europea, non corrisponde un omogeneizzazione delle procedure di controllo previste da ciascun ordinamento nazionale per l'accertamento del presupposto tributario, questo si affianca all'esplicita mancanza di tutele dirette ed espresse per i contribuenti oggetto della procedura, e non solo, normalmente la procedura di scambio interessano anche soggetti terzi che vengono coinvolti perchè in possesso di informazioni da acquisire per conto dello stato richiesto. I contribuenti, e più difficilmente i soggetti terzi predetti, possono contare, nella migliore ipotesi, sulle tutele predisposte dallo Stato che intende utilizzarle, o che era intenzionato ad utilizzarle (poichè non sempre dalle informazioni acquisite all'estero conseguono atti accertativi di tributi/imponibili evasioni). Dalle osservazioni appena esposte conseguono riflessioni che fomentano dubbi e preoccupazioni circa le conseguenze negative, che incidono sulle posizioni giuridiche dei contribuenti, causate dalle antimonie giuridiche, in materia di procedure e di tutele dei diritti, dei diversi ordinamenti nazionali coinvolti nella cooperazione. Soprattutto in un contesto internazionale ed europeo che appare immobile e poco sensibile³⁹ alla dimensione di un problema che se fino a qualche anno fa poteva sembrare solo potenziale ed ipotetico, in considerazione del limitato utilizzo nella pratica dello strumento cooperativo dello scambio, oggi, alla luce della spinta "sull'acceleratore" che sta caratterizzando l'operatività di questi strumenti,

³⁹ MARINO G., La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà, *Rassegna Tributaria*, 2 / 2010, p. 433.

con gli annessi effetti patologici, riconducibili all'utilizzazione da parte delle amministrazioni tributarie di liste di potenziali evasori acquisite illegittimamente, rappresenta una mancanza del sistema estremamente pericolosa, che seppur da un lato rappresenta la contropartita di misure e scelte che rispondano alla necessità di sopravvivenza di fronte ad un'immensa crisi economica, dall'altro lato rischiano di divenire il fulcro di una crisi, non meno scongiurabile e pericolosa, che è quella giuridica. Crisi giuridica che può coinvolgere vista la disciplina, quasi identica se non più intensa, della cooperazione amministrativa attuata nell'ambito dell'Unione Europea rispetto quella internazionale. Tale disciplina verrà volutamente trattata separatamente nel prossimo paragrafo, poichè tema centrale del presente lavoro e proprio la cooperazione amministrativa attuata tramite lo scambio di informazioni in ambito UE studiata, approfondita ed esaminata da quella che è la prospettiva del contribuente cittadino europeo. Osservando la disciplina dello scambio di informazioni attuata tramite l'art. 26 della convenzione CDI e quella prevista negli strumenti normativi UE non si evidenziano particolari differenze, di fatto e di diritto, nel corso degli anni paiono "aver corso di pari passo". Lo stesso commentario Ocse all'art. 26 è fonte di interpretazione generosa di alcune categorie giuridiche, come il segreto commerciale, professionale e industriale, categorie presenti anche nella fonte normativa europea dello scambio di informazioni, la cui applicazione prende le mosse dall'interpretazione fornita dal predetto commentario.

Dal lato pratico usualmente le procedure di scambio di informazioni attuate dalle amministrazioni fiscali degli Stati Membri UE prendono come base giuridica della cooperazione entrambe le fonti, quelle dell'UE e quelle dell'art. 26 della convenzione CDI, assicurandosi in tal modo l'efficacia massima della procedura.

A differenza degli accordi internazionali, in forza dei quali gli Stati contraenti si impegnano a rispettare specifiche obbligazioni reciproche, i Trattati istitutivi delle Comunità europee sono *atti costitutivi di un nuovo ordinamento*, dotato di propri

organi normativi, esecutivi e giudiziari capaci di agire stabilmente e soprattutto idonei a produrre atti giuridici (anche normativi) validi ed efficaci negli ordinamenti dei singoli Stati membri della Comunità indipendentemente da qualsiasi loro consenso ulteriore. Quindi si tratta di un ordinamento strutturato al quale gli Stati hanno ceduto quote sempre più ampie di sovranità nella prospettiva che le istituzioni centralizzate in esso incardinate avrebbero al meglio gestito gli interessi della comunità e il processo del policy-making. Una cessione di sovranità che va ben oltre il semplice principio di sussidiarietà, pur contemplato nei trattati, perché la maggior parte delle competenze cedute alle istituzioni sono irrevocabili, sono divenute parte propria dell'ente sopranazionale. E' chiaro, quindi, che il sistema comunitario non può essere confuso con l'ordinamento di un'organizzazione internazionale classica, che riconosce la piena sovranità dello Stato membro, perché con essa condivide il solo momento costitutivo: il trattato.

Si tratta di un fenomeno assai peculiare ed innovativo sia per il diritto internazionale sia per quello degli Stati membri. Dal primo punto di vista, va considerato che di regola l'efficacia delle fonti internazionali è condizionata a specifici atti nazionali di recepimento. Dal secondo, l'assetto statutale delle fonti ha dovuto imparare a "digerire" l'impatto di queste fonti esterne e soprattutto la loro prevalenza. Tra i principi ispiratori dell'azione comunitaria, che sono di diretta applicazione all'interno degli Stati Membri, ci sono il principio di sussidiarietà, introdotto dal Trattato di Maastricht, come contrappeso alle nuove competenze comunitarie da esso stabilite, il principio di proporzionalità, libertà, il principio di non discriminazione, democrazia, rispetto dei diritti umani, delle libertà fondamentali e dello Stato di Diritto.

L'Unione Europea ha creato uno spazio di libertà, privo di barriere, dove persone, cose, merci, capitali e principi giuridici possono circolare senza limiti, il mercato interno deve garantire queste libertà e allo stesso tempo neutralizzare gli effetti

negativi che queste importanti libertà hanno generato: condotte evasive e fraudolente che si avvantaggiano dell'assenza di barriere di confine tra Stati Membri, delle nuove forme di commercio e delle tecnologie. L'Unione ha risposto a queste problematiche strettamente collegate alla struttura assunta dall'ordinamento sovranazionale Europea proprio attraverso l'adozione di norme sulla cooperazione amministrativa fiscale, che tuttavia non sono completamente "autonome" perchè si realizzano per il tramite delle procedure di controllo fiscale previste dagli ordinamenti domestici di ciascun Stato Membro. Allo stesso tempo la tutela del contribuente, è quasi esclusivamente rimessa alle normative nazionali. Dal fronte dell'ordinamento europeo possiamo intravedere due possibili prospettive per la tutela del contribuente: la prima si ritrova nell'operato della Corte di Giustizia in particolare nell'affermazione nel corso degli anni di alcuni principi di diritto, come il diritto al contraddittorio e il principio di proporzionalità, direttamente applicabili alle procedure di scambio di informazioni; la seconda trova la propria fonte nella Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea, solennemente proclamata il 7 dicembre 2000 a Nizza, a cui è stato riconosciuto, ai sensi dell'art. 6, con l'entrata in vigore del il Trattato di Lisbona, lo stesso valore del Trattato sull'Unione europea, e si pone dunque come pienamente vincolante per le istituzioni europee e gli Stati membri e, allo stesso livello di trattati e protocolli ad essi allegati, come vertice dell'ordinamento dell'Unione europea.

Lo "spazio di libertà" garantito all'interno del mercato interno ha l'evasione e la frode fiscale, condotte che distorcono la concorrenza, e generano perdite fiscali e celando spostamenti di ricchezza da uno Stato all'altro; intaccano la razionale allocazione del capitale secondo i principi dell'economia; violano il principio di capacità contributiva, gravando sui contribuenti onesti, che saranno costretti a sopportare un maggior carico fiscale.

Gli Stati facenti parte dell'UE hanno, dunque, deciso di cooperare nella lotta ad evasione ed elusione per tutelare l'equilibrio del mercato interno, adottando, oltre alle tutele nazionali, misure di collaborazione amministrativa in campo fiscale a livello comunitario. E' utile premettere in maniera sintetica quale è stato il percorso e la storia dell'Unione Europea, dal Trattato di Roma ad oggi, delineando le fasi che nel loro evolversi e susseguirsi hanno reso necessario lo sviluppo di forme di cooperazione tra Stati membri in materia Amministrativo Tributaria.

Come fu scritto nel Trattato di Roma l'obiettivo della Comunità Economica Europea (poi divenuta Unione Europea) era di garantire "un'espansione continua ed equilibrata, una stabilità accresciuta, un miglioramento sempre più rapido del tenore di vita e più strette relazioni tra gli Stati che ad essa partecipano".

Passaggio imprescindibile per raggiungere il fine preposto è stata la creazione prima del mercato comune poi, come elemento di maggiore aggregazione, il mercato interno. Alla base di tutto vi è il fondamento stesso dell'Unione, la realizzazione delle quattro libertà fondamentali, libera circolazione delle persone, dei servizi, delle merci e dei capitali, da attuarsi per il tramite del suo principale strumento, la creazione di un mercato comune, attuato, ovviamente, mediante interventi normativi che, in materia tributaria, si sono inizialmente concentrati in ambito doganale e nel comparto delle imposte indirette, in particolare l'IVA.

L'articolo 2 del trattato CEE precisava che: "La Comunità ha il compito di promuovere, mediante l'instaurazione di un mercato comune e il graduale ravvicinamento delle politiche economiche degli Stati membri, uno sviluppo armonioso delle attività economiche nell'insieme della Comunità <...omissis....>.

Il mercato comune crea uno spazio economico unificato che permette la libera concorrenza tra le imprese, e pone le basi per ravvicinare le condizioni di scambio dei prodotti e dei servizi che non sono già coperti dagli altri trattati.

Anche l'armonizzazione degli ordinamenti fiscali dei vari Stati membri, che trova

una formale legittimazione nell'art. 93 del Trattato di Roma ed, indirettamente, nell'art. 94 dovrebbe tendere ai medesimi scopi enunciati nell'art. 2 del Trattato onde assicurare il corretto funzionamento del mercato comune.

Il Trattato non fornisce una definizione giuridica della nozione di mercato comune, sebbene ponga in evidenza il fatto che l'armonizzazione o il ravvicinamento delle legislazioni, anche fiscali, debba garantirne l'istituzione ed il funzionamento. Come è stato sostenuto, il mercato comune ponendosi "come fulcro del ravvicinamento delle legislazioni, comprende tutte le misure previste dal Trattato che servono alla realizzazione degli obiettivi del Trattato stesso, affinché le economie degli Stati membri possano svilupparsi insieme, all'interno di uno spazio economico europeo fondato su relazioni di mercato interno, in conformità a quanto statuito nel preambolo del Trattato CE".

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

Il passaggio si è realizzato con l'Atto Unico europeo, che ha modificato il Trattato di Roma, redatto nei giorni 17 e 28 febbraio del 1986 ed entrato in vigore il 1 luglio 1987. In estrema sintesi, il mercato comune è uno spazio economico dove le merci, le persone, i servizi ed i capitali possono circolare liberamente in un regime concorrenziale unico. Il suo fulcro era un'unione doganale, estesa al complesso degli scambi di merci, anche provenienti dai Paesi terzi, che si trovavano in libera pratica negli Stati membri. Invero, come è stato giustamente precisato da autorevole dottrina "il mercato comune nonostante premesse giuridiche ben più elevate, di fatto si risolveva in poco più che una zona di libero scambio", mentre il mercato interno è da intendersi come "un'area economica integrata, verso la prospettiva di una vera unione economico-monetaria". Il mercato interno, invece, è definito dall'art. 14, secondo comma del Trattato come "uno spazio senza frontiere

interne, nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali secondo le disposizioni del Trattato”.

Il concetto di mercato interno deve essere ricercato nei contenuti delle quattro libertà fondamentali (libera circolazione di merci, persone, servizi e capitali) che, rapportati ad uno spazio libero, assumono un significato ed un'interpretazione più ampia rispetto al passato, sia in senso oggettivo che soggettivo. In conseguenza del fatto che l'instaurazione del mercato interno ha inciso profondamente sul processo di integrazione europea e sul ravvicinamento delle legislazioni fiscali, evidenziando la necessità di favorire i soggetti economici a meglio sfruttare le indicazioni del nuovo spazio economico senza più barriere e limiti protezionistici interni, per migliorare i processi di internazionalizzazione delle economie, senza più farli dipendere dal divario esistente tra le diverse normative nazionali, e per creare le premesse necessarie per la sostituzione del vecchio sistema di finanziamento della Comunità, fondato sui contributi degli Stati membri, con il nuovo sistema, fondato sulle cosiddette risorse proprie.

Inevitabilmente con la realizzazione del mercato interno, quindi con la rimozione di ogni ostacolo alla libera circolazione dei fattori produttivi e la soppressione di ogni forma di controllo doganale all'interno del territorio comunitario, è stata avvertita come necessaria anche l'estensione del regime dello scambio di informazioni.

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

La facilità di spostamento dei fattori produttivi ha favorito anche gli occultamenti di fattispecie passibili di imposizione, generando ingenti perdite di gettito, sia per i singoli Stati, che per l'Ue.

Per contrastare tali fenomeni, l'Unione europea opportunamente deciso di adottare dei provvedimenti che potessero salvaguardare le risorse proprie e degli Stati Membri: è in tale ambito che si sviluppa il tema della cooperazione amministrativa in materia tributaria.

Il principio della cooperazione fiscale non è esplicitamente codificato nel Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, che però, nell'ambito della creazione dell'Unione doganale con la conseguente soppressione delle barriere fiscali costituite da dazi doganali e tasse di effetto equivalente, ha avviato un processo di armonizzazione delle legislazioni fiscali, ha previsto azioni finalizzate allo scambio di informazioni ed alla cooperazione amministrativa per dare attuazione effettiva al diritto dell'Unione, nonché una stretta e regolare cooperazione per combattere la frode e le altre attività illegali.

In ambito comunitario ed internazionale la cooperazione tributaria consiste nello svolgimento, di regola in condizioni di reciprocità, di attività amministrative per consentire ad ogni Stato di perseguire i propri obiettivi fiscali, e si fonda, principalmente, sullo scambio di informazioni tra le amministrazioni fiscali, posto in essere per garantire l'osservanza delle disposizioni relative al controllo, all'accertamento, e alla riscossione delle imposte, acquisendo dati ed elementi utili ad articolare un solido impianto probatorio.

L'Unione Europea ha ritenuto necessario un proprio intervento in materia di collaborazione tra gli Stati nella lotta all'evasione fiscale, emanando specifiche disposizioni sotto forma di direttive e regolamenti, direttamente applicabili e/o ratificabili dai singoli Stati Membri, che vanno ad affiancare ed a sostituire, ove in contrasto, le normative interne.

Le prime attenzioni nei confronti del tema della collaborazione fiscale in ambito comunitario risalgono alla seconda metà degli anni settanta con l'approvazione, avvenuta in data 10 Febbraio 1975 da parte del Consiglio, della Risoluzione "relativa alle misure che la Comunità dovrà adottare per combattere la frode e l'evasione fiscale sul piano internazionale". Il testo pone in rilievo aspetti importanti della cooperazione internazionale che poi saranno alla base della successiva legislazione comunitaria in materia: la necessità di un reciproco scambio di informazioni da attuarsi in molteplici forme e situazioni; lo svolgimento di indagini amministrative per un corretto accertamento delle imposte da effettuarsi in uno Stato membro per conto e nell'interesse di un altro Stato membro; la presenza di funzionari dell'amministrazione fiscale di uno Stato membro nel territorio di un altro Stato membro.

Dalla risoluzione del 10 Febbraio 1975 in avanti cresce la consapevolezza delle istituzioni europee della necessità di una normativa derivata che possa imprimere inedito slancio alla lotta contro la frode e l'evasione fiscale nell'Unione europea.

La direttiva 77/799/CE è il primo atto legislativo con cui la Commissione UE cerca di ordinare la materia della cooperazione fiscale tra gli Stati membri. Essa diviene sede di condensazione dei precedenti studi e lavori delle istituzioni comunitarie, compresa la Risoluzione del 10 Febbraio 1975, e per certi versi assume le caratteristiche di un esperimento nel campo delle imposte dirette; d'ora in avanti, infatti, le attenzioni del legislatore comunitario indugeranno soprattutto sul versante delle imposte indirette, dove nel corso del tempo si vedranno le maggiori novità e i maggiori risultati, mentre la direttiva 77/799/CE, nonostante il ruolo eccezionale di apripista, rimane in secondo piano fino all'abrogazione avvenuta il 15 Febbraio 2011 con l'adozione della direttiva 2011/16/UE . Inoltre sempre nel campo delle imposte dirette, la cd. Direttiva Risparmio (n. 2003/48/CE) ha introdotto una particolare forma di scambio delle informazioni, relativa alla tassazione dei redditi

da risparmio sotto forma di pagamento di interessi. Scopo di tale normativa è tutelare lo Stato in cui risiede l'effettivo soggetto percettore degli interessi, da eventuali comportamenti fraudolenti di quest'ultimo, volti ad occultare materia imponibile: lo Stato in cui risiede l'agente pagatore sarà obbligato, per tale ragione, a comunicare al Paese di residenza del soggetto passivo l'esatta entità degli interessi, in modo che questi possano essere assoggettati a tassazione.

Le norme di maggior rilievo possono essere individuate negli artt. 8 e 9 della direttiva, che sanciscono rispettivamente l'obbligo per l'agente pagatore di trasmettere alle autorità fiscali del proprio Stato le informazioni indispensabili ad individuare il beneficiario effettivo degli interessi, nonché il loro ammontare e le modalità di pagamento, e l'obbligo per il medesimo Paese di trasmettere in via automatica, almeno una volta l'anno, tali informazioni allo Stato di residenza del beneficiario effettivo. A rafforzare tali disposizioni, inoltre, l'art. 9 stabilisce l'impossibilità di applicare i limiti di cui al già citato art. 8 della direttiva 77/799/CEE (*"la trasmissione delle informazioni può essere rifiutata quando porterebbe a divulgare un segreto commerciale, industriale o professionale o un processo commerciale, o un'informazione la cui divulgazione contrasti con l'ordine pubblico"*) e ancora *"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"*).

E' utile ben bene precisare che il corretto funzionamento di questa direttiva è fortemente minato dalle deroghe ottenute da alcuni Stati (i.e. Belgio, Lussemburgo, Austria), i quali, in forza della solida normativa interna sul segreto bancario di cui dispongono, hanno ottenuto una sorta di "baratto" tra la temporanea non attuazione di siffatto regime e l'applicazione di una ritenuta alla fonte sugli interessi erogati a beneficiari effettivi non residenti, in percentuale crescente sino allo scadere del periodo transitorio individuato all'art. 10 della direttiva. In tal

modo, rimane l'anonimato delle persone fisiche percettrici, colpite dal pagamento di un maggior onere tributario, trasferito in parte alle casse del loro stesso Stato di residenza.

In materia di imposte indirette, invece, soprattutto per quanto attiene all'IVA, il Regolamento CE n. 218/92 ha previsto e disciplinato un procedimento di raccolta e condivisione automatica dei dati concernenti gli operatori economici e le operazioni imponibili, denominato VIES (*VAT Information Exchange System*). La cooperazione in materia IVA è stata successivamente potenziata con il regolamento 1798 del 2003, dal primo gennaio 2012 è stato interamente soppiantato dal Regolamento UE n. 904/2010.

La disciplina comunitaria dello scambio di informazioni era caratterizzata da un assetto piuttosto "frammentato", consistente in una pluralità di direttive, ciascuna inerente uno specifico tipo di base giuridica (e dunque, una specifica imposta). Oggi, invece, la tendenza si è invertita: il numero di direttive in materia si è ridotto drasticamente, portando ad una certa standardizzazione.

1.2 Scambio d'informazioni: modalità attuative ed evoluzioni future

L'oggetto della cooperazione amministrativa nel settore fiscale è definito all'art. 1 (che richiama l'art. 2) in base al quale "gli Stati membri cooperano tra loro ai fini dello scambio di informazioni prevedibilmente pertinenti per l'amministrazione e l'applicazione delle leggi nazionali" relative alle imposte di qualsiasi tipo, e prevede l'applicazione dello stesso regime anche ai "tributi di natura identica o analoga" successivamente istituiti⁴⁰.

⁴⁰ MARIN F., VALENTE P. Sulla disciplina delle procedure di cooperazione fiscale nelle fonti internazionali e sovranazionali, si veda P, Lo scambio di informazioni automatico nelle fonti internazionali e sovranazionali, in *Fisco*, 2010, 3160 ss.; G. MARINO, Indagini tributarie e cooperazione internazionale, in *Corr. trib.*, 2009, 3601; BUCCISANO A., cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale rivista di *Diritto Tributario*, fasc.7-8, 2012, pag. 669.; CAPOLUPO S., «Più incisiva la disciplina europea sulla collaborazione amministrativa nelle imposte dirette», in *Corr. Trib.* n. 16/2011, pag. 1310.

Il legislatore comunitario non specifica, né in positivo né in negativo, quali siano le "informazioni" che possono e devono essere scambiate. È, pertanto, legittimo interpretare questo termine nella accezione più ampia possibile "comprendendo documenti, attestazioni ufficiali, esiti di indagini e altri elementi necessari a meglio definire un caso concreto".

Sono individuate tre procedure con le quali realizzare lo scambio di informazioni, con riferimento alle quali è prevista una disciplina più completa rispetto a quella previgente. La procedura potenzialmente più efficace è lo "scambio di informazioni su richiesta"⁴¹, che siano "prevedibilmente pertinenti per l'amministrazione e l'applicazione delle leggi nazionali", nell'ambito della quale può essere notificata anche "una richiesta motivata relativa ad un'indagine amministrativa specifica" (art. 6, par. 2). L'autorità interpellata acquisisce le informazioni da trasmettere allo Stato richiedente "come se agisse per proprio conto o su richiesta di un'altra autorità del proprio Stato" (art. 6, par. 3), nel rispetto delle leggi interne ed utilizzando i poteri istruttori di cui è dotata per l'esercizio dell'ordinaria attività di accertamento delle imposte⁴². Ciò trova conferma nella precisazione che la "direttiva non impone allo Stato membro interpellato alcun obbligo di effettuare indagini o di comunicare informazioni, qualora condurre tali indagini o raccogliere le informazioni richieste per fini propri sia contrario alla sua legislazione" (art. 17, par. 2).

Quanto alla condizione della "prevedibile rilevanza" delle informazioni richieste, essa deriva dall'intenzione di allineare la disciplina comunitaria in materia di cooperazione amministrativa fiscale agli standards definitivamente adottati a livello internazionale in materia di trasparenza e scambio di informazioni per fini fiscali. Il Modello di convenzione contro la doppia imposizione dell'OECD, la Convenzione multilaterale concernente la reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale

⁴¹ Vedi art. 2 della vecchia Direttiva, e artt. 1, 5, 6 e 7 della nuova Direttiva.

⁴² Ai sensi dell'art. 31-bis, comma 2, DPR n. 600/1973 e dell'art. art. 65, DPR n. 633/1972.

(Consiglio d'Europa, OECD), e il Modello di Accordo sullo scambio di informazioni per fini fiscali (OECD, Global forum on transparency and exchange of information for tax purposes) (vedi infra par. 3, 3.1, 3.2), fanno tutti riferimento allo scambio di informazioni "prevedibilmente rilevanti", che ha sostituito il precedente più restrittivo riferimento ad "informazioni necessarie" .

Non sono previste ulteriori condizioni per la dimostrazione della "prevedibile rilevanza", salvo l'adozione di uno schema ("formulario tipo adottato dalla Commissione") che possa garantire l'efficacia della procedura. La nuova Direttiva prevede che le richieste di informazioni e di indagini amministrative "sono trasmesse, per quanto possibile, mediante un formulario tipo" (art. 20) che includa almeno le seguenti informazioni: a) l'identità della persona oggetto della verifica o indagine; b) il fine fiscale per il quale si richiedono le informazioni. Resta fermo che tali obblighi procedurali "richiedono un'interpretazione ampia per non frustrare l'efficace scambio di informazioni" (Considerando 9).

La nuova disciplina comunitaria dello scambio di informazioni su richiesta definisce, opportunamente, i termini entro i quali lo Stato richiesto deve trasmettere le informazioni. L'originaria disposizione si limitava a prevedere, infatti, che l'autorità competente dello Stato richiesto provvede alla trasmissione delle informazioni "con la massima sollecitudine" e che "in caso di difficoltà o di rifiuto di fornire tali informazioni, detta autorità competente dovrà immediatamente informare l'autorità richiedente, indicando la natura degli ostacoli o le ragioni del rifiuto".

Ancora una volta il legislatore comunitario recepisce lo standard internazionale in materia di scambio di informazioni, disponendo che l'autorità interpellata deve trasmettere le informazioni richieste già in suo possesso entro due mesi dalla richiesta, ovvero, nel caso in cui debba acquisirle attraverso apposite indagini, entro sei mesi. In ogni caso in cui l'autorità interpellata non possa rispettare il termine deve informare l'autorità richiedente "immediatamente, e comunque entro tre

mesi dal ricevimento della richiesta, delle circostanze che ostano al rispetto di tale termine indicando la data entro la quale ritiene che gli sarà possibile dar seguito alla richiesta".⁴³ Se, infine, l'autorità interpellata "non sia in possesso delle informazioni richieste e non possa dare seguito alla richiesta di informazioni o rifiuti di farlo per i motivi di cui all'art. 17, informa l'autorità richiedente dei motivi immediatamente e in ogni caso entro un mese dal ricevimento della richiesta".

Tutti i suddetti termini non sono perentori e sono derogabili sul piano convenzionale. Il loro mancato rispetto, più che avere un immediato effetto giuridico, è suscettibile di incidere negativamente sulla verifica del funzionamento della cooperazione amministrativa da parte della Commissione (art. 23) e sul giudizio circa la effettiva collaborazione amministrativa offerta da ogni Stato membro.

Una procedura più sofisticata è costituita dallo "scambio automatico obbligatorio di informazioni", che consiste nell'invio ad ogni Stato membro, senza preventiva richiesta, delle informazioni disponibili riguardanti i residenti di tale Stato membro su specifiche categorie di reddito e di capitale. Nella direttiva UE 16 del 2011, ex art. 8, lo scambio automatico di informazione assume il carattere dell'obbligatorietà, differentemente dalla vecchia direttiva che si limitava ad auspicare che tale scambio si attuasse con regolarità; l'attuale disposizione contiene un'elencazione minima di categorie reddituali che dovranno essere oggetto dello scambio di informazioni. A decorrere dal mese di gennaio 2014 le autorità competenti degli Stati membri scambieranno le informazioni circa le seguenti categorie reddituali: redditi di lavoro, compensi per dirigenti, prodotti di assicurazione sulla vita non contemplati in altri strumenti giuridici dell'Unione sullo scambio di informazioni, pensioni, proprietà e redditi immobiliari⁴⁴. Tale previsione deve ritenersi vincolante quanto all'obbligo di

⁴³ (art. 7, par. 5).

⁴⁴ La modalità automatica di scambio di informazioni è indubbiamente quella sui cui stanno puntando le istituzioni UE, infatti nel considerando n. 10 della direttiva 1672/2011 viene affermato: è assodato che lo

trasmissione delle informazioni, salvo che uno Stato membro non comunichi che non desidera ricevere informazioni. Questa condizione non dovrebbe, però, legittimare lo Stato che ha manifestato la volontà di non ricevere informazioni automaticamente, a non ottemperare a sua volta a tale obbligo, adducendo la mancanza di reciprocità nello scambio.

Il principio della reciprocità è assunto nella Direttiva per introdurre una clausola "anti-free-riding" in base alla quale gli Stati membri devono comunicare alla Commissione le categorie di reddito e di capitale sulle quali dispongono di informazioni, ed uno Stato che non comunica alla Commissione almeno una categoria sulla quale dispone di informazioni, può essere considerato come non interessato a riceverne. Le informazioni che devono essere scambiate automaticamente dovrebbero già essere presenti negli archivi fiscali di ciascun Stato, perciò non dovrebbe essere richiesta alcuna attività di indagine degli Stati e nessun aggravio di costi, anche in considerazione del fatto che reti informatiche per la trasmissioni di informazioni sono già a disposizione degli Stati Membri.

Gli scambi di informazioni dovrebbero essere eseguiti mediante formulari, formati e canali di comunicazione standard questo dovrebbe garantire "la qualità delle informazioni" diminuendo il rischio di errori e incomprensioni tra chi comunica le informazioni e chi le riceve. È naturalmente previsto lo "scambio spontaneo" (art. 9)⁴⁵, non subordinato ad una preventiva richiesta e non organizzato con

scambio automatico obbligatorio di informazioni senza precondizioni è il mezzo più efficace per potenziare il corretto accertamento delle imposte nelle situazioni transfrontaliere e per lottare contro la frode. A tal fine, si dovrebbe pertanto seguire un approccio fase per fase cominciando con lo scambio automatico di informazioni disponibili su cinque categorie, rivedendo le disposizioni pertinenti dopo una relazione della Commissione. In linea con le scelte in ambito UE in materia di scambio di informazioni ed in particolare le modifiche effettuate dall'OCSE dall'ocse nell'art. 26 del modello contro le doppie imposizioni, infatti l'art. 26 è stato modificato nell'estate 2012, ed in particolare tramite il commentario della convenzione è stata rafforzata la materia dello

⁴⁵ L'art. 9, direttiva 16/2011 così dispone: 1. L'autorità competente di ogni Stato membro comunica le informazioni di cui all'articolo 1, paragrafo 1, all'autorità competente di ogni altro Stato membro interessato ove ricorra una delle seguenti situazioni: a) l'autorità competente di uno Stato membro ha fondati motivi di presumere che esista una perdita di gettito fiscale nell'altro Stato membro; b) un contribuente ottiene, in uno Stato membro, una riduzione od un esonero d'imposta che dovrebbe comportare per esso un aumento

sistematicità. Esso avviene su iniziativa di uno Stato membro che comunica all'autorità di un altro Stato informazioni utili all'accertamento delle imposte. La comunicazione spontanea, facoltativa in tutti i casi in cui le informazioni siano ritenute utili per un'altra amministrazione, diviene obbligatoria al verificarsi di specifiche condizioni indicate dalla direttiva ed accomunate dalla presenza di "fondati motivi" che facciano presumere una situazione fiscalmente anomala.

Tale "obbligo" di trasmissione spontanea di informazioni è rafforzato dalla previsione (mancante nella vecchia direttiva) di un termine assegnato all'autorità competente di uno Stato membro in possesso di informazioni rilevanti che, al ricorrere delle condizioni previste dall'art. 9, par. 1, deve trasmetterle "all'autorità competente di ogni altro Stato membro interessato al più presto, e comunque entro un mese dalla loro disponibilità". Con riguardo a questa particolare tipologia di scambio di informazione la Corte di Giustizia UE ha precisato, causa W.N.⁴⁶, che l'accertamento della riduzione o dell'esonero di imposta, posto alla base dell'obbligo di invio spontaneo di informazioni, prescinde dalla previa adozione del relativo atto di accertamento da parte dello Stato Membro assistito. Altrimenti le competenti autorità dello Stato assistente, prima di aprire una procedura di cooperazione tributaria internazionale, avrebbero l'onere sia di verificare la situazione personale del contribuente, persona fisica o giuridica, nel Paese Membro assistito, sia più in generale, di procurarsi una conoscenza approfondita del sistema fiscale dei Paesi membri con cui di volta in volta intendano collaborare. Una tale

d'imposta od un assoggettamento ad imposta nell'altro Stato membro; c) le relazioni d'affari fra un contribuente di uno Stato membro ed un contribuente dell'altro Stato membro sono svolte attraverso uno o più paesi in modo tale da comportare una diminuzione di imposta nell'uno o nell'altro Stato membro o in entrambi; d) l'autorità competente di uno Stato membro ha fondati motivi di presumere che esista una riduzione d'imposta risultante da trasferimenti fittizi di utili all'interno di gruppi d'impresе; e) in uno Stato membro, a seguito delle informazioni comunicate dall'autorità competente dell'altro Stato membro, vengono raccolte delle informazioni che possono essere utili per l'accertamento dell'imposta in quest'altro Stato membro.

2. Le autorità competenti di ciascun Stato membro possono comunicare alle autorità competenti degli altri Stati membri, attraverso lo scambio spontaneo, le informazioni di cui sono a conoscenza e che possono essere loro utili.

⁴⁶ Causa C-420/98 sentenza del 13 aprile 2000.

interpretazione restrittiva dell'obbligo di comunicare le informazioni renderebbe di fatto impossibile l'attuazione della reciproca assistenza tributaria, ostacolando la lotta contro la frode e l'evasione fiscale internazionale. Solamente se la trasmissione precede l'adozione dell'atto di accertamento nello Stato membro assistito, le competenti autorità di tale Paese potranno utilizzare le informazioni acquisite nel modo più adeguato allo scopo della direttiva. Per queste ragioni, ai fini dello scambio spontaneo di informazioni è sufficiente che la riduzione o l'esonero di imposta in questione siano presunti, non occorre l'adozione di un apposito atto da parte delle autorità fiscali dello Stato Membro.

Correlata alla modalità di scambio di informazioni spontaneo, è la disposizione che consente allo Stato membro che ha ricevuto le informazioni richieste, di trasmetterle all'autorità competente di un terzo Stato membro, se lo ritiene utile per le finalità di cui alla Direttiva, e purché tale trasmissione sia conforme alle norme e alle procedure stabilite nella Direttiva. È fatto salvo, in questo caso, il diritto dello Stato membro di origine delle informazioni, che deve essere informato, di opporsi (art. 16, par. 3).

Uno Stato membro può condividere con altro Stato membro anche informazioni ricevute da un paese terzo, a condizione che ciò sia consentito ai sensi di un accordo con il paese terzo. In senso inverso l'autorità competente di uno Stato membro può trasmettere a un paese terzo informazioni ottenute in base alla Direttiva 2011/16/UE, a condizione che lo Stato membro da cui proviene l'informazione consenta espressamente a tale comunicazione, e che il paese terzo si impegni "a fornire la cooperazione necessaria per raccogliere gli elementi comprovanti l'irregolarità o l'illegalità di operazioni che sembrano essere contrarie o costituire una violazione della normativa fiscale" (art. 24, par. 2).

Di rilievo è il rafforzamento della cooperazione amministrativa attraverso una più ampia previsione della possibilità che i funzionari dell'autorità richiedente, previo

accordo con l'autorità interpellata quanto alle modalità, siano presenti sul territorio dello Stato estero non solo negli uffici in cui vengono esercitate le funzioni amministrative, al fine di scambiarsi le informazioni, ma anche durante lo svolgimento delle indagini amministrative condotte sul territorio dello Stato interpellato e finalizzate alla acquisizione delle informazioni da scambiare (art. 11). Nell'ambito di tali accertamenti, l'accordo con lo Stato interpellato può consentire "che i funzionari dell'autorità richiedente che sono presenti durante le indagini amministrative possano interrogare le persone ed esaminare i documenti.

Particolare attenzione è dedicata alle "condizioni che disciplinano la cooperazione amministrativa" (Capo IV), informate al principio che "le situazioni in cui uno Stato membro interpellato può rifiutare di comunicare le informazioni dovrebbero essere chiaramente definite e limitate, tenendo conto di taluni interessi privati da proteggere e dell'interesse pubblico" (Considerando 19), ed al principio che "la presente direttiva rispetta i diritti fondamentali e osserva i principi riconosciuti in particolare dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea" (Considerando 28).

I limiti alla cooperazione amministrativa derivano dalla necessità di rispettare gli ordinamenti interni, escludendo che lo Stato al quale vengono richieste le informazioni possa essere obbligato ad effettuare indagini o adottare provvedimenti, finalizzati alla acquisizione delle informazioni richieste, non consentiti dalla legislazione interna o dalla prassi amministrativa (art. 17, comma 2). Tale disposizione è applicabile con riferimento allo scambio di informazioni su richiesta (art. 5) ed alla richiesta di svolgimento di una indagine amministrativa specifica (art. 6, par. 2); ma se l'autorità interpellata è già in possesso delle informazioni non può rifiutarsi di trasmetterle a meno che non ricorra una delle specifiche condizioni previste dalla Direttiva.

Viene confermata la condizione della reciprocità nella cooperazione amministrativa

(art. 17, par. 3) rappresentata dalla possibilità di opporre un rifiuto alla richiesta di informazioni "allorché, per motivi di diritto, lo Stato membro richiedente non sia in grado di fornire informazioni equivalenti. Una differenza tra vecchia e nuova Direttiva è costituita dalla limitazione del diritto di rifiutare le informazioni alla sola ipotesi in cui lo Stato richiedente non è in grado di fornire informazioni equivalenti "per motivi di diritto", escludendo la possibilità di rifiuto nel caso di impossibilità "per motivi di fatto". L'effetto è che l'autorità richiesta non può rifiutare le informazioni se l'autorità richiedente non è stata, in precedenza, in grado di fornire informazioni equivalenti perché, pur utilizzando tutti gli strumenti giuridici a sua disposizione, non ha potuto acquisirle.

Un limite di fatto alla cooperazione amministrativa è previsto dall'art. 17, par. 1, che subordina la richiesta di informazioni ad una specifica condizione. L'autorità interpellata, infatti, è obbligata a cooperare "purché l'autorità richiedente abbia esaurito le fonti di informazione consuete che avrebbe potuto utilizzare, a seconda delle circostanze, per ottenere le informazioni richieste senza rischiare di compromettere il raggiungimento dei suoi obiettivi".

Nell'applicazione di tale disposizione, perentoria ma indeterminata⁴⁷, è indispensabile un comportamento secondo "buona fede" dell'autorità richiedente che deve avviare una richiesta di cooperazione solo dopo aver svolto con esito negativo, nell'ambito della propria giurisdizione, tutte le indagini in suo potere, ovvero quando lo svolgimento di indagini nella propria giurisdizione per l'acquisizione delle informazioni richieste potrebbe compromettere l'esito dell'attività di accertamento del tributo.

Viene, infine, confermato il diritto di rifiutare la trasmissione delle informazioni

⁴⁷ CAPOLUPO S., Presupposti e limiti della cooperazione fiscale tra gli Stati Ue, cit., 1761, l'autore rileva "alla perentorietà dell'affermazione non corrisponde altrettanta chiarezza in ordine alla reale portata della previsione normativa poiché, sul piano strettamente giuridico, occorrerebbe fornire la preventiva dimostrazione, da un lato, di aver esaurito i "consueti" strumenti investigativi utilizzabili per indagini del tipo di quelle interessate dalla collaborazione".

qualora ciò comporti la "divulgazione di un segreto commerciale, industriale o professionale, di un processo commerciale o di un'informazione la cui divulgazione sia contraria all'ordine pubblico" (art. 17, par. 4).

Al fine di superare ogni possibilità di opporre alla cooperazione internazionale il segreto bancario, è previsto il divieto, per l'Autorità interpellata, di rifiutare di fornire informazioni solamente perché tali informazioni sono detenute da una banca o da un altro istituto finanziario (art. 18, par. 2). La normativa europea si adegua a quanto già previsto dalle disposizioni convenzionali internazionali.

Come già evidenziato precedenza nelle nuove norme UE che disciplinano lo scambio di informazioni non è stata aggiunta alcuna norma di tutela diretta a favore dei contribuenti nonchè dei soggetti terzi coinvolti nella procedura di scambio, rimangono atti normativi indirizzati agli Stati Membri UE. Solo il considerando 28 della nuova direttiva sulla cooperazione in materia fiscale fa riferimento alla Carta di Nizza in questi termini: *la presente direttiva rispetta i diritti fondamentali e osserva i principi riconosciuti in particolare dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea*. Con il presente elaborato si intende approfondire la tematica della tutela del contribuente, anche alla luce dei principi espressi nella carta dei diritti fondamentali dell'UE, dei principi sanciti dalla convenzione europea dei diritti dell'uomo e dei principi e diritti riconosciuti dalla CGE, esclusivamente nell'ambito della procedura di scambio di informazioni attuata tramite le modalità predette.

CAPITOLO 2

LIMITI ALLA SCAMBIO D'INFORMAZIONE E TUTELA INDIRECTA DEL CONTRIBUENTE

2.1 La non obbligatorietà nell'attivazione della procedura di scambio di informazioni

Con riferimento al tema della collaborazione internazionale in materia fiscale, gli Stati membri hanno più volte motivato l'adozione di disposizioni discriminatorie adducendo l'impossibilità di garantire altrimenti l'efficacia dei controlli, la prevenzione dell'evasione e più in generale, la coerenza dei propri sistemi tributari. L'interpretazione della Corte di Giustizia, delle disposizioni UE che hanno per oggetto la cooperazione inter-amministrativa transnazionale, ed in particolare di quelle che riguardano i poteri, gli obblighi ed i limiti, pur non annoverando queste alcun riferimento ai diritti dei singoli, ha permesso di ricavare un meccanismo al servizio e la tutela degli obbligati tributari⁴⁸. Così, attraverso la giurisprudenza della Corte di Giustizia, lo scambio d'informazione è usato come uno strumento di tutela, quando impedisce che l'esercizio di un diritto o di un'agevolazione fiscale sia sottoposto al preventivo adempimento degli obblighi formali. Il Lussemburgo nella causa *Futura Participation*⁴⁹ ha sostenuto che l'applicazione di disposizioni fiscali nazionali che stabiliscono una differenza di trattamenti di materia di riporto delle perdite a seconda che il contribuente non residente abbia calcolato i profitti e le perdite in base alla legge nazionale oppure in base ad una legge straniera sia giustificata dall'esigenza di garantire accertamenti fiscali chiari e precisi; tali

⁴⁸ MARIN F., in lo stato della fiscalità nell'Unione Europea : l'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione, Università di Bologna Alma Mater Studiorum, dottorato di ricerca in diritto tributario europeo, capitolo 2_ lo scambio d'informazione tra gli stati membri, anno 2003.

⁴⁹ Sentenza della Corte del 15/05/1997, caso Futura c-250/1995, Conclusioni dell'Avvocato Generale Stix-Haefl del 10/04/03, c-42/02.

controlli sono efficaci soltanto qualora tutta la documentazione e la contabilità siano sempre disponibili in Lussemburgo e quindi le autorità fiscali nazionali possano consultarle repentinamente senza preavviso. La Danimarca ha utilizzato la medesima motivazione nel caso *Vestergate*⁵⁰ per motivare la differenza di trattamento tra soggetti residenti in materia di detrazione spese professionali a seconda che un corso di formazione professionale si svolga nel territorio dello Stato o in quello di un altro Paese membro. La Finlandia nella causa *Danner*⁵¹ ha giustificato l'applicazione di talune disposizioni fiscali interne che negano la deducibilità dei contributi all'assicurazione volontaria contro la vecchiaia versati ad enti previdenziali stabiliti in altri Stati Membri, adducendo l'impossibilità per le autorità fiscali nazionali di "controllare e quindi di assoggettare efficacemente ad imposta le pensioni o altre prestazioni erogate da regimi gestiti da enti previdenziali stranieri a persone residenti in Finlandia. Questo perché, sebbene "le autorità finlandesi possono imporre agli enti previdenziali nazionali di informare le autorità fiscali di ogni versamento, esse non hanno tale potere nei confronti degli assicurati all'estero. A parere della Corte l'argomento delle difficoltà di ordine amministrativo nell'accertare fatti o situazioni localizzate all'estero non costituisce un legittimo motivo di interesse generale, idoneo a giustificare l'adozione di misure fiscali restrittive delle libertà fondamentali sancite dal Trattato CE. In realtà l'efficacia dei controlli fiscali può essere salvaguardata tramite il ricorso a misure meno restrittive rispetto all'adozione di legislazioni tributarie discriminatorie; più precisamente, ciascuno Stato membro può ottenere le notizie necessarie per stabilire correttamente l'ammontare dell'imposte sul reddito grazie alla collaborazione degli altri Paesi membri dell'Unione Europea. Tanto più che "il contesto per uno scambio di informazioni di questo tipo esiste già in forza della Direttiva n. 77/799/CEE

⁵⁰ Sentenza CGE del 10/06/1999, Causa 55/98.

