



Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie e L'armonizzazione fiscale

Autor(es): Saponaro, Fábio

Publicado por: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

URL persistente: URI:<http://hdl.handle.net/10316.2/24881>

Accessed : 20-Sep-2019 08:55:24

A navegação consulta e descarregamento dos títulos inseridos nas Bibliotecas Digitais UC Digitalis, UC Pombalina e UC Impactum, pressupõem a aceitação plena e sem reservas dos Termos e Condições de Uso destas Bibliotecas Digitais, disponíveis em <https://digitalis.uc.pt/pt-pt/termos>.

Conforme exposto nos referidos Termos e Condições de Uso, o descarregamento de títulos de acesso restrito requer uma licença válida de autorização devendo o utilizador aceder ao(s) documento(s) a partir de um endereço de IP da instituição detentora da supramencionada licença.

Ao utilizador é apenas permitido o descarregamento para uso pessoal, pelo que o emprego do(s) título(s) descarregado(s) para outro fim, designadamente comercial, carece de autorização do respetivo autor ou editor da obra.

Na medida em que todas as obras da UC Digitalis se encontram protegidas pelo Código do Direito de Autor e Direitos Conexos e demais legislação aplicável, toda a cópia, parcial ou total, deste documento, nos casos em que é legalmente admitida, deverá conter ou fazer-se acompanhar por este aviso.



UNIVERSIDADE DE COIMBRA
FACULDADE DE DIREITO

BOLETIM DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS

VOLUME XLVIII
2 0 0 5



COIMBRA

LO SCAMBIO DI INFORMAZIONI TRA AMMINISTRAZIONI FINANZIARIE E L'ARMONIZZAZIONE FISCALE*

SOMMARIO: **1.** Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale. – **2.** L'evoluzione storica della disciplina comunitaria sullo scambio di informazioni in materia di accertamento fiscale. – **2.1** (Segue) La direttiva 77/799/CEE del 19 settembre 1977. – **2.2** (Segue) La direttiva 79/1070/CEE del 6 dicembre 1979. – **2.3** (Segue) La direttiva 92/12/CEE del 25 febbraio 1992. – **2.4** (Segue) Il regolamento 218/92 del 27 gennaio 1992 e il regolamento (CE) 792/2002 del 7 maggio 2002. – **3.** L'inquadramento della politica fiscale nell'ambito delle altre politiche dell'Unione europea: le nuove prospettive dello scambio di informazioni. – **4.** I nuovi provvedimenti comunitari in materia di scambio di informazioni: la direttiva 2003/93/CE e il regolamento (CE) n. 1798/2003 del 7 ottobre 2003, la direttiva 2004/56/CE del 21 aprile 2004 e il regolamento (CE) n. 885/2004 del 26 aprile 2004. – **5.** (Segue) Dibattito tra Consiglio e Commissione sul fondamento giuridico dei nuovi provvedimenti comunitari in materia di scambio di informazioni. – **6.** La Costituzione europea in materia di cooperazione amministrativa: lavori preparatori e testo definitivo. – **7.** Considerazioni conclusive.

* Si ringrazia per i preziosi consigli nella realizzazione dell'opera il Prof. Giuseppe-Tinelli, il Prof. Ernesto Sticchi Damiani ed il Prof. Giovanni Girelli e per la pubblicazione il Prof. João Pedro Silva Rodrigues.

1. *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale.* – La disciplina comunitaria sullo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie costituisce un modello rappresentativo dello sviluppo dinamico del processo giuridico di armonizzazione o ravvicinamento fiscale¹.

Tale processo si identifica in tutti quei procedimenti, strumenti e tecniche giuridiche in grado di rendere le legislazioni fiscali degli Stati membri, funzionali agli scopi

¹ Sul concetto di armonizzazione o ravvicinamento fiscale e sulle dinamiche del processo *de quo* v. TINELLI, *I principi fondamentali della fiscalità europea*, in AA.VV., *Processo costituente europeo e diritti fondamentali*, atti del Convegno organizzato dal Centro di Eccellenza in diritto europeo, a cura di Alfonso Celotto, Facoltà di Giurisprudenza, Università degli Studi di Roma Tre, 13 febbraio 2004, Torino, 103 ss.; SAPONARO, *L'armonizzazione fiscale e il ruolo delle autonomie locali nel sistema pre-federale europeo*, in Riv. dir. trib., 2002, 1039 ss. Sul tema dell'armonizzazione fiscale v. su tutti COSCIANI, *Problemi fiscali del mercato comune*, Milano, 1958, 89; UDINA, *Il diritto internazionale tributario*, Padova, 1949, 405 ss.; MICHELI, *L'armonizzazione fiscale nel mercato comune europeo*, in AA.VV., *Atti della Tavola Rotonda organizzata in collaborazione con il Centro Informazioni e Studi sulle Comunità Europee per le Venezie*, Napoli, 1964, 112; BURGIO, *La politica fiscale*, in AA.VV., *Manuale di diritto comunitario*, a cura di Pennacchini, Monaco, Ferrari Bravo e Pugliese, II, Torino, 1984; TREMONTI, *Completamento del mercato interno europeo e sistema fiscale italiano*, in Riv. dir. fin., 1989, 419; SACCHETTO, *L'armonizzazione nella Comunità Europea*, in Dir. prat. trib., 1989, I, 564; CROXATTO, *Armonizzazione fiscale e mercato unico europeo*, in *Le società*, 1990, 105; RUSSO-CORDEIRO GUERRA, *L'armonizzazione fiscale nella Comunità Europea*, in Rass. trib., 1990, 629; UCKMAR, *Progetti e possibili soluzioni dell'armonizzazione fiscale nell'Ue*, in Dir. prat. trib., 1995, I, 9; SACCHETTO, *Armonizzazione fiscale nella Comunità Europea*, in Enc. giur., III, Roma, 1994, 1; VALENTE-ROCCATAGLIATA, *Costruzione europea e fiscalità diretta*, in Corr. trib., 1997, 3; PONTOLILLO, *L'integrazione finanziaria europea: il ruolo della fiscalità*, in Rass. trib., 1999, 20 ss.; ROCCATAGLIATA, *Diritto tributario comunitario*, in AA.VV., *Corso di diritto tributario internazionale*, a cura di V. Uckmar, Padova, 1999, 680.

posti dal Trattato, senza necessariamente comportare un'uniformazione testuale. Esso interessa, principalmente, quegli adeguamenti normativi che tendono a rimuovere le divergenze maggiori registrate tra le legislazioni fiscali degli Stati membri, ma anche quelle innovazioni che determinano un ampliamento verso ambiti originariamente non trattati o disciplinati inadeguatamente, sempre strumentalmente agli scopi comunitari.