⁵¹ Sentenza CGE del 26/06/2003, causa C-422/01, punt 50.

concernente la reciproca assistenza fra le autorità tributarie degli Stati membri”.

Secondo la Corte UE l’attuazione di uno scambio di informazioni il più completo possibile oltre che per realizzare la collaborazione fra gli Stati membri, risulta essenziale anche al fine di assicurare la tutela dei diritti dei contribuenti, persone fisiche e giuridiche e, più in generale, per preservare il principio della giustizia fiscale all’interno della comunità. Ad esempio nel caso *Wielockx*⁵², l’applicazione del diritto olandese dava vita ad una discriminazione nei confronti di un soggetto che pur essendo residente in un altro Paese membro percepiva la totalità dei suoi redditi nei Paesi Bassi, ossia nello Stato in cui svolgeva la propria attività lavorativa, trovandosi quindi, da un punto di vista fiscale, nella medesima situazione di un residente che svolgeva la stessa attività. Anche in questo caso in considerazione della possibilità dello Stato Membro di procedere allo scambio di informazioni ai sensi della direttiva n. 77/799/CEE, la Corte ha garantito la tutela degli interessi del contribuente stabilendo che questo, benchè residente in uno Stato membro diverso da quello in cui svolgevano la propria attività lavorativa, avevano diritto alla detrazione dall’imponibile della parte dei redditi destinati alla costituzione della riserva di vecchiaia. Nella causa *Persche*⁵³ la CGE, afferma in linea con le precedenti sentenze in argomento⁵⁴, che nulla impedisce alle autorità fiscali dello Stato membro di imposizione di richiedere ad un soggetto passivo che voglia ottenere la deduzione fiscale delle donazioni, eseguite a favore di enti stabiliti in un altro Stato membro, di fornire lui stesso le prove occorrenti, tale Stato membro non può invocare la necessità di preservare l’efficacia dei controlli fiscali per giustificare una normativa nazionale che impedisca assolutamente al soggetto passivo di produrre tali prove. Inoltre, le autorità fiscali interessate possono rivolgersi, in applicazione

⁵² Sentenza C-84/95 DEL 11/08/1995 punto 26; nello stesso senso sentenza *Schumacker* C-279/93 del 14.12.1995, punto 43.

⁵³ C-318/07 sentenza del 27 gennaio 2009,

⁵⁴ C-386/04 sentenza del 14 settembre 2006, centro musicologia *Walter Stauffer* punti 49 e50 . In questo senso anche *Laboratoires Fournier*

della direttiva 77/799 (ora la direttiva n. 16/2011), alle autorità di un altro Stato membro per ottenere ogni informazione che risulti necessaria per determinare correttamente l'imposta dovuta da un contribuente. Tale direttiva prevede, infatti, nell'intento di prevenire la frode fiscale, la facoltà per le amministrazioni fiscali nazionali di chiedere informazioni che non possano procurarsi esse stesse.⁵⁵

La tutela del contribuente viene garantita riconoscendogli la possibilità di documentare e provare, il diritto alla detrazione dell'onere sostenuto, all'estero o a favore di enti esteri, l'amministrazione tributaria invece potrà usufruire degli strumenti di cooperazione amministrativa in suo possesso per accertarne la sussistenza e i requisiti di detraibilità dell'onere sostenuto, nel rispetto delle norme nazionali tributarie che lo prevedono; in tal modo vengono scongiurati i rischi di ingiuste diminuzioni della pretesa tributaria per gli Stati Membri e allo stesso tempo si evitano ingiuste discriminazioni a discapito dei contribuenti.

2.2 I PRINCIPI CHE REGOLANO E LIMITANO LO SCAMBIO DI INFORMAZIONI

Prima di passare alla disamina dei principi che regolano lo scambio d'informazioni è opportuno guardare con attenzione alla struttura del procedimento di collaborazione in argomento. Per quanto riguarda l'ordinamento italiano, la Corte di Cassazione⁵⁶ ha riconosciuto l'autonomia, seppure nel diverso ambito della riscossione dei tributi, dei procedimenti di cooperazione che per loro natura si esplicano ed interessano diversi ordinamenti. In particolare è stato chiarito che spetta all'autorità del luogo in cui si è formato il presupposto impositivo il compito di accertare la sussistenza o meno del debito tributario, secondo le leggi vigenti in quel ordinamento, mentre compete all'autorità del luogo in cui si chiede la riscossione la gestione degli atti riferiti a tale fase, compresa l'impugnazione dei vizi

⁵⁵ Vedi sentenza 27 settembre 2007, causa C-184/05, *Twoh International*, Racc. pag. I-7897, punto 32.

⁵⁶ Corte di Cassazione sez. unit. sentenza n. 760 del 17 gennaio 2006.

che in tale fase si sono prodotti. Si può affermare che, secondo la Corte, la procedura di cooperazione nell'ambito dell'assistenza alla riscossione dei crediti tributari è strutturalmente composta da due fasi o meglio da due procedimenti autonomi. E da ritenersi che il mezzo di cooperazione consistente nello scambio d'informazione posseda le medesime caratteristiche dal punto strutturale del procedimento sopra esaminato⁵⁷. Infatti si possono individuare due procedimenti in cui si esplica lo scambio d'informazione, il primo è quello di acquisizione delle informazioni che si realizza all'interno del paese richiesto e il secondo è quello dell'utilizzazione delle informazioni che avviene nello stato richiedente. Le procedure di cooperazione prevedono una articolata serie di limiti che ne condizionano l'efficacia. Possiamo suddividere e classificare in due categorie questi limiti previsti per la cooperazione amministrativa. Il primo gruppo si riferisce alle procedure che permettono di realizzare lo scambio d'informazioni vale dire che permettono e limitano la prestazione dell'assistenza da parte dello stato interpellato. In questo ambito rientrano i seguenti principi: equivalenza, reciprocità, sussidiarietà, prevedibile rilevanza delle informazioni richieste da cui deriva il divieto di "fishing expedition", e infine quello di attuazione per conto proprio nella realizzazione di indagini su richiesta di altro stato membro. Il secondo gruppo invece riguarda l'insieme dei principi e limiti che si riferiscono all'utilizzo dell'informazione oggetto dello scambio d'informazioni, rivolte allo stato richiedente, vale a dire: il principio di specialità e di riservatezza. I principi che informano l'utilizzazione delle informazioni scambiate configurano una regola comunitaria di "effetto diretto e che genera obblighi per gli Stati e diritti per le persone interessate dalla stessa". L'uso delle informazioni ricomprese nel flusso di scambio e i soggetti che possono entrare a conoscenza delle stesse è circoscritto

⁵⁷ Castiglione R., La cooperazione fra autorità fiscali e difesa del contribuente, Giustizia Tributaria 2009,3, p. 258.

dalle previsioni dell'ordinamento comunitario.

Nell'ambito comunitario è possibile individuare un ulteriore limite o meglio requisito che deve avere l'informazione ricevuta o più precisamente chi deve fornirla. Infatti per essere utilizzata, l'informazione deve provenire dall'autorità competente disposta dalla direttiva⁵⁸, come indicato dall'art. 1 della direttiva 77/799/CEE⁵⁹, se la procedura ivi prevista non viene rispettata l'informazione ricevuta viene ritenuta non valida e pertanto non può essere utilizzata⁶⁰, dubbia è la base giuridica di questa prescrizione⁶¹.

Discusso è in dottrina se sussiste in diritto soggettivo del contribuente al rispetto dei sopra citati limiti. Parte della dottrina ha ritenuto che i limiti in parola trovino la loro ragione d'essere nella necessità dei porre dei paletti nei confronti degli stati, con il fine primario di tutelare la sovranità statale. Tra l'altro la disciplina così come è prevista non impone obblighi "positivi in capo" agli stati contraenti, cioè non stabilisce ciò che uno stato è tenuto a fare per prestare assistenza ad un altro stato. Per quello che riguarda i limiti relativi all'assistenza tra Stati, con particolare riferimento allo scambio di informazioni, possono essere classificati in modo classico, come limiti riferiti alla prestazione dell'assistenza e limiti relativi all'uso dell'informazione fornita. Nel primo gruppo di limiti rientrano: la prevedibile rilevanza, la reciprocità, l'equivalenza, il principio di sussidiarietà e di attuazione per conto proprio, la possibilità di rifiutare la trasmissione di informazioni che comportino la divulgazione di un segreto commerciale, industriale, professionale o

58 L'autorità competente è individuata: nell'art. 3 della direttiva 16/2011 (nella precedente direttiva, la 779/1977, la specifica sulla competenza era contenuta nell'art.1) e nell'art. 4, comma 1, del regolamento 904/2010 relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto.

59 Nella direttiva 16/2011, che sostituisce la direttiva 799/1977, si riscontra sempre l'individuazione dell'autorità competente come organo legittimato e deputato alla raccolta e scambio d'informazione, in particolare art.5 scambio informazioni su richiesta, art. 8 scambio informazioni automatico obbligatorio, art.9 scambio spontaneo.

60 Come previsto nella relazione della commissione europea 18 giugno 2001, COM (2001), 294 definitivo 2001/0133 (COD).

61 Del Federico L., Tutela del contribuente ed integrazione giuridica Europea, ed.Giuffrè, anno 2010, p. 269.

di un processo commerciale e di un'informazione la cui divulgazione sia contraria all'ordine pubblico. Nel secondo gruppo rientrano i limiti relativi all'uso dell'informazione fornita ed in particolare il principio di confidenzialità e di specialità.

I limiti riferiti alla prestazione dell'assistenza rappresentano, di seguito oggetto di approfondimento, seppur rivolti agli Stati che potrebbero decidere di non tenerne conto essendo i predetti limiti potestativi, una forma di tutela indiretta per il contribuente perché potenzialmente idonei a delimitare l'azione dell'autorità tributaria soprattutto quando quest'ultima tenti di agire in maniera non del tutto lecita o asistemica.

Prevedibile rilevanza e divieto di "fishing expedition" - La regola fondamentale, propedeutica ad un'articolata serie di principi e limiti che vanno a regolare il meccanismo di cooperazione, comune alle fonti UE nonché internazionali convenzionali, a cui va attribuito l'elaborazione del concetto e comunitarie che regolano la materia, con esclusivo riferimento allo scambio d'informazioni su richiesta⁶², prevede che le autorità competenti degli stati contraenti/membri dovranno scambiare le informazioni "prevedibilmente rilevanti" per la corretta applicazione delle disposizioni convenzionali ovvero delle legislazioni interne degli stati consentendone la massima estensione possibile dello scambio d'informazioni in materia fiscale e nel contempo sono vietate le così dette "fishing expedition"⁶³,

62 Art. 1 primo paragrafo direttiva 16/2011 del 15.11.2011; primo paragrafo art. 26 della modello OCSE contro le doppie imposizioni; secondo il paragrafo 76 del commentario alle disposizioni della convenzione sulla mutua assistenza l'art. 4 prevede l'obbligo di scambiare le informazioni i prevedibilmente rilevanti per l'applicazione delle disposizioni interne relative ad imposte incluse nell'ambito di applicazione delle disposizioni interne; art. 5 modello di TIEA dell'Ocse.

63 Tale divieto è espresso nei seguenti termini nel considerando n. 9 della direttiva UE n.16 del 15/02/2011: *Gli Stati membri dovrebbero scambiare informazioni per quanto riguarda casi precisi se richiesto da un altro Stato membro e dovrebbero provvedere a effettuare le indagini necessarie per ottenere tali informazioni. La norma di «prevedibile pertinenza» è predisposta per lo scambio di informazioni in materia fiscale nella misura più ampia possibile e, nel contempo, per chiarire che gli Stati membri non possono procedere a richieste generiche di informazioni o richiedere informazioni che probabilmente non sono pertinenti alle questioni fiscali di un contribuente. Gli obblighi procedurali previsti dall'articolo 20*

questo termine significa testualmente battuta di pesca, espressione utilizzata per indicare quelle richieste di informazioni, soprattutto bancarie, generiche e non specifiche ovvero non adeguatamente circoscritte alla luce dei criteri fissati dall'OCSE riguardanti le posizioni di un singolo contribuente o di interi gruppi o categorie di contribuenti, nei confronti dei quali si nutrono sospetti o sono già stati acquisiti indizi di colpevolezza. Art. 26 del modello OCSE vieta agli stati di usufruire di questo escamotage ovvero di presentare domande senza indizi concreti, generiche, che difficilmente saranno rilevanti con riferimento a profili fiscali del contribuente⁶⁴.

In seguito all'accertamento da parte dell'amministrazione interpellata, della sussistenza del requisito della prevedibile rilevanza, gli elementi di valutazione devono essere ovviamente forniti dall'amministrazione richiedente, infatti la richiesta d'informazioni dovrà essere presentata per iscritto, dopo che lo Stato richiedente abbia utilizzato ed esaurito tutti i mezzi a sua disposizione per acquisire le informazioni, e dovrebbe essere il più possibile dettagliata e circostanziata e riportare, tra gli altri:

- i dati relativi al contribuente sottoposto a verifica e agli eventuali intermediari coinvolti nella transazione;
- i motivi per i quali l'informazione è richiesta e la natura del procedimento di verifica;
- le imposte e il periodo fiscale oggetto di verifica;
- l'informazione in concreto richiesta, la motivazione sulla sua pertinenza e l'uso a cui è destinata;
- la disposizione convenzionale in virtù della quale l'informazione è richiesta.

Le modifiche apportate al Commentario dell'art. 26 riguardano, in particolare,

della presente direttiva richiedono un'interpretazione ampia per non frustrare l'efficace scambio di informazioni.

⁶⁴Sull'argomento: Valente P. convenzione internazionale contro le doppie imposizioni, Ipsa 2012, p.2469

l'interpretazione dello standard di "foreseeable relevance" e dell'espressione "fishing expedition". Con riferimento alla cd. "fishing expedition", il nuovo paragrafo 5.1 del Commentario all'art. 26 prevede che una richiesta non costituisce "fishing expedition" per il semplice motivo che il nome o l'indirizzo della persona sotto indagine o verifica non sia stato indicato ovvero sia stato indicato in maniera non corretta o in un formato diverso da quello standard. Tuttavia, lo Stato richiedente deve fornire informazioni sufficienti a consentire l'identificazione del contribuente. Con riferimento allo standard di "foreseeable relevance"⁶⁵, il nuovo paragrafo 5.2 del Commentario all'art. 26 prevede che tale requisito può ritenersi soddisfatto sia se la richiesta di informazioni riguarda un singolo contribuente, sia se concerne un gruppo di contribuenti. Nel caso in cui la richiesta di informazioni riguardi un gruppo di contribuenti non identificati individualmente, al fine di evitare che essa sia considerata "fishing expedition", è necessario che lo Stato richiedente fornisca:

- una dettagliata descrizione di tale gruppo di contribuenti;
- una descrizione degli specifici fatti e delle circostanze che supportano la richiesta di informazioni;
- un'illustrazione della disciplina legislativa applicabile;
- le ragioni per le quali si ritiene che il gruppo di contribuenti per cui si è proceduto alla richiesta di informazioni non è conforme alla legge;
- la dimostrazione che le informazioni richieste "would assist in determining compliance by the taxpayers in the group".

Il principio della prevedibile rilevanza e del divieto di fishing expedition risultano collegati all'inserimento nell'art. 26 della previsione che non permette di rifiutare lo

⁶⁵ Lo standard della "prevedibile rilevanza" ha sostituito il termine "necessarie" utilizzato nei modelli precedenti per delimitare l'ambito di applicazione dello scambio d'informazioni.

scambio di informazioni adducendo l'esistenza del segreto bancario⁶⁶. Anche nella recente direttiva dell'Unione Europea n.16/2011, che disciplina la cooperazione in materia fiscale, che ha abolito il segreto bancario prevedendo il divieto per gli stati di rifiutare una richiesta di acquisizione di informazione perchè posseduta da istituti bancari⁶⁷ ha anche previsto che le informazioni scambiabili sono quelle prevedibilmente pertinenti per l'amministrazione e l'applicazione delle leggi nazionali degli Stati membri. Il considerando n. 9 della direttiva predetta chiarisce la portata della norma e del significato di "prevedibile pertinenza" specificando che è predisposta per lo scambio di informazioni nella misura più ampia possibile e, nel contempo, per chiarire che gli Stati membri non possono procedere a richieste generiche di informazioni o richiedere informazioni che probabilmente non sono pertinenti alle questioni fiscali di un contribuente. Il fine della "prevedibile rilevanza o pertinenza" da una lato e del divieto di opporre il "segreto bancario" dall'altro è quello di garantire un equilibrio tra il potere informativo degli stati, cercando di ampliarlo il più possibile, e dall'altra di proteggere la sovranità statale dello stato richiesto che verrebbe evidentemente vulnerata da richieste eccessivamente ampie. La *ratio* è anche quella di responsabilizzare lo Stato richiedente il quale è legittimato a ricorrere allo scambio d'informazioni solo laddove abbia già individuato elementi tali da rendere indispensabile la cooperazione dell'altro Stato rispetto ad una fattispecie sufficientemente delineata⁶⁸.

Il limite della prevedibile rilevanza e del divieto del fishing expedition

66 Tale divieto è stato inserito con l'aggiornamento dell'art. 26, del modello contro le doppie imposizioni, avvenuto nell'anno 2005, al punto 5 prevede: In no case shall the provisions of paragraph 3 be construed to permit a Contracting state to decline to supply information solely because the information is held by a bank, other financial institution, nominee or person acting in an agency or a fiduciary capacity or because it relates to ownership interests in a person.

67 L'art. 18.2 prevede: L'articolo 17, paragrafi 2 e 4, non può in nessun caso essere interpretato nel senso di autorizzare l'autorità interpellata di uno Stato membro a rifiutare di fornire informazioni solamente perché tali informazioni sono detenute da una banca, da un altro istituto finanziario, da una persona designata o che agisce in qualità di agente o fiduciario o perché si riferiscono agli interessi proprietari di una persona.

68 Dorigo S., in principi di diritto tributario europeo e internazionale a cura di Sacchetto, Giappichelli editore 2011, pag. 210.

rappresentano una fonte indiretta di benefici per il contribuente che vede diminuire il rischio di eccessi e abusi informativi perpetrati degli stati per il tramite degli strumenti di cooperazione amministrativa tributaria.

Principio di reciprocità - Il principio di reciprocità è riconosciuto come principio generale del diritto internazionale è stato definito dalla dottrina come il denominatore comune che mantiene l'equilibrio tra gli stati mediante una correlazione tra diritti e obbligazioni di origine consuetudinaria o convenzionale⁶⁹. Anche nella collaborazione tra amministrazioni tributarie, che ha come scopo quello di attuare i tributi attraverso un'attività amministrativa, la reciprocità è una condizione essenziale che dovrebbe essere rispettata: uno Stato, infatti, deve prestare assistenza in una determinata materia solamente a patto di poterla esigere alla medesima condizione.

Se non è possibile la reciprocità viene meno l'obbligo di fornire assistenza allo stato richiedente, trattasi di limiti potestativi quindi gli stati potrebbero anche scegliere di non osservarli. Come già precisato in precedenza i limiti previsti per la prestazione di assistenza amministrativa sono diretti agli stati,⁷⁰ il fine è quello di evitare che l'utilizzo di questi strumenti di cooperazione esulino dalla scopo per cui sono stati previsti e permettano agli stati di acquisire informazioni che non sarebbero ottenibili, o quanto meno non legittimamente secondo l'ordinamento o la prassi amministrativa del proprio paese, in sostanza un tentativo di porre dei paletti al raggio di azione degli stati nell'ambito dell'acquisizione di informazioni. Non tutta la dottrina riconosce una finalità garantista a queste norme proprio perchè non c'è

69 Sulla portata generale del principio di reciprocità si veda: Monti A., poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nello scambio di informazioni e principio di «reciprocità», *fiscalità internazionale* n. 2 anno 2010, p.149; Schenk-Geers *international exchange of information and the protection of taxpayers*, Wolters Kluwer 2009, p. 196; Adonnino P., *lo scambio tra amministrazioni finanziarie*, cedam 2005, p. 1149;
70 ADONNINO P., Considerazione in tema di *ruling internazionale*, rivista *di diritto tributario*, 2004, 3, p. 57 e ss.; ARDITO F., *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, ed. Cedam 2007, p. 350.

nessun obbligo di astenersi dalla collaborazione.⁷¹ L'inesistenza di un divieto previsto dalla legge ad adempiere all'obbligo di cooperazione al verificarsi di certi presupposti, e l'inesistenza di un divieto, contenuto nella direttiva, ad adempiere all'obbligo di cooperazione in violazione dei principi di reciprocità, equivalenza, ecc., escludono che il provvedimento impositivo risulti viziato per violazione di norme procedurali e/o di principi che regolano la cooperazione. Pertanto, il grande rischio è quello di comprimere o negare la tutela del contribuente pur in presenza di situazione sintomatologiche quali l'utilizzazione di elementi dati, informazioni illegittimamente acquisite perché: a) acquisiti in violazione di legge nello Stato richiesto; b) acquisiti in conformità alla legge e alla prassi vigenti nello Stato richiesto ma la cui acquisizione non è consentita dalla legislazione o la prassi del paese richiedente.

Tuttavia il provvedimento, pur se non viziato per violazione di legge in senso stretto, potrebbe risultare emanato in violazione di altri principi di diritto comunitario, quali il principio di proporzionalità ed il principio del contraddittorio.

Si parla comunemente di scambio d'informazioni, ma sarebbe più corretto parlare, con riguardo al fine, di acquisizione di informazioni, essendo lo scambio, inteso quale condizione di reciprocità, soltanto il requisito fondamentale degli strumenti previsti per l'acquisizione delle informazioni necessarie per ricondurre fattispecie concrete nell'area di quelle astratte. Tutte le fonti di natura comunitaria che disciplinano lo scambio d'informazione tra stati annoverano il così detto principio di reciprocità, da intendere in questi termini, uno Stato non è obbligato a fornire informazioni che sebbene potrebbe legittimamente acquisire secondo la propria legge, l'altro Stato non può ottenere nel rispetto della propria legislazione.

Il principio di reciprocità non è disciplinato nello stesso modo, alcune fonti gli

⁷¹ CASTIGLIONE R., cooperazione fra autorità fiscali, accertamento tributario e garanzie del contribuente, in *Giustizia Tributaria* 2009, 3, p.258 e ss.

riconoscono un contenuto più ampio altre meno, e gli stessi stati non si approssiano alla stesso modo nei confronti di questo principio.

Nell'individuare le deroghe all'obbligo di fornire assistenza nel reperimento di dati e notizie rilevanti per lo Stato richiedente, l'art. 26, comma 3, del modello contro le doppie convenzioni, dispone sul principio di reciprocità inteso non solo sul piano sostanziale ma anche in senso procedurale. Infatti questa disposizione convenzionale prevede il venir meno dell'obbligo di attuare lo scambio nel caso di mancanza di reciprocità ed in particolare:

- a) di adottare provvedimenti amministrativi in deroga alla propria legislazione e alla propria prassi amministrativa o a quelle dell'altro Stato contraente;
- b) di fornire informazioni che non potrebbero essere ottenute in base alla propria legislazione o nel corso normale prassi amministrativa o di quelle dell'altro Stato contraente;

Il che significa che uno stato è obbligato a prestare assistenza ad un altro stato solo in quanto il primo possa esigere dal secondo altrettanta assistenza nella stessa materia. In questo modo si tenta di prevenire l'utilizzo unidirezionale delle informazioni, da uno stato verso l'altro e non viceversa e non permette che uno Stato superi le limitazioni contenute nella propria legislazione ricorrendo ai poteri di indagine dell'altro Stato il cui ordinamento non contenga tali limitazioni.

Lo stato richiedente può ottenere informazioni in misura equipollente a quelle fornite allo stato adito in occasione di un eventuale richiesta. Specularmente è previsto che a ogni stato sia attribuito il diritto di rifiutare lo scambio d'informazioni, nel caso in cui la loro acquisizione non sia consentita dalla legislazione nazionale o dalla prassi amministrativa interna. Ciò poichè uno Stato richiedente non può avvalersi del sistema informativo dell'altro Stato se quest'ultimo più esteso del proprio. L'inosservanza del principio potrebbe comportare una discriminazione tra cittadini dell'Unione, nettamente contraria ai

suoi principi informatori, con intuibili ricadute non solo sul piano della pura repressione dell'illecito fiscale ma anche della stessa corretta concorrenza tra i competitors residenti nei singoli stati membri. Prevedendo il divieto di trasmettere informazioni che lo Stato richiedente non sarebbe in grado di fornire, si è inteso evitare un ampliamento dei poteri istruttori dello Stato procedente, attraverso anche il solo uso pretestuoso dei mezzi previsti dalla disciplina comunitaria o internazionale⁷². Le informazioni sono scambiabili in base alla legislazione e al normale funzionamento del sistema amministrativo di uno Stato contraente anche nel caso in cui gli strumenti amministrativi di cui dispone per i propri accertamenti siano utilizzati al solo scopo di prestare assistenza allo Stato partner, o qualora richieda delle indagini speciali e queste rientrino tra quelle che l'amministrazione fiscale può utilizzare per i propri fini.

I limiti che riguardano la reciprocità degli strumenti amministrativi e legali di ciascuno Stato contraente generano ulteriori difficoltà relative alla stessa interpretazione del requisito della reciprocità e alla verifica del soddisfacimento di tale requisito. Queste difficoltà possono ostacolare lo scambio di informazioni e renderlo poco tempestivo. Ad esempio il riferimento all'ordinaria prassi amministrativa può essere interpretato in diversi modi anche se prevale l'intendimento secondo cui tale previsione vorrebbe ampliare lo spettro delle possibilità di cooperazione. E' infatti possibile che uno Stato, pur non avendo una legislazione specifica sul tema della raccolta di informazioni presenti una prassi amministrativa consolidata in materia.

In termini generali uno stato contraente non è tenuto a fornire un'informazione ad uno stato richiedente che non potrebbe offrirla nella situazione uguale ma opposta. La questione interpretativa che si pone, e che è stata risolta diversamente dai

⁷² Marin F., scambio di informazioni e tutela del contribuente, in attuazione del tributo e diritti del contribuente in europa a cura di Tassa, aracne ed., p.270;Schenk-Geers T., International exchange of information and the protection of taxpayer, p.180.

diversi stati, è se il requisito di reciprocità vada inteso in senso "stretto" oppure in senso largo. Nel primo caso vi dovrà essere nei due Stati contraenti un'identità di strumenti accertativi e di informazioni ottenibili perchè lo scambio d'informazione possa avere luogo. Nel secondo caso è sufficiente che l'assistenza che i due Stati si scambiano sia nel complesso bilanciata.

Alcuni interpreti si spingono a sostenere che la reciprocità andrebbe intesa nella sua accezione potenziale e si estenderebbe non solo alla dimensione legislativa od amministrativa dello Stato richiedente ma anche a quella tecnica. Se così fosse qualora lo Stato richiedente non avesse gli strumenti tecnologici per ottenere informazioni dello stesso tenore a quelle richieste, lo Stato richiesto potrebbe rifiutarsi di prestare assistenza difettando il requisito della reciprocità. Infatti paesi come la Francia che dispongono di ampi poteri di indagine e possono quindi ottenere informazioni dettagliate in merito ai conti correnti bancari del contribuente, di regola non vi ricorrono in favore di Stati come il Belgio o la Germania che sotto questo aspetto hanno poteri molto più limitati. Per cui soltanto le misure in comune verranno utilizzate dall'uno a vantaggio dell'altro. Ne deriva una consistente differenza fra gli Stati in relazione alla quantità e alla natura delle informazioni che possono essere inviate e ottenute. Non tutti gli stati dispongono di una organizzazione efficace nella raccolta delle informazioni di carattere fiscale e quindi non tutti sono in grado di dare corretta attuazione all'obbligo stabilito dalle norme UE (o assunto tramite la stipulazione di una convenzione). Alcuni Stati pur avendo da un punto di vista formale il potere per attuare lo scambio in pratica alcune amministrazioni sono solite fornire poche informazioni, procedendo in maniera lenta all'acquisizione nonchè alla trasmissione di queste (come l'Olanda). Altri stati invece hanno sviluppato una rete efficace nel provvedere allo scambio di informazioni (Usa e Francia). In base a quanto previsto dal commentario il limite della reciprocità non va inteso in maniera troppo rigorosa a tal punto che le

competenti autorità degli Stati membri debbono necessariamente avere a disposizione analoghi mezzi di acquisizione delle informazioni, pena la nullità dell'assistenza tributaria internazionale. Lo scambio d'informazioni deve avere luogo anche nelle ipotesi di semplice diversità nei meccanismi di reperimento delle informazioni.

Il paese assistente dovrà valutare con cura se, nonostante la differente struttura dei sistemi informativi l'esigenza di tutela dei diritti del contribuente giustifichi realmente il rifiuto di fornire le informazioni richieste. Le fonti comunitarie, in particolare le più recenti, sono orientate alla previsione del principio di reciprocità in forma più attenuata. Gli atti più recenti invece hanno soddisfatto l'istanza, resa palese già a fine anni 80, dalla commissione Ue quando ha sottoposto al consiglio la proposta⁷³ di modifica all'art. 8 della direttiva 799/1977, al fine di eliminare il requisito della contrarietà alla prassi amministrativa dello Stato membro richiesto. Per la commissione il requisito in argomento non costituisce un valido motivo per rigettare una richiesta di assistenza, soprattutto quando lo stato membro richiedente abbia fondate ragioni per sostenere che un proprio residente ha occultato dei fondi di provenienza illecita nello Stato membro richiesto. Il regolamento Iva 1798/2003, che disciplina la cooperazione amministrativa in ambito Iva, all'art. 30.3, va verso questa direzione prevedendo che l'autorità competente di uno Stato membro può rifiutare di fornire informazioni allorché, per motivi di diritto, lo Stato membro interessato non è in grado di fornire informazioni equipollenti. La direttiva n.16/2011 all'art.17, al punto 3, accoglie questo orientamento infatti prevede che lo Stato membro interpellato può rifiutare di fornire informazioni allorché, per motivi di diritto, lo Stato membro richiedente non sia in grado di fornire informazioni equivalenti. Il recente regolamento 389/2012, in materia di cooperazione amministrativa in materia di accise, all' art. 25 punto 3

⁷³ Proposta della commissione del 10 febbraio 1989, in G.U.C.E. n. C141 del 7 giugno 1989.

prevede che l'autorità competente di uno Stato membro può rifiutarsi di fornire informazioni se, per motivi di diritto, lo Stato membro richiedente non è in grado di fornire analoghe informazioni. Secondo le disposizioni dell'unione europea appena indicate la reciprocità non viene meno anche se lo stato richiedente non potrebbe fornire le informazioni richieste allo stato adito per motivi di fatto o perchè non ottenibili nel quadro della propria normale prassi amministrativa. Lo scopo, da un lato, è quello di estendere il più possibile la cooperazione e dall'altro di preservare il fondamentale principio di legalità, perchè l'attività statale e della pubblica amministrazione deve sempre rispettare la legge prevedibile e conoscibile da parte dei cittadini.⁷⁴

La norme che dispongono sulla reciprocità, che siano europee o convenzionali, contemplano implicitamente ipotesi di rifiuto per inammissibilità o inesistenza ai fini probatori di un documento o di un informazione in un determinato ordinamento sulla base della normativa dello Stato richiedente. E' il caso di alcune prove come la testimonianza ed il giuramento rese in procedimenti o processi penali orali (dichiarazioni di parti o terzi) non ammesse nel nostro ordinamento o di dubbia valenza o viceversa alle presunzioni (semplici e legali) alla quale si fa ampio ricorso in sede di accertamento ma che non sono ammesse o previste in altri ordinamenti di paesi richiedenti (ad esempio Germania). Non è chiaro se anche la diversa efficacia probatoria o meramente indiziaria di un dato o di una informazione in due ordinamenti può rappresentare un limite e giustificare il rifiuto da parte di un stato per mancanza di reciprocità.

La posizione della dottrina nei confronti del principio di reciprocità o meglio del suo mancato rispetto non è omogenea. Parte della dottrina⁷⁵ ritiene che il mancato

74 Schenk-Geers T., *International exchange of information and the protection of taxpayer*, ed. Wolters Kluwer 2009, p.180

75 MARIN F., in *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea* coordinamento Di Pietro A., lo scambio d'informazioni tra le amministrazioni fiscali p.866, Ministero dell'economia e delle Finanze 2003

rispetto del principio possa rappresentare una discriminazione. Questo perchè può accadere che lo stato richiedente riceva un'informazione che non potrebbe ottenere in conformità con il proprio ordinamento, beneficiando così del sistema di informazione dell'altro Stato più ampio e flessibile del proprio. Lo stato richiedente potrebbe per l'accertamento di presupposti di imposta identici realizzati da due contribuenti, residenti o non residenti, informazioni diverse per il solo fatto che uno di essi abbia realizzato parte del presupposto nello Stato a cui si chiede l'informazione. L'altra parte della dottrina⁷⁶ ritiene che il limite allo scambio di informazioni non può essere giustificato dal principio di reciprocità e di eguaglianza di trattamento del contribuente accertato perchè non sempre il soggetto residente che produce reddito solo all'interno dello Stato e quello che produce reddito in paesi a regime fiscale privilegiato sono in una situazione comparabile. Perciò non si comprende perchè lo Stato interpellato non debba poter ricorrere agli strumenti di controllo e probatori del proprio ordinamento se in quello del richiedente non sono previsti. Nei confronti di quest'ultimo la scarsa conoscenza della situazione reddituale complessiva dovrebbe legittimare maggiori o differenti poteri di controllo nonché probatori anche non esistenti nello Stato richiedente.

Vicino a questa posizione appena evidenziata ce né un'altra che ritiene giustificata la violazione del principio di reciprocità nei casi in cui gli stati si trovino davanti a fattispecie di elusione e di frode fiscale in considerazione dell'insidiosità di queste fattispecie⁷⁷

Principio di equivalenza - Prevede che l'Amministrazione dello Stato a cui sono richieste le informazioni non sia obbligata ad effettuare indagini o di comunicare informazioni se la legislazione o la prassi amministrativa di tale Stato non consente

⁷⁶ AMATUCCI F., Onere della prova e limitazioni allo scambio d'informazioni in materia fiscale, rivista di diritto tributario internazionale, anno 2009 n.1-2, p. 123.

⁷⁷ Schenk-Geers T., International exchange of information and the protection of taxpayer, ed. Wolters Kluwer 2009, p.176

alle autorità competente di condurre tali indagini o di raccogliere le informazioni richieste. Gli interessi garantiti dalle limitazioni procedurali che impongono il rispetto della normativa dello Stato che deve fornire le informazioni, dovrebbero consentire di evitare l'aggiramento da parte delle autorità nazionali dei divieti imposti dall'ordinamento interno per ottenere in ogni caso informazioni attraverso la legislazione di un altro Stato. Questo limite, che è l'alterego del principio di reciprocità, come quest'ultimo contempla implicitamente ipotesi di rifiuto ad attuare l'acquisizione e trasmissione delle informazioni per inammissibilità o inesistenza ai fini probatori di un documento o di un informazione nel proprio ordinamento. Come già detto è il caso di alcune prove come la testimonianza ed il giuramento oppure le presunzioni alla quale si fa ampio ricorso in sede di accertamento ma che non sono ammesse o previste in tutti gli ordinamenti. La disciplina di questo limite nelle diverse fonti non è la medesima, l'art.26 comma 2 lett. b) del modello CDI lo disciplina in maniera rigorosa prevedendo l'impossibilità di giungere al soddisfacimento della richiesta di cooperazione nel caso in cui le informazioni richieste contrastino con le norme e le disposizioni amministrative di entrambi gli stati. In sintonia con questa previsione sono anche il regolamento Iva dell'UE n. 1798/2003 e la convenzione sulla mutua assistenza, che in seguito al protocollo di modifica del 2010 ha sostituito l'art. 21 prevedendo, con riguardo al principio di equivalenza, che lo stato adito non è obbligato: to carry out measures at variance with its own laws or administrative practice or the laws or administrative practice of the applicant State. Per cui lo stato richiesto può astenersi dalla procedura di scambio nel caso in cui le norme o la propria prassi amministrativa non permettano di effettuare le indagini e raccogliere le informazioni richieste. Più mitigato è questo principio, nelle fonti dell'unione Europea più recenti, che disciplinano la cooperazione fiscale, la direttiva 16/2001 e la 389/2012 in materia di accise, il limite considerato è solo quello legislativo analogamente a come previsto

per il limite della reciprocità. Decisamente più spinto verso un maggior bilanciamento per la tutela dei diritti soggettivi coinvolti e l'esigenza di realizzare un effettivo scambio di informazioni, è l'accordo Ocse del 2002, modello TIEA, all'art. 1 prevede: *The rights and safeguards secured to persons by the laws or administrative practice of the requested Party remain applicable to the extent that they do not unduly prevent or delay effective exchange of information.* Queste previsioni mirano ad evitare che le parti contraenti possano indebitamente impedire o ritardare lo scambio adducendo l'esigenza di tutelare le garanzie previste dalle norme interne dello stato cui è presentata la richiesta, l'art. 1 stabilisce che i diritti alla riservatezza ed alle garanzie procedurali assicurati ai singoli dalle leggi o dalla prassi amministrativa dello Stato cui è rivolta la richiesta restano applicabili soltanto a condizione che essi non impediscano ritardino indebitamente l'effettivo scambio delle informazioni. Il motivo che giustifica una tale previsione è legato allo squilibrio che di norma esiste tra gli ordinamenti delle giurisdizioni considerate "paradisi fiscali" e quelli degli stati membri dell'OCSE tra i quali l'accordo opera, il tenore della norma è finalizzata ad impedire che le richieste di scambio di informazioni vengano impedito da parte di queste giurisdizioni che normalmente dispongono di norme molto rigide a tutela della riservatezza dei propri residenti. In questo caso la scelta propende per massimizzare l'effettività dello scambio più che preservare l'equilibrio tra posizioni contrastanti, a scapito delle garanzie dei contribuenti che passano in secondo piano.

Quando si parla di collaborazione tra stati, alla luce del principio di equivalenza, ci si chiede a che cosa essa si riferisce, o meglio allo scopo di delinearne l'ambito di applicazione, che cosa lo stato estero possa chiedere con riguardo alla collaborazione e cosa lo stato cui si rivolge la richiesta sia tenuto a fare e dare. Il punto è: in base ai trattati si può chiedere all'amministrazione estera una indagine che quest'ultima non è ordinariamente in grado di fare neppure per se stessa? è il

caso delle informazioni bancarie, può esserci un paese che pur avendo sottoscritto tutti gli accordi relativi alla cooperazione amministrativa non possieda l'anagrafe dei conti, nel caso in cui riceva una richiesta di dati bancari da un altro paese, è obbligato a istituire una banca dati o comunque a presentare richiesta epistolare ad ogni istituto finanziario del paese al fine di procurarsi le informazioni? fino a dove si deve spingere l'attività del paese richiesto per essere in regola con propri obblighi? Alcuni autori⁷⁸ ritengono che lo Stato deve predisporre un anagrafe dei conti se questa risulta necessaria a garantire il rispetto degli obblighi allo scambio di informazioni assunti a livello internazionale oppure è tenuto a richiedere alle proprie banche informazioni relative all'intestazione dei conti ad un dato soggetto in presenza di una richiesta precisa, dettagliata e circostanziata, avanzata da un altro Stato col quale ha concluso un accordo sullo scambio di informazioni. Allo Stato estero si può richiedere di effettuare un'indagine nei limiti previsti dallo specifico accordo sullo scambio di informazioni e, in generale, allorché lo Stato richiedente abbia utilizzato ed esaurito mezzi e poteri a sua disposizione per l'acquisizione delle informazioni. E' opportuno evidenziare che oramai il segreto bancario è stato bandito dalle fonti comunitarie⁷⁹ e nelle convenzioni internazionali che dispongono in materia cooperazione, e molti paesi, onde evitare di essere inseriti nel libro dei cattivi⁸⁰, hanno ammorbidito la propria normativa in materia, come ad esempio l'Austria, qui le norme che prevedevano il segreto bancario erano di rango costituzionale ma nel 2009 alla vigilia del G20 tenutosi a Pittsburg, questo

78 Sull'argomento si vedano i post, di Valente P. e Lupi R., reperibili sul sito: <http://piergiovalente.postilla.it/2010/07/09/scambio-di-informazioni-riserva-di-pesca/>

79 La direttiva 16/2011 che disciplina la cooperazione fiscale all'art.18.2 ha esplicitamente indicato l'impossibilità di giustificare un rifiuto allo scambio adducendo come motivazione il segreto bancario. Anche regolamento 389/2012 che dispone in materia di cooperazione amministrativa nelle accise all'art. 25.6 prevede lo stesso divieto. L'art. 26 della CDI prevede al punto 5 il divieto di motivare il rifiuto perchè le informazioni sono detenute da una banca, questa disposizione è stata inserita nell'articolo con la modifica del modello contro le doppie imposizione posta in essere dall'Ocse nell'anno 2005.

80 L'Austria che annoverava il segreto bancario tra le fonti di rango costituzionale nel 2009 alla vigilia dell'incontro dei G20 di Pittsburg ha ammorbidito il principio. Era l'unico paese dell'Unione Europea che prevedeva ancora il segreto bancario, per questo era stato inserito nella grey list.

paese ha posto in essere le modifiche necessarie per rendere possibile lo scambio di informazioni, anche bancarie, tra amministrazioni tributarie. La Svizzera⁸¹, che deve al segreto bancario la propria fortuna, nel 2009 ha cambiato le proprie norme concedendo lo scambio di informazioni in caso di frode, contravvenzioni fiscali e necessità inquisitorie dell'altro paese modificando un trentina di convenzioni. Inoltre il 18 luglio 2012⁸² la Svizzera ha approvato lo sviluppo dello standard di cooperazione dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico il quale prevede che l'assistenza amministrativa fiscale deve essere consentita anche in caso di richieste raggruppate ridisegnando così quel concetto, fino a quel momento rigorosamente applicato nel paese elvetico, conosciuto come fishing expedition.

Non tutte le fonti internazionali o dell'Unione disciplinano il principio di equivalenza nello stesso modo, anche questo può essere un problema per il contribuente soprattutto perché, come verrà approfondito nei prossimi capitoli, non sempre quest'ultimo viene informato dell'esistenza della procedura di cooperazione e non sempre è consentito al contribuente l'accesso alla documentazione con cui le amministrazioni richiedono le informazioni, oltre al fatto che il limite è pur sempre potestativo quindi gli stati possono anche decidere di fornire le informazioni richieste anche se l'acquisizione e trasmissione delle informazioni non sarebbe possibile in base alla propria legislazione o prassi amministrativa. Quindi l'eventuale tutela può essere eventualmente riconosciuta nel paese richiedente l'informazione, in seguito all'emissione dell'atto di accertamento, non essendo possibile per il

81 In realtà la Svizzera al fine di poter garantire il segreto ha posto in essere con alcuni paesi, il cosiddetto l'accordo Rubik in base al quale le banche svizzere prelevano un imposta liberatoria e una ricorrente per conto dello stato estero sui patrimoni e sugli interessi da capitali di soggetti residenti nei paesi partner, in cambio è garantito l'anonimato del correntista e la possibilità di richiedere lo scambio di informazioni è contingentato ad un numero limitato e ristretto di casi. I paesi che hanno concluso l'accordo sono: Austria, Gran Bretagna, Italia (trattativa in corso) e Germania, anche se il 23 novembre scorso la camera alta tedesca ha bocciato il testo dell'accordo.

82 L'update del modello è reperibile sul sito: www.oecd.org.

contribuente altra forma di tutela nel paese di acquisizione una volta che l'informazione è stata comunicata.

Il principio di sussidiarietà – Il principio di sussidiarietà implica che lo Stato richiedente può chiedere l'assistenza solo una volta esaurite le possibilità di ottenere l'informazione, mezzi di prova, mediante le procedure nazionali, circostanza che esige la buona fede tra gli Stati Membri nello sviluppo della cooperazione tributaria. Questo principio è legato al carattere necessario dell'informazione scambiate, a sua volta alla sua trascendenza tributaria nello Stato richiedente⁸³. Il medesimo principio si ritrova nell'ordinamento internazionale nell'ambito dell'assistenza alla riscossione principio poi mutuato e attuato nell'Unione Europea anche nello scambio di informazioni ai fini dell'accertamento tributario. Nell'ordinamento UE tuttavia il rispetto del principio di sussidiarietà non è assoluto, sempre con riferimento alla materia dello scambio di informazioni, infatti la sua applicazione viene meno per non pregiudicare il risultato dell'attività istruttoria⁸⁴.

Il principio di attuazione per conto proprio - questo è un principio che nasce nell'ordinamento dell'Unione e presuppone che l'Amministrazione finanziaria non debba prevedere un trattamento diverso per le richieste di informazioni di altri Stati Membri rispetto a quello previsto per le proprie attività di ottenimento d'informazioni a fini meramente interni, ciò implica non soltanto l'operare con la stessa diligenza, ma che le norme applicabili siano le stesse. Lo scopo di questo principio è di eliminare gli ostacoli che possono sorgere nella realizzazione dell'assistenza a causa dell'obbligo, che esisteva nell'ordinamento di alcuni Stati membri, della previa notifica al contribuente della richiesta di scambio

⁸³ Così MARIN F., il principio di cooperazione tra le amministrazioni finanziarie, in I principi Europei del diritto tributario, a cura di DI PIETRO A. e Tassani, ed. CEDAM 2013, P. 384.

⁸⁴ Come si evince dagli atti UE in materia, in particolare nell'art. 17 della direttiva n. 16 del 2011.

d'informazioni, obbligo che non sussisteva se la trasmissione dell'informazione era interna. Tale principio può essere considerato come una contrapposizione comunitaria al principio internazionale noto come "Domestic tax interest", secondo cui gli Stati membri possono rifiutare di svolgere qualsiasi attività d'indagine se non vi è un interesse proprio all'ottenimento dell'informazione. L'art. 18 della direttiva 16/2011, intitolato obblighi, rifiuta in modo assoluto la possibilità di negare la prestazione dell'assistenza e lo scambio di informazioni "quando tale Stato non necessita di dette informazioni per i propri fini fiscali". Rimane il fatto che l'assistenza può essere rifiutata perché non possibile a causa di altri limiti dettati dalla direttiva stessa (principio reciprocità, principio equivalenza, ecc..). L'effetto principale è quello di impedire che i limiti predetti possano essere interpretati nel senso di autorizzare uno Stato membro interpellato a rifiutare di fornire informazioni per il solo motivo che queste ultime non presentano alcun interesse per tale Stato. Pur potendo riconoscere un contenuto innovatore a questo principio non si può desumere un obbligo di realizzare l'assistenza tributaria ma soltanto una maniera per realizzarla una volta che lo Stato che deve fornire l'assistenza la ponga in essere.

Segreto commerciale, industriale e professionale - le disposizioni inerenti la possibilità di trasmettere informazioni costituenti "segreto commerciale, industriale o professionale o di un processo commerciale", sembrano andare nella direzione di offrire un margine di tutela anche al contribuente. Seppur siano state concepite, in prima istanza, come forma di tutela dello Stato richiesto, è chiaro un interesse convergente anche del contribuente, il quale, in ultima istanza, è spesso il vero detentore delle informazioni così qualificate. Anzi, un'interpretazione estensiva di tali concetti non andrebbe che a vantaggio del contribuente medesimo. A ciò bisogna aggiungere che, parimenti, la stessa genericità nell'esprimere tali concetti non è idonea ad assicurare un'adeguata forma di tutela.

Il legislatore comunitario, nell'usare espressioni che prevedono una certa indeterminatezza, come "previo esaurimento delle fonti consuete di informazione"⁸⁵, "limiti più severi", "divulgazione di un segreto", "ordine pubblico"⁸⁶ all' "assistenza analoga", "all'utilizzazione per fini diversi da quelli per i quali le informazioni sono state rilasciate"⁸⁷ ha sicuramente trascurato la possibilità che alle stesse vengano attribuite valenze diverse dalle Autorità competenti allo scambio di informazioni in ogni singolo Stato membro.

Sicuramente, una chiave interpretativa comune dovrebbe essere il principio di proporzionalità, in quanto ciascuna Amministrazione agente avrebbe l'onere di valutare, ed applicare, le misure meno invasive necessarie per il raggiungimento della corretta determinazione della base imponibile del contribuente. Tale principio è comunque valevole solo tra Amministrazioni finanziarie, perché è inteso come criterio di bilanciamento tra gli interessi degli Stati di fronte alla cooperazione fiscale⁸⁸.

Ordine pubblico – è comunemente inteso come limite al richiamo sia di leggi sia di provvedimenti giurisdizionali di uno Stato straniero, laddove essi si rivelino incompatibili con i principi fondamentali accolti nel foro. In sostanza l'ordine pubblico attiene al funzionamento delle norme di conflitto e al riconoscimento delle decisioni straniere, operando come mezzo di difesa e di salvaguardia della coerenza e dell'unitarietà dell'ordinamento del foro. E' sotto quest'ultimo profilo che l'ordine pubblico rileva nella materia in oggetto ed interferisce con l'operare del diritto comunitario. In particolare, l'art. 17 della direttiva 16/2011 prevede un controllo di compatibilità della richiesta straniera di assistenza tributaria con

⁸⁵ Art. 17, punto 1, direttiva UE 16/2011.

⁸⁶ Art. 17, punto 4, direttiva UE 16/2011.

⁸⁷ Art. 16, punto 2, direttiva UE 16/2011.

⁸⁸ ADONNINO P., Lo scambio di informazioni fra Amministrazioni finanziarie, cit., p. 1128; QUASSO A., lo scambio di informazioni tra Amministrazioni Finanziarie, tesi dottorato reperibile al seguente indirizzo: <http://aisberg.unibg.it/bitstream/10446/93/1/scambio%20di%20informazioni.pdf>, p. 156.

l'ordine pubblico dello Stato tenuto a fornire le informazioni⁸⁹. Tale disposizione sancisce la possibilità di negare l'assistenza fiscale ad un Paese comunitario tutte le volte in cui lo scambio di informazioni determinerebbe effetti contrastanti con i principi ed i valori fondamentali del foro. E' necessario osservare che l'ordine pubblico non costituisce un limite statico ed immutabile, ma rilevato, in quanto è destinato a variare nel tempo e nello spazio⁹⁰. In particolare la variabilità nel tempo deriva dal fatto che i principi informatori di un dato ordinamento mutano in funzione del naturale evolversi dei suoi valori economici-sociali, mentre la variabilità nello spazio discende dal fatto che le concezioni morali, politiche e sociali differiscono, anche profondamente, nei vari sistemi giuridici. La contrarietà di una norma o di un atto straniero all'ordine pubblico del foro deve essere verificato in concreto, nel momento in cui viene richiesto il riconoscimento dei suoi effetti: spetta, quindi, al giudice di volta in volta adito valutare se l'applicazione del diritto straniero o, con specifico riferimento alla cooperazione fiscale internazionale, se l'attuazione della richiesta straniera condurrebbe a risultati contrastanti con i principi fondamentali dell'ordinamento di appartenenza. La Corte di Giustizia⁹¹ ha più volte affermato che la nozione di ordine pubblico nel contesto comunitario va inteso in senso stretto giacchè opera come ragione ostativa dell'introduzione di valori stranieri e, più in generale, come limite all'integrazione fra gli Stati membri. Secondo la giurisprudenza della Corte, se è vero che i paesi comunitari restano sostanzialmente liberi di determinare, conformemente alle necessità nazionali, le esigenze dell'ordine pubblico e della pubblica sicurezza, tuttavia tali motivi a volte possono costituire degli ostacoli agli obiettivi sanciti dal Trattato CE, perciò la loro

⁸⁹ TERRA B. e WATTEL J., *European tax law*, ed. Wolters Kluwer 2008 p. 334; PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni*, ed. Giappichelli 2006, p. 166.

⁹⁰ DORIGO S., *la cooperazione fiscale internazionale*, In *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Giappichelli ed., anno 2011, p. 210; PERSANO F., *la cooperazione internazionale nello scambio di informazioni*, ed. Giappichelli, 2011, p. 166 e ss.

⁹¹ Conclusione dell'Avvocato Generale Saggio, presentate il 21/10/1999 alla causa C-54/99, *Ass. Eglise Scientologie de Paris c. Scientolgy International Rèserves Trust*, punto 18.

portata non può essere determinata unilateralmente da ciascuno Stato membro senza il controllo delle istituzioni comunitarie. Ciò premesso, secondo la costante giurisprudenza della Corte, i Paesi membri possono legittimamente invocare l'eccezione di ordine pubblico: nel caso di minaccia grave ed effettiva ad uno degli interessi fondamentali della Comunità, qualora il ricorso a tale clausola sia strettamente necessario ai fini della tutela di interessi di carattere imperativo e solamente a condizione che i medesimi obiettivi non possano essere conseguiti con provvedimenti meno restrittivi. Di questa elaborazione giurisprudenziale è opportuno tener conto anche quando l'ordine pubblico operi quale limite allo scambio di informazioni al fine di escludere la cooperazione tributaria internazionale soltanto a fronte di situazioni realmente meritevoli di tutela tra cui la protezione dei diritti del contribuente.

I principi applicabili all'utilizzo dell'informazione scambiata sono quelli della riservatezza e della specialità.

Il principio di riservatezza - Il tema della riservatezza delle informazioni scambiate è uno degli aspetti più delicati dello scambio di informazioni. Il limite della confidenzialità, è comune a tutte le fonti normative e convenzionali⁹² che disciplinano la materia della cooperazione, esso è finalizzato alla protezione delle informazioni che lo Stato ha ottenuto da un'amministrazione straniera. Questo principio impone che l'autorità che riceve l'informazione da un altro Stato membro non possa comunicarla ai terzi, né ai privati, né all'autorità di altro genere, non coinvolti nel procedimento per il quale è stata fornita l'informazione. Le informazioni ricevute attraverso lo scambio di informazioni sono accessibili soltanto alle persone direttamente interessate alle operazioni di controllo e accertamento

92 L'art. 26.2 della convenzione contro le doppie imposizioni; art. 41 regolamento iva 1798/2003; art. 28 regolamento 382/2012; art. 16 direttiva 17/2011; art. 7 direttiva, ora abrogata, 779/1977; art. 22 della convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia Fiscale art. 8

dell'imposta. L'art. 26 del CDI all'art. 26.2⁹³ allo scopo di stabilire una garanzia minima di tutela del carattere confidenziale dei dati scambiati stabilisce che le informazioni ottenute potranno essere comunicate soltanto a soggetti o ad autorità che abbiano relazione con l'imposizione, nonché a persone con funzione di supervisione dell'applicazione della legislazione fiscale. Alcuni stati, come Francia, Germania, Spagna e il Lussemburgo hanno adottato una formula restrittiva sostituendo l'espressione "*che abbiano relazione con l'imposizione*" con quella "*che sono incaricati dell'imposizione*". La Suprema Corte amministrativa francese, dando un'interpretazione letterale alla disposizione, in un caso in cui l'amministrazione fiscale francese aveva negato l'accesso al contribuente ai documenti provenienti dall'Internal Revenue Service degli Stati Uniti, aveva ritenuto legittimo il rifiuto posto dall'amministrazione non essendo il contribuente incaricato dell'imposizione non aveva diritto a reclamare la conoscenza delle informazioni ricevute tramite il canale della cooperazione.

Ciò a prescindere dalle regole le informazioni ottenute potranno essere comunicate soltanto a soggetti o ad autorità. E' tuttavia previsto che esse possono essere usate in occasione di procedimenti giudiziari e amministrativi che implicano l'eventuale irrogazione di sanzioni avviati per violazioni della normativa fiscale. Anche l'art. 26 della CDI prevede che i dati frutto della cooperazione possano essere comunicate soltanto alle persone od autorità, ivi compresi i tribunali e gli organi amministrativi, incaricate dell'accertamento o raccolta, delle procedure o dei procedimenti

93 L'art. 26 comma 2 della convenzione internazionale contro le doppie imposizioni: Any information received under paragraph 1 by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, the determination of appeals in relation to the taxes referred to in paragraph 1, or the oversight of the above. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions. Notwithstanding the foregoing, information received by a Contracting State may be used for other purposes when such information may be used for such other purposes under the laws of both States and the competent authority of the supplying State authorises such use.

concernenti tali imposte, delle decisioni di ricorsi in materia di imposte o di della supervisione di quanto sopra. Esso prevede che queste siano sottoposte alla stesso regime di segretezza proprio delle informazioni acquisite sulla base del diritto interno. Le informazioni ricevute quindi sono equiparate ai dati acquisiti tramite indagini effettuate tramite le leggi interne dello stato richiedente.

L'interesse alla segretezza delle informazioni riguardanti i contribuenti è riconosciuto e tutelato nei diversi ordinamenti, in alcuni paesi anche con norme di livello costituzionale. Perciò l'intensità della relativa protezione varia da Paese a Paese in base ai sistemi tributari degli Stati che di volta in volta ricevono l'assistenza. Nell'ambito dell'Unione Europea, che consta di ben 28 stati membri che hanno spesso una considerazione giuridica molto differente di questo principio, questo può incidere sul buon funzionamento del mercato interno e sulla tutela dei diritti fondamentali dei contribuenti europei. I sistemi tributari della maggior parte degli Stati assicurano uno standard elevato di tutela della riservatezza delle informazioni che le autorità fiscali acquisiscono tramite procedure di assistenza tributaria internazionale. Anche in questo ambito non mancano eccezioni come nel caso della Danimarca⁹⁴ dove i giornalisti hanno accesso alle informazioni che vengono trasmesse all'amministrazione finanziaria.

Il rispetto dell'obbligo di riservatezza rileva con riguardo a ogni forma di scambio di informazioni e, in particolare, nell'ambito dello scambio di informazioni automatico. Ma se l'attività amministrativa che ha violato la disciplina delle libertà (del segreto eccetera) garantite al privato è ordinata esclusivamente alla trasmissione dei dati ad altra Amministrazione finanziaria, l'accertamento sarà emanato dagli organi e risulterà soggetto ai rimedi previsti dalla legge dello Stato impositore; quindi nessuna azione spetterà al soggetto leso dinanzi al solo giudice che può conoscere

⁹⁴ Gangemi, *International Mutual Assistance through Exchange of information*, in *Cahiers de droit fiscale* anno 1990, p. 24

della norma violata e cioè dinanzi al giudice dello Stato in cui l'illecito è stato compiuto. Insomma, l'attività connessa allo scambio di informazioni si rivela non funzionalmente connessa ad ulteriori atti impositivi, e questa è, di per sé, una valida ragione per esigere appositi rimedi giurisdizionali. D'altronde, se anche fossero previsti, per la lesione dei diritti di libertà, riservatezza e simili conseguente all'esercizio di poteri di ispezione e controllo ai fini fiscali, rimedi giurisdizionali autonomi rispetto ai ricorsi contro i successivi atti impositivi, la peculiare natura e funzione dell'attività ordinata allo "scambio di informazioni" richiederebbe una specifica disciplina delle azioni volte a far valere l'illegittimo esercizio dei relativi poteri.

Principio specialità - Il principio di specialità prevede che l'Amministrazione che riceve le informazioni dall'estero possa utilizzarle solo per le finalità per cui sono state richieste. Per cui l'informazione ricevuta può essere utilizzata per determinati fini⁹⁵. L'uso delle informazioni ricomprese nel flusso di scambio e i soggetti che possono entrare a conoscenza delle stesse è circoscritto dalle previsioni dell'ordinamento comunitario e/o internazionale convenzionale.

Lo Stato che riceve le informazioni le potrà porre a fondamento di qualsiasi atto di natura tributaria, ai fini dell'accertamento della riscossione di quanto reputato dovuto al contribuente in quello stato.

Una deroga, in relazione all'utilizzo dei dati per finalità diverse rispetto a quelle che hanno motivato l'acquisizione dei dati è ammessa quando tale utilizzo è consentito dalla legislazione dello Stato che fornisce le informazioni e l'Amministrazione competente autorizza simile utilizzo. Non sempre l'autorizzazione dello stato interpellato è richiesta. Alcune norme non la presuppongono. Altre volte viene fatto

⁹⁵ Marin F., la cooperazione tra amministrazioni fiscali, in lo stato della fiscalità nell'Unione europea di Di Pietro A., Ministero dell'Economia e delle Finanze, anno 2003, p.868.

riferimento alla normativa di entrambi gli stati coinvolti nello scambio di informazioni.

Le deroghe al principio di specialità hanno seguito un diverso percorso con riferimento alle fonti comunitarie e quelle convenzionali internazionali anche se nel contesto della disciplina non si individuano particolari differenze.

Il quadro normativo dell'UE, partendo dal primo atto di diritto derivato in materia, la direttiva 779/1977, ha sempre previsto questo principio e la relativa deroga, nell'ambito iva, il regolamento UE n. 1798/2003, che disciplina lo scambio d'informazioni in relazione a tale imposta prevede all'art. 41.3.: *In deroga al paragrafo 1, l'autorità competente dello Stato che fornisce le informazioni ne consente l'uso ad altro scopo nello Stato membro dell'autorità richiedente quando l'uso per scopi analoghi sia consentito dalla legislazione dello Stato membro dell'autorità interpellata.* La direttiva UE sulla cooperazione amministrativa in materia di accise, n.389 del maggio 2012, all'art. 28 paragrafo 2⁹⁶, prevede negli stessi termini sopra esposti per il regolamento 1798/2003 la deroga all'utilizzo delle informazioni per altri scopi.

Nella direttiva UE n. 16/2011⁹⁷, all' art. 16.2, che disciplina la cooperazione amministrativa in materia fiscale, è previsto che: *con l'autorizzazione dell'autorità competente dello Stato membro che comunica le informazioni a norma della presente direttiva e soltanto nella misura consentita dalla legislazione dello Stato membro dell'autorità competente che riceve le informazioni, le informazioni e i documenti ricevuti a norma della presente direttiva possono essere utilizzati per fini diversi da quelli previsti al paragrafo 1. Tale autorizzazione è concessa se le*

⁹⁶ Che l'autorità competente dello Stato membro che fornisce le informazioni ne consente l'uso per altri scopi nello Stato membro dell'autorità richiedente se la legislazione dello Stato membro dell'autorità interpellata ne autorizza l'uso per scopi analoghi in tale Stato membro.

⁹⁷ Anche l'antecedente direttiva n.77/799/CE, sullo scambio d'informazioni, all'art.7 al punto 3, prevedeva una deroga al principio di specialità come segue: in deroga al paragrafo 1, l'autorità competente dello Stato che fornisce le informazioni può permetterne l'utilizzazione per altri fini nello Stato richiedente quando, secondo la propria legislazione, la loro utilizzazione è possibile per questi scopi simili nelle stesse circostanze.

informazioni possono essere utilizzate per fini analoghi nello Stato membro dell'autorità competente che comunica le informazioni.

Innanzitutto, per quanto riguarda la possibilità dell'utilizzo per finalità non fiscali dell'informazione è richiesta la preventiva autorizzazione dell'autorità competente dello Stato membro che comunica le informazioni; inoltre, l'utilizzo incontra un limite preciso da individuare «nella misura consentita dalla legislazione dello Stato membro dell'autorità competente che riceve le informazioni».

Non pare essere cristallina per alcuni autori l'effettiva portata della previsione contenuta nell'art. 16 della direttiva laddove dispone che le informazioni e i documenti ricevuti possono essere utilizzati per fini diversi, da quelli per cui le informazioni sono state richieste, al verificarsi di talune condizioni. Secondo tale dottrina non è agevole individuare a priori, la potenziale area operativa della previsione normativa, la risposta eventualmente può essere fornita dall'atto di ricezione interna una volta noto il provvedimento interno di ricezione da parte degli stati membri. Questi atti comunitari prevedono tutti la possibilità di utilizzare le informazioni ricevute in occasione di procedimenti giudiziari e amministrativi che implicano l'eventuale irrogazione di sanzioni, avviati per violazioni della normativa fiscale, fatte salve le norme generali e le disposizioni che disciplinano i diritti dei convenuti e dei testimoni in siffatti procedimenti. Per cui le informazioni ottenute da altre amministrazione tributarie, per il tramite dello scambio di informazioni, potranno anche essere utilizzate nell'ambito del procedimento penale connesso con l'eventuale reato fiscale che detti dati potrebbero aver rivelato. E' permesso l'impiego delle informazioni in tutte le procedure connesse all'accertamento e alla riscossione dell'imposta compresa la fase penale conseguente all'accertamento dell'evasione. E' da ritenersi possibile l'utilizzo delle informazioni anche in ambito penale per fattispecie non fiscali che si evidenzino dall'esame delle informazioni ricevute o perchè comunque strettamente collegate a violazioni fiscali è il caso del

riciclaggio di denaro. Rispettato il dettato normativo, di entrambi paesi coinvolti nella collaborazione amministrativa transnazionale che devono legittimare e prevedere tale ulteriore utilizzo, e previa autorizzazione dello stato che ha fornito le informazioni, fermo restando le disposizioni nazionali che regolano l'entrata delle informazioni e delle prove nel procedimento penale, si può ipotizzare che le norme comunitarie si riferiscano proprio alla possibilità di utilizzare le informazioni acquisite per il tramite dell'attività amministrativa fiscale di scambio di informazioni per la repressione di illeciti penali non fiscali. Sicuramente converge con questa ipotesi la nuova impostazione dell'art. 26 del modello OCSE contro le doppie imposizioni, infatti in seguito all'aggiornamento di questo articolo, rilasciato dall'organizzazione economica in data 17 luglio 2012, è stato fatto un ulteriore sforzo per massimizzare l'utilità fruibile dall'utilizzo delle informazioni scambiate tra due paesi. E' stato aggiunto all'ultima parte del comma 2 dell'art. 26, tra l'altro negli stessi identici termini degli atti dell'Unione Europea in materia di cooperazione fiscale, la possibilità di utilizzare le informazioni ricevute per altri scopi oltre a quelli fiscali sempre che questo sia possibile secondo la legge di entrambi gli stati contraenti e lo stato che ha fornito i dati dia la propria autorizzazione⁹⁸. Già la precedente versione⁹⁹, nell'ambito del commentario alla convenzione, accennava alla facoltà degli stati di prevedere la possibilità dell'utilizzo delle informazione anche per scopi non fiscali.

L'inserimento nel corpo dell'articolo 26 dell'utilizzabilità per altri scopi oltre a quelli tributari risponde alla necessità di rendere più efficace questo strumento di

98 L'aggiornamento dell'art. 26 CDI è reperibile nel sito www.oecd.org. Di seguito si riporta il testo integrale dell'integrazione attuata con questa modifica al paragrafo 2 del predetto articolo: *Notwithstanding the foregoing, information received by a Contracting State may be used for other purposes when such information may be used for such other purposes under the laws of both States and the competent authority of the supplying State authorizes such use*".

99 Sul punto si veda il comunicato stampa dell'OECD, del 18 luglio 2012, reperibile sul sito www.oecd.org nel quale vengono evidenziate le ragioni e la portata delle modifiche attuate con l'aggiornamento in argomento.

cooperazione con il preciso scopo di contribuire in maniera determinante alla lotta contro reati fiscali e altri crimini, che il commentario al paragrafo 12.3 definisce "on certain priority matter". In questo paragrafo al fine di rendere più comprensibile l'ambito di applicazione di questa modifica, vengono indicate alcune fattispecie penalmente rilevanti, riciclaggio di denaro, corruzione e terrorismo finanziario, che potrebbero essere perseguite anche grazie alle informazioni acquisite per il tramite del procedimento amministrativo di cooperazione fiscale. Particolarmente collegato alla materia fiscale indubbiamente risulta essere il reato di riciclaggio di denaro, attività criminale che consegue spesso a condotte illegali quale l'evasione o la frode fiscale. Tra altro per quanto riguarda il riciclaggio di denaro, le convenzioni bilaterali in materia di assistenza giudiziaria, in alcuni casi¹⁰⁰ prevedono l'esclusività dell'utilizzo per scopo per cui sono state rilasciate, per cui possono essere utilizzate nel procedimento penale per il perseguimento del reato per il quale sono state richieste ma non per altri fini come ad esempio per quelli fiscali.

Il commentario infine si preoccupa di sottolineare che le informazioni utilizzate per scopi non fiscali dovranno essere trattate confidenzialmente dalle autorità giudiziarie e di controllo, forse almeno in questo contesto pensando alla tutela della posizione del contribuente, sempre che sia rimasto uno spazio di riservatezza.

La particolarità del principio di specialità, che nasce con la funzione di delimitare l'utilizzo delle informazioni scambiate ai soli fini fiscali, nel tempo e radicalmente mutato e svuotato, le deroghe appaiono più ampie della regola generale su cui incidono. In considerazione della mancanza di norme che prevedano la tutela del contribuente nelle disposizioni che regolano la cooperazione, si può ritenere che comunque nel momento in cui le informazioni ottenute, tramite lo scambio di informazioni entrano nel procedimento penale, al contribuente imputato debbano essere riconosciuti i diritti costituzionalmente garantiti e previsti dalla carta dei

100 Ad esempio Svizzera e Olanda.

diritti fondamentali dell'Unione Europea e dalla convenzione Cedu ed in particolare il diritto di difesa.

2.3 Efficacia probatoria delle informazioni acquisite nel rispetto della procedura

Altro punto centrale che necessità di un approfondimento è la tematica del valore probatorio delle informazioni acquisite dallo Stato richiedente, per il tramite dello scambio informazioni realizzatosi con altra amministrazione straniera UE. Nel nuovo modello UE ha prevalso la logica di vincoli e di limiti posti alla collaborazione amministrativa, senza che gli effetti giuridici attenessero ai divieti, con l'unica eccezione della tutela di interessi o pretensivi o relativi a divulgazioni di segreti o all'ordine pubblico. Il che ha attribuito alla direttiva un'elasticità all'acquisizione delle informazioni tra gli Stati coinvolti che potrebbero temperare la rigidità degli schemi formali procedimentali. Il rischio che si corre è ovvio: potrebbero essere trasmesse allo Stato richiedente informazioni oltre gli stessi vincoli di legalità ed equivalenza, se lo Stato adito ritenesse di farlo. Queste però non potranno poi essere automaticamente efficaci ed acquisite come elementi di prova dall'amministrazione richiedente, per la preclusione dell'art. 16 quinto comma della direttiva n. 16 del 15.02.2011¹⁰¹. Le informazioni acquisite e trasmesse senza che lo Stato richiedente sia in grado di fornire informazioni equivalenti o senza rispettare le norme interne, non corrispondendo al modello comunitario, non costituiranno,

¹⁰¹ Art. 16 comma 5 specifica: *Informazioni, relazioni, attestati e altri documenti, o copie conformi o estratti degli stessi, ottenuti dall'autorità interpellata e trasmessi all'autorità richiedente in conformità della presente direttiva 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 da un'autorità di tale Stato membro.* Anche il regolamento 904/2010, che disciplina la cooperazione tra amministrazioni tributarie in materia IVA all'art. 56 si occupa di precisare il valore probatorio delle informazioni oggetto di trasmissione : *Relazioni, attestati e altri documenti, o relative copie conformi o estratti ottenuti da agenti dell'autorità interpellata e trasmessi all'autorità richiedente nei casi di assistenza previsti dal presente regolamento possono essere adottati come elementi di prova dagli organi competenti dello Stato membro dell'autorità richiedente allo stesso titolo dei documenti equivalenti trasmessi da un'altra autorità del suo paese.*

infatti, elementi di prova per l'amministrazione richiedente. La direttiva predetermina anche gli effetti, nell'ambito dell'utilizzazione delle informazioni dello Stato richiedente che è, di solito, rimesso all'autonomia procedimentale e processuale dell'ordinamento di riferimento. La reciproca autonomia degli ordinamenti e delle relative procedure, coinvolti nello scambio d'informazioni, era la ragione per cui veniva esclusa l'eventuale irregolarità o illegittimità commesse dall'amministrazione adita, per poi travolgere, secondo il modello dell'invalidità derivata, la validità degli atti dell'Amministrazione richiedente se fondati su tali informazioni. La nuova direttiva vuole incidere sull'efficacia stessa della collaborazione amministrativa, creando le condizioni affinché lo Stato impositore possa disporre di informazioni su soggetti o su imponibili pur sottoposti alla sua giurisdizione tributaria, ma che si trovano fuori dal suo territorio. Il 5 comma dell'art. 16 della direttiva sulla cooperazione fiscale incide sull'elemento probatorio disponendo che le relazioni, attestati e altri documenti, o relative copie conformi o estratti ottenuti per il tramite dello scambio di informazioni UE possono essere adottati come elementi di prova dallo Stato richiedente allo stesso modo di informazioni, relazioni, attestati e altri documenti equivalenti trasmessi da un autorità di tale Stato Membro. Le amministrazioni coinvolte nello scambio si devono attenere al rispetto della procedura comunitaria. Questa proceduralizzazione produce un effetto interno agli ordinamenti: quella della diretta incidenza sulla fondatezza degli atti impositivi. La scansione procedimentale diviene da vincolo comunitario diventa condizione per l'efficacia probatoria. Il rispetto della procedura non assicura però sempre un effetto probatorio automatico per l'amministrazione richiedente. Infatti prevedendo che le informazioni e i documenti possano essere adottati come prova allo stesso modo d'informazioni e documenti equivalenti, trasmessi dall'autorità nazionale, introduce una sorta di equivalenza, tra informazioni e documenti acquisiti dall'estero e quelli di

origine nazionale che si esprime sul dato formale. Tale equivalenza giustifica quindi un controllo dei requisiti formali delle informazioni, documenti, copie e degli attestati questo perché la provenienza estera non può infatti giustificare una deroga al rispetto delle regole formali. Queste impongono all'amministrazione nazionale e al giudice di verificare la sicurezza della provenienza del documento, la competenza dell'autorità che l'abbia emesso, l'oggetto ed i soggetti a cui si riferisce, la sottoscrizione, la data ed ecc...; questo controllo di corrispondenza risponde all'obiettivo eurounitario di impedire che l'importante effetto probatorio, assicurato dal rispetto della procedura della direttiva, sia prodotto senza una corrispondenza dei requisiti formali che sul piano interno sono sempre richiesti per l'utilizzazione delle prove documentali dell'amministrazione nazionale. In sostanza come affermato da autorevole dottrina¹⁰² la provenienza estera delle informazioni non potrebbe giustificare un indebolimento dei requisiti probatori nazionali alimentando il recupero di imposte con atti impositivi che, nell'ordinamento interno sarebbero stati considerati infondati. Si tratta di rafforzare il limite della legalità, già indicato dall'art. 17 della direttiva, che dovrebbe impedire allo Stato richiedente di utilizzare come elementi di prova informazioni acquisite fuori degli schemi legali procedurali nazionali e con poteri d'indagine sconosciuti al suo ordinamento. Perciò si dovrebbe escludere l'efficacia probatoria di tutte le informazioni acquistate dall'amministrazione adita o in difformità di schemi legali nazionali o con un esercizio di poteri incoerente, ingiustificato e sproporzionato.

¹⁰² DI PIETRO A., la collaborazione comunitaria all'accertamento, a cura di GLENDI C. e UCKMAR V., CEDAM 2009, P. 663.

Capitolo 3

Il Contribuente e la cooperazione amministrativa tra diritti non garantiti e tutele affidate alle autonomie procedurali domestiche

3.1. La struttura e i requisiti presupposti del procedimento di scambio delle informazioni

Il primo aspetto da esaminare in via preliminare, in quanto caratteristico della procedura di scambio in ambito UE, è rappresentato dai requisiti di rito previsti dalle norme UE, per la procedura di scambio di informazioni, che vanno assolutamente rispettati affinché l'informazione ricevuta dallo Stato Interpellato possa essere ritenuta legittimamente acquisita e perciò qualificata valida ai fini dell'utilizzo nello Stato Richiedente.

Fin dai primi atti in materia è apparsa chiara l'indispensabilità del rispetto pedissequo delle norme di competenza con riferimento agli organi dello Stato che devono obbligatoriamente partecipare all'acquisizione e soprattutto alla trasmissione delle informazioni.

Già in occasione della presentazione delle proposte di modifica della direttiva 77/799/CEE e al regolamento 218/92/CEE, la Commissione Europea ha ribadito che, ai sensi delle disposizioni contenute in tali fonti, gli scambi di informazioni devono aver luogo tramite le autorità competenti, indicate rispettivamente all'art. 1 della direttiva 799/77 e all'art. 2 del regolamento 218/92. «Se questa procedura non viene seguita, l'informazione fornita viene considerata non valida e non può essere utilizzata. In realtà tale disposizione non è stata trasfusa né nella direttiva 799/1977, né nel regolamento 218/1992, né nel regolamento 1798/2003, né nei più recenti atti dell'UE che hanno sostituito i precedenti nella regolazione della materia.

L'indirizzo comunitario è nel senso di qualificare vizio invalidante, sanzionato con l'inutilizzabilità, la sola violazione delle disposizioni sulla competenza. Evidentemente il criterio è quello dell'esigenza di rispettare il più possibile il principio di sovranità: la trasmissione di informazioni attraverso soggetti diversi da quelli individuati dalle norme comunitarie, infatti, non garantirebbe la certezza del consenso degli Stati.

La conseguenza di tale violazione non è tuttavia la nullità dell'atto conclusivo del procedimento di cooperazione, per carenza o mancanza assoluta di potere, ma la sola invalidità degli atti di trasmissione e, per l'effetto, la inutilizzabilità delle informazioni.

È evidente che le norme comunitarie in materia di cooperazione fiscale, facendo in più parti rinvio agli ordinamenti interni, ed essendo indirizzate agli Stati membri, non si sono occupate di affrontare altre questioni. Ciò, tuttavia, induce ugualmente a formulare alcune osservazioni critiche. Qualora, infatti, lo scambio di informazioni avvenga direttamente tra i funzionari addetti ai controlli, anziché attraverso i canali richiesti dalle norme comunitarie¹⁰³, non si può certo affermare che l'atto sia stato emanato da un organo privo in modo assoluto di potestà, trattandosi piuttosto di un atto emanato da un soggetto semplicemente incompetente.

Quanto al fatto che la formulazione della norma apparentemente non faccia distinzione tra autorità richiedente ed autorità richiesta, sembra ragionevole ritenere che la sanzione della inutilizzabilità dovrebbe colpire solamente quei casi in cui l'incompetenza sia ravvisabile da parte dell'autorità che rilascia le informazioni, e non anche da parte del soggetto che effettua la richiesta. Questo perché, mentre potrebbe a ragione comprendersi una esigenza rigorosa di certezza circa la fonte

¹⁰³ Si tratta di sezioni particolari all'interno degli uffici centrali delle amministrazioni finanziarie o di uffici o funzionari formalmente delegati da questi alla gestione della procedura di scambio informazioni.

delle informazioni, analoga esigenza non si avverte nell'ipotesi inversa. Pertanto, per quanto concerne la richiesta di informazioni formulata da un ufficio territorialmente competente dell'Amministrazione Finanziaria o anche semplicemente da un singolo funzionario, l'informazione dovrebbe ritenersi utilizzabile purché rilasciata dall'autorità straniera individuata dalla direttiva comunitaria e del regolamento, pur in presenza di disposizioni comunitarie che in tal senso non fanno alcuna distinzione. Restando all'argomento specifico, se condizione indefettibile per l'utilizzabilità delle informazioni è la riconducibilità all'autorità competente, occorre tuttavia valutare non solo se tale requisito sia sufficiente, ma soprattutto come esso debba essere collegato alla presenza di ulteriori presupposti. La domanda da porsi è se l'invalidità dell'atto di trasmissione colpisca, con la derivata inutilizzabilità, anche quelle informazioni che siano state acquisite nel rispetto delle norme in generale sul procedimento tributario, confrontando tale situazione con quella inversa, in cui cioè, ancorché illegittimamente acquisita o raccolta, l'informazione venga tuttavia trasmessa nel rispetto delle disposizioni sulla competenza. Il caso, soprattutto nei tempi recenti, va al di là del "caso di scuola", o dell'ipotesi che preannuncia il divenirsi di qualcosa di molto aleatorio, è quello saltato all'onore di cronaca e riferito al trafugamento di dati, ad opera di dipendenti infedeli di alcuni istituti bancari, che sono stati inseriti, sempre dagli stessi, in liste poi vendute o acquisite ad altro titolo dalle Amministrazioni Fiscali di diversi Stati Membri UE ed extra Ue. La maggior parte delle Autorità Fiscali, sono entrate in possesso delle liste grazie allo strumento dello scambio informazioni, nel rispetto della disciplina delle norme UE e del rito in esso previsto. Una volta entrate in possesso di questi dati le Amministrazioni domestiche hanno fatto confluire senza alcuna esitazione le informazioni acquisite in atti di accertamento ritenendo legittima l'acquisizione delle stesse, passate per il tramite delle procedura di cooperazione, a prescindere dalla modalità e forme di

acquisizione poste in essere dall'amministrazione trasmittente, ricevute nell'ambito dello scambio su richiesta o spontaneo di informazioni. Sugli effetti e conseguenze giuridiche delle informazioni e prove acquisite illegittimamente si rimanda alla disamina delineata nel prossimo paragrafo. Per quanto riguarda il punto qui controverso e precisamente sulla sussistenza di un effetto "sanante" dell'osservazione del requisito della competenza da parte delle Amministrazioni coinvolte, come se assurgesse ad unico elemento indefettibile, ci si troverebbe in una situazione limite, in cui il sistema creato dalle norme comunitarie in materia di cooperazione, se applicato integralmente, risulterebbe tale da consentire di superare qualunque limite e violazione procedurale, ammettendo l'utilizzo di informazioni, e quindi di prove illegittimamente acquisite.

E' da ritenersi, in un ordinamento basato sul diritto e sul rispetto di esso, che il procedimento in materia di assistenza fiscale dovrebbe essere correttamente seguito, evitando di dar luogo a vizi propri, indipendentemente dal fatto che esso si basi su atti o comportamenti posti in essere dall'autorità estera richiesta.

La complessità nell'applicazione di tutta la disciplina dello scambio di informazioni è in parte attribuibile al quadro normativo delle direttive e dei regolamenti che regolano la materia, infatti queste consentono un flusso di informazioni di fonte disomogenea, nel senso che può trattarsi di dati provenienti dalle dichiarazioni, documenti che contengono dati, notizie acquisite attraverso comunicazioni di organi e amministrazioni dello Stato o altri enti, dalle banche o altri istituti di credito, dati desunti o ricavati dal bilancio, dalle scritture contabili, dalle fatture, da atti e documenti relativi all'impresa, di dati notizie e documenti forniti da qualunque altro soggetto o dallo stesso contribuente, questionari, comunicazioni, processi verbali di verifica o di constatazione relativi ad ispezioni eseguite nei confronti del soggetto sottoposto a verifica o di altri contribuenti, documenti e dati relativi agli studi di settore, ai parametri, ai coefficienti o ad altri strumenti statistici

eventualmente utilizzati in altri Paesi. Si crea così una situazione per cui le risultanze di un'attività istruttoria svolta in base alle norme sul procedimento tributario di un certo Paese, sono poste a fondamento dell'accertamento tributario emesso da un altro Paese. Può accadere pertanto che l'avviso di accertamento si basi su dati, notizie, prove illegittimamente acquisite, della qual cosa l'autorità fiscale richiedente non è a conoscenza, né può esserne a conoscenza, non potendo effettuare alcun controllo in tal senso. Essa infatti si limita a recepire le informazioni che le vengono spontaneamente o automaticamente trasmesse o che essa stessa ha richiesto, senza aver alcuna indicazione sulle modalità attraverso le quali l'acquisizione o l'indagine si è svolta¹⁰⁴. L'indirizzo comunitario parrebbe essere nel senso di ritenere che laddove il transito delle informazioni avvenga attraverso le autorità fiscali a ciò designate, l'informazione si ha come validamente acquisita per lo Stato che la riceve ed è pertanto utilizzabile nell'avviso di accertamento. In argomento risulta interessante, per quanto riguarda l'ordinamento italiano, la sentenza della Cassazione n. 3254 del 20 marzo 2000, una delle prime pronunce che si è occupata della tematica della cooperazione in materia fiscale. Secondo la Cassazione la provenienza dell'informazione o del dato da parte di un'altra amministrazione fiscale, sarebbe garanzia sufficiente ad attribuire legittimità all'acquisizione stessa. Il rapporto di collegamento che sussiste tra le autorità fiscali che collaborano tra loro e che esclude il contatto diretto tra il funzionario preposto al controllo e la fonte dell'informazione, si giustificerebbe nel senso di riconoscere all'autorità richiesta una funzione di garanzia della sussistenza dei presupposti e

¹⁰⁴La direttiva 16/2011 che disciplina la cooperazione amministrativa in materia fiscale, con l'esclusione dei tributi IVA, Accise e Dazi Doganali, all'art. 16, punto 5, specifica quanto segue: *Le informazioni, relazioni, attestati e altri documenti, o copie conformi o estratti degli stessi, ottenuti dall'autorità interpellata e trasmessi all'autorità richiedente in conformità della presente direttiva 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 da un'autorità di tale Stato membro.* Con questa previsione il Legislatore Europeo ha attuato una sostanziale parificazione giuridica delle prove; gli atti amministrativi provenienti dall'Autorità competente straniera divengono atti aventi efficacia analoga a quella degli atti di diritto interno

delle condizioni di legge. Sullo stessa linea giurisprudenziale si segnalano alcune recenti pronunce della giurisprudenza tributaria e ordinaria¹⁰⁵, anche se la fattispecie sottoposta al vaglio dei giudici è più complessa avendo origine dal trafugamento di dati ad opera di impiegati infedeli, a danno di alcuni istituti bancari con sede nei così detti "paradisi fiscali", poi confluiti in liste, contenenti informazioni relative a correntisti residenti in svariate zone del mondo; le predette liste sono giunte alle Amministrazioni Fiscali di diversi Stati, per il tramite delle procedure di cooperazione amministrativa previste dalle Convenzioni Contro le Doppie imposizioni e da atti normativi UE, che le hanno utilizzate nell'ambito della propria attività di accertamento. A tutt'oggi le liste così ottenute e conseguentemente utilizzate, per quanto riguarda l'Italia risultano due, le c.d. Lista Vaduz e Lista Falciani, contenenti dati rubati nel primo caso all'Istituto Global Trust Lgt con sede in Liechtenstein e nel secondo all'istituto HSBC con sede in Svizzera. L'aspetto interessante di queste vicende, soprattutto per quanto qui oggetto di disamina, è che per entrambe le liste è stata riconosciuta l'illegittimità nell'acquisizione delle stesse. In particolare per la lista Falciani, trafugata dal funzionario italo francese da cui la stessa lista prende il nome, è stata acquisita, in seguito a perquisizione autorizzata dalla Procura di Nizza, dall'Amministrazione Fiscale Transalpina che poi l'ha trasmessa ad altri Stati che ne avevano richiesto la condivisione. La Suprema Corte di Parigi¹⁰⁶ ha ritenuto che l'acquisizione della

¹⁰⁵Sul punto: RUSSOTTO M., liste "Falciani" e "Vaduz": questioni ancora aperte, FISCALITÀ E COMMERCIO INTERNAZIONALE, 8-9 / 2012, p. 13

¹⁰⁶ Cour de cassation francese il 31 gennaio 2012, la quale, allineandosi alla precedente sentenza dell'Assemblea plenaria 7 gennaio 2011, n. 587 ha ribadito che le prove sleali sono inammissibili perché contrastanti con la normativa francese in materia di equo processo e con il principio di legalità nell'assunzione degli elementi probatori. Questa sentenza segue la pronuncia della Corte d'Appello di Parigi, chiamata ad esprimersi sul elenco di presunti evasori con conti in Svizzera, con una sentenza emessa in data 8 febbraio 2011, ha dichiarato illegittimo l'utilizzo dei dati e delle notizie trasmesse dalla Procura di Nizza in quanto ottenute illegalmente da parte delle Autorità tributarie francesi. In particolare, la Corte ha rilevato l'illegittimità delle perquisizioni in quanto sarebbero state disposte sulla scorta di informazioni trasmesse dal Procuratore di Nizza in violazione dell'art. 101 del LPF (*Livre des Procédures Fiscales*) secondo cui: "L'autorité judiciaire doit communiquer à l'administration des finances toute indication qu'elle peut recueillir, de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale ou une manoeuvre quelconque

lista¹⁰⁷ da parte dell'Amministrazione Tributaria sia avvenuta *contra legem* e perciò assolutamente inutilizzabile. Il destino della Lista Falciani all'interno degli Stati che l'hanno ricevuta, grazie alla procedura dello scambio di informazioni, non è stato il medesimo, questo perché gli ordinamenti indipendenti degli Stati sono molto diversi gli uni dagli altri, non tutti prevedono l'inutilizzabilità delle informazioni acquisite illegalmente, a prescindere dal corretto esaurirsi della procedure di scambio come prescritto dalle norme UE che regolano la materia. Anzi nel nostro paese in più occasioni il giudice Tributario ha riconosciuto un effetto "sanante" alla procedura di cooperazione amministrativa; prima fra tutte la sentenza n. 198/2012¹⁰⁸ della Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia. A parere della stessa, l'aver fatto seguito correttamente alla procedura di cooperazione tra Stati prevista dalle fonti di diritto internazionale rende la documentazione acquisita pienamente utilizzabile, *“proprio in quanto proveniente da una «autorità ufficiale estera» che, assunte informazioni tramite l'esercizio dei propri poteri istruttori, ne ha trasmesso le risultanze all'amministrazione fiscale italiana, nell'ambito di una «ufficiale» procedura di cooperazione internazionale, che è stata disciplinata normativamente proprio allo scopo di rendere legittima ed efficace l'attività di accertamento delle imposte evase derivante da informazione di fonte estera”*.