Quest'ultimo profilo si ravvisa, per esempio, nell'ambito della disciplina nazionale sull'accertamento tributario, con "le aggiunte" ivi apportate dalla nuova normativa comunitaria sullo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie².

² In precedenza il fenomeno era disciplinato attraverso l'utilizzo dello strumento convenzionale, sullo schema dell'art. 26 del modello OCSE. Tale strumento è risultato inadeguato di fronte alle crescenti esigenze di controllo e di lotta alla frode e all'elusione fiscale, i quali hanno assunto da subito un'entità multinazionale. Il fenomeno è stato avvertito maggiormente tra gli Stati comunitari, in relazione alla necessità di affermare la libera circolazione dei fattori della produzione e per la costruzione del mercato comune. Sugli accordi internazionali in materia di scambio di informazione cfr. CARLI, *Politica fiscale nella Comunità Europea: origini e sviluppi della cooperazione comunitaria in materia tributaria*, in Leg. e giur. trib., 1081, 2006 ss.; DEL GIUDICE, *La cooperazione internazionale per la lotta alla evasione ed alla frode fiscale in materia di imposte sui redditi*, in Nuova riv. trib., 1988, 10 ss.; LA COMMARA-NUZZOLO, *Lo scambio di informazioni come strumento applicativo della cooperazione internazionale tra Amministrazioni fiscali*, in *Il fisco*, 1997, 1275 ss.; ADONNINO, *Lo scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie*, in AA.VV., *Corso di diritto tributario internazionale*, a cura di V. Uckmar, Padova, 1999, 893 ss.; ID., *La cooperazione tra le amministrazioni finanziarie*, in AA.VV., *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 2000, 717 ss.; BARASSI, *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in Riv. dir. trib. int., 1999, 90 ss.; BAVILA, *Brevi note in tema di scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie*, in Riv. dir. trib., 2002, 153 ss.; ARDITO, *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, in corso di pubblicazione.

Sul piano strettamente giuridico l'armonizzazione fiscale trova una formale legittimazione nell'art. 93³ [ex 99] del Trattato di Roma⁴ e, indirettamente, nell'art. 94⁵ [ex 100]⁶. In entrambe le disposizioni essa è prevista unicamente in funzione della sua utilità (*rectius*, necessità), al fine di assicurare un'incidenza diretta sull'instaurazione ed il funzionamento del mercato comune.

Il processo di armonizzazione è meramente strumentale agli scopi comunitari sanciti dall'art. 2 del Trattato⁷. Tale

³ L'art. 93 del Trattato testé recita: *“Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno entro il termine previsto dall'art. 14”*.

⁴ La numerazione adottata si riferisce alla versione consolidata del Trattato che istituisce la Comunità europea, in appresso denominato Trattato, in GUCE del 10 novembre 1997, C 340. Per maggiore chiarezza verrà indicata tra parentesi [] la numerazione della versione originaria del Trattato.

⁵ L'art. 94 del Trattato testé recita: *“Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, stabilisce direttive volte al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato comune”*.

⁶ L'art. 93 del Trattato riguarda in maniera specifica l'armonizzazione delle imposte indirette, mentre l'art. 94 fa un generico riferimento al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato comune, quindi anche quest'ultimo potrebbe interessare le normative impositive.

⁷ L'art. 2 del Trattato testé recita: *“La Comunità ha il compito di promuovere, nell'insieme della Comunità, mediante l'instaurazione di un mercato comune e di un Unione economica e monetaria e mediante l'attuazione delle politiche e delle azioni comuni di cui agli artt. 3 e 4, uno sviluppo armonioso,*

norma, di natura programmatica, trova attuazione nel diritto comunitario derivato e nell'attività giurisdizionale svolta dalla Corte di giustizia. L'armonizzazione fiscale si definisce giuridicamente in funzione del livello di attuazione di tale norma, costituendone, nel contempo, strumento e risultato della sua graduale realizzazione⁸.

Le azioni proponibili al fine di rendere la fiscalità degli Stati membri funzionale alle precise esigenze comunitarie cambiano nel tempo, perché nel tempo cambia il complessivo livello di integrazione economico-giuridico raggiunto dagli stessi Stati; quest'ultimo è il risultato dell'azione di una pluralità di fattori, la fiscalità rappresenta solo uno di essi. Pertanto, l'armonizzazione fiscale condiziona ma è, a sua volta, condizionata, perché risente di tutti quei fenomeni che, seppur in maniera differente, incidono in qualche modo sulla realizzazione degli stessi obiettivi del Trattato⁹.

L'armonizzazione fiscale dipende direttamente dalle iniziative e dai programmi comunitari di politica fiscale ma, sempre più spesso, è "indotta forzatamente" da altri fattori, qualora risulti necessaria per soddisfare delle esigenze contingenti ed improrogabili del mercato interno. In altre parole, l'armonizzazione fiscale deve essere portata costantemente al passo con i diversi livelli di integrazione gradual-

equilibrato o sostenibile delle attività economiche, una crescita sostenibile e non inflazionistica, un elevato livello di protezione dell'ambiente e il miglioramento di quest'ultimo, un elevato livello di occupazione e di protezione sociale, il miglioramento del tenore e della qualità della vita, la coesione economica e sociale e la solidarietà tra gli Stati membri".

⁸ In tal senso v. SAPONARO, *L'armonizzazione fiscale e il ruolo delle autonomie locali nel sistema pre-federale europeo*, cit., 1041; la stessa impostazione è stata successivamente ripresa da S. QUADRI, *Armonizzazione fiscale europea*, Torino, 2003, 37.

⁹ In tal senso v. sempre SAPONARO, *L'armonizzazione fiscale e il ruolo delle autonomie locali nel sistema pre-federale europeo*, cit., 1041 ss.

mente raggiunti dagli Stati membri. Quest'ultimo fenomeno ha evidenziato il limite del principio dell'unanimità, quale *quorum* deliberativo del Consiglio in materia di armonizzazione fiscale, preferendosi quello più ragionevole della maggioranza qualificata¹⁰. Ciò è alla base di alcuni recenti tentativi, esperiti dalla Commissione, con l'avallo del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, di eludere lo sbarramento dell'unanimità, promuovendo l'armonizzazione fiscale in maniera indiretta, quasi atipica, giustificando le sue proposte in funzione di "interessi superiori" del mercato, rispetto a ragioni di natura strettamente fiscali.

Un esempio concreto è offerto dalla disciplina comunitaria sullo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie, laddove la Commissione, nell'avanzare le ultime proposte di intervento al Consiglio¹¹, ha più volte sostenuto che la materia della cooperazione amministrativa, in materia di accertamento fiscale, debba essere ricondotta ad "esigenze di miglioramento del mercato interno" e non a quelle fiscali *tout court*¹². Sulla base di tale giudizio essa è giunta ad indivi-

¹⁰ La Commissione ha spesso auspicato il passaggio al principio della maggioranza, ma gli Stati membri restano ancora fortemente contrari. La principale ragione di siffatta avversione si rinviene nella difficoltà degli Stati membri a rinunciare alla politica fiscale nazionale quale strumento di politica economica. Difatti, con l'introduzione dell'euro ed il superamento della politica dei cambi, la fiscalità resta l'unico vero strumento di politica economica ancora disposizione dei governi nazionali.

¹¹ V. la proposta di direttiva 2003/93/CE – COM(2001) 294 def., la proposta di regolamento 1798/2003 – COM(2001) 294 def. e, infine, la proposta di direttiva 2004/56/CE – COM (2003) 446 def..

¹² La Commissione ritiene che debba essere operata una distinzione tra diritto tributario sostanziale e diritto tributario formale, e che solo per il primo sussista il vincolo dell'unanimità ex art. 93 e 94 del Trattato. In

duarne il fondamento giuridico nell'art. 95 del Trattato¹³, anziché negli artt. 93 o 94, così disponendo in favore dell'applicazione della maggioranza qualificata anziché dell'unanimità¹⁴.

Proprio la disciplina comunitaria sulla cooperazione e sullo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie, nella sua articolazione storico-evolutiva, dimostra come, il processo di ravvicinamento delle legislazioni fiscali degli Stati membri, presenti un carattere autoreferenziale rispetto all'inarrestabile processo di integrazione economico-giuridico intrapreso dagli Stati membri.

L'assistenza reciproca in materia di scambio di informazioni fra gli Stati membri e di accertamento degli obblighi fiscali, nasce da una precisa esigenza comunitaria: la lotta contro la frode e l'evasione fiscale internazionale. Tale esigenza, avvertita in conseguenza dell'instaurazione del mer-

merito al secondo – nella forma della cooperazione amministrativa in materia di accertamento tributario – sostiene l'applicazione dell'art. 95, quindi la regola della maggioranza qualificata, in quanto tale diritto non incide direttamente sugli elementi essenziali del rapporto d'imposta, bensì su aspetti riferibili al corretto funzionamento del mercato interno.

¹³ L'art. 95 del Trattato testé recita (si indicano solo i primi due paragrafi): 1. *“In deroga all'art. 94 e salvo che il presente Trattato non disponga diversamente, si applicano le disposizioni seguenti per la realizzazione degli obiettivi dell'art. 14. Il Consiglio, deliberando in conformità della procedura di cui all'art. 251 (trattasi del cd. procedimento di codecisione, che appunto prevede la maggioranza qualificata per le deliberazioni del Consiglio) e previa consultazione del Comitato economico e sociale, adotta le misure relative al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che hanno per oggetto l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno.*

2. *Il paragrafo 1 non si applica alle disposizioni fiscali, a quelle relative alla libera circolazione delle persone e a quelle relative ai diritti ed interessi dei lavoratori dipendenti. (...).”*

¹⁴ Su tale questione v. più in dettaglio, *infra*, par. 5.

cato comune, ha assunto nuove forme e manifestazioni nel tempo, come per esempio è accaduto in conseguenza del decisivo passaggio dal mercato comune al mercato interno¹⁵.

L'evoluzione di tale disciplina non è affatto casuale¹⁶. Essa, riguardante in origine solo il settore delle imposte dirette (direttiva 77/779/CEE del 19 dicembre 1977¹⁷), è stata subito dopo estesa all'imposta sul valore aggiunto (direttiva 79/1070/CEE del 6 dicembre 1979¹⁸) e, qualche anno più tardi, anche alle accise e ad altre imposte indirette¹⁹, gravanti sul consumo di oli minerali, alcole, bevande alcoliche e tabacchi lavorati (direttiva 92/12/CEE del 25

¹⁵ Il passaggio, non solo terminologico, si realizza con l'Atto Unico europeo (modificativo del Trattato di Roma) redatto nei giorni 17 e 28 febbraio del 1986 ed entrato in vigore il 1° luglio 1987 (ratificato in Italia con la legge 23 dicembre 1986, n. 909). In estrema sintesi, il mercato comune è uno spazio economico dove le merci, le persone, i servizi e i capitali possono circolare liberamente in un regime concorrenziale unico. Il suo nucleo è 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 un'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". In tal senso v. ROCCATAGLIATA, *Diritto tributario comunitario*, in AA.VV., Corso di diritto tributario internazionale, cit., (nota 11), 663. Sull'argomento v. meglio *infra* par. 2.