A tale sentenza se ne aggiungono altre con le quali la giurisdizione tributaria ha

ayant eu pour objet ou ayant eu pour résultat de frauder ou de compromettre un impôt, qu'il s'agisse d'une instance civile ou commerciale ou d'une information criminelle ou correctionnelle même terminée par un non-lieu". Tale disposizione, infatti, secondo il giudice adito, disciplinerebbe esclusivamente i rapporti di collaborazione tra Autorità giudiziaria e Amministrazione finanziaria. Conseguentemente, la procedura di trasmissione di dati e notizie non avrebbe dovuto essere attivata, come successo, dal Procuratore di Nizza, soggetto che dipende dal Governo. Così ritenendo illegali le informazioni trasmesse dalla Procura di Nizza perché ottenute illegalmente dalle autorità tributarie, informazioni peraltro già note alle autorità fiscali ben prima della trasmissione. Nonostante le ordinanze di perquisizione fossero state emesse non tanto sulla base esclusiva dei *file* provenienti dall'Istituto di credito, ma di molteplici ulteriori dati ed informazioni, la magistratura francese, rilevando che in assenza di tali *file* non ci sarebbero stati elementi atti ad attivare la presunzione di evasione e conseguentemente ad innescare le perquisizioni domiciliari poste in essere, ha annullato le stesse e condannato alle spese la Direzione generale delle Finanze di Parigi.

¹⁰⁷ Punto molto discusso della vicenda è legato al presunto comportamento sleale dell'amministrazione tributaria francese che sarebbe già stata in possesso della lista Falciani già prima che avvenisse la perquisizione, per la quale avrebbe anche esborso una cifra consistente a favore del sig. Falciani.

¹⁰⁸ Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia del 18 maggio 2012, n. 198.

confermato questo orientamento¹⁰⁹. E' alla luce e in considerazione delle rispetto di tali procedure di trasmissione e acquisizione che il giudice tributario italiano ha giustificato la valenza probatoria della lista Falciani giacché la legittima richiesta nonché la trasmissione di informazioni avrebbe la forza di sanare l'illecita modalità di acquisizione del documento. Infine, anche la sentenza della Corte di Cassazione¹¹⁰, del 4 ottobre 2012 sembra procedere nella medesima direzione, ma in maniera più cauta. I giudici di legittimità hanno infatti rigettato il ricorso proposto da un contribuente avverso l'ordinanza del GIP di Como, il quale a sua volta rigettava la richiesta del Pubblico Ministero di dar corso alla procedura *ex* articolo 240 del c.p.p. per la distruzione di documenti provenienti da fonte illecita (si trattava, ancora una volta, di dati della "Lista Falciani"). La Suprema Corte ha ritenuto che comunque un'eventuale illecita acquisizione all'estero non comporta analoga illiceità dell'acquisizione dei dati da parte dell'Amministrazione Finanziaria italiana attraverso le procedure di cooperazione internazionale. La Cassazione, tuttavia, in questo caso ha fatto espressamente salva la possibilità di ritenere i documenti inutilizzabili in sede dibattimentale qualora risultasse l'acquisizione in violazione della legge¹¹¹.

Il rispetto della normativa fiscale interna non può non comprendere, evidentemente, il rispetto delle regole, formali e sostanziali, che sovrintendono e delimitano il potere di accertamento del Fisco, con la conseguenza che la violazione di tali precetti si riverbera negativamente sull'utilizzo e sullo scambio di informazioni in tal modo acquisite. Stante tale limite, pertanto, il mero rituale svolgimento della procedura di scambio di informazioni, non può avere una funzione correttiva o sanante delle prove ottenute in violazione della normativa

¹⁰⁹ Sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Genova del 5 giugno 2012, n. 193 e quella della Commissione Tributaria Provinciale di Treviso del 10 luglio 2012, n. 59 e n. 64 del 5 giugno 2012

¹¹⁰ Cassazione Penale, sezione 3 penale, n. 38753

¹¹¹ RAGGI N., Contenzioso «Falciani»: istruzioni per l'uso, GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 8-9 / 2012, p. 710

nazionale; la cooperazione internazionale, infatti, non può fungere da filtro sanante capace di rimuovere i difetti originari e intrinseci dei dati acquisiti *contra legem* in un altro ordinamento.

La procedura di scambio di informazioni, infatti, non può essere utilizzata dagli Stati contraenti come *escamotage* per sanare i vizi sostanziali delle modalità di acquisizione delle prove; in particolare, il mero fatto che siano state coinvolte autorità di Paesi diversi non può in alcun modo giustificare le violazioni commesse durante l'attività istruttoria.

Altra considerazione, non meno importante, riguarda l'impossibilità, da parte degli organi preposti al controllo, di poter effettuare una valutazione sulla utilizzabilità delle prove ottenute per mezzo della cooperazione. Se i requisiti di validità di un atto sono stabiliti dall'ordinamento di origine, l'interesse dell'amministrazione finanziaria è soltanto quello di ottenere l'informazione richiesta, senza preoccuparsi di sapere come l'autorità straniera ne sia entrata in possesso. Per quanto concerne pertanto l'ordinamento italiano, dal punto di vista della disciplina dell'accertamento e dell'operato in genere degli uffici finanziari, ed in relazione alle informazioni transitate attraverso il canale dell'assistenza in materia fiscale, fino ad ora, la tendenza è quella di utilizzare le informazioni non solo alla stregua di indizi funzionali all'innesco di un'attività istruttoria di controllo ma riconoscerli un valore probatorio "autonomo", anche se di illecita acquisizione, è da notare che la posizione della giurisprudenza, e non solo di quella italiana, è di frequente a favore di questa scelta istruttoria dell'utilizzabilità, per cui l'eventuale illegittimità dell'indagine svolta dall'autorità richiesta, ed il travaso delle relative risultanze nell'avviso di accertamento, non ne garantiscono di per sé l'illegittimità¹¹².

¹¹²CASTIGLIONE R., cooperazione fra autorità fiscali, accertamento tributario e garanzie del contribuente, *Giustizia Tributaria*, 3, 2009, p. 258; AVOLIO Diego, SANTACROCE Benedetto; l'acquisizione e l'utilizzabilità dei dati della «lista Falciani», *Corriere Tributario*, 5 / 2012, p. 325;

E dunque le perplessità è inevitabile anche perché permettere alla procedura di scambio di informazioni di fungere da “passepartout” per qualsiasi elemento, dato, informazione ecc..., comunque raccolto indipendentemente dal carattere lecito di questi, acquisito fuori dal confine nazionale, potrebbe divenire un buon motivo per spingere gli Stati contraenti ad utilizzare la procedura in argomento come *escamotage* per sanare i vizi sostanziali delle modalità di acquisizione delle prove; in particolare, il mero fatto che siano state coinvolte autorità di Paesi diversi non può in alcun modo giustificare le violazioni commesse durante l'attività istruttoria. Tuttavia ove si ritenga che il requisito della competenza sia l'unico indefettibile, si giungerebbe ad una situazione limite, in cui il sistema creato dalle norme comunitarie di cooperazione risulterebbe tale da consentire di superare qualunque limite e violazione procedurale, ammettendo l'utilizzo di informazioni, e quindi di prove illegittimamente acquisite, seppur legittimamente trasmesse. A ciò si aggiunge il dato giuridico, caratteristico di alcuni Stati, che non annoverano nel proprio ordinamento disposizioni normative che prevedano l'inutilizzabilità di prove acquisite illegittimamente, conseguentemente non ne escludono l'utilizzo né ai fini fiscali né ai fini penali.

E' evidente che i diritti fondamentali dei contribuenti, in particolare in materia di equo processo e del principio di legalità nell'assunzione degli elementi probatori, non vengono in alcun modo tutelati a livello Europeo, almeno nell'ambito della cooperazione amministrativa in materia fiscale, perciò al cittadino che subisca tale violazione, non rimane che sperare che i propri diritti vengano protetti dall'ordinamento che dovrebbe utilizzare, nel caso ne abbia a interesse, le informazioni ottenute in modo non legittimo da un altro Stato.

3.2 Utilizzabilità delle informazioni acquisite illegittimamente

Spunto interessante in tema di tutela del contribuente, nell'ambito dello

svolgimento di una procedura di scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie prima, e successivamente nell'ambito del procedimento impositivo avviato utilizzando i dati acquisiti, è connesso proprio all'utilizzazione di informazioni e di documenti illegittimamente acquisiti e del valore probatorio da riconoscerli nel caso in cui ne sia ammessa l'utilizzazione.

L'argomento appare molto interessante, volgendo lo sguardo al diverso approccio, che taluni Stati Membri dedicano a questa tematica molto delicata ma centrale per la protezione ed i diritti dei contribuenti.

Con riguardo proprio all'utilizzo di informazioni rubate a istituti bancari da impiegati infedeli poi "girate" a diversi Stati per il tramite della cooperazione amministrativa, per farne un uso probatorio, sia in ambito penale che fiscale, che per la prima volta la giurisprudenza e la dottrina hanno posto attenzione alla tematica della cooperazione amministrativa attuata per il tramite dello scambio di informazioni. Altro aspetto interessante conseguente allo scambio tra Stati dei dati inclusi nelle liste "trafugate" è la non omogenea disciplina da parte dei sistemi giuridici dei diversi Stati Membri UE in relazione alla possibilità di utilizzazione in ambito penale e fiscale delle prove illecitamente acquisite. Inoltre il complesso di dati rubati e confluiti in atti di recupero della pretesa impositiva, emessi dalle diverse amministrazioni tributarie, sono stati sottoposti al vaglio della magistrature che hanno partorito in Europa un'oscillante giurisprudenza¹¹³, sulla possibilità di utilizzare i dati in argomento. La giurisprudenza francese che si è occupata di avvisi di accertamento basati sulla c.d. lista Falciani, la quale era stata acquisita¹¹⁴ dalla Procura della Repubblica di Nizza e poi trasmessa in maniera «irrituale» alla

14 GIRINO F, Il problema della prova dell'evasione fiscale mediante dati trafugati, *Novità Fiscali* 6/2013, p.3, MASTELLONE P., tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero, *Diritto e Pratica Tributaria*, 4 / 2013, p. 791; SUCCIO R., giornata di studio tenutasi in data 21.11.2011 presso l'Università del Piemonte Orientale sul tema: "La Verifica e l'Accertamento Tributario nel Contesto Internazionale", relazione presentata: accertamento tributario e scambio di informazioni tra amministrazioni tributarie.

¹¹⁴ Sentenza n. 104-145.7 dell'8 febbraio 2011

Direzione Nazionale delle Entrate Fiscali di Parigi, ha ritenuto non utilizzabili le informazioni così ottenute. Al riguardo, il fisco francese aveva intrapreso numerosi accertamenti tributari ed, in particolare, aveva ottenuto l'autorizzazione giudiziale ad effettuare verifiche domiciliari nei confronti di un contribuente. La Corte d'Appello di Parigi annullava le ordinanze di primo grado con cui venivano autorizzate tali verifiche, ritenendo che all'origine le informazioni risultavano rubate, cioè «obtenues par la commission d'une infraction pénale». E comunque «la transmission de ces données par le Procureur de la République de Nice à la DNEF au titre de l'article L 101 du LPF est irrégulière puisque cet article vise la communication par l'autorité judiciaire à l'administration des finances de toute indication qu'elle peut recueillir de nature à faire présumer une fraude en matière fiscale». In sostanza la Corte di appello di Parigi ha dato ragione al contribuente, annullando l'ordinanza d'esecuzione della perquisizione, emessa dal il Giudice delle libertà e della detenzione (abbreviato:GLD). Il Giudice parigino ha ribadito il principio già affermato da una precedente sentenza della Camera commerciale della Corte di cassazione, del 7 aprile 2010, secondo cui il Giudice delle libertà e della detenzione deve verificare che gli elementi d'informazione forniti dall'Amministrazione fiscale siano stati ottenuti lecitamente, in caso di contestazione da parte del contribuente. Nel caso in argomento l'autorizzazione è stata ottenuta esclusivamente con l'ausilio di dati rubati, di origine illecita, senza i quali l'autorizzazione alla perquisizione non avrebbe mai potuto essere accordata¹¹⁵. Si tratta della prima decisione giudiziaria sull'illegittimità dell'utilizzo di dati rubati da parte dell'Amministrazione fiscale, nel contesto di una domanda di

¹¹⁵ Già la Corte di cassazione francese si era espressa in senso sfavorevole all'utilizzo di prove illecitamente acquisite, infatti in una sentenza del 7 gennaio 2011, ha decretato irricevibile come prova una registrazione telefonica realizzata da un terzo all'insaputa del contribuente, ritenendo la predetta condotta contraria al principio di buona fede e al diritto ad un processo equo, come stabilito dall'articolo 6 della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (di seguito "CEDU"). Sul punto RIGOZZI S., La Francia si divide dinnanzi all'inutilizzabilità di dati di origine illecita da parte dell'amministrazione fiscale, rivista novità fiscali 4/2011, p. 18.

autorizzazione ad una perquisizione domiciliare da parte dell'Amministrazione. Diversamente, in un altro caso simile, il 22 marzo 2011 la Corte di appello di Chambéry si è però espressa a favore dell'Amministrazione fiscale, respingendo il ricorso di un consulente finanziario contro le operazioni di perquisizione eseguite nei suoi confronti, tramite un'autorizzazione del GLD¹¹⁶, ottenuta dall'Amministrazione fiscale grazie ai citati dati sottratti alla banca HSBC. La Cour de Cassation con la sentenza del 31 gennaio 2012¹¹⁷ decreta definitivamente la non utilizzabilità dei dati inseriti nella "lista trafugata" consacrando un approccio in grado di bilanciare interesse erariale e tutela del contribuente anche per quanto riguarda le informazioni acquisite in maniera illegale in territorio straniero. La Corte di Cassazione francese con questa pronuncia, si allinea alla precedente sentenza dell'Assemblea plenaria 7 gennaio 2011, n. 587¹¹⁸, ribadendo che le prove sleali sono inammissibili perché contrastanti con la normativa francese in materia di equo processo e con il principio di legalità nell'assunzione degli elementi probatori.

Sul fronte dell'inutilizzabilità, sempre nell'ambito delle *microfiches* sottratte a discapito di un istituto bancario e poi diffuse, si è orientata la giurisdizione penale e tributaria Belga. Il giudice di Bruxelles¹¹⁹, in una controversia in cui il fisco contestava al contribuente determinate violazioni tributarie con rilevanza meramente amministrativa, statuiva l'inutilizzabilità probatoria di tali informazioni poiché non era dimostrata la legalità delle modalità di acquisizione all'estero.

¹¹⁶Giudice della libertà e della detenzione.

¹¹⁷ Cour de Cassation, Sez. comm., 31 gennaio 2012, n. 11-13.097 e 11.13.098, in www.courdecassation.fr.

¹¹⁸ La medesima posizione era stata assunta dalla sentenza della Corte di cassazione 7 aprile 2010, n. 09 - 15122 (rinvenibile in www.courdecassation.fr), secondo cui i giudici di merito non devono limitare il proprio esame alla sola apparenza di legittimità delle prove prodotte, ma verificare altresì che i documenti siano stati ottenuti ritualmente *ab origine*. Sul punto ARMELLA S. e UGOLINI L., il regolare scambio di informazioni tra stati può sanare l'illegittimità originaria della lista falciatori?, *Corriere Tributario*, 42 / 2012, p. 3258.

¹¹⁹ Rechtbank van Eerste Aanleg te Brussel, sez. XXXIII, 28 giugno 2002, n. 02/23379, accessibile su www.futd.nl/futd/index.jsp?redirect_url=http%3A//www.futd.nl/futd/fida_open.jsp%3Fnummer%3D20022872. Sulla sentenza si veda la nota di T.A. Van Kampen - L.J. De Rijke, *The Kredietbank Luxembourg and the Liechtenstein tax affairs: notes on the balance between the exchange of information between states and the protection of fundamental rights*, in *EC Tax Review*, 2008, 228.

Analogamente, con una decisione del 30 aprile 2003¹²⁰ il Tribunale di Hasselt ha accolto i ricorsi dei contribuenti in merito alla regolarità dei documenti presentati come prova, costituiti da microfiches, che i ricorrenti adducevano essere state rubate, rilevando che il procuratore dello Stato non aveva confutato l'affermazione dell'imputato in merito alla illegale modalità con cui l'informazione era stata ottenuta. Successivamente, nel 2009, il Tribunale penale di primo grado di Bruxelles¹²¹ riteneva inutilizzabili i dati bancari contenuti nelle *microfiches* rubate alla Kredietbank Luxembourg, evidenziando che il metodo di acquisizione degli stessi costituiva una palese violazione del principio di legalità e, al contempo, manifestava un'assoluta mancanza di professionalità da parte delle autorità fiscali nello svolgimento della propria attività accertatrice. Questo orientamento della giurisprudenza belga, con le stesse motivazioni, è stato adottato anche in relazione al più recente caso delle informazioni rubate alla LGT Bank di Vaduz¹²².

Assolutamente in questa direzione, anzi con un approccio ancor più rigido, sono i giudici del Granducato del Lussemburgo¹²³ i quali aderiscono da tempo alla tesi secondo cui la c.d. *preuve illégale* non può in alcun modo essere ritenuta ammissibile né tantomeno utilizzabile, con la conseguenza che nelle ipotesi in cui uno Stato chiede assistenza amministrativa concernente contribuenti il cui reddito sia stato ricostruito in base a *microfiches* o DVD contenenti dati bancari trafugati illegalmente, in Lussemburgo o nel territorio di un altro Stato, è probabile che le autorità fiscali e soprattutto i giudici lussemburghesi si rifiuteranno di cooperare

¹²⁰ Rechtbank van Eerste Aanleg te Brussel, sez. XLIX pen., 8 dicembre 2009, n. 78.97.2825-96, accessibile su www.futd.nl/futd/index.jsp?redirect_url=http%3A//www.futd.nl/futd/fida_open.jsp%3Fnummer%3D20095956.

¹²¹ Rechtbank van Eerste Aanleg te Brussel, sez. XLIX pen., 8 dicembre 2009, n. 78.97.2825-96, [futd.nl/futd/index.jsp?redirect_url=http%3A//www.futd.nl/futd/fida_open.jsp%3Fnummer%3D20095956](http://www.futd.nl/futd/index.jsp?redirect_url=http%3A//www.futd.nl/futd/fida_open.jsp%3Fnummer%3D20095956).

¹²² Sull'argomento: A. Lecocq - G.D. Goyvaerts Belgium: tax fraud and the Liechtenstein case, in *Tax Planning International Review*, 2008, 17 ss.

¹²³ Cour de Cassation Luxembourg, 6 luglio 1967, n. 14/67, e, più di recente, Tribunal d'Arrondissement Luxembourg, 25 febbraio 2002, n. 196/020.

invocando l'esimente dell'ordine pubblico. In altre parole, la formazione illegale della prova da parte di organi pubblici stranieri e la conseguente richiesta di assistenza amministrativa erige un «muro» di difesa del contribuente costituito dall'ordine pubblico lussemburghese, permettendo alle autorità fiscali e ai giudici di rifiutare qualsiasi forma di assistenza. Altri paesi nel continente Europa, ad esempio l'Austria e la Repubblica Ceca, non acconsentono l'utilizzo probatorio ai fini penali e ai fini fiscali, di elementi acquisiti in maniera non lecita, le motivazioni in genere si basano sulla tesi, elaborata nei vari ordinamenti sinora menzionati che considera inutilizzabili ed inammissibili le prove illegittimamente acquisite, segue la logica della c.d. *fruit of the poisonous tree doctrine* elaborata dalla giurisprudenza penale della Suprema Corte degli Stati Uniti ¹²⁴. Siffatta teoria costituisce un'estensione della c.d. *exclusionary rule* contenuta nel IV Emendamento alla Costituzione Federale USA che salvaguarda i cittadini contro irragionevoli perquisizioni e sequestri da parte delle autorità competenti. Secondo la *fruit of the poisonous tree doctrine*, dunque, la modalità di acquisizione probatoria contraria alla legge rappresenta «l'albero avvelenato», con la conseguenza che tutte le prove emerse in tale occasione (*così detti* «frutti») sono altrettanto «velenosi» e, pertanto, inammissibili ed inutilizzabili. In applicazione di tale teoria, nelle ipotesi in cui un'accusa risulti fondata *esclusivamente* su prove «velenose» e non sia supportata da altre prove «sane» acquisite da una fonte indipendente, allora il soggetto non potrà essere condannato. Affianco a questi paesi le cui Giurisdizioni non riconoscono in alcun modo valore probatorio del prove illegittimamente acquisite ve ne sono altri che ne permettono un ampio utilizzo.

In Germania, la Corte costituzionale federale¹²⁵, si è già da tempo espressa a favore dell'utilizzabilità delle informazioni di dubbia provenienza acquistate dai servizi

¹²⁴La citata teoria viene enunciata la prima volta negli USA a partire dal caso *Silverthorne* del 1920.

¹²⁵Sentenza del 30 novembre 2010.

segreti per tassare evasori tedeschi con conti segreti nel Liechtenstein. Per i giudici tedeschi: «i reati commessi dagli informatori non possono essere sottoposti a una valutazione per un possibile divieto di utilizzabilità dei dati», così come non c'è abuso di potere da parte degli organi dello Stato che hanno acquisito i dati ed infine aggiunge ancora la Corte, nell'ordinamento tedesco non è presente «un assoluto divieto di utilizzazione scaturente da un'irrituale acquisizione».

Anche la Corte di giustizia olandese¹²⁶ sembrerebbe non contemplare tale divieto tanto è vero che ha respinto il ricorso di due contribuenti olandesi volto ad applicare il principio di inutilizzabilità sulle informazioni ottenute dall'amministrazione fiscale tramite le Autorità fiscali belghe, poiché si trattava di informazioni sottratte illecitamente alla filiale lussemburghese della banca belga Kredietbank con sede a Bruxelles, alla quale i contribuenti avevano affidato il proprio patrimonio. Il predetto orientamento risponderebbe al principio del *male captum, bene retentum*, che ammette l'utilizzo delle prove a prescindere da come si sia formata e attuata l'assunzione della prova, si contrappone a quello prima approfondito del "frutto dell'albero avvelenato" che annovera la regola opposta della generale inutilizzabilità della prova illegittimamente acquisita.

Con riguardo alla sottrazione fraudolenta delle liste di potenziali evasori fiscali all'estero la fonte è da ritenersi indiscutibilmente corrotta ed incompatibile con il principio di legalità dell'ordinamento in cui sono state acquisite ed anche, verosimilmente, nell'ordinamento dello Stato che riceve tali informazioni spontaneamente o a seguito di espressa richiesta.

A fianco a questi Stati che hanno assunto una posizione piuttosto chiara sull'utilizzo o meno di prove di fonte illecita, ve ne sono altri che hanno seguito un orientamento ondivago, a volte a favore dell'utilizzazione di questi elementi ed altre invece assolutamente contrario. Tuttavia, anche in questi ordinamenti, è

¹²⁶Corte suprema dei Paesi Bassi, pronuncia del 10 marzo 2008.

pressoché univoca e pacifica l'inutilizzabilità ai fini penali di elementi probatori acquisite illegittimamente, diversamente ai fini fiscali non ne viene esclusa l'utilizzabilità. La Svizzera è uno di questi paesi. Nel diritto interno svizzero il divieto di utilizzazione di prove illecite in ambito penale è stabilito dall'articolo 141 del Codice di procedura penale che dispone in maniera chiara sull'inutilizzabilità delle precitate prove. Anche in Svizzera, una delle ultime roccaforti che riconoscono una forte tutela (anche penale) alla riservatezza dei dati bancari, l'orientamento maggioritario considera che «il divieto di utilizzazione della prova si riferisce sia la prova originaria che per prima venne acquisita illegalmente, sia ai mezzi di prova che vennero acquisiti fondandosi sul mezzo di prova originale. In altre parole, il vizio che intacca la prova originale contaminerebbe anche le prove successive. In senso conforme la sentenza, del 12 luglio 2012, nella quale il Tribunale Federale svizzero confermava l'applicabilità di questo «effetto indiretto» del divieto di utilizzare prove illecite, ritenendo che le informazioni ottenute grazie ad intercettazioni telefoniche effettuate senza la debita autorizzazione risultano assolutamente inutilizzabili e ritenendo tale principio applicabile anche nel caso in cui le intercettazioni fossero state eseguita all'estero senza le necessarie autorizzazioni previste dal diritto di tale Stato¹²⁷.

L'applicazione di questa norma nel campo del diritto fiscale è però ancora controversa. In una sentenza del 2 ottobre 2007¹²⁸, precedente l'entrata in vigore del citato articolo 141 CPP, il Tribunale federale aveva negato che le informazioni e i mezzi di prova utilizzati dall'Amministrazione fiscale del Canton Berna dovessero essere sottoposti ad un divieto di utilizzazione. L'autorità fiscale bernese fondava

¹²⁷ Tribunale Federale svizzero, sez. pen., 12 luglio 2012, caso n. 6B.805/2011, accessibile (in tedesco) su www.polyreg.ch/d/informationen/bgeunpubliziert/Jahr_2011/Entscheide_6B_2011/6B.805__2011.html. Per l'applicazione, anche alla materia tributaria, del principio di inutilizzabilità delle prove acquisite all'estero in maniera illegale, Tribunale Federale svizzero, 2 ottobre 2007, caso n. 2C.514/2007, accessibile su: www.polyreg.ch/d/informationen/bgeunpubliziert/Jahr_2007/Entscheide_2C_2007/2C.514__2007.html

¹²⁸ Decisione 2C_514/2007 del 2.09.2007

infatti la tassazione del contribuente su dati che erano stati illecitamente sottratti ad un fiduciario residente nel Liechtenstein e riguardanti una fondazione di famiglia del contribuente. I dati erano poi finiti in mano all'Amministrazione fiscale tedesca che a sua volta li aveva trasmessi alle Autorità fiscali elvetiche, segnatamente l'Amministrazione federale delle contribuzioni, che a sua volta li aveva trasmessi all'Amministrazione fiscale del Canton Berna.

Secondo il ragionamento del Tribunale federale, le informazioni potevano essere richieste dall'autorità fiscale direttamente al fiduciario, in quanto non vincolato dal segreto professionale. Le informazioni quindi, anche se di fatto erano state rubate, non erano di origine illegale e per questo non dovevano essere sottoposte al divieto di utilizzazione delle prove ottenute in modo illegale.

In generale i giudici svizzeri tendono a subordinare il divieto di utilizzazione ad una valutazione del bilancio degli interessi in gioco; più il reato è grave e più il divieto verrà negato. La sottrazione d'imposta non dovrebbe quindi rientrare nella definizione di reato grave tale da tollerare atti delittuosi quali il furto di dati o la corruzione.

Alla luce della di disamina appena svolta diviene utile evidenziare qual'è l'approccio della Svizzera, nell'ambito dello strumento di cooperazione amministrativa con riguardo allo scambio di informazioni quando è uno Stato straniero a richiederle informazioni su un soggetto determinato. Con riferimento al settore tributario, il 1° settembre 2010, il Consiglio Federale svizzero promulgava l'Ordinanza sull'assistenza amministrativa secondo le convenzioni per evitare le doppie imposizioni, il cui art. 5, 2° comma, sancisce espressamente che le autorità fiscali svizzere si rifiuteranno di fornire assistenza amministrativa ad altri Stati se la domanda: si traduce in una violazione dei valori fondamentali del diritto svizzero (*categoria dell'ordine pubblico*) o se è contrastante con gli interessi essenziali della Svizzera; non rispetta il principio di buona fede ed, infine, si basa su informazioni

acquisite o trasmesse mediante la commissione di atti qualificabili come reati secondo il diritto svizzero. La Svizzera adotta una nozione ad hoc di ordine pubblico comprendente il divieto di fornire assistenza fiscale internazionale qualora la richiesta sia fondata su prove acquisite illegalmente, posto che nel panorama internazionale, come appena evidenziato, non è affatto pacifico che un accertamento tributario fondato su tali prove debba considerarsi illegittimo. In questo senso, l'Ufficio Federale di Giustizia Svizzera, diffondeva¹²⁹ un parere in cui evidenziava che il modello di convenzione OCSE dà un'interpretazione restrittiva della nozione di ordine pubblico, che non comprende l'acquisizione illegale di mezzi di prova. La violazione del diritto penale svizzero costituisce dunque una causa indipendente di rigetto di una domanda di assistenza amministrativa, causa che non è contemplata dal modello di convenzione OCSE. Tuttavia per poter essere opposta a uno Stato contraente, la disposizione dovrebbe essere prevista, anziché da un'ordinanza sull'assistenza amministrativa, dalla convenzione stessa o da un protocollo aggiuntivo. Del tutto peculiare di certo appare il modo di disciplinare la cooperazione amministrativa internazionale in materia penal-tributaria della Svizzera, non meno anomalo, difficilmente condivisibile, il diverso approccio che l'ordinamento Svizzero ha nei confronti delle prove di fonte illecita, a favore dell'utilizzo quando queste provino che è un cittadino Svizzero che ha sottratto finanze alla tassazione elvetica (la cui evasione sia emersa ad esempio da liste rubate in un paese straniero), assolutamente contraria l'utilizzo quando l'evasore sia un cittadino di un altro stato e i dati siano stati "trafugati" a discapito di istituti finanziari svizzeri.

Anche la giurisprudenza italiana si è più volte espressa, anche se non in modo univoco, in merito all'utilizzabilità, penale e tributaria, della documentazione acquisita illecitamente. Un primo orientamento, talvolta avallato dalla Suprema

¹²⁹ Comunicato del 3 agosto 2010.

Corte¹³⁰, reputa che gli elementi di prova acquisiti in maniera illecita sono sempre utilizzabili, salvo che vadano a ledere un diritto costituzionalmente protetto. Questo approccio, che costituisce una versione «attenuata» della fruit of the poisonous tree doctrine, considera inutilizzabili tali prove solo se la violazione configurata nel procedimento di acquisizione riguarda un diritto costituzionalmente protetto, con la conseguenza che risultano irrilevanti tutte le altre violazioni. L'orientamento in questione è seguito anche dalla prevalente giurisprudenza spagnola, la quale applica la teoria dei frutti dell'albero avvelenato solamente alle ipotesi in cui l'azione accertatrice delle autorità fiscali viola i diritti costituzionali di difesa, di presunzione di innocenza, di inviolabilità del domicilio, alla privacy ed alla riservatezza delle comunicazioni. Per parte della dottrina iberica, debbono indubbiamente considerarsi inutilizzabili le c.d. pruebas prohibidas, termine con il quale non ci si riferisce alla «práctica ilícita de un medio de prueba», bensì alla «obtención de la fuente de prueba con violación de un derecho fundamental».

In questo senso si è evoluta anche la giurisprudenza del Tribunale Costituzionale spagnolo, il quale è passato da un'iniziale fase in cui considerava proibita la prova ottenuta in violazione di qualsiasi diritto, ad una in cui deve considerarsi «proibita» solo la prova ottenuta in violazione diretta o indiretta di diritti fondamentali¹³¹.

Tornando alla tendenza prevalente della giurisprudenza italiana è nel senso dell'inutilizzabilità della documentazione acquisita illegittimamente almeno sul fronte penale¹³². Questo perché il sistema processuale-penalistico italiano prevede

¹³⁰ Cass., sez. trib., 4 novembre 2008, n. 26454 e Cass., sez. trib., 20 marzo 2009, n. 6836.

¹³¹ Tribunal Constitucional de España, Sala Segunda, 29 novembre 1984, STC 114/1984 impostazione a favore dell'inutilizzabilità delle prove quando acquisite in seguito alla violazione di qualsiasi diritto; Tribunal Constitucional de España, Sala Primera, 11 dicembre 1995, n. 181T-1996-744.pdf; Tribunal Constitucional de España, Sala Primera, 26 marzo 1996, n. 49; Tribunal Constitucional de España, Sala Primera, 26 marzo 1996, n. 54 Tribunal Constitucional de España, Sala Primera, 9 luglio 1996, n. 127 sentenze che ritengono inutilizzabili le informazioni o le prove non lecitamente acquisite quando siano stati violati i Diritti Fondamentali del contribuente.

¹³² la Cass. pen., Sez. III, 4 ottobre 2012, n. 38753, ha confermato il principio dell'inutilizzabilità di materiali bancari acquisiti illegittimamente.

una norma che sanziona con l'inutilizzabilità patologica il materiale illegalmente acquisito, prevedendone, anzi, l'obbligo di distruzione laddove ne siano stati accertati i presupposti. Si tratta dell'articolo 240¹³³, comma 2, del Codice di procedura penale il quale prevede che il Pubblico Ministero deve disporre l'immediata secretazione e la custodia in un luogo protetto dei "documenti, supporti e atti concernenti dati e contenuti di conversazioni o comunicazioni relativi a traffico telefonico o telematico illegalmente formati o acquisiti" nonché dei "documenti formati attraverso la raccolta illegale delle informazioni", dei quali è comunque vietato estrarre copia in qualsiasi fase del procedimento così come parimenti vietato è l'utilizzo del loro contenuto in qualunque forma.

Sulla non utilizzabilità della documentazione per l'illecita provenienza, in quanto acquisita e sottratta dalla banca dati informatica dal dipendente "infedele", si è inizialmente espresso il GIP del Tribunale di Pinerolo¹³⁴, disponendo l'archiviazione del procedimento e la distruzione dei documenti acquisiti illecitamente. Secondo il

¹³³ L'art. 240 dispone: 1. I documenti che contengono dichiarazioni anonime non possono essere acquisiti né in alcun modo utilizzati, salvo che costituiscano corpo del reato o provengano comunque dall'imputato 2. Il pubblico ministero dispone l'immediata secretazione e la custodia in luogo protetto dei documenti, dei supporti e degli atti concernenti dati e contenuti di conversazioni o comunicazioni, relativi a traffico telefonico e telematico, illegalmente formati o acquisiti. Allo stesso modo provvede per i documenti formati attraverso la raccolta illegale di informazioni. Di essi è vietato effettuare copia in qualunque forma e in qualunque fase del procedimento ed il loro contenuto non può essere utilizzato 3. Il pubblico ministero, acquisiti i documenti, i supporti e gli atti di cui al comma 2, entro quarantotto ore, chiede al giudice per le indagini preliminari di disporre la distruzione. 4. Il giudice per le indagini preliminari entro le successive quarantotto ore fissa l'udienza da tenersi entro dieci giorni, ai sensi dell'articolo 127, dando avviso a tutte le parti interessate, ce potranno nominare un difensore di fiducia, almeno tre giorni prima della data dell'udienza 5. Sentite le parti comparse, il giudice per le indagini preliminari legge il provvedimento in udienza e, nel e degli atti di cui al medesimo comma 2 e vi dà esecuzione subito dopo alla presenza del pubblico ministero e dei difensori delle parti 6. Delle operazioni di distruzione è redatto apposito verbale, nel quale si dà atto dell'avvenuta intercettazione o detenzione o acquisizione illecita dei documenti, dei supporti e degli atti di cui al comma 2 nonché delle modalità e dei mezzi usati oltre che dei soggetti interessati, senza alcun riferimento al contenuto degli stessi documenti, supporti e atti.

¹³⁴ Il Tribunale di Pinerolo, Ufficio del GIP, 4 ottobre 2011, con sentenza emessa il 4 ottobre 2011, ha affermato che, configurandosi gli estremi del reato di accesso abusivo a sistemi informatici (art. 615-ter c.p.) e appropriazione indebita (art. 646 c.p.), le informazioni sottratte non potevano avere forza probante in giudizio. La stessa posizione è stata successivamente assunta l'8 agosto 2012 dal GIP del Tribunale di Avellino, che ha disposto la distruzione delle prove perché assunte in danno agli indagati. Al riguardo, parte della dottrina ha affermato che se i documenti raccolti con modalità contrastanti agli obblighi di legge non possono essere utilizzati, ma vanno immediatamente distrutti e la loro utilizzazione non è consentita neppure in attuazione del più alto interesse pubblico quale la repressione dei crimini, tali documenti non potrebbero essere conservati e utilizzati nemmeno per la realizzazione di un interesse di rango inferiore, ossia la riscossione dei tributi.

giudice, non vi è dubbio che la lista sia stata formata attraverso la raccolta illegale di informazioni, in quanto i file sono stati prelevati in modo del tutto abusivo dal sistema informatico riservato, integrando il reato di cui all'art. 615-ter c.p. L'illecita provenienza di tali documenti ne ha escluso la loro utilizzabilità ai sensi dell'art. 240, comma 2 c.p.p.

Per cui il "principio di inutilizzabilità della prova irrualmente acquisita" è norma peculiare del procedimento penale e non può essere assunta a precetto generale dell'ordinamento giuridico.

Ciò posto e nonostante l'assenza nel nostro diritto interno, ed in particolare nella normativa che regola la materia tributaria, di un principio che impedisca l'utilizzazione di dati acquisiti in maniera illecita o irrituale, *magna pars* della giurisprudenza tributaria si è espressa contrariamente alla possibilità di utilizzare i dati in argomento per il recupero della pretesa tributaria. Nel senso dell'inutilizzabilità si sono orientati i giudici di primo grado comaschi¹³⁵ rilevando che i dati e i nominativi contenuti nella c.d. "Lista Falciani" sono stati irrualmente acquisiti, per cui non sono utilizzabili da parte dell'Amministrazione finanziaria nel contesto di un accertamento. Le stesse argomentazioni sono state condivise dai giudici milanesi di primo e secondo grado, secondo i quali l'avviso di accertamento deve essere annullato in quanto fondato esclusivamente su documenti acquisiti illecitamente all'origine e per i quali è stata disposta la distruzione. Successivamente questa sentenza è stata confermata in appello dalla Commissione Tributaria Regionale di Milano¹³⁶, la quale enunciava il principio di diritto per cui le procedure di acquisizione della documentazione di supporto alla ripresa fiscale

¹³⁵ Sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Como, 15 novembre 2011, n. 188/01/11; secondo la Commissione Tributaria Provinciale la statuizione del G.i.p. di Pinerolo avrebbe un'inevitabile incidenza anche in ambito tributario e, di conseguenza, concludeva «per un necessitato e consequenziale annullamento dell'atto qui all'esame, che è risultato fondato esclusivamente su documenti dei quali è stata disposta la distruzione, in quanto illecitamente acquisiti all'origine, e poi utilizzati in differenti contesti e procedimenti derivati»

¹³⁶ Comm. trib. reg. Milano, sez. XX, 28 gennaio 2013, n. 11

operata sono da considerarsi illegittime e, quindi, i documenti utilizzati privi di riscontro e di attestazione di conformità all'originale da parte delle autorità francesi, non sono attendibili.

Vi è inoltre un consolidato orientamento della giurisprudenza tributaria della Suprema Corte¹³⁷ secondo cui "il compito del giudice di vagliare le prove offerte in causa è circoscritto a quelle di cui abbia preventivamente riscontrato la rituale assunzione". Secondo tale giurisprudenza, l'inutilizzabilità non necessita di una espressa disposizione sanzionatoria, in quanto, in generale, l'assenza del presupposto di un procedimento amministrativo si ripercuote negativamente su tutti gli atti successivi. La giurisprudenza di legittimità in materia fiscale ha ribadito l'inutilizzabilità delle prove raccolte nel corso del distinto e autonomo procedimento penale, tutte le volte che è ivi mancata l'osservanza delle specifiche garanzie previste dalla legge tributaria. Inoltre la Suprema Corte ribadiva nel 2011 che «il principio di inutilizzabilità della prova illegittimamente acquisita si applica anche in materia tributaria, in considerazione della garanzia difensiva accordata, in generale, dall'art. 24 Cost., ritenendo che tale interpretazione fosse l'unica rispettosa del diritto di difesa sancito dalla Carta Costituzionale.

L'inutilizzabilità "a monte" dovrebbe rendere illegittima l'acquisizione dei dati, contenuti nella "Lista Falciani" da parte dell'Amministrazione finanziaria francese, così come affermato dalla Suprema Corte francese. La successiva trasmissione alle autorità italiane comporta la medesima inutilizzabilità delle informazioni: quando il vizio che inficia un procedimento si propaga ad altro autonomo e distinto si ha

¹³⁷ Corte di Cassazione, SS.UU., 21 novembre 2002, N. 16424 che ha statuito: «detta inutilizzabilità non abbisogna di un'espressa disposizione sanzionatoria, derivando dalla regola generale secondo cui l'assenza del presupposto di un procedimento amministrativo, infirma tutti gli atti nei quali si articola»;
– «il compito del giudice di vagliare le prove offerte in causa è circoscritto a quelle di cui abbia preventivamente riscontrato la rituale assunzione»;
– «l'acquisizione di un documento con violazione di legge non può rifluire a vantaggio del detentore, che sia l'autore di tale violazione, o ne sia comunque direttamente od indirettamente responsabile»; in senso conforme Corte di Cassazione, sentenza del 1 ottobre 2004, n. 19689.

un'illegittimità "conseguenziale".

L'illegittima acquisizione della lista da parte dell'Amministrazione francese ha "inficiato" il procedimento di cooperazione attivato con l'Amministrazione finanziaria italiana e, conseguentemente, gli accertamenti tributari che ne sono scaturiti. Anche recentemente la Suprema Corte¹³⁸ si è pronunciata affermando il principio di non utilizzabilità nel settore penale di dati bancari ottenuti illecitamente, implicitamente affermando altresì l'ulteriore principio sulla base del quale l'inutilizzabilità non è sanata dalla regolarità della procedura di trasmissione del documento di formazione illecita in Italia. Tali principi, per quanto affermati in sede penale, sono stati impiegati anche in ambito amministrativo tributario per annullare accertamenti tributari fondato sulle risultanze della "Lista Falciani"¹³⁹. I giudici di primo grado comaschi¹⁴⁰ rilevando che i dati e i nominativi contenuti nella c.d. "Lista Falciani" sono stati irrualmente acquisiti, hanno ritenuto non utilizzabili le predette informazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria per il recupero della pretesa tributaria, hanno perciò annullato gli atti di accertamento da quest'ultima emessi. Anche la maggior parte della dottrina italiana, in relazione alla fraudolenta sottrazione di dati bancari all'estero, considera che gli stessi debbano essere considerati inutilizzabili sia nella fase amministrativa sia, a maggior ragione, in quella processuale, con la conseguenza che l'avviso di accertamento deve essere

¹³⁸ Corte di Cassazione sentenza del 4 ottobre 2012 n. 38753

¹³⁹ Diverse le sentenze della giurisdizione tributaria che hanno affermato questo principio: Commissione Tributaria Provinciale di Verbania n. 47/2/12; Commissione Tributaria Provinciale di Milano con la sentenza n. 236/05/12; Commissione Tributaria Provinciale di Como, n. 188/01/11 Comm. trib. prov. Milano, sez. XL, 15 dicembre 2009, n. 367 Comm. trib. prov. Mantova, sez. I, 27 maggio 2010, n. 137 questa ultima pronuncia ha annullato taluni avvisi di accertamento emessi dall'Amministrazione finanziaria italiana (relativi alla cd. lista *Vaduz*), per violazione della disciplina sullo scambio di informazioni e dell'art. 7 dello Statuto del contribuente (cfr. sentenza 27 maggio 2010, n. 137). In particolare secondo la Commissione lombarda "*Gli atti ed i documenti raccolti dall'Amministrazione finanziaria per il tramite dello scambio di informazioni e dell'attività di collaborazione con le Autorità straniere devono costituire necessario corredo all'atto impositivo notificato al contribuente nonché elemento integrativo imprescindibile della motivazione, ai sensi dell'art. 42, D.P.R. n. 600/1973 e art. 7, L. n. 212/2000.*"

¹⁴⁰ Sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Como, 15 novembre 2011, n. 188/01/11;

annullato a meno che non risulti «autonomamente giustificato da altre informazioni illegittimamente ottenute».

D'altra parte, si deve tenere presente che l'orientamento della giurisprudenza favorevole a riconoscere anche nel processo tributario la sussistenza di un principio generale di inutilizzabilità delle prove illecitamente acquisite non è univoco. Ed inoltre, per il caso qui esaminato, delle “liste rubate” poi sfruttate per il recupero d'imposta dall'amministrazione tributaria, non è stata sempre ravvisata illegittimità nell'acquisizione delle informazioni da parte di quest'ultima. Nel 2012 la Commissione Tributaria Provinciale di Genova ¹⁴¹ respingeva i ricorsi di una contribuente italiana che aveva un conto presso la filiale HSBC di Ginevra ritenendo legittimo lo scambio di informazioni e l'acquisizione dei dati da parte della Guardia di Finanza e statuendo che «l'acquisizione materiale della fiche non appare censurabile in quanto pervenuta da una fonte legittimata a fornire notizie tributarie per cui, il modo in cui è entrato nella conoscenza dell'Ufficio non rileva ai fini della validità dell'atto impugnato» Nello stesso senso si esprimevano i Collegi di primo grado di Lucca¹⁴², di Treviso¹⁴³ e di Reggio Emilia¹⁴⁴, i quali sancivano l'efficacia «sanante» dello scambio di informazioni e la conseguente irrilevanza dell'illegittimità della loro acquisizione, dovuta all'assenza nel diritto tributario di un generale principio di inutilizzabilità analogo a quello previsto in materia penale dall'art. 191 c.p.p. Di fatto queste pronunce partono dal presupposto che il principio di legalità dell'azione amministrativa abbia rilevanza meramente territoriale, nel senso che se la violazione si è verificata all'estero non è rilevante e il contribuente non ha strumenti per far valere le proprie ragioni. Nel settore delle rogatorie penali internazionali l'assunzione della prova all'estero e la sua

¹⁴¹ Comm. trib. prov. Genova, sez. IV, 5 giugno 2012, n. 193;

¹⁴² Comm. trib. prov. Lucca, sez. IV, 18 luglio 2012, n. 103;

¹⁴³ Comm. trib. prov. Treviso, sez. V, 28 giugno 2012, n. 59;

¹⁴⁴ Comm. trib. prov. di Reggio Emilia del 18 maggio 2012, n. 198.

utilizzabilità in un procedimento penale nello Stato non è ovviamente subordinata al rispetto di tutti i requisiti procedurali previsti dalla normativa nazionale, ma deve ovviamente svolgersi senza gravi violazioni di carattere sostanziale quali il furto e la ricettazione. Nello scambio di informazioni fra Amministrazioni finanziarie la verifica circa l'attendibilità delle informazioni scambiate deve considerarsi imprescindibile, l'utilizzo di dati bancari illegalmente acquisiti da soggetti privati all'estero e posti esclusivamente a fondamento di avvisi di accertamento nello Stato di residenza del contribuente difficilmente sono idonei ed in grado di integrare con assoluta certezza un livello di attendibilità accettabile. In questo senso si esprimeva, la Commissione Tributaria Provinciale di Milano nel 2010, annullando l'avviso di accertamento fondato sulle informazioni trafugate da Heinrich Kieber, al quale era allegata solo qualche fotocopia non autenticata che, peraltro, non indicava neppure l'esatto ammontare del conto corrente asseritamente intrattenuto dal contribuente accertato presso la LGT Bank. E' questo un altro punto fortemente critico della fattispecie qui approfondita: vale a dire la mancata attendibilità delle informazioni e dei documenti provenienti dalle liste trafugate e giunte alle amministrazioni tributarie per il tramite della procedura UE di scambio di informazioni. La possibilità di utilizzare prove illegittimamente acquisite dovrebbe assolutamente essere subordinata alla «verifica dell'attendibilità in considerazione della natura e del contenuto dei documenti». Ciò, anche in considerazione della circostanza che quelle informazioni dovrebbero, a loro volta, costituire il fatto noto su cui basare presunzioni (per esempio la redditività del deposito). Nei casi balzati all'onore di cronaca e che hanno occupato la Giurisprudenza di mezzo continente la documentazione in oggetto non presenta alcun riferimento che consenta di imputarla univocamente ad un dato operatore bancario. Mancano loghi, firme o altri elementi utili a riferire i documenti medesimi, e così il contenuto degli stessi, a precisi soggetti, nonché

spesso annoverano informazioni solo parziali, così come manca ogni ufficialità e/o qualsivoglia attestazione circa la provenienza dalla banca presso cui sarebbero depositati i conti contestati. Ritengo che il problema non sia l'assenza di un requisito formale sui documenti ricevuti dall'Amministrazione finanziaria, ma l'autenticità, la veridicità e la conseguente utilizzabilità tout court dei documenti in questione¹⁴⁵. Non è assolutamente apprezzabile che le autorità fiscali possano fondare le proprie contestazioni non su documenti bancari originali, ma su mere fotocopie di documenti trafugate da un funzionario infedele di una banca in territorio straniero, le quali risultano evidentemente del tutto prive dei necessari attestati di conformità agli originali. Guardando alla disciplina della cooperazione giudiziale in materia penale, l'art. 3, 3° comma della Convenzione Europea di assistenza giudiziaria in materia penale del 1959 prevede che «la Parte richiesta potrà trasmettere soltanto copie o fotocopie certificate conformi degli inserti o dei documenti richiesti. Tuttavia, se la Parte richiedente domanda espressamente la trasmissione degli originali, sarà dato seguito alla domanda in tutta la misura del possibile». In tale ambito viene, quindi, considerato necessario l'attestato di conformità della documentazione trasmessa in copia ai relativi originali: non si vede per quale motivo tale requisito minimo di garanzia della legittima acquisizione della prova non debba operare anche nella cooperazione fra Amministrazioni finanziarie. La certificazione di conformità della documentazione ricevuta a seguito di scambio di informazioni, in quanto prodromica e fondamentale per la formazione della pretesa tributaria, assolve il ruolo di garantire che l'intero iter si sia svolto nel rispetto della legge (dello Stato trasmittente e dello Stato ricevente). A riconferma di tale conclusione, si ricorda che lo stesso art. 5, 3° comma, del citato Model Agreement on exchange of information on tax matters del 2002 impone

¹⁴⁵ Sul punto CARINCI A., rivista novità fiscali, SUSPI, "Lista Falciani" e tutela del contribuente: utilizzabilità vs. attendibilità dei relativi dati da parte dell'Autorità fiscale italiana, N. 1 2012, P. 12;

espressamente la necessità che i documenti oggetto di scambio rivestano una forma ufficiale. Nei casi qui discussi è evidente che alcun riscontro verrà mai fornito dagli Stati¹⁴⁶ in cui gli Istituti Bancari hanno subito il furto, anzi come già specificato, questi hanno previsto apposite normative che li legittimano al rifiuto di eventuali richieste di informazioni poste in essere da Stati stranieri che siano ricollegabili a fatti delittuosi come quelli qui oggetto di disamina. Inevitabilmente in un'ottica di sistema e di corretta lettura del dato normativo, bisognerebbe assegnare alle informazioni contenute nella famosa Lista solo l'idoneità a fungere da segnalazione indiziaria con cui avviare, del caso, un'indagine volta ad acquisire vere e proprie prove a carico del contribuente. Non anche il ruolo di prova su cui fondare, di per se sola, un recupero di imposte, tanto più se fondato su presunzioni elaborate proprio partendo da quelle informazioni.

La piena utilizzabilità delle prove illecitamente acquisite all'estero e poi trasmesse all'Amministrazione finanziaria si fonda sul fatto che manca una specifica previsione normativa che ne sancisca l'inutilizzabilità. Tale tesi appare poco convincente, soprattutto alla luce dei recenti sviluppi della cooperazione fiscale internazionale che hanno, di fatto, elevato le pretese tributarie a crediti meritevoli di tutela anche in territorio straniero in quanto rappresentano obbligazioni con cui i consociati di una certa collettività finanziano la macchina dello Stato. Se dal punto di vista del soggetto attivo dell'obbligazione tributaria la comunità internazionale ha introdotto degli specifici strumenti per tutelarne le ragioni, allo stesso modo occorrerebbe muoversi per quanto riguarda i diritti dei contribuenti. In quest'ottica, non esistendo un catalogo internazionale dei diritti del contribuente rilevanti nell'ambito delle procedure di mutua assistenza amministrativa in materia tributaria, è opportuno che a livello interpretativo la giurisprudenza assuma una posizione di salvaguardia.

¹⁴⁶ Svizzera e Liechtenstein.

Sono convinta che nella prospettiva dell'attuazione extraterritoriale della norma tributaria, come affermato dalla dottrina¹⁴⁷, la tutela della pretesa erariale straniera e la necessità che il contribuente non subisca gravi violazioni procedurali, sono due facce della stessa medaglia, inevitabilmente legate ad un unico destino.

3.3 La comunicazione dell'avvio della procedura di scambio d'informazioni e il diritto del contribuente di farne parte.

Prima di far ricorso agli strumenti di cooperazione gli Stati dovrebbero valutare attentamente se gli interessi del contribuente ne giustifichino realmente l'applicazione. Pur essendo previsti diversi limiti allo scambio di informazioni, potenzialmente in grado di tutelare la sfera privata del contribuente o dei terzi di volta in volta interessati dalla procedura di assistenza transnazionale, questi sono sempre accertati in base ad una valutazione discrezionale dello Stato richiesto¹⁴⁸.

Ciò posto una volta che l'amministrazione finanziaria di uno Stato si appresta a concedere l'assistenza ad altro stato straniero difficilmente il contribuente ha la possibilità di opporsi, non avendo nessuna contezza dell'avvio e dell'espletamento della procedura di scambio informazioni ed, eventualmente, proporre ricorso innanzi alle autorità competenti del proprio Stato, sostenendo la contrarietà della richiesta straniera alla norma comunitaria che disciplina la cooperazione amministrativa tributaria o al Trattato se la cooperazione è in base ad esso attuata, e di conseguenza l'illegittimità della trasmissione delle informazioni (ad esempio

¹⁴⁷Mastellone P., Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero, *Diritto e Pratica Tributaria*, 4 / 2013, p. 791.

¹⁴⁸ Scambio Fernando Marin, *Scambio di informazioni, Lo Stato della fiscalità in Europa*. DORIGO S., la cooperazione fiscale internazionale, in *principi di diritto tributario europeo e internazionale*, a cura di SACCHETTO C., ED. Giappichelli anno 2001, p.210

qualora l'esecuzione di una domanda comporti una violazione di un segreto commerciale o professionale o se la richiesta comporti il ricorso a poteri che non sono legalmente previsti nell'ambito dell'ordinamento richiedente).

La normativa comunitaria in materia di scambio di informazioni, ed in particolare il terzo paragrafo dell'art. 6 della direttiva n. 16 del 15.02.2011, relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e il quinto paragrafo dell'art. 8 del regolamento n. 904 del 07.10.2010, relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto, specificano che:

per procurarsi le informazioni richieste o condurre l'indagine amministrativa richiesta, l'autorità interpellata procede come se agisse per conto proprio o su richiesta di un'altra autorità del proprio Stato membro. Ciò al fine di eliminare gli effetti dilatori delle indagini dovuti alle legislazioni fiscali di alcuni Stati membri, che impongono all'autorità competente di comunicare al contribuente, mediante notifica, l'avvenuta ricezione di una richiesta di assistenza nei suoi confronti soltanto allorchè provenga da una autorità tributaria straniera e non quando le indagini si svolgano a fini interni. Nell'ipotesi precisata la durata delle indagini viene condizionata, in negativo, solo perché l'autorità che le ha richieste non è nazionale ma è straniera. Il fine della disposizione è quello di eliminare le eventuali discriminazioni operate dallo Stato del foro nel settore dell'assistenza tributaria internazionale, perché pregiudizievoli sia nei confronti dello Stato membro richiedente sia, più in generale, per il funzionamento del mercato interno.

È interessante rilevare come nel diritto internazionale convenzionale è consentita la possibilità di prevedere un principio di informazione del contribuente con riferimento al quale il proprio Stato di residenza abbia ricevuto una richiesta di scambio di informazioni. L'art. 4, par. 3, della Convenzione multilaterale concernente la reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale (Consiglio d'Europa, OECD), consente ad ogni Stato contraente di dichiarare "che, in

conformità alla propria legislazione interna, le proprie autorità possono informare il proprio residente o nazionale prima di trasmettere le informazioni che lo riguardano".

La Convenzione, di fatto, fa salva l'applicazione di eventuali disposizioni di diritto interno che prevedano un obbligo o una facoltà di informare il contribuente oggetto di una richiesta di scambio di informazioni, ma non dispone in modo autonomo in tal senso. Eguale richiamo alla applicabilità della legislazione nazionale che preveda la notizia dello scambio di informazioni alla persona interessata, salvo escluderla quando la sua applicazione rischi di nuocere all'indagine sulla frode fiscale in un altro Stato membro, era contenuto nell'ambito della disciplina europea della cooperazione amministrativa nel settore delle imposte indirette¹⁴⁹ (Iva). Anche la direttiva 779 del 1977, prima dell'inserimento del paragrafo 2, avvenuto ad opera della direttiva 56 del 2004, non escludeva la possibilità di notificare al contribuente la richiesta di scambio d'informazioni ricevuta da altro Stato straniero. Per cui ogni Stato Membro poteva annoverare nel proprio ordinamento l'obbligo di imporre alle proprie amministrazioni tributarie di informare il soggetto destinatario di una richiesta di ricevuta da altro Stato nonostante lo stesso obbligo non fosse previsto in caso di raccolta di informazioni o di altra attività istruttoria, da parte dell'autorità nazionale, svolta all'interno dei confini nazionali.

Per quanto riguarda gli ordinamenti nazionali statali la maggior parte di questi sono privi di una specifica disciplina in grado di tutelare i diritti dei contribuenti coinvolti in una procedura di assistenza di carattere internazionale¹⁵⁰. In molti casi lo scambio di informazioni è attuato senza la previa notificazione al contribuente interessato, soprattutto se avviene in forma automatica o spontanea. La maggior parte degli ordinamenti degli Stati membri le autorità fiscali dello Stato non sono tenute a

¹⁴⁹, Reg. Cee n. 218/92, art. 8.

¹⁵⁰ PERSANO F., La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni, ed. Giappichelli, p.190.

notificare al, né tanto meno a consultare, il contribuente in merito all'invio di una domanda di assistenza che lo possa riguardare. Allo stesso modo, normalmente, le amministrazioni finanziarie dello Stato richiesto non hanno l'obbligo di procedere alla notifica nei confronti del soggetto interessato, prima di rispondere ad una domanda di assistenza, con l'obiettivo normalmente si intende, in considerazione che l'Unione Europea è composta da ben 28 Stati, che la maggior parte degli Stati non annoverano questo obbligo. Esistono tuttavia normative nazionale che prevedono il predetto obbligo, ma è una parte minoritaria. Inoltre, ci sono Paesi il cui potere di ottenere informazioni, specialmente da terzi, è sottoposto a condizioni rigorose, per cui al contribuente deve essere notificata la richiesta inoltrata dalle autorità straniere. Infatti solamente se il contribuente o il terzo interessato ha contezza, dell'avvenuta richiesta di dati sul proprio conto da parte di un'autorità fiscale straniera, potrà opporsi alla trasmissione delle informazioni facendo valere le proprie ragioni. L'obbligo di notificare, prevista come obbligatorio solamente nel caso di uno scambio di informazioni tra Stati, la domanda di assistenza inoltrata dalle autorità straniere, ad esempio è presente in Germania¹⁵¹, Lussemburgo¹⁵², Olanda¹⁵³, Portogallo¹⁵⁴. A mezzo della notifica il contribuente viene informato circa

¹⁵¹ L'attuazione della direttiva in Germania viene effettuata nell'EG-amtsihilfe.Geszt del 19/12/1989, modificata dall'art. 10 del Gesetz del 27/12/89 e del Geszt zur Änderung von verbrauchsternergesetzen und des Eg-amtsihife-Gesetzes del 12.07.1996 e del 20/12/1996.

¹⁵² Legge lussemburghese del 31 marzo 2010 ha introdotto la nuova procedura che si applica quando le autorità lussemburghesi ricevono una richiesta di informazioni da altro Stato, qui sono specificati gli obblighi imposti all'autorità tributaria del Lussemburgo tra cui la notifica al contribuente della richiesta di informazioni ricevuta.

¹⁵³ La Direttiva 77/799/CEE in Olanda si attua nella *Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen* del 24 aprile 1986 (Stb. 1986,249), l'ultima riforma è stata il 14 dicembre 2001 (Stb. 2001, 641). Di questa norma si può rilevare i seguenti aspetti che modificano il contenuto della Direttiva.

All'articolo 5, nell'ambito della comunicazione di informazione su richiesta (*op verzoek verstrekken van inlichtingen*) si stabilisce l'obbligo di notificare al contribuente lo scambio d'informazione, facendo una descrizione dell'informazione trasmessa e identificando l'autorità richiedente. La prestazione dell'assistenza non potrà essere realizzata entro di dieci giorni dalla notificazione. Tuttavia in caso d'emergenza la prestazione può essere realizzata prima della notifica, ma in questo caso, quella verrà fatta entro i quattro mesi dallo scambio d'informazione. Inoltre è prevista la notifica negli scambi d'informazioni spontanei (*spontaan verstrekken van inlichtingen*) –articolo 7-.

¹⁵⁴ L'articolo 6, del decreto-Lei 127del 17 aprile 1990, stabilisce la necessità di notificare, al contribuente cui

lo stato richiedente, le tasse su cui verte la richiesta, la base legale dello scambio, le specifiche informazioni di cui si chiede la comunicazione nonché la procedura seguita per dare esecuzione allo scambio. Normalmente questo dovere viene meno in caso di frode fiscale o comunque, in tal caso la notificazione è posticipata ad un momento successivo rispetto a quello in cui avviene lo scambio di informazioni. Solo le legislazioni di pochi Paesi, come l'Olanda e la Svizzera, attribuiscono al contribuente la possibilità di contestare la legalità dello scambio prima che questo abbia luogo, a livello amministrativo o giudiziario.

Nella maggior parte degli Stati, come la Francia, Belgio, Italia, Svezia, Finlandia, il Portogallo, il contribuente può agire innanzi all'autorità amministrativa o giudiziaria soltanto per chiederne il risarcimento dei danni conseguenti all'illegittima comunicazione delle informazioni che lo riguardano, perciò l'unica forma di tutela che è possibile ottenere è ex post, successiva all'attuazione della richiesta straniera di assistenza tributaria internazionale.

La procedura di cooperazione e l'eventuale accertamento tributario successivo, fondato anche sui dati di provenienza estera, oltre che rispettare i vincoli previsti dal diritto comunitario, deve svolgersi nell'osservanza delle disposizioni di diritto interno, con la ovvia conseguenza che il contribuente potrà esigere tutela contro una lamentata lesione dei propri diritti secondo le procedure previste dall'ordinamento giuridico di appartenenza, ovvero dall'ordinamento giuridico nell'ambito del quale subisce l'indagine istruttoria, oltre che in base ad eventuali strumenti previsti dal diritto internazionale, comunitario e convenzionale ¹⁵⁵.

Come già sottolineato sono due le ipotesi nelle quali si può configurare un interesse

si riferisce lo scambio d'informazione, la prestazione d'assistenza richiesta, indicando l'autorità richiedente e la natura dell'informazione richiesta. Quest'articolo inizialmente non aveva dei limiti, è stato modificato due volte, dal Decreto-lei 52/93, del 26 febbraio 1993 e dal Decreto-Lei 235/96, del 7 dicembre 1996 (DR n° 283/96 I Série A).

¹⁵⁵ MONTI A. - DE LEITO C., *Mutua assistenza amministrativa e tutela delle posizioni soggettive del contribuente, fiscalità internazionale*, 2010, Volume 8, Fascicolo 4, p. 308.

del contribuente ad essere preventivamente informato dell'avvio nei suoi confronti di una procedura di scambio di informazioni. Un aspetto è quello della preventiva informazione del contribuente indagato, con riferimento al quale vengono richieste informazioni alla amministrazione fiscale di uno Stato estero, in vista della emanazione di un atto impositivo nei suoi confronti. Un altro aspetto è quello dell'interesse del contribuente ad essere informato dall'amministrazione fiscale del proprio Stato di una richiesta di informazioni nei suoi confronti proveniente da un'altra amministrazione. In questo secondo caso, il contribuente potrà essere destinatario di un atto impositivo emanato dallo Stato estero per fattispecie fiscalmente rilevanti nel suo territorio¹⁵⁶. La differenza tra le due fattispecie non è di poco conto, soprattutto con riferimento alla possibilità, rimessa alla disciplina interna di ciascuno Stato, di garantire al contribuente un diritto al contraddittorio, ed eventualmente di riconoscergli la legittimazione a proporre un'azione che possa

¹⁵⁶ Sul punto: BUCCISANO A., *Rivista di diritto Tributario, Cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale* fasc. 7-8, 2012, p. 669; SUCCIO R., *Cooperazione internazionale e scambio di informazioni finanziarie: alcune considerazioni*, cit., 196 ss.: "l'Autorità che trasmette le informazioni non coincide con quella che emetterà l'avviso di accertamento. Viene così a crearsi una situazione per cui le risultanze, parziali o totali, dell'attività istruttoria svolta in base a norme inerenti il procedimento amministrativo di un determinato Paese sono poi utilizzate a fondamento dell'accertamento tributario di un Paese che non è quello sulla base delle cui norme l'attività d'indagine è stata precedentemente condotta".

inibire la trasmissione delle informazioni¹⁵⁷. Il tema è certamente meritevole di approfondimenti, basti pensare ai profili di criticità di una tutela meramente indiretta degli interessi del contribuente, soprattutto in un ordinamento quale il nostro che collega le possibilità di difesa giurisdizionale del contribuente indagato dall'amministrazione finanziaria alla emanazione di un atto impositivo per cui impugnabile, di fatto limitando fortemente le garanzie dei soggetti indagati per conto di una Autorità fiscale estera¹⁵⁸. Parte della dottrina non ritiene opportuno né utile né corretto configurare un obbligo dell'ufficio accertatore di informare il contribuente prima di inviare una richiesta di informazioni ad un organo collaterale di un altro Stato, poiché la comunicazione preventiva potrebbe compromettere l'efficacia dell'indagine, mettendo il contribuente disonesto in condizione di

157 PUOTI V. G, La cooperazione internazionale in materia fiscale. Situazione e prospettive negli Stati membri dell'Unione Europea, in Riv. dir. trib. internaz., 2010, p. 199-200. L'autore approfondisce la tematica della posizione del contribuente oggetto di uno scambio di informazioni ed in particolare ritiene che la possibilità che il contribuente indagato blocchi lo scambio di informazioni tra amministrazioni fiscali è reale (previa comunicazione formale o conoscenza di fatto dell'avvio della procedura) in caso di scambio su richiesta, ma sembra più difficilmente ipotizzabile in caso di scambio spontaneo di informazioni. Le procedure di cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale determinano "l'esigenza di chiarire il ruolo che svolgono in questo campo le norme nazionali che regolano il contraddittorio nel procedimento di accertamento tributario", soprattutto in considerazione del fatto che "tanto le convenzioni quanto le norme del diritto derivato europeo che disciplinano lo scambio non contengono una esplicita disciplina del fenomeno rinviando, tutt'al più, alle norme nazionali". Ciò evidentemente impone di "stabilire se la nostra normativa nazionale sul procedimento tributario consente (o impone) il coinvolgimento del contribuente fin dall'inizio dell'istruttoria relativa allo scambio di informazioni" e se "all'interno delle norme internazionali ed europee che regolano lo scambio di informazioni esistono disposizioni che, direttamente o indirettamente, tutelano la posizione del contribuente e, successivamente, coordinarle con le norme nazionali che disciplinano il contraddittorio nel procedimento. Quanto alla possibilità che il contribuente italiano blocchi la richiesta di informazioni che lo riguarda, rivolta dal Fisco ad una autorità estera, vi è chi non lo ritiene legittimo proprio perché la normativa italiana prevede che il contribuente possa impugnare solo l'atto finale impositivo e non l'atto istruttorio.

¹⁵⁸ Per approfondimento: A.M. GAFFURI, I limiti all'utilizzo dei dati acquisiti nello scambio di informazioni, in Codice delle ispezioni e verifiche tributarie, a cura di V. Uckmar e F. Tundo, Piacenza, 2005, 707. Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie, cit., 98 ss. "Il soggetto controllato rimane sostanzialmente privo di tutele avanti il giudice tributario dal momento che queste, nel nostro sistema, si dispiegano in chiave temporalmente differita in seguito alla notificazione dell'atto di accertamento, e quindi, inevitabilmente, riguardano solo le indagini svolte ai fini del diritto interno, e non quelle finalizzate all'attuazione di un tributo vigente in un diverso sistema giuridico; M. BARASSI, Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie, in Materiali di Diritto tributario internazionale, coordinato da C. Sacchetto e L. Alemanno, Milano, 2002, 370 ss., 378, osserva come "nell'ordinamento italiano, la tutela del contribuente nei confronti di violazioni delle regole che presidono lo scambio di informazioni sia rimandata alla fase dei procedimenti che, eventualmente, seguiranno", e che se da un lato è "evidente, nel sistema convenzionale dello scambio di informazioni, la mancanza di adeguate forme di tutela del soggetto passivo", dall'altro "anche la direttiva non prevede forme di tutela oltre all'obbligo di segretezza".

'inquinare le prove.

Lo scambio di informazioni tra Autorità fiscali deve certamente avvenire nel rispetto dei principi dell'ordinamento comunitario, e, per quanto riguarda le richieste rivolte all'Autorità fiscale italiana, nel rispetto dei principi generali sull'azione amministrativa¹⁵⁹ e dei principi generali dell'ordinamento tributario¹⁶⁰, tra i quali i principi di collaborazione e buona fede cui devono essere improntati i rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuente .

La questione della partecipazione al procedimento, o della preventiva informazione sull'avvio di una procedura di scambio di informazioni, rileva, come si è detto, sia al fine di garantire il diritto di difesa (in sede amministrativa) del contribuente con riferimento al quale l'Autorità fiscale competente chiede informazioni all'Autorità fiscale di un altro Stato, sia per la tutela dei diritti del contribuente con riferimento al quale l'Autorità fiscale interpellata acquisisce e trasmette informazioni alla Autorità fiscale richiedente.

Di recente con riguardo al tema qui trattato si è pronunciata la Corte di Giustizia UE¹⁶¹ nell'ambito di un rinvio pregiudiziale posto dalla Corte Suprema Amministrativa della Repubblica Ceca. La Corte ha esaminato la portata dei diritti in capo ad un soggetto passivo nel quadro della cooperazione transfrontaliera tra amministrazioni finanziarie degli Stati membri. Seppur la questione esaminata riguarda una procedura di scambio di informazioni avvenuta nella vigenza della vecchia direttiva, n. 799 del 1977, dal 15 febbraio 2011 sostituita dalla direttiva 16/2011, le questioni sottoposte ai Giudici UE sono ancora attuali non avendo, la nuova normativa sulla cooperazione amministrativa in materia fiscale, stabilito o aggiunto alcun diritto a protezione del contribuente, mantenendo la vecchia impostazione in cui la disciplina della materia della collaborazione si occupa

¹⁵⁹ Legge sul procedimento amministrativo n. 241/1990.

¹⁶⁰ Legge n. 212/2000 (Statuto del contribuente).

¹⁶¹ Sentenza del 22.10.2013, causa 276/2012, reperibile all'indirizzo: http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/

unicamente di regolare i diritti e obblighi degli Stati coinvolti nella procedura in argomento.

Tornando alla domanda di pronuncia pregiudiziale prima citata essa è sorta in seguito ad un atto di accertamento con cui l'amministrazione finanziaria della Repubblica Ceca ha rideterminato l'imponibile da assoggettare a tassazione di un calciatore professionista. Nel corso delle sue verifiche tale amministrazione ha individuato che alcune spese dedotte erano state sostenute per prestazioni di servizi ricevute dal calciatore professionista, sig. Sabou, da soggetti residenti in altri Stati. Perciò l'ufficio tributario Ceco si è rivolto alle amministrazioni finanziarie cointeressate degli altri Stati Membri, in base alla direttiva 799/77, in cui dovevano essere state rese le prestazioni oggetto di contestazione, che a loro volta hanno indagato presso le società e agenzie di calcio professionistico che avrebbero fornito i servizi al contribuente. Tutte le società calcistiche citate da quest'ultimo, interpellate dalle autorità tributarie cointeressate¹⁶², ignoravano persino l'esistenza del sig. Sabou. Solo una società Ungherese aveva dichiarato di aver svolto attività di intermediazione per servizi però forniti al calciatore da un'altra società, la Salomon Group KFT, con sede alle Bahamas. In seguito alle informazioni ricevute per il tramite degli altri Stati membri l'amministrazione fiscale Ceca rettificava la dichiarazione dei redditi del sig. Sabou disconoscendo le spese la cui esistenza non era stata riscontrata in seguito all'attuazione dello scambio di informazioni. Il sig. Sabou sosteneva che l'amministrazione fiscale Ceca aveva ottenuto illegittimamente le informazioni che lo riguardavano. In primo luogo, essa non lo avrebbe informato della propria richiesta di assistenza presso altre amministrazioni, sicché egli non aveva potuto partecipare alla formulazione dei quesiti loro sottoposti. In secondo luogo, non sarebbe stato nemmeno invitato a partecipare all'audizione di testimoni in altri Stati membri, in violazione dei diritti che la

¹⁶² Si tratta delle autorità tributarie spagnole, francesi, ungheresi e britanniche

normativa ceca gli riconosce nell'ambito di procedimenti nazionali simili¹⁶³. In terzo luogo, sostiene che dalle informazioni comunicate dalle autorità tributarie spagnole, francesi e britanniche non emerge chiaramente in che modo esse abbiano accertato questi dati. Conseguentemente la Corte Suprema Ceca ha sottoposto le tre seguenti questioni pregiudiziali alla Corte di Giustizia:

1) Se dal diritto dell'Unione Europea derivi un diritto del contribuente ad essere informato della decisione dell'amministrazione fiscale di presentare una richiesta di trasmissione di dati ai sensi della direttiva 77/79. Se il contribuente abbia diritto a partecipare alla formulazione della domanda rivolta allo Stato membro. Laddove il diritto dell'Unione non gli conferisca diritti siffatti, se al contribuente possa conferire diritti analoghi il diritto nazionale.

2) Se un contribuente abbia il diritto, nel corso della trattazione di una richiesta di trasmissione di dati ai sensi della direttiva 77/799, di partecipare all'audizione dei testimoni nello Stato membro cui è rivolta detta richiesta. Se tale Stato membro abbia l'obbligo di informare con anticipo il contribuente della data dell'audizione, allorché abbia ricevuto una domanda in tal senso da parte dello Stato membro richiedente.

3) Se l'amministrazione fiscale nello Stato membro cui è rivolta la richiesta, nel trasmettere i dati ai sensi della direttiva 77/799, abbia l'obbligo di attenersi a un qualsiasi contenuto minimo della risposta, affinché risulti chiaramente da quali fonti e in che modo ha ottenuto le informazioni trasmesse. Se il contribuente possa contestare l'esattezza delle informazioni così fornite, ad esempio a causa di vizi del

163 La legge della Repubblica Ceca n. 337/1992, relativa all'amministrazione delle tasse e dei tributi, dispongono in merito ai controlli fiscali quanto segue:

- all'art. 16, 4) Il contribuente sottoposto ad accertamento tributario ha diritto, nei confronti dell'agente fiscale, e) di porre domande ai testimoni e ai periti nel corso dell'audizione e del sopralluogo...omissis...;

- all'art. 31, Mezzi istruttori, 2)(...) L'amministrazione fiscale informa per tempo il contribuente dell'organizzazione di una deposizione, se non vi è rischio di ritardo».

procedimento, nello Stato richiesto, che ha preceduto la trasmissione delle informazioni, o se trovi applicazione il principio della reciproca fiducia e collaborazione, in base al quale le informazioni trasmesse dall'amministrazione fiscale richiesta non possono essere messe in discussione».

La Corte di Giustizia in via preliminare si è pronunciata sulla questione di competenza posta dalla Commissione Europea, la quale ha sottolineato, da un lato, che la richiesta di assistenza mira alla corretta determinazione dell'imposta sul reddito, settore, questo, che non è armonizzato dal diritto dell'Unione, e, dall'altro, che la direttiva 77/799 non indica il modo in cui lo Stato richiedente debba trattare l'informazione che riceve al fine di determinare tale imposta. La Commissione aggiunge che la medesima direttiva prevede una mera facoltà per uno Stato membro di ricorrere all'assistenza degli altri Stati membri. Di conseguenza, la questione se lo Stato membro richiedente sia tenuto a informare il contribuente della propria richiesta di assistenza rientrerebbe non nel diritto dell'Unione, bensì nel solo diritto nazionale. Secondo la Corte Giustizia la circostanza che lo Stato membro richiedente non sia tenuto ad inviare una richiesta di assistenza ad un altro Stato membro non consente di ritenere che le norme relative alla richiesta d'informazioni e all'utilizzo delle informazioni ottenute da parte di tale Stato membro esulino dall'ambito di applicazione del diritto dell'Unione. Laddove uno Stato membro decida di ricorrere ad un'assistenza siffatta, esso deve conformarsi alle norme previste dalla direttiva 77/799. Risulta, infatti, in particolare dal considerando 5 della stessa direttiva, che gli Stati membri devono rispettare determinati obblighi nell'ambito della reciproca assistenza. Perciò, le questioni sottoposte relative agli obblighi dello Stato membro richiedente nei confronti del contribuente riguardano l'attuazione del diritto dell'Unione e la Corte è competente a esaminare l'applicazione, in tale contesto, dei diritti fondamentali, in particolare del diritto al contraddittorio. Infatti dalla giurisprudenza della Corte risulta che i

diritti della difesa, che includono il diritto al contraddittorio, figurano tra i diritti fondamentali facenti parte integrante dell'ordinamento giuridico dell'Unione¹⁶⁴. La Corte, adita in via pregiudiziale, deve fornire, quando una normativa nazionale rientra nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione, tutti gli elementi d'interpretazione necessari alla valutazione, da parte del giudice nazionale, della conformità di detta normativa con i diritti fondamentali¹⁶⁵ ed in particolare il diritto al contraddittorio. Come giustamente rilevato dai Giudici Lussemburghesi la direttiva 77/799, il cui oggetto consiste nel disciplinare la collaborazione tra le autorità fiscali degli Stati membri, coordina la trasmissione d'informazioni tra autorità competenti imponendo determinati obblighi agli Stati membri. La medesima direttiva non conferisce per contro diritti specifici al contribuente e non prevede, in particolare, alcun obbligo per le autorità competenti degli Stati membri di consultarlo¹⁶⁶.

Tuttavia la Corte ha già dichiarato, in particolare nella sentenza Sopropé, che il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio generale del diritto dell'Unione che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo. In forza di tale principio, i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione¹⁶⁷. Tale obbligo incombe sulle amministrazioni degli Stati membri ogniqualvolta esse adottano decisioni che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto dell'Unione, quand'anche la normativa dell'Unione applicabile non preveda espressamente

¹⁶⁴ Punto 28 della sentenza Sabou, ed in senso conforme sentenza del 18 dicembre 2008, Sopropé, C 349/07, Racc. pag. I 10369, punti 33 e 36).

¹⁶⁵ Sentenze del 18 giugno 1991, ERT, C 260/89, Racc. pag. I 2925, punto 42, nonché Sopropé, cit., punti 33 e 34.

¹⁶⁶ Su questo tema la CGE si era già espressa con sentenza Twoh International, C- 184/05, punto 31.

¹⁶⁷ Vedi sentenze del 24 ottobre 1996, Commissione/Lisrestal e a., C 32/95 P, Racc. pag. I 5373, punto 21, nonché Sopropé, cit., punto 37.

siffatta formalità.

Il punto cruciale che la Corte esamina riguarda *in primis* se la decisione di un'autorità competente di uno Stato membro di chiedere l'assistenza di un'autorità competente di un altro Stato membro e la decisione di quest'ultima di procedere a un'audizione di testimoni al fine di rispondere a tale richiesta costituiscano atti che, a causa delle loro conseguenze per il contribuente, esigono che quest'ultimo sia sentito. La Corte ritiene¹⁶⁸ che è necessario distinguere, nell'ambito dei procedimenti di controllo fiscale, la fase d'indagine nel corso della quale vengono raccolte le informazioni e che comprende la richiesta d'informazioni da parte di un'amministrazione fiscale ad un'altra, dalla fase contraddittoria, tra l'amministrazione fiscale e il contribuente cui essa si rivolge, la quale inizia con l'invio a quest'ultimo di una proposta di rettifica. Inoltre l'amministrazione, quando procede alla raccolta d'informazioni, non è tenuta a informarne il contribuente né a conoscere il suo punto di vista. Ciò posto la Corte afferma che la domanda di assistenza presentata dall'amministrazione fiscale in applicazione della direttiva 77/799 rientra nell'ambito del procedimento di raccolta d'informazioni. Lo stesso vale per la risposta comunicata dall'amministrazione fiscale richiesta e per le ricerche preliminari effettuate dalla medesima, compresa l'audizione di testimoni. Conseguentemente il rispetto dei diritti della difesa del contribuente non esige la partecipazione di quest'ultimo alla richiesta d'informazioni inoltrata dallo Stato membro richiedente allo Stato membro richiesto. Sempre ad avviso dei giudici UE esso non esige nemmeno che il contribuente sia sentito nel momento in cui le ricerche che possono includere l'audizione di testimoni sono effettuate nello Stato membro richiesto, né prima che quest'ultimo trasmetta informazioni allo Stato membro richiedente. Conseguentemente l'amministrazione, quando procede alla

¹⁶⁸ Accogliendo le osservazioni, degli Stati membri che le hanno depositate, con le quali hanno fatto valere che la richiesta d'informazioni di uno Stato membro indirizzata all'amministrazione fiscale di un altro Stato membro non costituisce un atto che comporta un obbligo di coinvolgimento del contribuente.

raccolta d'informazioni, non è tenuta a informarne il contribuente né a conoscere il suo punto di vista. Lo stesso vale per la risposta comunicata dall'amministrazione fiscale richiesta e per le ricerche preliminari effettuate dalla medesima, compresa l'audizione di testimoni. Per cui il rispetto dei diritti della difesa del contribuente, sempre ad avviso della CGE non esigerebbe la partecipazione di quest'ultimo alla richiesta d'informazioni inoltrata dallo Stato membro richiedente allo Stato membro richiesto. Esso non esigerebbe nemmeno che il contribuente sia sentito nel momento in cui le ricerche che possono includere l'audizione di testimoni sono effettuate nello Stato membro richiesto, né prima che quest'ultimo trasmetta informazioni allo Stato membro richiedente. Tuttavia, nulla impedisce a uno Stato membro di estendere il diritto al contraddittorio ad altri momenti della fase d'indagine, associando il contribuente a diverse fasi della raccolta d'informazioni e, in particolare, all'audizione di testimoni. Con la locuzione "nulla impedisce" di fatto il giudice UE, non rinuncia al vecchio e tradizionale imprinting che vede la Tutela del Contribuente come una questione da trattare in base alle scelte e alle preferenze di ciascun Stato membro, dovendo il contribuente, per la tutela della propria posizione, inevitabilmente affidarsi "alla sorte" la cui bontà dipende esclusivamente dal contenuto, che le tradizioni giuridiche di ciascun Stato coinvolto nello scambio di informazioni, attribuisce a quel principio fondamentale che è il diritto di difesa. Infine la CGE risponde alla prima e seconda questione pregiudiziale ad essa sottoposta nel seguente modo¹⁶⁹:" *il diritto dell'Unione, quale risulta segnatamente dalla direttiva 77/799 e dal diritto fondamentale al contraddittorio, deve essere interpretato nel senso che esso non conferisce al contribuente di uno Stato membro il diritto di essere informato della richiesta di assistenza inoltrata da tale Stato a un altro Stato membro al fine, in particolare, di verificare i dati forniti dallo stesso contribuente nell'ambito della sua dichiarazione dei redditi, né il diritto di partecipare alla formulazione della domanda indirizzata allo Stato membro richiesto né il diritto di partecipare alle audizioni di*

¹⁶⁹ Punto 46 sentenza c 276/12

testimoni organizzate da quest'ultimo Stato".

L'orientamento che viene accolto dal Giudice UE, per quanto riguarda la prima e seconda questione pregiudiziale, riprende quello delineato dall'avvocato generale nelle proprie conclusioni che ritiene lo scambio di informazioni su richiesta una misura istruttoria nel contesto di un procedimento amministrativo funzionale alla preparazione di una decisione che dispiega degli effetti giuridici, tramite un avviso di accertamento, nei confronti del soggetto passivo. In giurisprudenza si riconosce, in linea di principio, che in relazione al diritto di essere ascoltati occorre operare una distinzione fra predette misure istruttorie e le decisioni all'esito di un procedimento.¹⁷⁰ E' convinzione dell'avvocato generale che qualora un interessato avesse il diritto di essere ascoltato prima di ogni singolo atto istruttorio di un'autorità amministrativa, l'onere collegato a questo atto costituirebbe piuttosto un ostacolo alla preparazione di una decisione fondata senza alcun significativo incremento della tutela dell'interessato. Questa tutela di regola è sufficientemente garantita dal fatto che l'interessato è ascoltato prima dell'adozione della decisione alla fine del procedimento amministrativo¹⁷¹. Si noti tuttavia che l'avvocato non nega in via di principio l'esistenza di misure istruttorie che, considerate di per sé, incidono così fortemente nella sfera giuridica dell'interessato che la tutela di quest'ultimo richiede che gli venga riconosciuto, anche al loro riguardo, un diritto

¹⁷⁰ Nella sentenza del 14 luglio 1972, ACNA/Commissione punti 12/14 la Corte ha affermato, nell'ambito di un procedimento per violazione delle norme sulla concorrenza, che l'obbligo di notificare la decisione relativa all'instaurazione del procedimento predetto nei confronti delle imprese coinvolte prima di effettuare la comunicazione degli addebiti mossi agli interessati nell'ambito dello stesso non risulta da alcuna norma vigente, né da principi giuridici generali. Non è la decisione relativa all'instaurazione del procedimento, della fattispecie sottoposta alla Corte di Giustizia l'atto vincolante per la Commissione bensì unicamente la comunicazione degli addebiti. Nella stessa direzione la sentenza del 26 giugno 1980, National Panasonic/Commissione, punto 21.