¹⁶ Su cui v. ADONNINO, *La cooperazione tra le amministrazioni finanziarie*, cit., 720. L'Autore sostiene che "la collaborazione tra Amministrazioni finanziarie incontra momenti di accelerazioni ovvero di rallentamento dei processi in ordine agli obiettivi che gli Stati si pongono ed alle conseguenti politiche fiscali con cui li intendono perseguire".

¹⁷ GU n. L 336 del 27 dicembre 1977, 15-20.

¹⁸ GU n. L 331 del 27 dicembre 1979, 8-9.

¹⁹ Ad esclusione dell'imposta sul valore aggiunto e delle imposte stabilite dalla Comunità.

febbraio 1992²⁰). Più recentemente, in conseguenza del fatto che “*l’instaurazione del mercato interno (...) richiede modifiche della normativa relativa all’imposta sul valore aggiunto (...)*”²¹, la direttiva 79/1070/CEE è stata completata dal regolamento (CEE) n. 218/92 del 27 gennaio 1992²², concernente la cooperazione amministrativa nel settore delle imposte indirette (IVA). Il regolamento n. 218/92 è stato successivamente modificato dal regolamento (CE) n. 792/2002 del 7 maggio 2002²³.

Il fenomeno è apparso in costante fermento, anche di recente, in considerazione del fatto che rivelandosi gli strumenti giuridici in vigore “*efficaci ma (...) ormai insufficienti per far fronte alle nuove esigenze in materia di cooperazione amministrativa derivanti dall’integrazione sempre più stretta delle economie del mercato interno*”²⁴, il legislatore comunitario ha abrogato il regolamento (CEE) n. 218/92 con il nuovo regolamento (CE) n. 1798/2003 del 7 ottobre 2003²⁵, entrato in vigore il 1° gennaio 2004 ed adattato, in seguito all’allargamento dell’Unione europea, dal più recente regolamento (CE) n. 885/2004 del 24 aprile 2004²⁶. Poi, in considerazione del fatto che “*la lotta contro la frode relativa all’imposta sul valore aggiunto (IVA) esige il rafforzamento della cooperazione tra le amministrazioni tributarie all’interno della Comunità e tra queste e la Commissione*”²⁷, lo stesso legislatore ha modificato nuovamente la direttiva 77/779/CEE con le

²⁰ GU n. L 076 del 23 marzo 1992, 1-13.

²¹ V. 1° considerando del regolamento (CEE) n. 218/92.

²² GU n. L 024 del 1° febbraio 1992, 1-5.

²³ GU n. L 128 del 15 maggio 2002, 1-3.

²⁴ V. 9° considerando regolamento (CE) n. 1798/2003.

²⁵ GU n. L 264 del 15 ottobre 2003, 1-11.

²⁶ GU n. L 168 del 01 maggio 2004, 1-13.

²⁷ V. 1° considerando direttiva 2003/93/CE.

due recenti direttive 2003/93/CE del 7 ottobre 2003²⁸ e 2004/56/CE del 21 aprile 2004²⁹, estendendone l'ambito d'applicazione anche alle imposte sui premi assicurativi.

Altre forme di scambio di informazioni sono state previste nell'ambito delle proposte di tassazione del risparmio, delle pensioni e del *transfer pricing*³⁰.

Da ciò l'interesse per una più attenta riflessione sulle principali tappe che hanno caratterizzato la disciplina in questione, in particolare, sull'esame dei più recenti provvedimenti assunti in materia di scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie. Pertanto essi si possono ritenere i risultati conclusivi di un percorso, non ancora definito, di armonizzazione delle disposizioni fiscali degli Stati membri, in materia di accertamento dei tributi.

Ciò che rileva, non è una ricostruzione dettagliata della disciplina dello scambio d'informazione (svolta in questa sede solo limitatamente ai principali provvedimenti assunti), quanto la dimostrazione di come, partendo dalla descrizione di un singolo fenomeno giuridico, si possa addivenire ad una migliore comprensione del processo giuridico di armonizzazione fiscale, di cui il fenomeno in questione rappresenta solo un'espressione, un modello rappresentativo delle sue articolate e complesse dinamiche.

²⁸ GU n. L 264 del 15 ottobre 2003, 23-24.

²⁹ GU n. L 127 del 29 aprile 2004, 70-72.

³⁰ Sull'argomento si rinvia a FERNANDEZ MARÍN, *Scambio di informazioni tra garanzia di armonizzazione e limiti all'attività nazionale di controllo*, in AA.VV., *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, Roma, 2003, 895 ss. e 903 ss.; PERRONE, *Problemi vecchi e nuovi in materia di imposizione sul reddito delle società e degli enti non residenti*, in *Rass. trib.*, 2001; GIRELLI, *La compensazione nel diritto tributario*, ed. provv., Roma, 2004.

2. *L'evoluzione storica della disciplina comunitaria sullo scambio di informazioni in materia di accertamento fiscale.* – La disciplina comunitaria sulla reciproca assistenza e sullo scambio di informazioni fra le autorità amministrative finanziarie, risale alla seconda metà degli anni settanta. Essa si era resa necessaria a causa degli effetti negativi che le pratiche sulla frode e sull'evasione transfrontaliera avevano sul gettito dei tributi e sull'inosservanza del principio della giustizia fiscale. Inoltre, la realizzazione del mercato comune, imponeva l'eliminazione di ogni forma di distorsione nei movimenti dei fattori produttivi e delle condizioni di libera concorrenza.

In principio, per far fronte a tali esigenze, gli Stati membri ricorsero all'utilizzo degli accordi bilaterali, ma tali strumenti risultarono spesso inefficaci di fronte ad un fenomeno già di entità multinazionale. Da ciò, si giunse alla decisione di introdurre un nuovo sistema di principi e regole comunitarie, che potessero rafforzare la cooperazione amministrativa anche in materia di accertamento tributario.

Sul piano strettamente giuridico, la disciplina comunitaria in questione, è palesemente strumentale ad alcuni obiettivi programmatici posti dal Trattato di Roma, poi ampliati in occasione dell'istituzione dell'Unione europea, tra questi: lo sviluppo armonioso, equilibrato e sostenibile delle attività economiche, la creazione di uno spazio senza frontiere interne, il rafforzamento della coesione economica e sociale, l'instaurazione di un'unione economica e monetaria, la prevenzione e la lotta contro la criminalità.

La direttiva 77/779/CEE del 19 dicembre 1977³¹, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli

³¹ GU n. L 336 del 27 dicembre 1977, 15-20.

Stati membri, nel settore delle imposte dirette, è stata il primo provvedimento comunitario adottato in questa materia. Essa ha trovato il suo fondamento giuridico nell'art. 94 [ex art. 100] del Trattato. Siamo si fronte ad una norma di portata generale, che prevede una competenza del Consiglio ad emanare direttive volte al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri, che possono avere un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato comune.

Dalla lettura dei considerando della direttiva in questione, si evince direttamente una precisa esigenza comunitaria, posta come causa giustificativa del provvedimento: *“la pratica della frode e dell'evasione fiscale al di là dei confini degli Stati membri conduce a perdite di bilancio e all'inosservanza della giustizia fiscale e può provocare distorsioni dei movimenti di capitali e delle condizioni di concorrenza, pregiudicando il funzionamento del mercato comune”, (...)* dato il carattere internazionale del problema, le misure nazionali sono insufficienti, in quanto i loro effetti non si estendono al di là dei confini di uno Stato e che anche la collaborazione fra amministrazioni, in base ad accordi bilaterali, è inadeguata a far fronte alle nuove forme di frode e di evasione fiscale, che hanno sempre più un carattere multinazionale”³².

Il 10 febbraio 1975 il Consiglio aveva già adottato una risoluzione relativa alle misure che la Comunità avrebbe dovuto adottare nel settore della lotta contro la frode e l'evasione sul piano internazionale³³. Con tale risoluzione si ponevano le basi giuridiche di un programma europeo di interventi e rimedi per fronteggiare un problema grave ed impellente, che ostacolava il funzionamento del mercato comune.

³² V. i primi due “considerando” della direttiva 77/799/CEE.

³³ GU n. C 35 del 14 febbraio 1975, 1. Su cui v. FURIA, *Appunti sulla collaborazione amministrativa internazionale per contrastare l'evasione fiscale*, in Boll. trib., 1984, 1483 ss.

E' interessante notare come nella direttiva 77/799/ /CEE, contrariamente alla tendenza manifestata nei primi provvedimenti comunitari di armonizzazione fiscale, il legislatore comunitario avesse preso di mira il settore delle imposte dirette, anziché quello delle imposte indirette, più naturalmente incidente sugli scambi e, quindi, sulla realizzazione del mercato comune³⁴.

La ragione si rinviene nel fatto che, in quel contesto storico, l'introduzione di una disciplina comunitaria sullo scambio di informazioni era solo direttamente strumentale all'esigenza di combattere la frode e l'evasione fiscale³⁵ e non si inseriva in un programma di armonizzazione, fine a se stesso.

Difatti, sebbene la fiscalità diretta avesse assunto in più occasioni rilievo teorico nei programmi di armonizzazione della Comunità, i risultati concreti si erano rivelati deludenti a causa della contrarietà manifestata dagli Stati membri. Nel Rapporto *Neumark*³⁶ del 1962 fu evidenziata l'opportunità di intervenire, oltre che sulle questioni di fiscalità indiretta,

³⁴ V. SAPONARO, *L'armonizzazione fiscale e il ruolo delle autonomie locali nel sistema pre-federale europeo*, cit., 1040 ss.

³⁵ Su cui v. SACCHETTO, *L'evoluzione della cooperazione internazionale fra le amministrazioni finanziarie statali in materia di IVA ed imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche <<incrociate>> internazionali*, in *Boll. trib.*, 1990, 563. In cui l'Autore evidenzia come "fin dall'inizio il problema dell'evasione fiscale internazionale ha attirato l'attenzione della Comunità Europea, particolarmente vulnerabile da questo punto di vista, perché in essa, accanto alla libertà più larga di circolazione dei beni, delle persone, dei servizi e dei capitali, esiste il mantenimento di una fiscalità che, a parte l'adozione di qualche disposizione, resta largamente nazionale".

³⁶ Il rapporto *Neumark* fu redatto dal Comitato Fiscale e Finanziario, istituito il 5 aprile 1960 per coadiuvare le attività della Commissione nello studio di problematiche di politica fiscale e finanziaria. Il Presidente del Comitato era il Prof. F. Neumark dell'Università di Francoforte. Su cui v. meglio SAPONARO, *L'armonizzazione fiscale e il ruolo delle autonomie locali nel sistema pre-federale europeo*, cit., nota n. 35, 1049 ss.

anche su quelle di natura diretta, proponendosi di pervenire ad una “*sorta di compromesso razionale*” fra la necessità di eliminare o, almeno, ridurre fortemente le disparità fiscali nell’interesse del miglior funzionamento del mercato comune ed il desiderio di non sottrarre la politica fiscale agli Stati membri³⁷. Tra gli obiettivi di armonizzazione posti dal rapporto, fu indicata la “*creazione di un servizio comunitario di informazioni con scopo di controllo fiscale*”³⁸.