¹⁷¹ PUOTI G., la cooperazione internazionale in materia fiscale. Situazione e prospettive negli Stati membri dell'Unione Europea, in rivista di diritto Tributario Internazionale, 2010 p. 195. L'autore, per quanto riguarda l'informazione acquisita nell'ordinamento italiano, ritiene che non sarebbe legittimo che il contribuente italiano possa bloccare la richiesta di informazioni o intervenire in una attività istruttoria perché il principio che vige nella normativa italiana analogamente a quei sistemi europei diversi dal modello anglosassone è quello di presunzione di legittimità nello svolgimento dell'attività amministrativa e della economicità del procedimento nel senso del contribuente può impugnare non l'atto istruttorio ma solo l'atto finale della sequenza procedimentale che sia lesivo del propria posizione giuridica.

di essere ascoltato ma in sostanza tale circostanza non viene ravvisata nel caso in esame perché l'amministrazione finanziaria ceca intendeva verificare i dati forniti precedentemente dal soggetto passivo stesso nell'ambito del procedimento amministrativo. In siffatti casi la tutela dell'interessato non richiede un'audizione con riferimento alla misura istruttoria. Da un lato, fornendo personalmente i dati egli ha già illustrato il proprio punto di vista, dall'altro le conseguenze negative di fatto delle indagini dovrebbero essere ricondotte in primo luogo ai dati scorretti da esso forniti. Questo punto viene chiaramente ribadito, nella risposta alla questione pregiudiziale, dalla stessa Corte di Giustizia che circoscrive la negazione del diritto ad essere informato dell'attuazione della procedura di scambio di informazioni al caso in cui l'amministrazione finanziaria si avvalga della procedura in argomento per avere riscontro di quanto dichiarato nella propria dichiarazioni dei redditi dal contribuente.

Volendo dare un significato a questa specifica delimitazione, tra l'altro non posta nel proprio rinvio dal giudice nazionale, si potrebbe, ragionando all'inverso, ritenere che nei casi in cui le informazioni scambiate non siano ricollegabili a dichiarazioni rese dal soggetto, nei cui confronti è in corso il controllo che ha portato all'attivazione della procedura di scambio di informazioni ma da elementi venuti a conoscenza dell'amministrazione finanziaria senza alcuna partecipazione del soggetto indagato, situazione che si verifica normalmente nello scambio spontaneo e automatico di informazione e certamente di frequente anche nello scambio su richiesta, bisognerebbe aspettarsi una maggiore tutela e cautela da parte degli Stati coinvolti essendo in questi casi la possibilità di ledere i diritti fondamentali del contribuente tutt'altro che eventualità.

Inoltre la procedura di acquisizione e di trasmissione potrebbe potenzialmente essere lesiva dei diritti del contribuente, al di là degli accadimenti successivi, perché non sempre dalle attività di controllo, nazionali o transnazionali che siano,

scaturiscono atti di accertamento. La posizione del contribuente potrebbe essere danneggiata anche da attività istruttorie invasive, illecite o dalla circolazione di informazioni riservate, che magari non hanno una quantificazione monetaria immediata, come avviene nell'atto di accertamento, ma non per queste sono da considerarsi meno lesive della posizione giuridica del soggetto. Parte della dottrina ritiene che la possibilità di ricorrere al giudice ordinario per il risarcimento del danno subito sia uno strumento sufficiente di tutela che permette il ristoro della lesione subita, io ritengo invece che sarebbe sempre auspicabile prevenire la violazione dei diritti, perché prevenire le "patologie" è sempre meglio che curarle, soprattutto alla luce del fatto che non è garantita una tutela effettiva e veloce delle violazioni subite ad opera degli Stati. Pur ritenendo in parte condivisibile le eccezioni di quella dottrina che ravvisa un pericolo nel coinvolgimento del contribuente in via antecedente alle operazioni di acquisizione delle informazioni da parte dello Stato interpellato, perché potrebbe esserci un tentativo di ostacolare la buona riuscita della procedura, dall'altra non si vede quale danno potrebbe arrecare, se non un minimo di rallentamento, una comunicazione al contribuente successiva all'attività istruttoria di raccolta delle informazioni ma che antecede la trasmissione delle informazioni al paese richiedente. Tra l'altro tra le problematiche più frequenti che caratterizzano lo scambio di informazioni tra Stati è il problema linguistico. Succede spesso che l'informazione ricevuta o che poi confluisce nell'atto di accertamento è il frutto di una o più traduzioni. Perciò può capitare spesso che il senso dell'affermazione linguistica di chi ha reso la dichiarazione non venga colto o addirittura stravolto. Il caso tipico è quello delle dichiarazioni di terzi, assunte dall'amministrazione finanziaria del paese interpellato, che normalmente sono rese nella lingua nazionale dello stesso paese, che oltre a non rientrare necessariamente tra quelle ufficiali dell'UE può, con tutta probabilità, non essere la stessa dello Stato richiedente. Generalmente e lo Stato

interpellato che si occupa della traduzione in inglese delle dichiarazioni raccolte, salvo accordo contrario, lo Stato richiedente a sua volta, nei paesi non di lingua inglese, procede ad un'ulteriore traduzione nella lingua nazionale. Il contribuente, come vedremo, generalmente non ha la possibilità di conoscere le dichiarazioni né in lingua originale né la versione in lingua inglese. È uso riportare per *relationem* le informazioni ottenute, nell'ambito dell'atto istruttorio e/o dell'atto di accertamento, già tradotte nella lingua nazionale senza alcuna allegazione documentale. Non ritengo assolutamente che questa prassi sia compatibile con il diritto di difesa del contribuente, tuttavia anche su questo punto la normativa Europea tace non imponendo alcuno obbligo di allegazione e rimettendo come al solito alle normative nazionali.

Le istituzioni europee hanno tentato di superare i problemi causati dalla diversità dei regimi linguistici, consapevoli che questi rappresentano un grande ostacolo alla cooperazione e un fattore di complicazione delle procedure, cercando di giungere ad una semplificazione di quest'ultime, tramite l'uso delle nuove tecnologie, che consentono la traduzione automatica dei formulari. Tuttavia ritengo che solo nel caso in cui le informazioni trasmesse siano estremamente standardizzate si possa confidare nell'efficacia e affidabilità di questi strumenti, non è assolutamente ipotizzabile che nei casi in cui le informazioni e i documenti trasmessi si caratterizzino per maggiore complessità, come ad esempio per le dichiarazioni di terzi, ci si possa completamente affidare a procedure telematiche per la corretta traduzione linguistica dei dati predetti.

Rendere edotto il contribuente delle risultanze dell'attività istruttoria e permettere a costui di correggere eventuali errori consentirebbe di evitare da un lato la violazione di diritti degni di tutela dell'interessato e dall'altra che l'attività istruttoria venga vanificata dalla non corretta conoscenza, comprensione e valutazione degli elementi assunti dallo Stato straniero interpellato. L'avvocato generale Bolt ritiene,

nelle proprie conclusioni con riguardo alla causa M la qualifica di rifugiato, che il diritto al contraddittorio persegue vari obiettivi. In primo luogo, esso è funzionale all'accertamento dei fatti e quindi all'istruzione della pratica. Le osservazioni formulate dall'interessato e la comunicazione di tutti gli elementi atti ad incidere sul contenuto della decisione adottata dall'amministrazione devono consentire a quest'ultima di esaminare con piena cognizione di causa e in maniera esaustiva tutti gli elementi di natura fattuale, circostanziale o giuridica sui quali si fonda la procedura. In secondo luogo, il diritto al contraddittorio deve permettere di assicurare una protezione effettiva dell'interessato. Quest'ultimo ha diritto di partecipare al procedimento che lo riguarda e, in tale ambito, deve avere la certezza di potersi esprimere in primis su tutti i punti rilevanti sui quali l'amministrazione intende fondare la propria decisione. Il diritto al contraddittorio deve consentirgli di correggere un errore o di far valere gli elementi relativi alla sua situazione personale che militano nel senso che la decisione sia adottata, non sia adottata o abbia un contenuto piuttosto che un altro. Ciò contribuisce a fondare la fiducia dell'amministrato nei confronti della pubblica amministrazione.

Nella sentenza SABOU il giudice afferma che il diritto al contraddittorio e di informazione non devono essere riconosciuti in capo al contribuente nella fase delle acquisizioni delle informazioni attuata nel paese interpellato perché si tratterebbe di una mera fase istruttoria che non preclude la possibilità del contribuente di mettere in dubbio le informazioni fornite nel procedimento tributario nazionale infatti, come affermato dall'avvocato generale a questo proposito, di norma egli avrà nuovamente la possibilità di presentare il proprio punto di vista. Tuttavia la possibilità effettiva del contribuente di tutelarsi nell'ordinamento ricevente l'informazione dipenderà anche da che valore la norma o il giudice nazionale vorrà riconoscere ai documenti ed informazioni raccolte, in base alle norme e con i poteri previsti da un ordinamento sovrano straniero, ed

entrate nello Stato nazionale grazie agli strumenti di cooperazione previsti dalle disposizioni dell'UE. La Grecia ad esempio ritiene che una informazione ottenuta in base alla direttiva 77/799 non può più essere messa in discussione dal soggetto passivo, in quanto ciò sarebbe in contrasto con il principio di fiducia reciproca. Ritiene peraltro che, se le informazioni comunicate non avessero valore probatorio, sarebbe compromesso il senso della procedura. Alcuni Giudici degli Stati Membri, come ben approfondito nel precedente paragrafo, pur non riconoscendo la predetta forza probatoria alle informazioni ricevute, dovendo queste essere trattate alla stregua delle medesime informazioni ottenute all'interno dell'ordinamento nazionale, hanno ravvisato un potere sanante della trasmissione di informazioni ottenute illegittimamente, proprio perché avvenute per il tramite degli organi preposti dalle norme UE. E' evidente che il contribuente oggetto di un'attività istruttoria transnazionale, attuata per il tramite dello scambio di informazioni, non si trova nella stessa posizione del contribuente che nell'ambito del proprio Stato subisce un'attività istruttoria, circoscritta al territorio nazionale, da parte dell'amministrazione domestica che opera nel rispetto delle norme nazionali che disciplinano il procedimento amministrativo tributario e i diritti dei contribuenti. La diversità di posizioni discende soprattutto dalla normativa predisposta dall'ordinamento di appartenenza a protezione dei propri contribuenti. Nella causa Sabou il giudice del rinvio Ceca si interroga se un contribuente abbia il diritto, nel corso della trattazione di una richiesta di trasmissione di dati ai sensi della direttiva 799/77, di partecipare all'audizione dei testimoni nello Stato membro cui è rivolta detta richiesta. Ciò in considerazione della vigenza di una normativa della Repubblica Ceca che nell'ambito di procedimenti nazionali simili garantisce il predetto diritto. Altra domanda è se tale Stato Membro abbia l'obbligo di informare con anticipo il contribuente della data dell'audizione, allorché abbia ricevuto una domanda in tal senso da parte dello Stato membro

richiedente. Il giudice del rinvio osserva che, se non gli venisse riconosciuto un diritto del genere, il contribuente finirebbe con avere diritti processuali limitati rispetto a quelli che la normativa Ceca gli garantisce nell'ambito di un procedimento fiscale nazionale. La Corte di Giustizia in merito a questo punto, in linea con quanto già affermato, specifica "che il rispetto dei diritti della difesa del contribuente non esige la partecipazione di quest'ultimo alla richiesta d'informazioni inoltrata dallo Stato membro richiedente allo Stato membro richiesto. Esso non esige nemmeno che il contribuente sia sentito nel momento in cui le ricerche che possono includere l'audizione di testimoni sono effettuate". Nello Stato membro richiesto, né prima che quest'ultimo trasmetta informazioni allo Stato membro richiedente". Già la Corte di Giustizia aveva ribadito nella sentenza *Twoh International*¹⁷² che la direttiva 799/1977 non conferisce diritti specifici al contribuente e non prevede, in particolare, alcun obbligo per le autorità competenti degli Stati membri di consultarlo. Dalle lettura delle predette sentenze si evince che non è posto in capo agli Stati Membri un obbligo, nell'ambito dello scambio di informazioni UE, di coinvolgimento del contribuente nell'espletamento della procedura. Gli Stati coinvolti nello scambio possono se lo ritengono opportuno estendere il diritto al contraddittorio ad altri momenti della fase d'indagine, associando il contribuente a diverse fasi della raccolta d'informazioni e, in particolare, all'audizione di testimoni. La possibilità è del tutto facoltativa non sussistendo un diritto di essere ascoltati nel caso delle richieste di informazioni in argomento, pur tuttavia, la Corte di Giustizia sottolinea che gli Stati membri sono tenuti ad attenersi agli altri principi generali dell'ordinamento dell'Unione, in quanto essi, al riguardo, attuano il diritto dell'Unione. Nella decisione di rivolgere una richiesta di informazioni di cui all'articolo 2 della direttiva 77/799 ad un altro Stato membro, l'amministrazione finanziaria nazionale, pertanto, deve rispettare

¹⁷² Sentenza del 27.09.2007, causa 184/2005, punto 31

anche il principio di proporzionalità nonché gli altri diritti fondamentali del soggetto passivo. Questi sono i diritti riconosciuti in capo al contribuente dalla Corte di Giustizia, diritti che comunque sia, potranno essere tutelati solo quando la persona interessata dallo scambio ne sarà informata, normalmente in seguito all'utilizzo delle stesse dallo Stato richiedente. Il contribuente potrebbe anche non venire mai a conoscenza dell'attuazione di una procedura di scambio di informazioni nel caso in cui le informazioni acquisite non vengano utilizzate. Per cui nella migliore ipotesi la tutela del contribuente si è appalesa come tutela differita nell'ambito dell'ordinamento nazionale che emetterà l'atto di accertamento. Prima di fare ricorso allo strumento dello scambio di informazioni gli Stati dovrebbero attentamente valutare se gli interessi dei contribuenti ne giustificano effettivamente l'applicazione. La valutazione dovrebbe cercare da un lato di evitare di rendere inefficaci gli strumenti della cooperazione dall'altro di evitare la violazione dei diritti del contribuente. Esemplificativo di tale conflitto di interessi tra fisco e contribuente è un caso di scambio di informazioni avvenuto tra le amministrazioni finanziarie del Belgio e dell'Italia, conclusosi con l'acquisizione da parte di quest'ultimo Paese di una lista relativa ai clienti italiani di una compagnia belga. In seguito a tale operazione gli affari della società Belga con i clienti italiani si ridussero notevolmente. Pertanto la società belga decise di agire in giudizio al fine di sentire dichiarare l'illegittimità della comunicazione delle informazioni alle autorità amministrative italiane. La relativa causa si concluse con la condanna dell'amministrazione finanziaria belga per non avere provveduto ad attuare un adeguato bilanciamento degli interessi dei soggetti coinvolti nella procedura di scambio di informazioni. Anche i diritti di soggetti terzi coinvolti, come avvenuto per la società Belga, nell'attuazione dello scambio di informazioni, possono subire conseguenze negative dall'attuazione di una procedura di cooperazione, anche in capo ad essi non esiste nessuna possibilità di impedire la trasmissione delle

informazioni al paese richiedente, l'unica tutela, di tipo giurisdizionale e non, su cui si può confidare è quella differita per il risarcimento del danno subito.

Dalla lettura delle risposte fornite dalla Corte alle prime due questioni pregiudiziali si evince che: non vi obbligo di informare il contribuente di un scambio di informazioni, non viene riconosciuto il diritto di difesa, garantito tramite il diritto del contraddittorio, finché non viene emanato un atto che incide negativamente nel sfera del contribuente, d infine la tutela giurisdizionale nella fase istruttoria di raccolta delle informazioni nello stato interpellato non è prevista. Non rileva la diversa legislazione, tra i due stati coinvolti lo scambio, sia in materia di procedure amministrative tributarie e di diritti del contribuente, situazione molto frequente perché non esiste un'unificazione nella legislazione fiscale né una carta dei diritti Europei del Contribuente¹⁷³.

La Corte non ha fatto con questa sentenza un passo avanti verso un'auspicata maggiore attenzione alla posizione del contribuente oggetto di una procedura di cooperazione fiscale, se non limitandosi a richiamare la categoria dei diritti fondamentali, epurati dal diritto al contraddittorio perché non spettante nella fase istruttoria di acquisizione delle informazioni e al principio di proporzionalità il cui rispetto potrà essere normalmente invocato post acquisizione e trasmissione, perché come già ribadito finché il contribuente non ne avrà notizia non potrà invocare alcuna tutela; non condivido la predetta interpretazione che risponde più alla necessità che gli strumenti di cooperazioni funzionino in maniera efficace senza troppo intoppi, causati per lo più dalla mancata armonizzazione di procedure amministrative, da regimi linguistici differenti e da previsioni non omogenee in materia di diritti del contribuente, e che disegna un'impropria parificazione, tra attività istruttorie svolte all'interno di un ordinamento nazionale, regolato da

¹⁷³ Il CESE ritiene che la tecnica legislativa migliore consisterebbe in futuro nel fare uno sforzo per unificare la legislazione fiscale nella misura del possibile cit. pag.

proprie peculiari norme e quelle attuate per il tramite delle norme UE, in due ordinamenti sovrani distinti retti da norme e tradizioni giuridiche a volte estremamente diverse. L'affermazione della Corte, nella medesima sentenza, che rimanda alla possibilità al soggetto passivo di mettere in dubbio le informazioni fornite nel procedimento tributario nazionale perché di norma egli avrà nuovamente la possibilità di presentare il proprio punto di vista, pare poco funzionale e non garante dell'effettiva tutela del contribuente alla luce anche della risposta fornita alla terza questione pregiudiziale nella causa Sabou. Con la questione *de quo* al giudice UE è stato chiesto di chiarire se la direttiva 77/799 deve essere interpretata nel senso che, da un lato, il contribuente può contestare le informazioni che lo riguardano trasmesse all'amministrazione fiscale dello Stato membro richiedente e che, dall'altro, qualora l'amministrazione fiscale dello Stato membro richiesto trasmetta l'informazione raccolta, essa è tenuta a indicare le fonti dell'informazione nonché le sue modalità di ottenimento. La Corte di Giustizia, in proposito, ha ritenuto che la direttiva 77/799 non tratta del diritto del contribuente di contestare l'esattezza dell'informazione trasmessa e non impone alcun obbligo particolare quanto al contenuto di quest'ultima. Anche in questo caso vi è il completo rimando agli ordinamenti nazionali a cui spetta fissare le relative norme. Il contribuente può contestare le informazioni che lo riguardano trasmesse all'amministrazione fiscale dello Stato membro richiedente secondo le norme e le procedure applicabili nello Stato membro interessato. Spazio ad un attento approfondimento sulle implicazioni sfavorevoli in capo al contribuente, oggetto di un procedura di cooperazione amministrativa, a cui non è garantita la possibilità di conoscere le fonte dell'informazione nonché le modalità di raccolta, verrà dato nel prossimo paragrafo.

In conclusione ritengo che l'istituto della cooperazione internazionale, non può più essere concepito solo in funzione degli interessi degli Stati e dei loro rapporti

istituzionali, ma deve valorizzare e tenere in considerazione gli interessi e i diritti dei singoli contribuenti (contrapposti a quelli degli Stati) coinvolti nella raccolta e nello scambio delle informazioni fiscalmente rilevanti. Non possono, infatti, ritenersi sufficienti a garantire la composizione di tali conflitti, rimedi di carattere generico che non attribuiscono al privato una facoltà di attivare azioni dirette a rendere effettiva la tutela permettendo così di impedire che siano irrimediabilmente lesi diritti personalissimi di privacy sia allo scopo di evitare che informazioni essenziali siano perdute o siano acquisite in modo falsato nel futuro processo.

Se l'ordinamento interno, come nel caso dell'Italia, subordina la tutela del contribuente sottoposto ad indagini fiscali alla emanazione di un atto impositivo nei suoi confronti, impugnando il quale può essere lamentata la lesione dei propri diritti in seguito alle attività istruttorie poste in essere, non è accettabile una totale assenza di rimedi amministrativi o giurisdizionali a disposizione del soggetto che subisce una indagine finalizzata alla acquisizione di dati da trasmettere ad una autorità fiscale straniera.

3.4 Il contenuto minimo dell'informazione scambiata

La tematica del contenuto minimo dell'informazione scambiata intesa come condivisione, tra Stato richiedente e contribuente, della fonte, della modalità di acquisizione e trasmissione della stessa nonché della concreta visibilità dei documenti inerenti l'informazione trasmessa e poi utilizzata, è da considerarsi fondamentale per il concreto esercizio di difesa del contribuente. Infatti la conoscenza di tutti gli elementi da cui dipende l'esistenza stessa dell'informazione e la sua circolazione sono essenziali per permettere al contribuente di contestare l'esattezza dell'informazione trasmessa; ciò permetterebbe un effettiva possibilità di tutela del contribuente sia nella fase amministrativa di fronte all'amministrazione tributaria sia nella fase contenziosa davanti al giudice. La Corte del Lussemburgo,

nella già più volte richiamata sentenza Sabou, ha chiarito che la direttiva 77/799 non tratta del diritto del contribuente di contestare l'esattezza dell'informazione trasmessa e non impone alcun obbligo particolare quanto al contenuto di quest'ultima. Anche in questo caso vi è il completo rimando agli ordinamenti nazionali a cui spetta fissare le relative discipline normative. L'avvocato generale Kokott nelle proprie conclusioni presentate per la causa Sabou, ribadisce che la direttiva 77/799 non contiene alcuna disposizione riguardo al contenuto formale delle informazioni che devono essere comunicate ai sensi del suo articolo 2¹⁷⁴; però, a differenza della Corte di Giustizia, quest'ultima si preoccupa di fornire una risposta più articolata e più attenta in merito al contenuto minimo dell'informazione scambiata. Infatti l'avvocato generale ritiene che lo Stato membro richiesto ha però l'obbligo, ai sensi della direttiva suddetta, di fornire informazioni il più possibile utili atte a determinare l'imposta sul reddito nello Stato membro richiedente. Devono essere anche forniti dati sufficienti sulle indagini svolte ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 2, primo comma, della direttiva 77/799 e poste alla base del risultato delle informazioni. In linea di principio, non è sufficiente la mera comunicazione del risultato, dal momento che il valore probatorio di siffatte informazioni è di norma fortemente limitato. Infine l'avvocato Kokott afferma che le disposizioni della direttiva non ostano neanche all'obbligo dello Stato membro richiesto di comunicare le fonti di conoscenza. In particolare l'articolo 2, paragrafo 2, secondo comma, e articolo 8, paragrafo 1, della direttiva 77/799 riguardano solo lo svolgimento delle indagini e la possibilità, esistente in linea di principio, di una

¹⁷⁴ L'art. 2 della direttiva 77/799 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 vie 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. Per procurarsi le informazioni richieste, l'autorità interpellata, o l'autorità amministrativa cui essa si rivolge, procede come se agisse per conto proprio o su richiesta di un'altra autorità del proprio Stato membro.

informazione, e non già il suo contenuto. Differentemente dalla Corte UE, che non ha speso parole a favore di impostazione più trasparente con riguardo alle modalità di raccolta delle informazioni, l'avvocato generale con un orientamento assolutamente condivisibile ha risposto alla terza questione posta dal giudice del rinvio: "si deve pertanto rispondere che, in linea di principio, lo Stato membro richiesto è tenuto, ai sensi degli articoli 1, paragrafo 1, e 2 della direttiva 77/799, a fornire informazioni anche riguardo alle indagini che sono alla base del risultato comunicato". Sarebbe stato utile che Il Giudice Lussemburghese avesse colto l'importanza di rendere conoscibili al contribuente non solo le informazioni ma anche le modalità con cui sono state acquisite, in caso di dichiarazione di terzi ad esempio dovrebbe essere possibile conoscere chi sono i soggetti che le hanno rese, dovrebbe essere resa disponibile anche l'acquisizione in lingua originale e tutta la documentazione inerente l'acquisizione e la trasmissione delle informazioni. Nella prassi le amministrazioni tributarie tendono a fornire delle informazioni ricevute il minimo indispensabile al contribuente, generalmente ad esempio nel caso di dichiarazioni di terzi, si limitano a condividere soli alcuni stralci della dichiarazione resa e solamente nella lingua nazionale dell'ordinamento ricevente l'informazione. Esemplificativo di quanto appena affermato, cioè della tendenziale indisponibilità delle amministrazioni tributarie a condividere pienamente ciò che hanno ricevuto in seguito ad una richiesta di informazione ad un paese straniero, in particolare per quanto riguarda l'ordinamento italiano, è la sentenza del Consiglio di Stato sez. IV, 09 dicembre 2011, n. 6472. La pronuncia discende dalla richiesta di accesso avanzata da un contribuente sottoposto a verifica in ordine alla c.d. lista Falciani. Il contribuente destinatario di una verifica fiscale, presentava istanza di accesso agli atti all'amministrazione finanziaria con riferimento a tutti i documenti e tutte le informazioni acquisite da quest'ultima per il tramite l'amministrazione francese e poste a fondamento dell'attività di verifica fiscale effettuata nei suoi confronti.

L'amministrazione fiscale italiana aveva rigettato l'istanza, ritenendo la "funzione del documento oggettivamente sottratto all'accesso". Il TAR del Lazio¹⁷⁵, in accoglimento al ricorso proposto dal contribuente, aveva annullato il provvedimento di diniego ed aveva ordinato l'esibizione dei documenti richiesti. Il Consiglio di Stato invece, riformando la sentenza del Tar, ha riconosciuto la liceità del provvedimento di diniego allo stesso opposto. L'organo d'appello amministrativo ha deciso la questione posta alla sua attenzione facendo riferimento:

- a quanto previsto dall'art. 2, co. 1, lett. a), D.M. n. 603/1996, che sottrae all'accesso i "documenti relativi all'attività investigativa ed ispettiva la cui diffusione può pregiudicare l'attività di indagine di organismi nazionali ed esteri, incidendo sulla correttezza delle relazioni internazionali";
- a quanto evidenziato dall'art. 4, co. 1, lett. b), relativamente ad "atti istruttori, comunicazioni su ipotesi di frodi in materia tributaria e segnalazioni dei servizi della Commissione dell'Unione europea o di altri organismi internazionali o Stati esteri ai fini della prevenzione e repressione delle frodi stesse".

E' convinzione dei giudici che gli atti oggetto di richiesta di accesso da parte del contribuente in quanto acquisiti per il tramite della cooperazione del Governo francese, rientrano pienamente nelle "categorie generali" indicate dalle disposizioni sopra indicate. Perciò la sottrazione di tali documenti all'accesso appare del tutto ragionevole, in quanto provenienti da altri soggetti di diritto internazionale, l'amministrazione nazionale ricevente non è di per sé in grado di valutare l'influenza che avrebbe l'ostensione dei suddetti documenti sull'attività del soggetto di altro Stato che li ha forniti. In tale ipotesi, quindi, il diritto di difesa non è posto in correlazione con le sole esigenze dell'attività amministrativa di individuazione e repressione degli illeciti tributari, bensì con i valori, altrettanto garantiti, di cooperazione internazionale e di prevenzione e repressione delle frodi e della

¹⁷⁵Sent. Tar del Lazio n. 6436 del 19 luglio 2011

criminalità. Il diniego all'accesso dei dati espresso nella sentenza in commento appare non in linea con la *ratio* della norma ²⁹ che il giudice d'appello amministrativo ha inteso applicare nella propria decisione. Infatti, come correttamente affermato dal TAR nella sentenza appellata, l'art. 2, co. 1, lett. a), D.M. n. 603/1996, che sottrae all'accesso i "documenti relativi all'attività investigativa ed ispettiva la cui diffusione può pregiudicare l'attività di indagine di organismi nazionali ed esteri, incidendo sulla correttezza delle relazioni internazionali", intende sottrarre all'accesso gli accordi strategici mediante cui vengono pianificate e coordinate le attività investigative al fine di prevenire e contrastare comportamenti illeciti, e di evitare che dalla conoscenza delle strategie investigative i terzi possano trarre indicazioni utili per aggirare controlli e verifiche. Per cui la norma non ha come scopo quello di sottrarre dall'accesso la documentazione costituente prova o presupposto per la contestazione di addebiti ma bensì l'attività che precede e procede l'acquisizione della documentazione probatoria, se così non fosse verrebbero irrimediabilmente lesi il diritto di difesa del contribuente e violato il principio del giusto processo. Tuttavia si registrano anche sentenze di segno opposto, la sentenza del Consiglio di Stato sopra citata è in netto contrasto con le diverse pronunce giurisprudenziali che l'hanno preceduta, tendenzialmente tutte orientate a ritenere il diritto di accesso come imprescindibilmente connesso al diritto di difesa ed al principio del giusto processo. Per le predette ragioni lo stesso Consiglio di Stato nel mese di ottobre 2011 ha respinto la richiesta della Guardia di Finanza di sospendere l'arresto del Tar del Lazio¹⁷⁶ con il quale è stato disposto il diritto di accesso, a favore di contribuente ricorrente, alla nota di trasmissione che ha accompagnato, nell'ambito della procedura di scambio di informazioni tra Francia e Italia, l'arrivo nel nostro

¹⁷⁶ Sent. Tar del Lazio n. 7015 del 5 agosto 2011

territorio della “lista Falciani”. La Commissione Tributaria Provinciale Mantova¹⁷⁷ ha ribadito che gli atti ed i documenti raccolti dall’Amministrazione finanziaria per il tramite dello scambio di informazioni e dell’attività di collaborazione con le Autorità straniere devono costituire necessario corredo all’atto impositivo notificato al contribuente nonché elemento integrativo imprescindibile della motivazione, ai sensi dell’ art. 42, D.P.R.n. 600/1973 e art. 7, L. n. 212/2000.

La Corte di Cassazione nel 2008¹⁷⁸ ha confermato la sentenza di merito di annullamento di un accertamento relativo a tributi doganali evasi, non avendo l’amministrazione doganale comunicato al contribuente (o depositato in giudizio) i verbali dell’OLAF in base al quale era stato emesso l’accertamento. A parere dell’amministrazione tributaria l’art. 45 del regolamento 515/1997/CE impone un obbligo di riservatezza in relazione ai verbali dell’OLAF. I giudici Ermellini hanno dato una lettura diversa della stessa norma poiché nella sentenza si legge: *l’art. 45 del reg. 515/1997/CE, e 515/1997/CE, consente l’utilizzo di tale documentazione “in azioni giudiziarie o in procedimenti avviati successivamente per inosservanza delle regolamentazioni doganale o agricola”*, per cui l’Agenzia ben avrebbe potuto farne l’allegazione per corroborare la pretesa impositiva contestata in giudizio dalla società contribuente.

Se la disciplina giurisprudenziale non è univoca all’interno dello stesso ordinamento nazionale sarà ancor più difficile confidare nell’omogeneità di disciplina della materia tra i ben ventotto Stati appartenenti all’UE. Si ribadisce che la creazione di una cultura giuridica amministrativa comune e di una disciplina di fonte Europea per la tutela del Contribuente sembra ormai l’unica e necessaria via da seguire.

I punti critici dello scambio di informazioni: il problema dell’informazione del contribuente, del suo diritto di essere sentito, del suo diritto a tutelarsi nel corso

¹⁷⁷ Sent. n. 137 del 27 maggio 2010 della Comm. Trib. Prov. di Mantova

¹⁷⁸ Sent. n. 14516 del 30 maggio 2008 della Corte di Cassazione

delle indagini transnazionale ed il suo diritto ad avere la precisa contezza dei dati e documenti trasmessi, sono problematiche da sempre insite nello strumento normativo UE di scambio di informazioni, per molti anni risultati “dormienti” semplicemente perchè solo nei tempi recenti gli Stati UE, realizzando l’importanza e l’utilità dello strumento cooperativo transnazionale, mossi da vere proprie esigenze di sopravvivenza causate da una crisi economica immensa e quasi infinita, hanno puntato sullo strumento de quo ricorrendovi estremamente di frequente, e come abbiamo visto con le “liste trafugate da dipendenti infedeli” qualche volta anche in maniera distorta, nel disperato tentativo di recuperare entrate finanziarie. Anche le istituzioni Europee hanno cercato di rendere il strumento della cooperazione in materia tributaria più efficace, abrogando le vecchie direttive e i regolamenti¹⁷⁹ e sostituendoli con nuove norme più efficaci e più in linea con la nuova dimensione globale dell’economia. E’ stato esplicitamente esclusa la possibilità per gli Stati di rifiutare di collaborare adducendo come motivo la violazione del segreto bancario. E’ stato potenziato lo strumento dello scambio di informazioni, prevedendo una serie di categoria reddituali, per le quali gli Stati Membri, hanno la possibilità di scambiarsi in via automatica le informazioni. E’ previsto un limite temporale per fornire le informazioni al paese richiedente, i funzionari dello Stato richiedente hanno la possibilità di partecipare alle indagine all’interno dello Stato interpellato, previo consenso di quest’ultimo. E’ stata introdotta, in particolare nella direttiva 16/2011¹⁸⁰ sulla cooperazione amministrativa in materia fiscale, la clausola della nazione più favorita, questa obbliga, quando uno Stato Membro presti ad un paese terzo una cooperazione più estesa di quella prevista nella disposizione della direttiva in argomento, tal Stato membro a garantire tale cooperazione più estesa ad un altro Stato Membro che

¹⁷⁹ Direttiva 779/79 cooperazione amministrativa in materia di imposte dirette e regolamento 1798/2003

¹⁸⁰ Direttiva n.16 del 15 febbraio 2011, art. 19

desideri partecipare a tale cooperazione più estesa con detto Stato Membro. Di fatto si sono create le condizone, “spingendo sull’acceleratore” perché la cooperazione sia funzionale all’effettive esigenze di recupero di gettito di ciascun Stato, misure necessarie a contenere le patologie insite nel mercato interno. A fronte di questo necessario rafforzamento degli strumenti cooperativi (non solo lo scambio di informazioni ma anche le disposizioni che regolano l’assistenza transnazionale per la riscossione dei crediti tributari) non sono state istituite tutele specifiche per i contribuente europei, rimandando sostanzialmente alle tutele, se previste, di ciascun ordinamento nazionale. Da tempo la Corte di Giustizia, le istituzioni europee, la dottrina si sono chiesti se i principi e diritti enunciati nella Carta dei diritti fondamentali dell’Unione Europea nonché nella la Convenzione europea per la salvaguardia dei Diritti dell’Uomo siano applicabili nell’ambito del procedimento tributario nazionale e transnazionale attuati in ambito UE. Certamente ad opera della Corte di Giustizia Europea si sono affermati due principi importanti, il diritto al contraddittorio e il principio di proporzionalità, entrambi direttamente applicati nelle Istituzioni UE e negli ordinamenti degli Stati Membri. Certamente ciò che necessario accertare, attenta disamina verrà sviluppata nel prossimo capitolo, e se le norme annoverate in queste fonti eterogenee siano in grado di offrire un minimo di effettiva tutela con particolare riguardo alla scambio di informazioni transnazionali in ambito Ue.

Capitolo 4

Principi e diritti dell'UE applicabili allo scambio d'informazioni

4.1 diritti fondamentali del "contribuente europeo"

L'entrata in vigore del Trattato di Lisbona ha arricchito l'originaria struttura dell'Unione Europea affiancando alla tradizionale funzione mercantile, vale a dire di promozione e tutela del mercato unico mediante l'affermazione delle libertà comunitarie e la protezione della concorrenza, anche l'esplicito riconoscimento di un catalogo di diritti fondamentali europei che trovano la loro fonte a livello comunitario e in internazionale. La tutela dei diritti fondamentali nell'ambito dell'Unione è prevista dall'art. 6 del Trattato di Lisbona ed è stata realizzata mediante l'attribuzione alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea dello stesso valore giuridico dei Trattati, riconoscendo alla Convenzione europea dei diritti dell'Uomo il valore giuridico di principi generali dell'Unione Europea. L'art. 6 può determinare una maggiore incidenza degli orientamenti della Corte di Strasburgo nel diritto dell'Unione e quindi una maggiore circolarità dei principi giuridici elaborati dalle due Corti. Questi principi investono anche il diritto tributario ed in particolare la tutela del contribuente, che potrebbe trovare nel ruolo assunto dalla convenzione dopo Lisbona una fonte rafforzata nell'efficacia e rinnovata nei contenuti elaborati dalla giurisprudenza della Corte.¹⁸¹ L'espansione dei diritti delle garanzie del contribuente potrebbe ottenersi dall'applicazione, dei principi della CEDU e delle Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, ai procedimenti tributari nazionali nonché transnazionale, attuati quest'ultimi per il tramite dello scambio di informazioni.

Cedu – la convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo contempla due diverse aree di tutela dei diritti fondamentali, quella della "materia civile" e quella della "materia

¹⁸¹ GREGGI M. e BURIANI I, La Cedu e il principio del giusto procedimento, in I principi europei del diritto tributario, a cura di DI PIETRO A. E TASSANI T., ed Cedam, anno 2013, p. 118.

penale". Dalla predetta distinzione viene marginalizzata la materia pubblicistica e soprattutto la fiscalità, come sembrerebbe potersi desumere anche dall'art. 1 del primo Protocollo addizionale, dedicato alla "protezione della proprietà", che dopo aver affermato la salvaguardia del diritto di proprietà, chiarisce che suddetta tutela non può portare "pregiudizio al diritto degli Stati di porre in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o delle ammende". Tuttavia la Corte Europea è giunta a riconoscere applicabili le garanzie proprie della "materia civile" anche alle controversie originate da provvedimenti o comportamenti di autorità esercenti poteri pubblici, e ciò sia laddove le amministrazioni pubbliche si pongano nel rapporto secondo regole di diritto privato e sia laddove le amministrazioni operino come vere e proprie pubbliche autorità. Tuttavia la fiscalità tende ad essere ancora emarginata dall'area della "materia civile", seppur, sotto altro profilo, la tutela del contribuente riesce ad ottenere significativa e costante attenzione nel settore delle violazioni e sanzioni amministrative, collocate dalla Corte nell'ambito della "materia penale". Nel panorama del norme che compongono la CEDU sono molteplici le disposizioni rilevanti in materia tributaria, in particolare: il diritto ad un processo equo(art.6), la riserva di legge ed il divieto di retroattività in materia di sanzioni (art.7), il diritto al rispetto della vita privata familiare (art. 8), il diritto ad un effettivo (art. 13), il divieto di discriminazione (art.14); la protezione della proprietà privata (art. 1, I prot.); tutte queste previsioni possono svolgere un ruolo importante per ampliare le garanzie del contribuente nazionale sia sul piano del diritto sostanziale che su quello del diritto procedimentale.

Alla luce di quanto premesso e nonostante le tradizionali riserve e resistenze contrarie all'estensione delle garanzie della Cedu alla materia tributaria, in questi ultimi anni, la Corte di Strasburgo è giunta a riconoscere¹⁸² l'applicabilità di tali

2 DI PIETRO A., La collaborazione Comunitaria nell'Accertamento, in La concentrazione della riscossione

garanzie prima alle controversie in tema di sanzioni amministrative¹⁸³, in materia di agevolazioni tributarie¹⁸⁴, di rimborso dei tributi¹⁸⁵ ed infine anche alle verifiche fiscali¹⁸⁶. La Corte ha ritenuto applicabile il principio di effettività della tutela giurisdizionale anche al settore delle verifiche fiscali, a prescindere dalla possibilità offerta al contribuente di agire in via differita per contestare l'illegittimità degli atti o chiedere il risarcimento del danno. Nel leading case *Ravon* la Corte ha ritenuto la legislazione fiscale francese in contrasto con l'art. 6, par. 1, CEDU, nonostante che al contribuente fosse riconosciuto il diritto di ricorrere alla Corte di Cassazione per i profili di pura legittimità, così come gli fosse riconosciuta la possibilità di contestare a posteriori l'operato degli uffici fiscali nel corso del successivo contenzioso e di agire in giudizio per ottenere, a posteriori, il risarcimento dei danni subiti. Nel caso in argomento non ha avuto rilievo nemmeno la previsione di un'autorizzazione giurisdizionale preventiva, ciò perché in tale fase il contribuente non ha conoscenza del procedimento avviato a suo carico e non ha diritto di interloquire mancando qualsiasi forma del contraddittorio. Il vizio evidentemente è da imputare alla violazione dei diritti fondamentali, nel caso in esame quello relativo al domicilio e al rispetto della vita privata, a conferma della loro diretta azionabilità nelle procedure interne, senza distinzione tra quelle funzionali ad accertare situazioni fiscali d'interesse nazionale e quelle invece riconducibili a procedure UE di collaborazione

nell'accertamento, a cura di GLENDI C. e VICTOR U., ed. CEDAM, anno 2011, p. 643; MARCHESE S., *Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il trattato di Lisbona*, *Diritto e Pratica Tributaria*, 2 / 2012, p. 241; DORIGO S., *Il limite massimo dell'imposizione nel diritto internazionale e dell'Unione europea ed i suoi effetti nell'ordinamento italiano*, *Riv. dir. trib.*, fasc.1, 2011, pag. 41.

¹⁸³ Sent. CEDU del 24.02.1994, *Bendemoun c. Francia*; sent. CEDU 27.02.2001 x c. Italia; sent. CEDU del 23.07.2002 *Janovic c. Svezia*.

¹⁸⁴ Sent. CEDU del 26.3.1992, *Edition Periscope c. Francia*.

¹⁸⁵ Sent. CEDU del 13.10.2003 *Buffalo c. Italia*; Sent. CEDU del 22.10.2003, *Cabinet Diot c. Francia*; Sent. CEDU del 22.10.2003 *Gras*.

¹⁸⁶ Sent. CEDU del 21.02.2008, *Ravon c. Francia*. Dottrina: Del Federico, *i principi della convenzione Europea dei diritti dell'uomo in materia Tributaria*, rivista di diritto finanziario 2010, 2, p. 206; MULEO S., *L'applicazione dell'art. 6 CEDU anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21.02.2008 della Corte Europea dei diritti dell'uomo nel caso Ravon e altri c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente*; MARCHESELLI A., *Accessi, verifiche fiscali e giusto processo: una importante sentenza della Corte Europea dei diritti dell'uomo in gt- riv.giur.trib.*, 2008, p. 746; GREGGI M., *Dall'interesse fiscale al principio di non discriminazione nella convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, rivista diritti finanziario

inter-amministrativa.

Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea – l'art. 6187 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (Trattato di Lisbona entrato in vigore il 1 dicembre 2009) ha sostanzialmente attribuito una portata precettiva alla Carta dei Diritti Fondamentali UE ed alla CEDU diventando entrambe fonti e parti integrante del diritto UE. Assume così, anche in campo fiscale, la tutela dei diritti fondamentali una dimensione "multilivello". Alle relative norme nazionali, di carattere costituzionale o contenute nello Statuto del contribuente, si aggiunge una specifica protezione di tali diritti a livello europeo per effetto dei principi sanciti dalla Corte di giustizia e dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, che assume la stessa efficacia dei trattati UE. Inoltre, la Convenzione Europea dei diritti dell'Uomo e la sua interpretazione ad opera della Corte di Strasburgo operano sia direttamente sull'ordinamento interno, quali norme "costituzionalmente interposte", sia quali norme del diritto dell'Unione, attraverso il meccanismo di loro recepimento previsto dalla Carta. L'ambito di applicazione della Carta, ex art. 51 della stessa, basata sull'espressione "attuazione del diritto dell'Unione", per alcuna dottrina¹⁸⁸, non si riferirebbe unicamente al diritto dell'Unione di immediata

¹⁸⁷ L'art.6 del TFUE dispone: L'Unione riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea del 7 dicembre 2000, adattata il 12 dicembre 2007 a Strasburgo, che ha lo stesso valore giuridico dei trattati. Le disposizioni della Carta non estendono in alcun modo le competenze dell'Unione definite nei trattati. I diritti, le libertà e i principi della Carta sono interpretati in conformità delle disposizioni generali del titolo VII della Carta che disciplinano la sua interpretazione e applicazione e tenendo in debito conto le spiegazioni cui si fa riferimento nella Carta, che indicano le fonti di tali disposizioni.