L’opportunità di un migliore coordinamento delle politiche fiscali, anche in materia di controllo dell’imposizione diretta, fu ripreso nel “Programma d’armonizzazione fiscale” del 26 giugno 1967³⁹ e nel successivo Rapporto *Werner* del 1970⁴⁰ ma, seppur con buoni propositi, non si pervenne mai, in concreto, ad alcun risultato apprezzabile. Poi, nel 1975, nonostante la presentazione di una fallimentare proposta di direttiva sull’armonizzazione delle imposte dirette sulle società⁴¹, nella risoluzione del 10 febbraio, la

³⁷ Rapporto del Comitato Fiscale e Finanziario, allegato A, 95, Bruxelles, 1962, 3.

³⁸ Su cui v. V. SAPONARO, *L’armonizzazione fiscale e il ruolo delle autonomie locali nel sistema pre-federale europeo*, cit., 1050, nota n. 38.

³⁹ Programma d’armonizzazione fiscale, Suppl. boll. Ce, 8, 1968.

⁴⁰ GU n. C 136 del 11 novembre 1970. Il Rapporto *Werner* fu redatto da un comitato nominato dal Consiglio il 6 marzo 1970, prende il nome dal primo ministro lussemburghese P. Werner, che ne ricoprì la carica di presidente. Per un approfondimento sull’argomento v. SACCHETTO, *Politica comunitaria*, in AA.VV., *Il Piano Werner e l’armonizzazione fiscale nella CEE*, Atti del VI Convegno di Studi di Roma, 28 maggio 1971, Padova, 1971.

⁴¹ Sulla scorta degli indirizzi programmatici emersi dapprima dal *Rapporto Neumark* del 1962, poi dal *Programma d’armonizzazione fiscale* del 1967 (che allora rappresentava il più importante documento comunitario in materia di imposizione diretta) ed, infine, dal *Rapporto Werner* del 1970, la Commissione aveva presentato nel 1975 una proposta di direttiva diretta all’armonizzazione dell’imposta sulle società (in GU, C

Commissione propose l'adozione di misure riguardanti l'organizzazione e l'utilizzazione dei metodi di lotta della frode e dell'evasione, auspicando l'armonizzazione degli strumenti giuridici e amministrativi a disposizione delle amministrazioni finanziarie nazionali, per poter raccogliere e scambiare informazioni, nonché operare controlli più incisivi oltre i confini nazionali.

In tal modo, sulla scorta della necessità di adottare misure urgenti per combattere dei fenomeni patologici del mercato comune si pervenne alla direttiva 77/799/CEE. Si trattò di un intervento indotto dalla necessità più che dall'opportunità. Non a caso, in quegli anni, l'attenzione della Commissione era stata rivolta allo studio dei "casi più rischiosi e usuali" di elusione ed evasione internazionale⁴², al fine di "predispone le prime misure di contrasto"⁴³.

Se si pone attenzione ad altri provvedimenti di armonizzazione, messi in atto successivamente in materia di imposizione diretta, ci si rende conto di come a monte degli stessi, si possano individuare specifiche problematiche del mercato comune, che ne hanno giustificato l'adozione. Così come quando si è trattato di intervenire per arginare il fenomeno della doppia imposizione internazionale o per rimuovere precisi ostacoli allo svolgimento di attività economiche transfrontaliere⁴⁴.

253 del 5 novembre 1975), che non fu mai seriamente discussa in seno al Consiglio europeo e fu ufficialmente ritirata nel 1990. Su cui v. ROCCATAGLIATA, *Diritto tributario comunitario*, in AA.VV., Corso di diritto tributario internazionale, cit., 689, (nota n. 73) e 690.

⁴² In particolare, sul regime fiscale delle *holdings* e sul fenomeno dell'evasione fiscale attuata mediante il trasferimento dei canoni e dei benefici per mezzo dei prezzi di cessione o degli interessi pagati tra società dello stesso gruppo.

⁴³ SACCHETTO, *L'evoluzione della cooperazione*, op. cit., 563.

⁴⁴ Tra i pochi provvedimenti comunitari adottati in materia di imposte dirette si segnalano i seguenti: la direttiva 90/434, finalizzata

A prescindere dai programmi comunitari di politica fiscale, in materia di imposizione diretta il processo di armonizzazione si è realizzato in maniera incidentale, cioè è stato indotto dall'azione di altri fattori. Invero, le diverse fasi di integrazione tra gli Stati membri, decise dall'azione sinergica di più fattori, hanno "imposto" nuovi livelli di armonizzazione anche alla fiscalità, che rappresenta, a sua volta, un fattore condizionante. Per esempio, la direttiva 77/799/CE ha subito dalla sua emanazione ripetute modifiche, che in sostanza hanno solo comportato un'estensione del suo campo di applicazione: dalle imposte dirette (1977) all'Iva (1979), dalle accise (1992) alle imposte sui premi assicurativi (2004). I cambiamenti sono stati sempre dettati da "nuove esigenze" prospettate dal mercato unico, ma la causa giustificativa di fondo è rimasta invariata: la lotta all'evasione e alla frode fiscale.

La dinamica di questo naturale processo, che trae fondamento dal diritto comunitario, ha influenzato pure le strategie di politica fiscale adottate in tutti questi anni. Se in origine era stato ipotizzato un approccio globale⁴⁵, genera-

all'introduzione di un regime fiscale uniforme da applicare alle fusioni, scissioni, ai conferimenti di attivo e agli scambi di azioni; la direttiva 90/435, diretta a realizzare una sostanziale uniformità nel regime impositivo dei trasferimenti di utili; la convenzione 90/436, sugli accertamenti tributari riguardanti le rettifiche dei prezzi di trasferimento.

In tutti i casi prospettati, le misure adottate trovano giustificazione nell'esigenza di impedire, o più spesso di rimuovere, "distorsioni" nel mercato comune pregiudicanti il suo funzionamento ed il rispetto delle sue regole costitutive.

⁴⁵ Nel senso di promuovere un'armonizzazione fiscale di un'intera disciplina (per esempio introdurre un'imposta comunitaria sulle società) o di un istituto. Tale impostazione non deve essere confusa con il cd. "global approach", inaugurato con il Memorandum di Verona del 1996, che considera la politica fiscale non come un fenomeno isolato, bensì in

lizzante, sull'azione di ravvicinamento fiscale, gradualmente si è affermata una prospettiva che ha posto maggiore attenzione alla risoluzione di singole problematiche del mercato interno, che coinvolgono, direttamente o indirettamente, la fiscalità.

Questo nuovo *trend*, inaugurato già nel Rapporto *Burke* del 1980⁴⁶, ha subito un definitivo consolidamento nei successivi Rapporti *Scrivaner* del 1990 e *Ruding* del 1992⁴⁷, fino a subire una sorta di giuridicizzazione, con l'introduzione nell'ordinamento comunitario del principio di sussidiarietà⁴⁸. Con l'affermazione di tale principio, prevedendosi l'intervento comunitario solo in via sussidiaria rispetto all'azione degli Stati membri⁴⁹, si è resa necessaria una forma di con-

un'ottica di coordinamento con le altre politiche comunitarie. Su cui v. meglio, *infra*, par. 3.

⁴⁶ V. Rapporto della Commissione al Consiglio sulle prospettive di convergenza dei regimi fiscali della Comunità, Bruxelles, 1980, in Doc (COM/80/139 finale), in Bollettino delle Comunità europee, supplemento n. 1, 1980.

⁴⁷ Per un approfondimento sull'argomento v. SAPONARO, *L'armonizzazione fiscale e il ruolo delle autonomie locali nel sistema pre-federale europeo*, cit., 1055 ss.

⁴⁸ Il principio di sussidiarietà è stato introdotto con il Trattato di Maastricht (1992). L'art. 5 del Trattato prevede che “*La Comunità agisce nei limiti delle competenze che le sono conferite e degli obiettivi che le sono assegnate dal presente Trattato. Nei settori che non sono di sua esclusiva competenza la Comunità interviene, secondo il principio di sussidiarietà, soltanto se e nella misura in cui gli obiettivi dell'azione previsti non possono essere sufficientemente realizzati dagli Stati membri e possono dunque, a motivo delle dimensioni o degli effetti dell'azione in questione, essere realizzati meglio a livello comunitario. L'azione della Comunità non va al di là di quanto necessario per il raggiungimento degli obiettivi del presente Trattato*”.

⁴⁹ Qualunque tentativo di armonizzazione fiscale, deciso a livello comunitario, doveva fondarsi sulla prova che il medesimo intervento non si sarebbe potuto realizzare, allo stesso modo, attraverso l'azione degli Stati membri.

certazione tra interessi comuni degli Stati membri e obiettivi della Commissione, limitando questi ultimi all'individuazione e alla soluzione delle problematiche fiscali maggiormente pregiudizievoli per il funzionamento del mercato interno (*piecemeal approach*)⁵⁰.

Nelle più recenti iniziative della Commissione⁵¹, a partire dal Rapporto Monti del 1996, sembra invece affermarsi un nuovo orientamento che sostiene l'esigenza di non separare gli obiettivi della politica fiscale dell'Unione europea dal resto degli obiettivi generali della sua politica economica (ambiente, agricoltura, politica sociale, ecc.), dando importanza ad una visione d'insieme dei vari problemi, connessi all'imposizione diretta a livello comunitario (*global approach*)⁵². In tal modo sono state poste le basi per porre la fiscalità in una prospettiva sistematica rispetto alle altre politiche dell'Unione europea, favorendone un più duttile coordinamento in funzione del completamento del mercato interno.

Si è abbandonato il metodo dell'armonizzazione forzata in favore di un ravvicinamento più spontaneo, tale da com-

⁵⁰ Su cui v. SAPONARO, *L'armonizzazione fiscale e il ruolo delle autonomie locali nel sistema pre-federale europeo*, cit., 1055.

⁵¹ Comunicazione della Commissione al Consiglio, COM(2001) 214 def., del 23 maggio 2001, su "La politica fiscale dell'Unione europea – Priorità per gli anni a venire".

⁵² Su cui v. TINELLI, *I principi fondamentali della fiscalità europea*, cit., 103 ss.. L'Autore sostiene che questa politica di intervento "non deve essere vista come il tentativo di armonizzare, se non unificare, il sistema di tassazione attualmente in vigore nei diversi Paesi dell'Unione. Lo scopo è, piuttosto, quello di non isolare gli interventi sul piano fiscale, che devono essere necessariamente coordinati con le esigenze avvertite, e con gli interventi proposti o realizzati, negli altri molteplici settori di intervento".

MISCALI, *Euro, armonizzazione fiscale e finanza innovativa*, Milano, 1998, 74 ss.

portare un tendenziale allineamento delle legislazioni fiscali, attraverso l'attenuazione delle divergenze più gravi e la proposizione di misure integrative, al passo con i risultati raggiunti dalle altre politiche comunitarie.

2.1 (Segue) La direttiva 77/799/CEE del 19 dicembre 1977. La direttiva 77/799/CEE prescrive – nell'ambito delle disposizioni generali – l'obbligo degli Stati membri a scambiarsi, con precise modalità, ogni informazione idonea a permettere loro, una corretta determinazione delle imposte sul reddito e sul patrimonio⁵³.

Il legislatore comunitario si limita ad operare un riferimento generico a tali tipologie di imposte, prescindendo dal loro sistema di riscossione, prevedendo l'applicazione del regime sullo scambio d'informazioni anche su tributi non ancora istituiti, sebbene di natura identica o analoga a quelle sul reddito e sul patrimonio.

L'autorità competente alla realizzazione dello scambio di informazioni è individuata, per l'Italia, nel Capo del Dipartimento per le politiche fiscali o nei rappresentanti autorizzati⁵⁴.

In merito alle modalità operative di scambio delle informazioni, il legislatore comunitario ha previsto tre distinte procedure: 1) lo scambio su richiesta; 2) lo scambio automatico; 3) lo scambio spontaneo.