2. L'Unione aderisce alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali. Tale adesione non modifica le competenze dell'Unione definite nei trattati.

3. I diritti fondamentali, garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali.

¹⁸⁸ MARCHESE S., Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il trattato di Lisbona, *Diritto e Pratica Tributaria*, 2 / 2012, p. 241, l'autore ritiene che la carta dei diritti fondamentali dell'UE, tenuto conto delle Spiegazioni relative alla predetta Carta ali (2007/C 303/02), in G.U.C.E. 14 dicembre 2007, C 303, 17 ss. e spec. 32: "Per quanto riguarda gli Stati membri, la giurisprudenza della Corte sancisce senza ambiguità che l'obbligo di rispettare i diritti fondamentali definiti nell'ambito dell'Unione vale per gli Stati membri soltanto quando agiscono nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione (sentenza del 13 luglio 1989, Wachauf, causa 5/88, 2609; sentenza del 18 giugno 1991, ERT, Racc. 1991, I-2925; sentenza del 18 dicembre 1997, Annibaldi, causa C-309/96, Racc. 1997, I-7493). La Corte di giustizia ha confermato questa giurisprudenza nei termini seguenti: "Per giunta, occorre ricordare che le esigenze inerenti alla tutela dei diritti fondamentali

applicazione (ad es. regolamenti), ovvero quando l'atto interno costituisce l'applicazione di una fonte sovraordinata europea (ad es. una legge che recepisce una direttiva), ma ogniqualvolta sussista "un collegamento tra disciplina sopranazionale e disciplina interna, determinandosi una "inevitabile sovrapposizione" tra le stesse in quanto la seconda cade nel cono d'ombra della prima. La domanda a cui rispondere è dunque se il rispetto dei diritti fondamentali all'interno dell'Unione, senza limitazioni costituisca o meno un obbligo degli Stati membri previsto dal diritto dell'Unione. L'analisi sistematica del TUE induce a rispondere affermativamente a tale domanda perché sembra difficile ipotizzare che il combinato disposto di cui agli artt. 2 e 7 TUE ¹⁸⁹sia riferito solo alle materie oggetto del diritto dell'Unione, di talché, nelle questioni puramente interne, gli Stati membri potrebbero calpestare tali valori senza alcuna conseguenza sanzionatoria nei loro confronti. Tuttavia la questione che in questa sede preme approfondire è se le norme contenute nella Carta dei diritti fondamentali siano applicabili anche nell'ambito delle norme UE che disciplinano e dispongono in materia di scambio di informazioni. Di recente la Corte di Giustizia, ha ritenuto che laddove uno stato membro decida di ricorrere allo scambio di informazioni, previsto dalla direttiva 779/1977, le norme relative alla richiesta d'informazione e all'utilizzo delle informazioni ottenute non esulano dall'ambito di applicazione del diritto

nell'ordinamento giuridico comunitario vincolano parimenti gli Stati membri quando essi danno esecuzione alle discipline comunitarie..." (sentenza del 13 aprile 2000, causa C-292/97, punto 37).

¹⁸⁹L'art. 2 del TCE afferma: L'Unione si fonda sui valori del rispetto della dignità umana, della libertà, della democrazia, dell'uguaglianza, dello Stato di diritto e del rispetto dei diritti umani, compresi i diritti delle persone appartenenti a minoranze. Questi valori sono comuni agli Stati membri in una società caratterizzata dal pluralismo, dalla non discriminazione, dalla tolleranza, dalla giustizia, dalla solidarietà e dalla parità tra donne e uomini. L'Unione si fonda su valori comuni agli Stati membri, tra cui il rispetto dei diritti fondamentali: "L'Unione si fonda sui valori del rispetto della dignità umana, della libertà, della democrazia, dell'uguaglianza, dello Stato di diritto e del rispetto dei diritti umani, compresi i diritti delle persone appartenenti a minoranze. Questi valori sono comuni agli Stati membri in una società caratterizzata dal pluralismo, dalla non discriminazione, dalla tolleranza, dalla giustizia, dalla solidarietà e dalla parità tra donne e uomini"; (ii) l'art. 3, § 2, TUE, afferma che "l'Unione offre ai suoi cittadini uno spazio di libertà, sicurezza e giustizia", regolamentato dall'art. 67 TFUE; (iii) l'art. 6 TUE, più volte citato, indica le fonti dei diritti 'fondamentali'; (iv) l'art. 7 TUE prevede un meccanismo sanzionatorio di particolare gravità in caso di violazione, da parte di uno Stato membro, dei valori di cui all'art. 2 TUE e, infine, (v) l'art. 40 TUE dispone che il rispetto dei diritti fondamentali nel diritto interno costituisce il nucleo centrale dell'acquis comunitario per valutare l'ammissione di paesi terzi quali nuovi Stati membri dell'Unione: "Ogni Stato europeo che rispetti i valori di cui all'art. 2 e si impegni a promuoverli può domandare di diventare membro dell'Unione".

dell'Unione. Pertanto, le questioni relative agli obblighi dello Stato membro richiedente nei confronti del contribuente riguardano l'attuazione del diritto dell'Unione e la Corte è competente a esaminare l'applicazione, in tale contesto, dei diritti fondamentali ed in particolare del diritto al contraddittorio¹⁹⁰. La nuova direttiva UE, la n. 16 del 15/11/2011, a cui è stata attribuito il compito di disciplinare la cooperazione amministrativa in materia fiscale in sostituzione della direttiva 779/1977, al considerando 28 recita: la presente direttiva rispetta i diritti fondamentali e osserva i principi riconosciuti in particolare dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea; principi e diritti che devono ispirare le istituzioni comunitarie così come le amministrazioni nazionali a cui viene richiesta l'attuazione della direttiva. Principi e diritti in realtà già esistenti nel contesto dell'Unione, avendo riguardo, in particolare, alle tradizioni costituzionali comuni degli Stati membri ed ai diritti sanciti dalla Convenzione europea dei diritti dell'uomo (CEDU), con l'obiettivo di dare all'*acquis* del diritto dell'Unione, di cui la Carta Ue è una ricognizione, una maggiore visibilità ed efficacia.

Con la Carta dei diritti si è raggiunto anche l'obiettivo di garantire un miglioramento dello standard comunitario di tutela di questi diritti¹⁹¹, e di ciò rappresenta un esempio notevole proprio l'art. 41 CED, che statuisce il "diritto ad una buona amministrazione"¹⁹². Il diritto esprime sia un diritto del singolo, sia una regola che deve guidare le istituzioni, gli organi e gli enti dell'Unione, l'imparzialità del procedimento e la ragionevole durata dello stesso.

¹⁹⁰ Sentenza CGE del 22/10/2013, C-276/12, punti 26,27 e 28.

¹⁹¹ DIANA-URANIA GALETTA, il diritto ad una buona amministrazione europea (*) come fonte di essenziali garanzie procedurali nei confronti della pubblica amministrazione, Riv. it. dir. pubbl. comunit., fasc.3-4, 2005, pag. 819; ZITO A., Il "diritto ad una buona amministrazione" nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e nell'ordinamento interno, Riv. it. dir. pubbl. comunit., fasc. 2-3, P. 425.

¹⁹² MARIN F.F., scambio di informazioni e tutela del contribuente, in Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa, a cura di TASSANI T., ed. ARACNE anno 2010, p. 287. Il diritto ad una buona amministrazione, non annoverato nella CEDU, è stato elaborato dalla Giurisprudenza della Corte di Giustizia CE in base alla espressione "cattiva amministrazione" di cui all'art. 228 (*ex* 195) TFUE.

Nella sentenza M.M.¹⁹³ la Corte afferma, con particolare riguardo all'art. 41, che il diritto ad una buona amministrazione comporta, in particolare, il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo, e come emerge dalla sua stessa formulazione, tale disposizione è da intendersi di applicazione generale. Le autorità degli Stati Membri dovrebbero sempre garantire questo principio nell'ambito nello svolgimento delle proprie prerogative che incidano su situazioni soggettive, in qualsiasi settore esse ricadano.

Detto articolo statuisce che ogni individuo ha diritto a che le questioni che lo riguardano siano trattate in modo imparziale, equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni e dagli organi dell'Unione (comma 1); che tale diritto comprende in particolare il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio e il diritto di accedere al fascicolo che lo riguarda nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale (comma 2). Sempre ai sensi dell'art. 41, comma 2, le istituzioni dell'Unione hanno l'obbligo di motivare le proprie decisioni. La non osservanza da parte dell'amministrazione adita del diritto ad una buona amministrazione per il contribuente sottoposto ad indagini altererebbe l'equilibrio su cui poggia la stessa direttiva. Le esigenze da conciliare sono, da una parte, quelle del modello di cooperazione europeo, a dimensione transnazionale, innovativo, efficace ed efficiente e dall'altra la protezione dei diritti del contribuente oggetto dell'acquisizione e scambio internazionale di informazioni. La direttiva o i regolamenti UE che si occupano di disciplinare le

¹⁹³Nella sentenza della CGE del 22/11/2012 causa C-277/11 punti 82-83-84, pronuncia che rientra nell'ambito del diritto di asilo e non nella materia tributaria, tuttavia in questo rinvio pregiudiziale vengono sanciti come principi di portata generale quelli positivizzati nell'art. 41 della Carta dei diritti Fondamentali UE ed in particolare , il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo, il diritto di ogni individuo di accedere al fascicolo che lo riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale, nonché l'obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni.

procedura di scambio di informazioni impegnano l'amministrazione estera ad acquisire informazioni per conto di altra amministrazione senza obbligarla, almeno formalmente, a prendere in considerazione la posizione del contribuente sottoposto ad altra giurisdizione tributaria, al di là del rispetto della legalità interna per procedure e per poteri. Il contribuente andrebbe informato da entrambe le amministrazioni. Da quella richiedente per poter poi contestare la legittimità della richiesta e il rispetto dei limiti previsti per l'attivazione della procedura. Le autorità degli Stati Membri dovrebbero sempre garantire questo principio nell'ambito nello svolgimento delle proprie prerogative che incidano su situazioni soggettive, in qualsiasi settore esse ricadano.

Infine, l'art. 41 prevede che il contribuente dovrebbe poter verificare, nella motivazione dell'atto dell'amministrazione richiedente, la provenienza dell'informazione, il rispetto dei loro requisiti formali, la corrispondenza degli elementi informativi acquisiti con i profili soggettivi nonché oggettivi del contribuente confluiti nell'atto di accertamento a suo carico emesso.

Le procedure nazionali e i poteri nazionali d'indagine vanno messi al servizio del buon funzionamento del mercato interno, queste non possono sottrarsi al rispetto dei diritti fondamentali che animano e tutelano il mercato interno e che devono essere riconosciuti e rispettati dalle procedure nazionali che danno attuazione alle disposizioni UE che dispongono in materia di cooperazione tra Stati Membri. Ciò anche quando i propri ordinamenti non lo prevedano gli Stati Nazionali devono assicurare che il contribuente, sul conto del quale l'amministrazione estera sia richiesta di procedere all'acquisizione di informazioni, sia informato e che possa partecipare all'indagine o possa contestare l'informazione o il documento prima che venga trasmessa all'amministrazione richiedente. L'osservanza dei diritti fondamentali è un patrimonio acquisito a cui si ispirano le istituzioni sovranazionali UE e a cui si devono conformare gli Stati anche quando questi operano in fattispecie a dimensione transnazionale. Seppur vero che la Direttiva UE, che

disciplina la cooperazione in materia fiscale, impegna un'amministrazione estera ad acquisire informazioni per conto di altra amministrazione non prevedendo alcun obbligo per quest'ultima, almeno formalmente, a prendere in considerazione la posizione del contribuente sottoposto ad altra giurisdizione tributaria al di là del rispetto delle norme interne per procedure e poteri è altrettanto vero però che nell'attuazione della direttiva non si può trascurare il rispetto della posizione dei contribuenti nazionali che non può essere ignorata in nome del funzionamento del mercato interno. Gli Stati Membri sono tenuti al rispetto dei diritti fondamentali come affermato nel considerando n. 28 della direttiva 16/2011 devono essere osservati nell'attuazione della direttiva. Il contribuente dovrebbe quindi essere informato da entrambe le amministrazioni della procedura transnazionale di acquisizione informazioni; dall'amministrazione richiedente per poter poi contestare la legittimità della richiesta e il rispetto dei limiti previsti per l'attivazione della procedura e da quella adita per poter poi contestare il rispetto delle procedure e dei poteri utilizzati¹⁹⁴ ed infine il contribuente dovrebbe poter verificare, nella motivazione dell'atto dell'amministrazione richiedente, la provenienza delle informazioni, il rispetto dei loro requisiti formali, la corrispondenza degli elementi informativi acquisiti, con i profili soggettivi e oggettivi che lo coinvolgono, e che vanno a confluire nell'atto di accertamento. La mancata osservazione di questi passaggi conoscitivi a favore del contribuente sono la causa di diverse conseguenze. L'inutilizzabilità probatoria riguarderà le informazioni acquisite senza rispettare il principio di buona amministrazione nella consapevolezza che la direttiva non sia stata attuata legittimamente. Si prospetterà invece la carenza della motivazione riguarderà accertamenti compiuti senza specificare la provenienza, la modalità di acquisizione delle informazioni provenienti dall'estero e il coerente loro riferimento al caso specifico. Il giudice tributario nazionale, deputato all'applicazione del diritto UE, investito della cognizione dell'avviso di accertamento dovrà evitare così che

¹⁹⁴ DI PIETRO A. , la collaborazione comunitaria nell'accertamento, in la concentrazione nella riscossione, a cura di GLENDI C. UCMAR V., ed. CEDAM 2011, P.667.

l'osservanza solo formale del modello di collaborazione amministrativa consenta il recupero d'imposte non legittimamente pretese, rendendo così un pessimo servizio alla giustizia nazionale e di certo non assicurando efficacemente il buon funzionamento del mercato interno. Allo stato attuale la predetta necessità di una valutazione sostanziale del procedimento transnazionale di acquisizione nonché della stessa informazione scambiata da parte del giudice nazionale non è cosa assodata e "metabolizzata" nei diversi sistemi poichè, come già approfondito nel capitolo terzo del presente lavoro, ogni Stato sovrano ha norme e tradizioni giuridiche che spesso non sono coincidenti con quelle degli altri Stati; paradossalmente può capitare che le informazioni ottenute dal medesimo canale informativo straniero, con riferimento sempre l'ambito UE, siano ritenute legittimamente acquisite e quindi utilizzabili dal giudice di uno Stato Membro mentre all'opposto il giudice domestico di un altro Stato membro, di fronte alle medesime informazione, ritenga sussistere una acquisizione illegittima e conseguente pronunciarne l'inutilizzabilità. La Corte di Giustizia espressasi di recente nella sentenza Sabou con riguardo ai diritti del contribuente oggetto di una procedura di scambio di informazioni non ha colto l'occasione per riconoscere un *quid pluris* di tutele ai soggetti coinvolti nella procedura, nemmeno quelli annoverati nella Carta dei diritti fondamentali UE nonché CEDU, tanto è vero che ha ritenuto non sussistere, in capo al contribuente il diritto al contraddittorio, davanti al paese adito per l'acquisizione delle informazioni, tale fase non sfocerebbe in un atto lesivo a discapito del contribuente, sola la fase successiva dell'utilizzo dell'informazione da parte del paese richiedente che intenda emettere un atto di recupero di imposta dovrebbe garantire al contribuente la possibilità di esporre le proprie ragioni. Per cui, ad esempio, anche nel caso in cui lo Stato adito decida di procedere ad indagini amministrative o alla raccolta di informazioni con modalità non ammesse nel proprio ordinamento, quindi in violazione della legge, non è prevista alcuna forma immediata di tutela della propria posizione per il

contribuente che dovrà attendere inerme, e a volte inconsapevole, finché l'amministrazione ricevente l'informazione non ponga in essere una condotta attiva, auspicabilmente consistente in un invito al contraddittorio rivolto al contribuente oppure in seguito all'emissione di un atto di recupero della pretesa tributaria posto in essere inaudita altera parte.

La definizione, nell'ambito della CEDU, ma lo stesso si potrebbe affermare per la Carta Europea dei diritti fondamentali, dei singoli diritti resta generale e vaga nella convenzione. Non si tratta di un difetto redazionale. Si tratta invece di una scelta, che rimette al giudice la responsabilità di adattare la portata dei diritti e delle libertà fondamentali alle esigenze dei tempi e allo sviluppo delle correnti culturali e sociali espresse dalla società europea contemporanea. La Corte pratica un'interpretazione ed un'applicazione della convenzione, che essa stessa definisce dinamica e evolutiva, in osservanza dei principî di interpretazione dei trattati internazionali definiti dalla convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, che dà rilievo all'oggetto e allo scopo del trattato. Lo scopo della convenzione, «strumento vivente da interpretare alla luce delle condizioni di vita attuali», è quello di rendere concreta ed effettiva la protezione dei diritti e delle libertà dell'individuo¹⁹⁵.

Il risultato dell'opera complessa svolta dalla corte è un indubbio e vasto arricchimento del contenuto della convenzione e dei conseguenti obblighi che gli Stati hanno assunto, dichiarando all'art. 1 della convenzione, di «riconoscere» i diritti degli individui, che essa enuncia.

4.2 Principio di proporzionalità

Sia la Dottrina e la Giurisprudenza ammettono che, nell'elaborazione del principio di proporzionalità, la Corte di giustizia si è innanzi tutto ispirata all'ordinamento tedesco. Anche se è soltanto detto ordinamento che ha direttamente ispirato la

¹⁹⁵ ZAGREBELSKY V., La Corte europea dei diritti dell'uomo dopo sessant'anni. Pensieri di un giudice a fine mandato, in *Foro it.*, 2012, V, 29.

Corte non può e non deve essere dimenticato l'importanza che in tale ricostruzione ha giocato la stessa composizione del giudice comunitario nell'ambito del quale sono rappresentate le tradizioni dei differenti sistemi giuridici degli Stati membri e quella delle altre istituzioni con le quali la Corte è chiamata ad interagire. Il rapporto costante di osmosi che si realizza tra giudice comunitario e giudici nazionali attraverso il rinvio pregiudiziale è stato un elemento fondamentale per l'affermazione del principio di proporzionalità. Gli Stati Membri conoscono ed applicano nei loro ordinamenti interni concetti e nozioni che, anche se sotto altra denominazione implicano un rapporto di proporzionalità tra mezzi e scopi, per valutare la legittimità delle misure adottate dalla pubblica autorità¹⁹⁶. Il concetto di proporzionalità si assume nella sua accezione di principio giuridico fondamentale che limita l'esercizio di tutti i pubblici poteri, sotto il profilo della loro misura o intensità, vale dire un principio che afferma la necessità della continenza intrinseca ed estrinseca della *pubblica potestas*¹⁹⁷. In particolare, esso esprime l'esigenza che tra i fini pubblici perseguiti e i mezzi impiegati sussista una relazione tale per cui i secondi risultino adeguati ai primi e non eccedano quanto è necessario per realizzarli. L'applicazione del principio di proporzionalità del mezzo al fine presuppone quindi l'esistenza di almeno due interessi, rilevanti per l'ordinamento giuridico, in reciproco conflitto. Tale conflittualità si presenta dunque come un insieme di regole che devono guidare la valutazione e la decisione, anche sotto l'aspetto della sequenza procedimentale, con cui si perviene ad individuare e scegliere quella modalità di attuazione di un certo interesse che garantisce il minor sacrificio degli altri interessi coinvolti. La struttura del principio di proporzionalità comunemente riconosciuta, anche per quanto riguarda il suo procedimento

¹⁹⁶ CICIRIELLO, M.C. Il *principio di proporzionalità nel diritto comunitario / Maria - Napoli : Editoriale scientifica, 1999. - VII, 238; SANDULLI A., la proporzionalità dell'azione amministrativa, ed. CEDAM 1998, in particolare p. 359.

¹⁹⁷ MONDINI A., Principio di proporzionalità ed attuazione del tributo: verso la costruzione di un principio generale del procedimento tributario, in Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa, a cura di TASSANI T., P. 75.

applicativo, è dunque tripartita, consta di tre «sotto-principi» o «tre gradini: di idoneità (il mezzo utilizzato deve essere idoneo allo scopo che si vuole perseguire), di necessarietà (tra due mezzi egualmente idonei allo scopo, si deve scegliere il mezzo meno invasivo) e di adeguatezza (o del rapporto di proporzionalità in senso stretto o ancora prescrizione del bilanciamento propriamente detto). La proporzionalità si presenta soprattutto come strumento correttivo delle patologie del potere, o come meglio dire come criterio di controllo di quel bilanciamento di interessi che è implicito in ogni atto decisorio che individui una certa strada, tra più alternative possibili per raggiungere un dato risultato perseguito nell'ordinamento, strada che comporta un preciso grado di sacrificio e di limitazione degli interessi concorrenti. Nella logica della proporzionalità il fine non giustifica tutti i mezzi, ma soltanto alcuni quelli che garantiscono l'equilibrato dispiegarsi delle finalità del sistema giuridico. Per ciò che concerne invece il riconoscimento dell'operatività del principio in materia tributaria, del principio in argomento, già negli anni 80 la Corte di Giustizia¹⁹⁸, nell'ambito di cause originate da ricorsi per infrazione, aveva applicato il principio di proporzionalità, rilevando la sua connessione con problematiche tributarie ed in particolare il regime delle prove e l'uso delle presunzioni, l'effettività dell'esercizio del diritto alla prova contraria, l'efficacia dei controlli.

In relazione invece allo scambio di informazioni il principio di proporzionalità esige, in primis, di confrontare le misure normative e le procedure amministrative che riguardano i contribuenti, dal punto di vista della idoneità in relazione alla propria finalità, che non è quella della corretta applicazione del tributo, ma il contrasto all'evasione fiscale in quanto dannosa rispetto al corretto funzionamento del mercato. In secondo luogo le misure poste in essere per realizzare lo scambio di informazioni siano necessarie per realizzare tale finalità, nel senso che lo stesso risultato non potrebbe ottenersi attraverso altri mezzi meno lesivi per il

¹⁹⁸ Sentenza 29 novembre 1956, c-8/55, Federation charbonnière de Belgique.

contribuente. Infine, che le misure siano proporzionate, nel senso che le limitazioni ai diritti del contribuente siano proporzionali alla finalità del contrasto alla evasione fiscale. La Corte di Giustizia ha avuto modo di pronunciarsi in diversi modi in relazione al principio di proporzionalità. Come afferma l'Avvocato generale Geelhoed ¹⁹⁹ "secondo la Giurisprudenza della Corte di Giustizia relativa alle misure fiscali destinate a prevenire e contrastare l'evasione, il principio di proporzionalità esige che il contribuente abbia la possibilità di dimostrare l'assenza di evasione o di abuso. Se quindi il contrasto all'evasione costituisce sicuramente un fine legittimo, allo stesso tempo non può essere utilizzato come mezzo per farne derivare una serie di conseguenze giuridiche, in capo al contribuente, a cui quest'ultimo non possa sottrarsi. Anzi proprio il principio di proporzionalità consente una valutazione del carattere della misura utilizzata così come consente una dimostrazione della assenza di evasione. Perciò si può affermare che il principio di proporzionalità esige l'attuazione del principio del contraddittorio, grazie al quale è possibile dimostrare, nel confronto tra amministrazione e contribuente, l'assenza dell'evasione. Come tutte le misure dirette al contrasto delle evasioni, anche per quelle relative allo scambio di informazioni, dovrebbe affermarsi la possibilità per il contribuente o soggetto passivo di partecipare, in termini del contraddittorio, ai procedimenti che lo interessano. In diverse occasioni la Corte di giustizia ha affermato che la finalità di contrasto della evasione fiscale non può giustificare restrizioni alle libertà fondamentali. Quindi è necessario il controllo di proporzionalità quando una normativa nazionale escluda dal regime nazionale, in modo assoluto le operazioni transfrontaliere²⁰⁰.

È indubbio che la cooperazione in materia fiscale pone un problema di contemperamento tra interessi contrapposti: da una parte quelli delle autorità fiscali ad applicare le imposte in modo effettivo, dall'altra quelli del contribuente

¹⁹⁹ Conclusioni del 13.03.2003, causa Sudholz, C-17/01 (non condivise dalla sentenza del 29.04.2004 sempre causa Sudholz).

²⁰⁰ MARIN F.F., Scambio di informazioni tutela del contribuente, in Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa, a cura di TASSANI T., p 279.

all'esercizio delle libertà personali ed economiche. Rispetto all'esigenza di effettuare tale contemperamento, il principio comunitario di proporzionalità è idoneo allo scopo, secondo il criterio per cui l'amministrazione pubblica non può imporre obblighi e/o restrizioni alle libertà del privato in misura superiore a quanto strettamente necessario per il soddisfacimento di quell'interesse che si intende raggiungere, in modo che il pregiudizio che il contribuente possa ricevere dall'utilizzo degli strumenti di cooperazione non superi quello sbarramento dato dallo scopo per il quale esso è congegnato. L'autorità fiscale deve perciò farsi carico di valutare se esistano misure meno invasive che possano condurre al medesimo risultato e perciò deve aver precedentemente esaminato tutte le possibili linee domestiche di investigazione, compreso il ricorso al dovere di cooperazione del contribuente. Deve essere data priorità alle modalità operative che non comportino sforzi sproporzionati e che diano come risultato elementi probatori dotati di un sufficiente grado di affidabilità. Lo scambio di informazioni deve essere altresì adeguato allo scopo che l'amministrazione vuole raggiungere e cioè deve consentire allo Stato che ne fa richiesta di determinare correttamente le imposte. La richiesta di assistenza non dovrebbe perciò essere formulata se essa non è in grado di contribuire in alcun modo a chiarire la posizione fiscale del contribuente o se i fatti che a ciò si riferiscono sono stati già tutti chiariti e l'informazione servirebbe solamente a verificare fatti già acclarati.

Alla richiesta di cooperazione gli Stati dovrebbero far ricorso quando non sono in grado di determinare autonomamente gli elementi necessari per una corretta determinazione della base imponibile se non attraverso informazioni nella disponibilità di un'altra autorità fiscale o quando la corretta ricostruzione dei fatti è possibile solamente a costi elevati.

Lo scambio di informazioni deve essere "necessario" ed affermare ciò comporta la salvaguardia di diritti del contribuente che possono essere pregiudicati

dall'attivazione di tale procedimento. Vi deve perciò essere una «relazione ragionevole, adeguata e non sproporzionata tra il fine perseguito dall'azione statale e gli strumenti impiegati per conseguirlo». Inoltre, «il rapporto tra le diverse possibili linee di condotta e le imposizioni che derivano ai singoli deve essere tale da indurre a scegliere lo strumento che, pur ubbidendo agli stessi fini, sia il meno restrittivo.

4.3 Diritto al Contraddittorio

Nel Trattato Europeo, su cui si fonda l'ordinamento comunitario, sono definiti gli obiettivi dell'accordo ed i principi fondamentali che sono sottesi agli stessi. Il fine perseguito dai paesi fondatori è stato quello di creare i presupposti di una integrazione progressiva, ed in cui la valutazione sulla necessità di discipline giuridiche comuni, nei differenti settori (in quelli in cui la competenza è stata attribuita all'ordinamento sovranazionale europeo), viene ad essere demandata alle istituzioni comunitarie rappresentative dei Paesi membri. Il Trattato con le sue successive integrazioni, insieme alla codificazione secondaria ad opera delle istituzioni comunitarie ed alla giurisprudenza dei giudici comunitari forma un corpo giuridico che è in costante evoluzione e presenta aspetti molto peculiari, per il fatto di sovrapporsi agli ordinamenti giuridici nazionali negli ambiti demandati alla competenza delle autorità comunitarie.

Il Trattato sull'Unione Europea annovera il principio di non discriminazione fra soggetti nazionali e non nazionali all'interno del mercato unico europeo, e designa una spazio di libertà sancisce le libertà economiche, di stabilimento, di libera circolazione di capitali, merci e persone. Questi sono i principi fondamentali del Trattato, che hanno costituito il perno per la creazione di un mercato unico comune, nel processo di avvicinamento degli ordinamenti giuridici.

La giurisprudenza comunitaria riconosce, accanto ai principi fondamentali codificati nel Trattato, altri principi generali che vengono utilizzati ai fini della interpretazione

e della applicazione del diritto comunitario, e che stanno assumendo una importanza determinante sulla formazione del diritto comunitario²⁰¹. La giurisprudenza si è fatta carico di risolvere numerose questioni sollevate in ordine alla legittimità degli atti delle istituzioni comunitarie e alla interpretazione del diritto comunitario. Dalle numerose pronunce del Giudice UE si denota un impegno di questa istituzione finalizzato a far fronte alla carenza normativa scritta presente nell'ordinamento comunitario anche attraverso il riconoscimento di principi generali non scritti che completano il quadro dell'ordinamento. Anche la tematica della tutela procedimentale ha trovato riconoscimento all'interno della CGE. In particolare la Corte ha affermato che l'ordinamento comunitario riconosce, nell'ambito delle garanzie procedimentali, la prerogativa dell'esercizio del diritto di difesa del cittadino a fronte di una attività della Amministrazione Pubblica lesiva dei propri interessi. Il contraddittorio difensivo tra cittadino e Amministrazione, nell'ambito del procedimento, costituisce un principio di carattere generale, di matrice giurisprudenziale. Questo consente al privato di esercitare la propria difesa di fronte alla autorità amministrativa, preventivamente rispetto alla notifica di un atto lesivo rispetto alla propria sfera giuridica. La difesa preventiva deve essere realizzata attraverso un contraddittorio tra l'amministrazione e la parte privata. La Corte ha affermato l'importanza del diritto al contraddittorio e la sua portata assai ampia nell'ordinamento giuridico dell'Unione. Con la sentenza del 18 dicembre 2008, causa C-349/07 (Sopropè) la Corte UE afferma prima di tutto che *"i diritti fondamentali sono parte integrante dei principi giuridici generali dei quali la Corte garantisce l'osservanza"*, e che a tal fine essa *"si ispira alle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri oltre che alle indicazioni fornite dai trattati internazionali relativi alla tutela dei diritti dell'uomo a cui gli Stati membri hanno cooperato o*

²⁰¹ TESAURO G., Diritto dell'Unione europea - 7. ed. - [Padova] : CEDAM, 2012. - XXVIII, 957 p.; SACCHETTO C., Principi di diritto tributario europeo e internazionale - Torino : Giappichelli, 2011. - XVIII, 407 CELOTTO A., TAJADURA J., BÁRCENA M. Giustizia costituzionale e Unione europea : una comparazione tra Austria, Francia, Germania, Italia, Spagna e Portogallo / a cura di. - Napoli : Editoriale scientifica, 2011. - X, 371;

aderito” (punto 33): sono così poste le premesse per un deciso affondo, diretto ad attrarre nell’area del sindacato della Corte una disciplina nazionale che non attua il diritto della comunità, ma che vi interferisce indirettamente, incidendo sulla garanzia dei diritti fondamentali²⁰². Nella sentenza Sopropè la Corte afferma che, in relazione a una disciplina nazionale che, del pari, non preveda un contraddittorio, la tutela dei diritti della difesa opera anche se la normativa comunitaria applicabile al caso concreto non detti espressamente alcun precetto a riguardo. Con la precisazione che in tale caso i termini per esercitare i diritti della difesa vanno cercati all’interno dell’ordinamento nazionale, a condizione che - aggiunge la Corte - “da un lato, siano dello stesso genere di quelli che beneficiano i singoli o le imprese in situazioni di diritto nazionale comparabili, e, dall’altro, non rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l’esercizio dei diritti di difesa conferiti dall’ordinamento giuridico comunitario” (punto 38). Per parte della dottrina non rileva la circostanza che il caso esaminato dai Giudici europei nella citata sentenza causa C-349/07 del 2008, avesse a oggetto la disciplina del diritto doganale. I principi di diritto comunitario in essa affermati prescindono dalla qualificazione di imposta armonizzata dei tributi assumendo, quindi, valenza generale²⁰³. Ad ogni

²⁰² RAGUCCI G., Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario, *Rassegna Tributaria*, 2 / 2009, p. 569, l’autore evidenzia che prima di essere recepito tra i principi affermati nella Carta di Nizza (art. 6, n. 2), tale sindacato era stato ammesso nella sentenza ERT, 18 giugno 1991, causa C-260/89 (punto 41), significativamente richiamata anche dalla sentenza in commento (punto 34). Nella sentenza ERT la Corte ha infatti dato atto di non potere sindacare la compatibilità con la CEDU di una normativa nazionale estranea all’ambito comunitario, ma subito dopo ha aggiunto che “*allorché una siffatta normativa (n.d.r. e cioè una normativa nazionale) rientra nel settore di applicazione del diritto comunitario, la Corte, adita in via pregiudiziale, deve fornire tutti gli elementi di interpretazione necessari alla valutazione, da parte del giudice nazionale, della conformità di detta normativa con i diritti fondamentali di cui la Corte garantisce il rispetto*” (punto 42). Inoltre l’autore ricorda le diverse sentenze della CGE che nel corso degli anni hanno affermato il principio del contraddittorio, seppur in campi diversi rispetto a quello fiscale, il giudice UE aveva già tracciata nella sentenza *Cipriani*, rievocando sull’eco, anch’essa, delle sentenze *Lisretal* e *Mediourso*, il principio per il quale i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi nelle condizioni di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l’amministrazione intende fondare la sua decisione, e devono perciò potere beneficiare di un termine sufficiente (punto 37). Nella sentenza *Cipriani* l’applicazione del principio aveva addotto, infatti, alla dichiarazione di invalidità di una regola contenuta in una direttiva comunitaria che non prevedeva alcuna formalità atta a soddisfarlo.

²⁰³ MARCHESELLI A., Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario, *GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 3 / 2009, p. 203; BASILAVECCHIA M., si rafforza il contraddittorio in materia doganale, in *Riv. giur. trib.*, n. 10/2010.

buon conto si può ritenere, conformemente ad una giurisprudenza costante, che il diritto al contraddittorio costituisce un principio generale del diritto dell'Unione che rientra, da un lato, nel diritto a una buona amministrazione, sancito all'articolo 41 della Carta, e, dall'altro, nel rispetto dei diritti della difesa e del diritto ad un equo processo, garantiti agli articoli 47 e 48 della Carta²⁰⁴.

E il diritto di difesa è un principio fondamentale comunitario, anche nella sua dimensione procedimentale, inteso come diritto del soggetto i cui interessi possano essere pregiudicati dall'azione amministrativa di esporre le proprie ragioni. Tale diritto viene espressamente colto dalla Corte come funzionale alla realizzazione di due valori, convergenti: quello della tutela degli interessi del soggetto inciso dal procedimento, e quello della bontà dell'azione amministrativa, atteso che attraverso il contraddittorio essa acquisisce elementi utili a meglio conoscere la situazione di fatto e, quindi, a ben provvedere. La Corte riconosce pertanto la doverosità del contraddittorio nella fase amministrativa tributaria, come diritto fondamentale riconosciuto dal diritto comunitario. Alla luce dell'affermazione del diritto al contraddittorio quale principio generale dell'ordinamento UE, è opportuno appurare, per il tema che qui interessa, vale a dire lo scambio di informazioni, se e in quale maniera lo stesso operi. Come già abbondantemente approfondito nel presente elaborato la disciplina dello scambio di informazioni, attuato per il tramite delle fonti normative UE, il cui oggetto consiste nel disciplinare la collaborazione tra le autorità fiscali degli Stati membri, coordina la trasmissione d'informazioni tra

Peraltro, la stessa Corte Giust. CEE 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker, in Boll. Trib. On-line, ha affermato che «benché la materia delle imposte dirette non rientri, in quanto tale, nella competenza della comunità, l'esercizio da parte degli Stati membri di questa competenza loro attribuita non può prescindere dal rispetto del diritto comunitario».

204 L'art.47 della Carta dei diritti fondamentali UE sancisce il Diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale. Ogni individuo i cui diritti e le cui libertà garantiti dal diritto dell'Unione siano stati violati ha diritto a un ricorso effettivo dinanzi a un giudice, nel rispetto delle condizioni previste nel presente articolo. Ogni individuo ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un giudice indipendente e imparziale, precostituito per legge. Ogni individuo ha la facoltà di farsi consigliare, difendere e rappresentare. A coloro che non dispongono di mezzi sufficienti è concesso il patrocinio a spese dello Stato qualora ciò sia necessario per assicurare un accesso effettivo alla giustizia. L'art. 48 della stessa Carta prevede: Presunzione di innocenza e diritti della difesa; 1. Ogni imputato è considerato innocente fino a quando la sua colpevolezza non sia stata legalmente provata. 2. Il rispetto dei diritti della difesa è garantito ad ogni imputato.

autorità competenti imponendo determinati obblighi agli Stati membri. La medesima direttiva non conferisce per contro diritti specifici al contribuente (v. sentenza *Twoh International*, cit., punto 31) e non prevede, in particolare, alcun obbligo per le autorità competenti degli Stati membri di consultarlo.

Nel sentenza *Sabou*²⁰⁵, già in precedenza ampiamente dibattuta, accogliendo le motivazioni degli stati intervenuti, la Corte ha ritenuto dover distinguere, nell'ambito dei procedimenti di controllo fiscale, la fase d'indagine nel corso della quale vengono raccolte le informazioni e che comprende la richiesta d'informazioni da parte di un'amministrazione fiscale ad un'altra, dalla fase contraddittoria, tra l'amministrazione fiscale e il contribuente cui essa si rivolge, la quale inizia con l'invio a quest'ultimo di una proposta di rettifica. L'amministrazione, quando procede alla raccolta d'informazioni, non è tenuta a informarne il contribuente né a conoscere il suo punto di vista. Alla luce di quanto appena esposto la domanda di assistenza presentata dall'amministrazione fiscale in applicazione della direttiva 77/799 (e lo stesso per le disposizioni UE che l'hanno sostituita) rientra nell'ambito del procedimento di raccolta delle informazioni. Lo stesso vale per la risposta comunicata dall'amministrazione fiscale richiesta e per le ricerche preliminari effettuate dalla medesima, compresa l'audizione di testimoni. Ne consegue che il rispetto dei diritti della difesa del contribuente non esige la partecipazione di quest'ultimo alla richiesta d'informazioni inoltrata dallo Stato membro richiedente allo Stato membro richiesto. Esso non esige nemmeno che il contribuente sia sentito nel momento in cui le ricerche che possono includere l'audizione di testimoni sono effettuate nello Stato membro richiesto, né prima che quest'ultimo trasmetta informazioni allo Stato membro richiedente. E' solo davanti allo Stato richiedente che verrà garantito il diritto difesa, il contraddittorio dovrà essere assicurato antecedentemente all'emanazione di un atto lesivo della posizione del contribuente. E' opportuno evidenziare che taluni ordinamenti, riconoscono una

²⁰⁵ Sentenza CGE del 22/10/2012 - C 276/12, PUNTO 40.

tutela giuridica favore del contribuente sulla garanzia del confronto con la Amministrazione nella forma di contraddittorio e la centralità del contraddittorio come principio di carattere generale, a tutela delle prerogative di difesa del privato. Non si tratta tuttavia di un aspetto comune a tutti gli ordinamenti degli Stati Membri. La codificazione del contraddittorio non è sempre presente negli ordinamenti tributari nazionali esaminati, come momento antecedente la formalizzazione dell'avviso di accertamento in cui la Amministrazione dà comunicazione dei riscontri del controllo prima della formale adozione dell'atto impositivo. L'affermazione del contraddittorio come un principio generale non è analogamente uniforme negli ordinamenti esaminati. In Francia, ad esempio è codificato dalla legge, il contraddittorio tra il contribuente e la Amministrazione è necessario a pena di invalidità dell'accertamento prima della notifica dell'avviso di accertamento qui il contraddittorio è riconosciuto nella valenza di principio generale dalla giurisprudenza, come espressione del diritto di difesa del contribuente. La giurisprudenza francese ha assunto un ruolo determinante nell'affermazione dell'obbligatorietà del contraddittorio nell'accertamento e della rilevanza del contraddittorio come principio generale, a tutela delle prerogative del privato. Il diritto di difesa del contribuente è tutelato anche nella fase istruttoria dell'accertamento, per le forme di controllo più incisive, considerando il confronto con il contribuente obbligatorio per la Amministrazione anche in questa fase dell'accertamento tributario. Nel quadro europeo l'esperienza francese è sintomatica di un rigore formale imposto agli Uffici della Amministrazione finanziaria, che implica il pieno rispetto delle regole poste dalla disciplina procedimentale, come garanzia per la tutela dei contribuenti.

Il Portogallo, il cui modello legale del procedimento tributario annovera il contraddittorio obbligatorio tra il contribuente e l'Amministrazione. Il principio di contraddittorio la cui affermazione al momento ancora non a pieno affermato in questo ordinamento, nel settore tributario, a fronte di una giurisprudenza che inizia

ora a delinearsi e per le perplessità della dottrina nella ricostruzione della valenza del dettato normativo, che tende anche ad escludere l'applicazione del contraddittorio nelle fattispecie di esercizio di potere vincolato, non avente carattere discrezionale.

La Spagna presenta una peculiare disciplina procedimentale per l'attività di controllo e accertamento tributario, regolata dalla Ley General tributaria²⁰⁶. In base alla disciplina vigente il procedimento di accertamento, che comprende l'attività di controllo e quella successiva relativa alla formazione dell'atto impositivo in cui è liquidata la maggiore imposta accertata, presenta due momenti di confronto tra contribuente e amministrazione. Il primo si trova nella fase dell'istruttoria di controllo e anticipa in questo modo la formazione dell'atto in cui sono indicati i rilievi scaturenti dal controllo. Il secondo precede l'atto impositivo di liquidazione delle maggiori imposte accertate. I due momenti di confronto si svolgono di fronte alle distinte autorità fiscali cui è demandata la gestione delle rispettive fasi procedurali.

L'Italia, anche esso legato ad una impronta formalista, in cui l'attività di accertamento ed il contenuto dell'avviso di accertamento sono vincolati alla legge. Il contraddittorio è disposto come obbligatorio per legge, a pena di invalidità, solo per talune tipologie di accertamenti in cui è utilizzata la normativa antielusiva. La giurisprudenza non riconosce al contraddittorio la valenza di principio generale, tale da costituire oggetto di garanzia a favore del contribuente in termini generali, restando legata al dettato positivo nella valutazione dei requisiti di validità dell'accertamento.

Il Regno Unito, in cui l'ordinamento permette un forte potere discrezionale alla Amministrazione Finanziaria, che non trova delle corrispondenze nell'esperienza degli altri Paesi Europei continentali. Gli Uffici agiscono nell'ambito di ampi poteri che sono conferiti dalla legge e che possono trovare come limite, nei casi più

²⁰⁶ Ley n. 58 del 17/12/2003 e dal regolamento general de la Inspeccion de los Tributos., Real decreto n. 1065 del 27/07/2007.

incisivi, la richiesta di una preventiva autorizzazione giudiziale. Il contraddittorio non costituisce un momento dell'accertamento e non è presente giurisprudenza nel settore tributario che ne evidenzia la obbligatorietà e la valenza alla stregua di principio generale. Agli ampi poteri della Amministrazione fa da contrappeso una tutela giurisdizionale anticipata rispetto al momento della notifica dell'atto di accertamento, che può essere attivata già nel corso del controllo.

Esperienze diverse sopra illustrate, evidenziano quindi sensibilità e aperture differenti verso la tutela delle prerogative del contribuente, in una attività, quella di accertamento fiscale, rivolta in primo luogo al soddisfacimento degli interessi erariali e collettivi, per la lotta contro l'evasione²⁰⁷.

La CGE, con particolare riferimento alla fase di acquisizione delle informazioni nel paese straniero, non ravvisa un pericolo di lesione in tale momento, impostazione che sembra più rispondere ad esigenze di buon funzionamento dello strumento cooperativo che non considera gli effetti pregiudizievoli a cui possono essere esposti i contribuente, soprattutto a causa della mancata armonizzazione delle procedure istruttorie e di accertamento, il diritto del contraddittorio riconosciuto in tale fase potrebbe riportare sulla stesso piano Stato e Contribuente e garantire un effettiva tutela di quest'ultimo.

Nello scambio di informazioni il diritto ad essere informato in relazione al fatto che determinati dati o notizie stanno per essere trasmessi ad un'altra autorità fiscale è strettamente funzionale al principio del contraddittorio. Se infatti al contribuente non è data comunicazione circa l'avvio di tale procedura, questi non sarà in grado di poter efficacemente opporre le sue ragioni all'amministrazione finanziaria in un momento successivo perché avrà già subito irrimediabilmente un pregiudizio²⁰⁸. E'

²⁰⁷ PICCOLO C., il contraddittorio nel diritto comunitario e nelle esperienze europee comparate, in attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa, a cura di TASSANI, aracne 2010, p. 325

²⁰⁸ CASTIGLIONE R., cooperazione fra autorità fiscali, accertamento tributario e garanzie del contribuente, in giustizia tributaria, 3/2009, p. 266.; CIPOLLA G.M., La prova, in Diritto e pratica tributaria, 2009 fasc. 3, pt. 1, pp. 545 – 612; SELICATO P., in Rassegna tributaria, 2012 fasc. 2, pp. 321 – 358; J.M. CALDERÓN, Taxpayer protection within the Exchange of information procedure between State tax administrations, in Intertax, 2000, vol. 28, issue 12, pag. 462.

ad esempio il caso della divulgazione di segreti: pur essendo non ben definito il contenuto del concetto di segreto commerciale, industriale, professionale, ecc..., è possibile affermare che il segreto è un qualcosa di solito noto ad una cerchia ristretta di persone e che se rivelato provoca un danno al contribuente. Per cui anche solo la possibilità che ciò si verifichi dovrebbe essere sufficiente a spingere le autorità fiscali coinvolte nello scambio di informazioni ad effettuare una valutazione attenta delle conseguenze dannose che potrebbero emergere dalla divulgazione di un segreto, oppure a tentare di eliminarle o, dove questo non sia possibile, a mitigarne il più possibile gli effetti negativi. La conoscenza di tali circostanze, a partire dal se una determinata notizia sia o meno coperta dal segreto commerciale, industriale, ecc., potrebbe essere possibile con una consultazione del contribuente. Le stesse considerazioni valgono in relazione a ciò che può essere inquadrato nell'area dell'ordine pubblico le cui violazioni che rilevano per il contribuente sono state limitate a quelle che comportano un conflitto intollerabile tra la cooperazione fiscale e i principi fondamentali degli ordinamenti in materia di giustizia.²⁰⁹ Il riconoscimento a favore del contribuente del diritto di contestare la trasmissione delle informazioni è l'unico modo di evitare l'utilizzo, da parte di un'altra autorità fiscale, di informazioni illegittimamente acquisite²¹⁰. L'attuale stato della procedura di scambio di informazioni, dunque, si rivela tutt'altro che soddisfacente per quanto attiene alla tutela dell'individuo. Ciò, tra l'altro appare ancora più grave in relazione a quei casi, peraltro non infrequenti, nei quali le informazioni scambiate riguardano soggetti diversi rispetto al contribuente nei confronti del quale poi serviranno per sostenere una ripresa a imposizione: è il caso, ad esempio, in cui, per verificare l'effettività e l'inerenza di una donazione a un ente esterno, dedotta poi dal contribuente in sede di dichiarazione, sia necessario attivare lo scambio di

²⁰⁹CAPOLUPO S., BORRELLI P., VINCIGUERRA L., COMPAGNONE P., le ispezioni tributarie. manuale, ipsoa, anno 2009, p.1021.

²¹⁰ Si palesa anche per il procedimento tributario, oltre che la necessità di salvaguardare l'attività istruttoria da inquinamenti altresì l'esigenza di ponderare i diversi interessi in gioco. Tuttavia come affermato da

informazioni con lo Stato di sede di detto ente, in modo da ottenere dati che non saranno comunque impiegati contro quest'ultimo. In una situazione del genere, lo scambio di informazioni riguarda un soggetto terzo rispetto al rapporto impositivo controverso e che viene di fatto privato di qualsiasi facoltà di tutela nel contesto di un procedimento al quale resterà inevitabilmente estraneo.

E' nella propria Giurisprudenza comunitaria, con la sentenza Sopropè, la Corte UE dà una risposta positiva alla possibilità di un rinvio pregiudiziale da parte del giudice nazionale per violazione del principio generale del diritto di difesa procedimentale. Le aperture garantiste che iniziano ad essere presenti negli anni recenti nella Giurisprudenza UE, anche nel settore tributario, riguardo all'affermazione del principio generale di contraddittorio procedimentale sottolineano la necessità di una ponderazione, da parte delle istituzioni, di scelte normative coerenti rispetto all'evoluzione del diritto comunitario. Il primato, la diretta applicabilità, la tutela giudiziaria del diritto comunitario potrebbero condurre verso la esperibilità di azioni giudiziali di annullamento dei provvedimenti amministrativi nazionali per violazione del principio di contraddittorio. Avvallando questo orientamento²¹¹ potrebbero essere suscettibili di azioni di annullamento gli accertamenti delle amministrazioni finanziarie nazionali, negli ambiti impositivi devoluti alla competenza comunitaria, quando non è rispettata la regola del contraddittorio endoprocedimentale.

²¹¹ PICCOLO C., Il contraddittorio nel diritto comunitario e nelle esperienze europee comparate, p.221, a cura di TASSANI T., Aracne, 2010, P.221..

CONCLUSIONI

La cooperazione coinvolge una serie di interessi statuali che vengono di volta in volta presi in considerazione dalle norme che la disciplinano: l'interesse alla corretta applicazione delle norme aziendali, l'esigenza di tutelare le peculiarità di ciascun sistema giuridico nazionale con particolare riferimento ai principi costituzionalmente protetti, l'esigenza di tutelare l'economia nazionale, escludendo quelle comunicazioni che possono agevolare la concorrenza straniera, l'interesse ad un efficiente utilizzo delle risorse limitando l'impiego a quelle situazioni che effettivamente lo giustificano. Ma coinvolti sono anche gli interessi propri dei contribuenti: l'interesse ad evitare una ingiusta doppia imposizione, l'interesse alla corretta acquisizione delle informazioni ed alla loro riservatezza, l'interesse a non scambiare le informazioni che possono alterare la libera concorrenza e infine l'interesse a forme di tutela che consentono un'efficace reazione avverso l'acquisizione di informazioni non conforme alla legge o finalizzata al perseguimento di scopi illegittimi.

La tutela del contribuente nell'ambito di un procedimento di cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale richiama il tema e le norme interne sull'esercizio dei poteri istruttori da parte dell'amministrazione finanziaria, ed in particolare i limiti all'esercizio di tali poteri ed il regime dei vizi dell'atto impositivo emanato in base alle informazioni scambiate. La loro attitudine a ledere la sfera di libertà dei privati richiede nel nostro ordinamento, così come avviene negli altri Stati, un equilibrato bilanciamento tra garanzie dei singoli contribuenti e interesse pubblico alla attuazione degli istituti fiscali.

Se all'interno di un singolo ordinamento tale composizione di interessi trova una sintesi nei principi Costituzionali e si ispira alla "piena ed equilibrata operatività del sistema fiscale dello Stato che, attraverso i suoi organi, interviene appunto nella sfera delle libertà e della riservatezza individuale", differente è l'assetto che si determina "quando i poteri di controllo ed accertamento sono esercitati

dall'amministrazione finanziaria di uno Stato ai fini dello scambio di informazioni ed in particolare quando tale esercizio è attivato proprio dalla richiesta di un altro Stato, al fine della corretta attuazione di un altro sistema fiscale.

Pur volendo giustificare la compressione dei diritti del singolo nell'ambito di una attività istruttoria finalizzata allo scambio di informazioni attraverso una rilettura del concetto stesso di fiscalità che si collochi in una prospettiva sovranazionale, ed una corrispondente configurazione dell'interesse fiscale non più limitato alla attuazione dei singoli sistemi tributari, deve essere ricercato un adeguato supporto normativo, ed in questa prospettiva è certamente preferibile, rispetto agli accordi bilaterali, lo strumento delle convenzioni plurilaterali, ovvero il ricorso ad atti normativi dell'Unione europea.

Differente deve essere anche l'approccio all'istituto della cooperazione internazionale, non più concepito solo in funzione degli interessi degli Stati e dei loro rapporti istituzionali, ma che valorizzi e tenga in considerazione gli interessi e i diritti dei singoli contribuenti, contrapposti a quelli degli Stati, coinvolti nella raccolta e nello scambio delle informazioni fiscalmente rilevanti. Non possono, infatti, ritenersi sufficienti a garantire la composizione di tali conflitti, rimedi di carattere generico che non attribuiscano al privato una facoltà di attivare azioni dirette a rendere effettiva la tutela.

Se l'ordinamento interno, come nel caso dell'Italia, subordina la tutela del contribuente sottoposto ad indagini fiscali alla emanazione di un atto impositivo nei suoi confronti, impugnando il quale può essere lamentata la lesione dei propri diritti in seguito alle attività istruttorie poste in essere, non è accettabile una totale assenza di rimedi amministrativi o giurisdizionali a disposizione del soggetto che subisce una indagine finalizzata all'acquisizione di dati da trasmettere ad una autorità fiscale straniera. È nella fase delle indagini che la normativa interna, per sopperire alle carenze di quella europea o internazionale-convenzionale, dovrebbe proteggere i diritti dei privati nei confronti dell'Autorità pubblica, privilegiando una

azione tendente a precludere l'acquisizione delle informazioni in modo illegittimo, prima ancora che si ponga il problema di bloccare l'eventuale invio delle informazioni, se illegittimamente acquisite all'estero, ovvero definendo in modo più esplicito un "divieto, in capo agli Stati membri, di chiedere informazioni che la propria legislazione o la propria prassi amministrativa non consenta loro di ottenere".

Le norme europee che stabiliscono limiti di vario genere alla cooperazione amministrativa internazionale nel settore fiscale, sono configurate come deroghe facoltative all'obbligo di trasmissione delle informazioni. In altri termini non viene sancito un divieto dello scambio di informazioni, ma una semplice facoltà per lo Stato richiesto di non trasmettere e non acquisire le informazioni ove ricorrano i presupposti normativamente previsti.

Dal punto di vista della tutela dei contribuenti, non sono riscontrabili nella disciplina europea della cooperazione amministrativa nel settore fiscale, regole la cui violazione possa essere lamentata dal privato direttamente nei confronti del giudice nazionale. Tale possibilità è stata esclusa con riferimento alle condizioni della cooperazione, e anche con riferimento agli aspetti formali della procedura di cooperazione tra le "Autorità competenti" degli Stati.

Dal breve excursus che precede emerge uno degli aspetti maggiormente critici in relazione alla disciplina dello scambio di informazioni ed è quello che concerne la tutela del contribuente al quale la procedura si riferisce. Poiché gli Stati coinvolti vanno a raccogliere e scambiarsi dati relativi a ciascun singolo contribuente al fine di sottoporlo ad imposizione appare evidente come a questo dovrebbero essere riconosciuti diritti di informativa e di intervento nel corso della procedura. Nessuno dei testi normativi, per lo più di fonte UE, esaminati nel presente elaborato presta attenzione alla questione, eccezion fatta per il considerando 28, della nuova direttiva che disciplina la cooperazione fiscale, infatti in esso viene sancito l'obbligo di rispettare, nell'attuazione della direttiva, i diritti fondamentali nonché i principi

riconosciuti in particolare dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea. Questa enunciazione sostiene l'orientamento secondo il quale i diritti che sono riconosciuti all'individuo nell'ambito della CEDU e della Carta dei Diritti fondamentali dell'Unione Europea devono essere riconosciuti anche quando l'individuo assuma le vesti di contribuente. Si tratta di diritti che spettano a ciascuno in quanto tale e non possono venire circoscritti nel caso in cui si debba farli valere nei confronti di un soggetto pubblico portatore di un interesse proprio della collettività²¹². E' stato in particolare valorizzato il diritto del contribuente ad una tutela effettiva, sia nel corso della procedura amministrativa finalizzata all'accertamento del debito tributario, sia nel corso del giudizio originato dall'impugnazione dell'atto accertamento. Tuttavia la prassi evidenzia come, di regola, tale procedura si svolge esclusivamente tra gli Stati e non prevede un coinvolgimento nell'individuo. Questi infatti non riceve informazione dell'avvio dello scambio di informazione tra i due stati, né può quindi tutelarsi in via preventiva, cioè prima che le informazioni vengano trasmesse allo Stato richiedente. Di fatto il contribuente può venire a conoscenza dello scambio di informazioni solo dopo che questo si è concluso ed al momento in cui lo Stato richiedente formula nei suoi confronti la pretesa fondata sulle risultanze di detto scambio. Ciò pone due rilevanti problemi. Il primo concerne il fatto che il primo momento in cui l'individuo può esercitare il proprio diritto di difesa si colloca in una fase molto avanzata, nella quale la pretesa è già stata formulata e, dunque, i margini di tutela sono estremamente ristretti. Il secondo riguarda poi l'impossibilità per il contribuente di avere accesso a tutti i documenti oggetto di scambio, dal momento che potrà al più

²¹² L'attenzione degli studiosi del diritto tributario alla materia dei diritti fondamentali dei contribuenti, anche di fonte sovranazionale, sta via via crescendo. Le ragioni di ciò sono ascrivibili, *in apicibus*, a due fattori. Il primo è dato dal rapporto esistente, sin dalla notte dei tempi, tra fiscalità e libertà, e quindi dall'esigenza di una continua ricerca di quel «delicato punto di equilibrio» tra il soddisfacimento delle esigenze di contribuzione alle spese pubbliche e di solidarietà sociale, da una parte, e i diritti dell'individuo, dall'altra; punto di equilibrio variabile sia nel tempo, a causa della mutazione delle circostanze culturali, economiche, politiche e del quadro giuridico. A ciò si aggiunge la specificità dei sistemi tributari, riscontrabile a livello internazionale, nel subire spinte evolutive non necessariamente coerenti con quelle del sistema giuridico nel suo complesso.

visionare quella parte degli stessi impiegata dall'amministrazione finanziaria per corroborare l'atto impositivo. L'attuale stato della procedura di scambio di informazioni, dunque, si rivela tutt'altro che soddisfacente per quanto attiene alla tutela dell'individuo.

Le procedure nazionali e i poteri nazionali d'indagine vanno messi al servizio del buon funzionamento del mercato interno, queste non possono sottrarsi al rispetto dei diritti fondamentali che animano e tutelano il mercato interno, che devono essere riconosciuti e rispettati dalle procedure nazionali che danno attuazione alle disposizioni UE in materia di cooperazione tra Stati Membri. Ciò anche quando i propri ordinamenti non lo prevedano gli Stati Nazionali devono assicurare che il contribuente, sul conto del quale l'amministrazione estera sia richiesta di procedere all'acquisizione di informazioni, sia informato e che possa partecipare all'indagine o possa contestare l'informazione o il documento prima che venga trasmessa all'amministrazione richiedente. L'osservanza dei diritti fondamentali è un patrimonio acquisito a cui si ispirano le istituzioni sovranazionali UE e a cui si devono conformare gli Stati anche quando questi operano in fattispecie a dimensione transnazionale.

Ritengo pertanto, che anche in tema di prove illecitamente acquisite, per il tramite dello scambio di informazioni, sia necessario assumere un approccio interpretativo fermo e che porti a precluderne decisamente l'utilizzabilità nel processo tributario. Infatti se anche fossero da considerarsi indispensabili per l'accertamento della imposta, nel bilanciamento tra interesse fiscale alla limitazione della integrità patrimoniale in forza dei doveri di solidarietà tributaria e di capacità contributiva e diritti di libertà dei soggetti coinvolti nel processo, il diritto di libertà deve prevalere sull'interesse fiscale. Ne segue che se l'amministrazione finanziaria produce in giudizio un mezzo di prova illecito, il giudice dovrà dichiararlo inammissibile, e nel caso non lo faccia, la sentenza risulterà irrimediabilmente viziata da nullità. Infatti il giudice tributario deve svolgere la necessaria valutazione in merito al motivo di

ricorso avente ad oggetto l'ammissibilità della specifica produzione documentale e trarne le conseguenti conclusioni in termini di legittimità dell'atto qualora l'amministrazione finanziaria non sia in grado di provare la legittima acquisizione della stessa o risulti che la stessa è stata illecitamente acquisita. Se la documentazione è stata illecitamente confezionata nella fase preprocessuale, non poteva nemmeno essere prodotta in giudizio e pertanto, ancor prima che inutilizzabile, è inammissibile.

Il futuro prossimo vedrà ancora permanere le difficoltà a conciliare il buon funzionamento del mercato interno e la neutralità fiscale delle scelte transnazionali degli operatori con il carattere, ancora nazionale, delle amministrazioni e delle relative procedure di controllo e di accertamento e dei relativi titoli di riscossione. Lo sforzo comunitario recente è tutto orientato a promuovere la collaborazione tra amministrazioni con l'obiettivo che permane "comunitario" corrispondente al buon funzionamento del mercato interno e alla neutralità delle relative posizioni fiscali transfrontaliere. Resta invece lontana dagli obiettivi comunitari l'armonizzazione delle procedure ed estranea, formalmente, la posizione del contribuente. Sostanzialmente però si possono rintracciare nelle Carte Europee, che garantiscono i diritti fondamentali dell'uomo, e nelle interpretazioni di esse fornite dalle Corti Europee alcuni diritti in grado di garantire un minimo di tutela al contribuente coinvolto in uno scambio di informazione anche se dall'esame delle disposizioni in argomento nonché delle sentenze delle Corti Europee, che ne hanno fornito un'interpretazione, queste tutele paiono circoscritte a fattispecie estremamente specifiche. Una spinta verso una maggior tutela del contribuente potrebbe rintracciarsi nell'elaborazione di principi da parte della Giurisprudenza europea, che come già avvenuto in passato, grazie al rapporto costante di osmosi che si realizza, tra giudice comunitario e i giudici nazionali attraverso il rinvio pregiudiziale, ex art. 265 TFUE, ha rappresentato un elemento fondamentale per l'affermazione di alcuni principi all'interno degli ordinamenti degli Stati Membri come è avvenuto ad

esempio per il principio di proporzionalità. E' necessario quindi un sforzo interpretativo da parte della CGE, che al momento non pare prossimo, alla luce delle recente sentenza²¹³ con cui di fatto la Corte ha rimandato, per qualsiasi forma di protezione del contribuente, coinvolto in uno scambio di informazioni, alle tutele predisposte dall'ordinamento dello Stato ricevente le informazioni. Le istanze, da parte di alcune istituzioni UE, degli operatori che operano nel settore fiscale, della dottrina sono sempre più frequenti, e mirano ad una soluzione normativa a livello Europeo che disciplini la materia dei diritti dei contribuenti. E' certo un obiettivo prematuro o forse visionario ma del resto è la stessa storia dell'Unione Europea che ci ha insegnato che tutto è possibile.

²¹³ Sentenza CGE, C-276/12, del 22/10/2013.

BIBLIOGRAFIA

ADONNINO P., Considerazione in tema di ruling internazionale, rivista di diritto tributario, 2004, 3, p. 57 e ss.

AUJEAN M., Savings Taxation: Is Automatic Exchange of Information Becoming a Panacea?, Ec TAX REVIEW, 1/2010, P.2.

AGOSTINELLI P., Il riesame dell'accertamento nella disciplina dei tributi doganali: appunti e riflessioni intorno ad un diverso modo di concepire l'autotutela amministrativa sopra atti impositivi illegittimi, in Riv. dir. trib. 2000, 10, p. 923 e ss.

AMATUCCI F., Onere della prova e limitazioni allo scambio di informazioni in materia fiscale, in rivista di diritto tributario internazionale 2009, 1-2, p.123 e ss.

ARDITO F., La cooperazione internazionale in materia tributaria, ed. Cedam 2007, 350 p.

ARLOTTA A., La tutela dei diritti dell'uomo a seguito dell'entrata in vigore del trattato di Lisbona: rapporti tra normativa interna cedu, in Giur. Merito 2011, 2, p. 525 e ss.,

ARMELLA S. e UGOLINI L., il regolare scambio di informazioni tra stati può sanare l'illegittimità originaria della lista Falciani?, corriere tributario, 42/2012, p. 3258

BAGNARDI B., Le modifiche alla direttiva 77/799 sullo scambio d'informazioni tra gli stati membri dell'unione europea, indiritto e pratica tributaria internazionale 2004, p. 605

BALSAMO A., la collaborazione attiva dei professionisti per la lotta al riciclaggio: punti fermi e problemi aperti dopo l'intervento della corte di giustizia europea, Cass. pen. 2008, 2, p. 803 e ss.

BARASSI M., La normativa vigente, in rivista di diritto tributario internazionale 2009, 1-2, p.105.

BASILAVECCHIA MASSIMO, la tutela della riservatezza nelle indagini tributarie, in Corriere Tributario 2009, 44, p. 3577 e ss.

BIZIOLI G., Potestà tributaria statale, competenza tributaria della Comunità Europea e ... competenza tributaria della Corte di giustizia: il caso Saint-Gobain, in Riv. dir. trib. 2000, 10, p.179 e ss.

BORIA P., Diritto Tributario Europeo, giuffrè editore 2010,

BOZZA N., I principi e la tutela del contribuente nell'Abgabenordnung e le esperienze pratiche, in Riv.ista diritto tributario 2001, 4, p.505 e ss.

BUCCISANO A., Cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale, in Rivista di Diritto Tributario, fasc.7-8, 2012, pag. 669

CALDERON J.M., Taxpayer protection within the exchange of information procedure between State tax administration, in Intertax, vol. 28, n. 2/2000, 462 p.

CALIFANO C., Principi comuni e procedimento tributario: dalle tradizioni giuridiche nazionali alle garanzie del contribuente, in rivista diritto finanziario 2004, 9, p. 993 e ss.

CAPOLUPO S., Nuove regole sullo scambio di informazione e sulla cooperazione internazionale, corriere tributario 2010, 12, p. 974 e ss.

CAPOLUPO S., Le ispezioni tributarie, Ipsoa 2009, cap. XIV e cap. XV La cooperazione amministrativa.

CAPOLUPO S., indagini tributarie e indagini penali, Corriere Tributario, 44 / 2009, p. 3609

CAPOLUPO S. Segreto professionale: limiti e tutela giurisdizionale, in fisco 2010, 39, p.6313 e ss.

CARINCI A., rivista novità fiscali, SUSPI, "Lista Falciani" e tutela del contribuente: utilizzabilità vs. attendibilità dei relativi dati da parte dell'Autorità fiscale italiana, N. 1 2012, P. 12;ù

CARINCI A., La questione fiscale nella costituzione europea, tra occasioni mancate e prospettive per il contribuente, in Rassegna Tributaria 2005, 2, p. 543 e succ.

CASARSA M., La disciplina del diritto di accesso ai documenti amministrativi in ambito tributario, reperibile sul sito: www.fiscooggi.it, pubblicato il giorno 28/09/2006.

CASTIGLIONE R., cooperazione fra autorità fiscali, accertamento tributario e

garanzie del contribuente, in *Giustizia Tributaria* 2009, 3, p.258 e ss.

CARINCI A., *elusione tributaria, abuso del diritto e applicazione delle sanzioni amministrative*, in *diritto e pratica tributaria*, 2012, fasc. 4 pag. 785 - 796

CARTABIA M., *Il trattato di Lisbona*, in *giornale diritto amministrativo* 2010, 3, p. 221 e ss.

CHAN S. Y.S., CHEUNG D., BRIAN A., *Taxpayer's Rights Under the liberalization of Tax Informatio Provisions in Hong Kong*, *Internationa Tax Journal*, july-august 2011, p.13.

CIARCIA R., *l'utilizzo, nel procedimento e nel processo tributario, delle risultanze probatorie ed istruttorie penali*, *Diritto e Pratica Tributaria*, 4 / 2013, p. 831

CICIRIELLO. M.C. *Il *principio di proporzionalità nel diritto comunitario / Maria - Napoli : Editoriale scientifica, 1999!. - VII, 238*

COMELLI A., *Autorizzazione agli accessi domiciliari, inviolabilità del domicilio e vizi degli atti istruttori*, in *GT-rivista di Giurisprudenza Tributaria* 2005, 4, p. 375 e ss.

CONTRINO A., *sui rapporti fra le discipline interna e convenzionale del credito per le imposte estere*, in *rivista dir. Trib.* 2007, fasc. 11, p. 1007 e ss.

CRISTIANO V., BANCALARI M., *assistenza transfrontaliera per il recupero delle imposte: la posizione del consiglio UE*, *Fiscalità Internazionale* 2010, 2, p. 131 e ss.

DARRIEUTORT J.P., *le renforcement du principe du contradictoire*, in *Droit fiscal* 2005, 12.

DE LUCIA L., *Autorizzazioni transnazionali e cooperazione amministrativa nell'ordinamento europeo*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.* 2010, 3-4, p.759 e ss.

DE MITA E., *interesse fiscale e tutela del contribuente*, Giuffrè editore 2006, 659 p.

DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, giuffrè editore 2010, 370 p.

DEL FEDERICO L., *scambio di informazioni fra Autorità Fiscali e tutela del contribuente: profili internazionalistici, comunitari ed interni*, *rivista di diritto internazionale*, anno 2010 fasc. n.1, p.221.

DI PIETRO A. e TASSANI T., *I principi Europei del diritto tributario*, CEDAM, 2013, 393 p.

DI PIETRO A., il consenso all'imposizione e la sua legge in Rassegna tributaria, 2012, fasc. 1 pag. 11 – 51.

DI PIETRO A., La tutela europea ed internazionale del contribuente nell'accertamento tributario, Ed. Cedam, anno 2009, 181 p. 393.

DI PIETRO A., Per una costituzione fiscale europea,(Atti del convegno tenutosi all'Università di Bologna nel 2005), Padova : CEDAM, 2008. - 465 p.

DI PIETRO A., Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea : l'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione, stampa 2003 (Scuola di polizia tributaria della Guardia di finanza) II ed., in particolare parte III :Scambio di informazioni tra garanzia di armonizzazione e limiti all'attività nazionale di controllo.

ERGEC R., Taxation and Property Rights under the European Convention on Human Rights, Intertax, vol. 39, p. 2.

ESCAUT N., Assistance fiscale internationale: la clause de secret d'une convention bilatérale ne peut faire obstacle au principe du contradictoire, Revue du Droit fiscal 2011, 18, p. 343 e ss.

ESPINOSA DEL PRADO M., NOCETE CORREA F.J., El intercambio de informacìon Tributaria: entre la diversidad normativa, la imorecisiòn conceptual y la pluralidad de interese, in crònica tributaria 2011, 139 , p. 139 e ss.

ESPINOSA DEL PRADO M., NOCETE CORREA F.J., El intercambio de informacìon Tributaria en el derecho internacional europeo y espanol, Istituto de Estudio Fiscales, doc. n. 6 del 2011.

FABBROCINI P., cooperazione tra amministrazioni finanziarie e scambi di informazioni, rivista online scuola superiore dell'economia e delle finanze, anno VII, n. gennaio-marzo 2010, reperibile al seguente indirizzo internet: <http://rivista.ssef.it>

FANTOZZI A., Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari, in rivista diritto tributario 2011, 2, p. 137 e ss.

FERLAZZO NATOLI L., INGRAO G., Lo statuto dei diritti del contribuente nella recente giurisprudenza della cassazione, in Rassegna Tributaria 2005, 4, p. 1275 e ss.

FERRARI C. E TORTORELLI M., Omessa attivazione del contraddittorio, Violazione dei principi comunitari e costituzionali, in Il fisco 2010, 23, p. 3600 e ss.

FORNARI G., La protezione legale del contribuente, in *il fisco* 1999, 23, p. 7682.

FRANSONI G., “Indagini finanziarie”, diritto alla riservatezza e garanzie “procedimentali”, in *corriere tributario* 2009, 44, p. 3587 e ss.

GAFFURI A. M., I limiti allo scambio di informazioni nelle indagini fiscali, in *Fiscalità Internazionale* 2004, 5, p. 413 e ss.

GANGEMI B., general report , *cahiers de droit fiscal*, vol. LXXVB ANNO 1990, p. 19.

GARBARINO C., *Manuale di tassazione internazionale*, Wolters Kluwer italia, 2008 II ed., p.223 a p. 251.

GARRONE M., il ruolo della buona fede e della correttezza nei rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria, in *diritto pratica tributaria* 2008, p. 956 e ss.

GIRINO F., Il problema dell’evasione fiscale mediante dati trafugati, *rivista novità fiscali*, 6/2013, p. 3.

GLENDI C. e UCKMAR, La concentrazione della riscossione nell’accertamento, Cedam, 2011, 733 p.

GONZALES M.M.P., la asistencia mutua para el cobro de créditos entre estados miembros de la unión europea, *nueva fiscalidad* 2008, 5, p. 81 e ss.

GRAO R., a tax administration for a considered action at the crossroads of time, *Instituto de Estudios Fiscales*, doc. N.3/02.

GREGGI M., giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell’applicazione della cedua (il caso jussila) in *Rassegna tributaria*, 2007, fasc. 1 pag. 228 - 258

GREGGI M., Dall’interesse fiscale al principio di non discriminazione nella convenzione per la salvaguardia dei diritti dell’uomo e delle libertà fondamentali, in *riv. Dir. Sc. Fin.*, vol. 60, n. 3/2001, p.412.

GROSCLAUDE J., MARCHESSOU P., *diritto tributario francese*, ed. Giuffrè 2006, 621 p.

JURANVILLE I., LE MENTEC F. e autori vari, La nouvelle coopération fiscale internationale, in *rivista Droit fiscal* 2010, 42, p. 531.

LAFARGE F., EU implementation through administrative cooperation between

Membere states, in Rivista di diritto pubbl. comunit. 2010, 1, p. 119.

LANG M., PISTONE P., SCHUCH J. E STARINGER C., Procedural rules in tax law in the context of european union and domestic law, ed. Walters Kluwer 2010, 699 p.

LA ROSA S., I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela, in Riv. Dir. Trib. 2008, 10, p.803 e ss.

LA ROSA S., Istruttoria e poteri dell'ente impositore, in Riv. dir. Trib. 2009, 06, p. 523 e ss.

LUPI R., quali controlli fiscali al di fuori del territorio statale?, in corriere tributario 2009, 44, p. 3596 e .ss

MARCHESE S., Attività istruttorie dell'amministrazione finanziaria e diritti fondamentali europei dei contribuenti, Diritto Pratica Tributaria 2013, p. 493

MARCHESE S., Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il trattato di Lisbona, diritto e Pratica Tributaria, 2 / 2012, p. 241

MARCHESELLI A., Contraddittorio e procedimento tributario, un passo indietro e due avanti, in Corriere Tributario 2011, 5, p. 376 e ss.

MARCHESELLI A., Il diritto al contraddittorio nella procedura doganale, in Corriere Tributario 2010, 34, p. 2812 e ss.

MARCHESELLI A., L'indefettibilità del contraddittorio tra i principi interni e comunitari, in Corriere Tributario 2010, p. 1776 e ss.

MARCHESELLI A., Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario, in Rivista di giurisprudenza 2009, 3, p. 203 e ss.

MARELLO E., segreto professionale e segreto difensivo nell'accertamento tributario, in rassegna tributaria 2011, 2, p. 280 e ss.

MARIN FERNANDEZ F., tassazione dei non residenti: tra scambio d'informazione e principio di proporzionalità, in Rassegna tributaria, 2008, fasc. 2 pag. 541 – 557.

MARINO G. La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà, in Rassegna Tributaria 2010, 2, p. 433 e ss.

MARINO G., paradisi e paradossi fiscali, ed. Egea anno 2009.

MARINO G., indagini tributarie e cooperazione internazionale, in *corriere tributario* 2009, 44, p. 3600 e ss.

MARSAUDON, A, «La justice civile sonne le glas de l'aventure des fichiers volés HSBC», in *www.etudes-fiscales-internationales.com*.

MARTELLA M., Orientamenti giurisprudenziali in tema di acquisizione di prove nella fase istruttoria del procedimento di accertamento tributario, in *riv. dir.trib.* 2002, 11, p. 1161 e ss.

MARTINICO G., Il trattamento nazionale dei diritti europei: cedu e diritto comunitario nell'applicazione dei giudici nazionali, *Riv. Trim. dir. Pubbl.* 2010, 3, p. 691 e ss.

MASSINO R., La cooperazione internazionale in materia fiscale, *riv. Dir. Trib. int.* 2009, 1-2, p. 205 e ss.

MASTELLONE P., Primi orientamenti giurisprudenziali sul caso Liechtenstein: scambio di informazioni, onere della prova e garanzie del contribuente, *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, 2011 n. 13 2011, 499.

MASTROIACOVO V., Il controllo, l'accertamento e la riscossione dei crediti derivanti da transazioni telematiche, in *riv.dir. Trib.* 2004, 2, p. 23.

MASTROIANNI R., il contributo della carta europea alla tutela dei diritti fondamentali nell'ordinamento comunitario, *Cass. pen.* 2002, 01, P.1873 e ss.

MAUBLANC J.P., Le non-respect des conditions de forme d'une demande d'assistance internationale au recouvrement est sans incidence sur la validité de cette demande, *Droit fiscal* n° 12, 24 Mars 2005.

MELIS G., Vincoli internazionali e norma tributaria interna, *Riv. dir. Trib* 2004, 10, p. 1083 e ss.

MEEUS, VAN BRUSTEM, la motivation formelle en matière fiscale des actes préparatoires à l'établissement de l'impôt au recouvrement de l'impôt, in *revue Generale du Contentieux*, 2005/1 p.5

MELIS G., PERSIANI A., Riscossione coattiva e Convenzioni europea dei diritti dell'uomo: alcune riflessioni, in *rassegna tributaria* 2011, 4, p. 901 e ss.

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. e Prat. Trib.* 2010,2, p. 273 e ss.

MEOLI M., I limiti alla tutela del segreto professionale, in *Fisco* 2010, 32, p. 5152 e ss.

MICCINESI M., I principi comunitari nell'esperienza del giudice tributario la cooperazione europea della giurisprudenza nazionale nella applicazione del diritto comunitario, in *Diritto Pratica Tributaria*, 2013, p. 853 e ss.

MICHELACCI M., IROLLO D., Sempre utilizzabili ai fini dell'accertamento tributario le prove irrualmente acquisite, in *fiscalitax* 2010, 4, p. 509 e ss.

MONDINI A., coerenza fiscale e principio di proporzionalità: crisi del sistema o dell'armonizzazione?, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2007, fasc. 3 pag. 52 – 79.

MONTI A., Poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nello scambio di informazioni e principio di "reciprocità", in *fiscalità Internazionale* 2010, 2, p. 149 e ss.

MULA A., nuovi spunti di riflessione sul problema della tutela all'estero del credito tributario dello stato, *Riv. dir. trib.* 2003, 11, p.1011

MULA A., a proposito di una recente pronuncia in tema di assistenza internazionale nella riscossione dei crediti tributari, *rivista di diritto tributario* 2006, fasc. 12 pag. 851 - 862 .

MULEO S., illegittimità derivata degli atti impositivi, *Rassegna Tributaria*, 4 / 2012, p. 1007.

MULEO S., Ispezioni e sequestri alla luce della giurisprudenza della corte di Strasburgo, in *Corriere Tributario* 2009, 10, p. 762 e ss.

MULEO S., L'applicazione dell'art. 6 Cedu anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nel caso *Ravon e altri c. Francia* e le ricadute sullo schema processuale vigente, in *Riv. dir. Trib.* 2008, 7-8, p. 198 e ss.

NUZZOLO A., L'opponibilità del segreto bancario nell'accertamento transnazionale dei redditi, in *Fisco* 2005, 32, p. 4976 e ss.

OBERSON X., La nouvelle coopération fiscale internationale, in *Droit fiscal* 2010, 21, 531.

PERRONE L., Diritto tributario e Convenzione europea dei diritti dell'uomo, in *rassegna tributaria* 2007, 3, p. 675 e ss.

PERRONE L., la disciplina del procedimento tributario nello Statuto del contribuente, in rassegna tributaria 2011, 3, p. 563 e ss.

PERSANO F., la cooperazione internazionale nello scambio di informazioni il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria, ed. Giappichelli anno 2006, 201 p.

PETRILLO G., L'utilizzabilità di elementi probatori acquisiti in violazione delle regole dell'accertamento tributario in una recente evoluzione della giurisprudenza della cassazione, Giur. Merito 2002, 6, p. 1449 e ss.

POGGIOLI M., le controversie giudiziali generate dalla riscossione in Italia di crediti tributari formati all'estero ed il riparto di giurisdizione affermato dalle sezioni unite della Corte di Cassazione, rivista diritto trib. 2007, 3, p. 119.

POGGIOLI M., Applicabilità della disciplina comunitaria di assistenza alla riscossione ai crediti tributari sorti antecedentemente all'entrata in vigore della direttiva 76/308/CEE, in rassegna tributaria 2005, 1, p. 345

PRESUTTI A., leggi sulle rogatorie internazionali e inutilizzabilità della prova, riv. it. proc. Pen. 2003, 04, p. 1164 e ss.

RIZZARDI R., lo scambio di informazioni fiscali nella prospettiva del nuovo quadro rw, Corriere Tributario, 1 / 2014, p. 68

ROSAS A. E KAILA H., Dottrina L'application de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne par la Cour de justice: un premier bilan, Dir. Un. Eur. 2011, 01, p.1 e ss.

ROMANO R., la cooperazione tra l'Olaf e la Guardia di Finanza: nuove prospettive, in rivista della Guardia di Finanza 2007, 1, p. 13 e ss.

ROCHA S.A., Exchange of Tax-Related Information by Brazil, Intertax, Volume 40, Issue 8/9 anno 2012, P. 497.

RUCHELMAN S e SHAPIRO S., exchange of information, Intertax 2002, vol. 30, p. 408.

SACCHETTO C., Principi di diritto tributario europeo e internazionale, Giappichelli editore, anno 2011, p.

SACCHETTO C., lo scambio di informazioni in materia fiscale. Collegamenti con il procedimento penale. L'approccio italiano, in rivista di diritto tributario internazionale 2009, 1-2, p.89.

SACCHETTO C., la cooperazione fiscale internazionale. In particolare, lo scambio di informazioni nel contrasto all'evasione, in rivista della Guardia di Finanza 2008, 2, p. 206 e ss.

SALERNO F., La garanzia costituzionale della convenzione europea dei diritti dell'uomo, in rivista di diritto internazionale 2010, 3, p. 637 e ss.

SALVATO L., Il rapporto tra norme interne, diritto dell'UE e disposizioni della cedu: il punto sulla giurisprudenza, in corriere giuridico 2011, 3, p. 333 e ss.

SANDULLI A., La proporzionalità dell'azione amministrativa, Cedam 1998, p. 323.

SAPONARO F., scambio di informazioni fiscali nell'Unione Europea, ed. scientifica Tangram 2012, p. 189 .

SAPONARO F., Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale, in Rass. Tributaria 2005, 2, p. 453 e ss.

SCARLATA G., Prove illecitamente acquisite: sembra un ripens, inamento, ma è un 'obiter dictum': Cassazione 16 giugno 2006, n. 2006, n. 14055, in dialoghi di diritto tributario 2011, 1, 31.

SCARLATA G., Vizi dell'istruttoria e inutilizzabilità delle prove: si rafforza l'illegittimità derivata, in Dialoghi di diritto tributario 2004, fasc.1.

SCHENK-GEERS T., International exchange of information and the protection of taxpayer, ed. Kluwer Law International 2009, the Netherlands, 317 p.

ROMAN S., Recent Development in Exchange of Information within the EU for Tax Matters, Ec tax review, 2/2013,66.

SELICATO P., Il modello di convenzione OCSE del 2002 in materia di scambio di informazioni: alla ricerca della reciprocità nei trattati in materia di cooperazione fiscale, rivista di diritto tributario internazionale, anno 2004 fasc.n.1, p.11.

Servidio S., Lista Falciani: la controversa utilizzazione delle informazioni acquisite illegalmente all'estero

SOZZI C., Spazio giudiziario europeo e collaborazione alla riscossione dei crediti tributari, in riv.diritto tributario 2006, 3, p.217 ess.

SONCINI C., Aspetti problematici nello scambio di informazioni: la tutela della privacy e le notifiche all'estero, in rivista di diritto tributario internazionale 2009, 1-2, p. 139 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, *INTERTAX*, Volume 40, Issue 10 © 2012 Kluwer Law International BV, The Netherlands.

SPIES K., Influence of International Mutual Assistance on EU Tax Law, *Intertax*, vol. 40 anno 2012, p. 518.

SUCCIO R., Cooperazione internazionale e scambi d'informazioni tra amministrazioni finanziarie: alcune considerazioni, *dir.prat.trib.* 2001,1.

TAGLAFERRO F., TAGLAFERRO L., Lo statuto dei diritti del contribuente oltre oceano, in *il fisco* 2002, 40, p. 6341.

TASSANI T., Attuazione del tributo e diritti del contribuente in europa, *Aracne*, 2009, 325 p.

TERRA B. e WATTEL J., *European tax law*, ed. Wolters Kluwer 2008, 458 p.

TIZZANO N., Les Cours européennes et l'adhésion de l'Union à la CEDH, *Dir. Un. Eur.* 2011, 01, 29.

TOMA G. D., La frode carosello nell'Iva. Parte seconda risvolti tributari, *Diritto pratica tributaria* 2010, 6, p. 1381 e ss.

TOMASSINI 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-rivista di Giurisprudenza Tributaria* 2010, 9, p. 759 e ss.

TURINA A., I recenti sviluppi internazionali in materia di scambio di informazioni, in *Fiscalità Internazionale* 2010, 2, p. 155.

UCKMAR e TUNDO, *ispezioni e verifiche tributarie*, ed. Cedam anno 2005, p.

VALENTE P., tax information exchange agreements-disposizioni ocse sulla scambio di informazioni con paradisi fiscali, *il fisco* anno 2009 fasc. n.1,p.35

VALENTE P., Lo scambio di informazioni su richiesta nella fonti comunitarie, in *Fisco* 2010, 31, p. 4987 e ss.

VALENTE P., Lo scambio di informazioni spontaneo nelle fonti internazionali e sovranazionali, in *FISCO* 2010, 32, p. 5170 e ss.

VALENTE P., Le verifiche fiscali congiunte secondo il Rapporto del Forum on Tax

Administration dell'OCSE, in *Fisco*, 2010, 36, p. 5847 e ss.

VALENTE P., convenzione Italia-Usa. Rassegna delle principali novità, in *fisco* 2010, 35, p. 5678 e ss.

WATSON A., il trapianto di norme giuridiche. Un approccio al diritto comparato, Napoli, 1987, p. 31 e ss.

ZAGREBELSKY V., La Corte europea dei diritti dell'uomo dopo sessant'anni. Pensieri di un giudice a fine mandato, in *Foro it.*, 2012, V, 29.

ZITO A., Il "diritto ad una buona amministrazione" nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e nell'ordinamento interno, *Riv. it. dir. pubbl. comunit.* 2002, fasc.2-3, P. 425.

ZOPPINI G., Minima fiscalia sul diritto offeso al contraddittorio e su altre cose simmetricamente e asimmetricamente connesse, in *Riv. Dir.Trib.* 2010, 20, p.589 e ss.