⁵³ V. art. 1 par. 1 della direttiva 77/799/CEE. Tale articolo è stato modificato più volte: la direttiva 79/1070/CEE ne ha esteso l'ambito di applicazione all'imposta sul valore aggiunto; la direttiva 92/12/CEE ai diritti d'accisa su oli minerali, alcole, bevande alcoliche e tabacchi lavorati; più di recente la direttiva 2003/93/CE alle imposte sui premi assicurativi di cui all'art. 3, della direttiva 76/308/CEE.

⁵⁴ In passato, l'autorità competente era il Ministero delle finanze o i suoi rappresentanti autorizzati. Il cambiamento è stato operato con la direttiva 2004/56/CEE del 21 aprile 2004.

La prima procedura, quella più frequente, viene attivata su iniziativa dell'autorità competente di uno Stato membro (autorità richiedente), che si rivolge all'autorità competente di un altro Stato membro (autorità interpellata) con riferimento ad un caso specifico. L'autorità interpellata non è tenuta necessariamente ad ottemperare alla richiesta, se risulta che l'autorità richiedente non abbia esperito le abituali fonti di informazioni a sua disposizione, secondo le circostanze del caso, senza poter mettere in pericolo i risultati dell'inchiesta⁵⁵.

La seconda procedura non richiede che sia fatta una preventiva richiesta: lo scambio avviene con regolarità per taluni casi determinati nell'ambito della procedura di consultazione prevista dall'art. 9. Trattasi di ipotesi ben definite a seguito di consultazioni bilaterali o plurilaterali delle autorità competenti (sempre rientranti nei settori oggetto della direttiva 77/799CEE) promosse, nel primo caso, dall'autorità competente di uno dei due Stati membri, nel secondo, su richiesta dell'autorità competente di uno Stato membro o dalla Commissione.

La terza procedura non prevede né una preventiva richiesta, né una sistematicità nello scambio di informazioni, in questa fattispecie l'autorità competente di uno Stato membro, comunica le informazioni di sua iniziativa – appunto spontaneamente – all'autorità competente di un altro Paese membro. Tale procedura si attiva principalmente al verificarsi di talune condizioni che facciano presumere, con una

⁵⁵ L'espressione adottata nella direttiva "(...) l'autorità competente dello Stato richiedente non ha esaurito le abituali forme di informazioni che avrebbe potuto utilizzare" indurrebbe a ritenere che tale procedura costituisca un'*extrema ratio* per l'istante nel reperire l'informazione di cui necessita. In tal senso v. PISANI, *La cooperazione internazionale ai fini amministrativi-tributari*, in Corr. trib., 2002, 3423 ss..

certa fondatezza, la sussistenza di situazioni fiscalmente anormale⁵⁶ e, comunque, in ogni altro caso ritenuto rilevante dalle autorità competenti⁵⁷.

Con riferimento a tutte le procedure esaminate, non viene mai offerta dal legislatore comunitario una definizione di informazione. Al riguardo si conviene con quella parte della dottrina che, in assenza di specifiche previsioni di

⁵⁶ Le condizioni previste dall'art. 4 par. 1 sono le seguenti: a) l'autorità competente di uno Stato membro ha fondati motivi di presumere che esista una riduzione od un esonero d'imposta anormali nell'altro Stato membro; b) un contribuente ottiene, in uno Stato membro, una riduzione od un esonero d'imposta che dovrebbe comportare per esso un aumento d'imposta od un assoggettamento ad imposta nell'altro Stato membro; c) le relazioni d'affari fra il contribuente di uno Stato membro ed un contribuente di un altro Stato membro, svolte per il tramite di una stabile organizzazione appartenenti a detti contribuenti o per il tramite di uno o più terzi, situati in uno o più Paesi, sono tali da comportare una diminuzione d'imposta nell'uno o nell'altro Stato membro ed in entrambi; d) l'autorità competente di uno Stato membro ha fondati motivi di presumere che esista una riduzione d'imposta nell'uno o nell'altro Stato membro o in entrambi; e) 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'impresie; 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 d'imposta in quest'altro Stato membro.

⁵⁷ L'art. 4 della direttiva 77/799/CEE precisa che, nell'ambito delle procedure di consultazione previste dall'art. 9 della stessa direttiva, lo scambio di informazione può essere esteso a casi diversi da quelli previsti al par. 1 (art. 4 par. 2) e che, in ogni altro caso, le autorità competenti possono scambiarsi, senza preventiva richiesta, le informazioni di cui all'art. 1 par. 1, in loro possesso (art. 4 par. 3). Pertanto, l'elencazione indicata all'art. 4 par. 1 non può essere considerata tassativa, bensì esplicativa, ponendo il legislatore in evidenza i casi più gravi e frequenti che possono suggerire uno scambio di informazioni caratterizzato da una particolare assenza di formalità, nell'ottica di un prevalente interesse fiscale.

carattere negativo, interpreta il concetto nell'accezione più ampia, comprendendo documenti, attestazioni ufficiali, esiti di indagini e altri elementi necessari a meglio definire un caso concreto⁵⁸.

Per quanto concerne i termini per l'adesione alle richieste di informazioni, si prevede – genericamente – che l'amministrazione competente interpellata debba rispondere “con la massima sollecitudine” e che, in caso di difficoltà o di rifiuto a fornire tali informazioni, la stessa amministrazione debba informare tempestivamente l'autorità richiedente, ponendo in evidenza ostacoli e ragioni del rifiuto⁵⁹. Si consideri che in alcuni casi, espressamente indicati, l'autorità interpellata può rifiutarsi di fornire le informazioni, in quanto la direttiva non impone alcun obbligo in tal senso⁶⁰. Ciò si verifica nei seguenti casi: 1) quando la legislazione o la prassi amministrativa dello Stato interpellato non autorizza l'autorità competente ad effettuare ricerche, a raccogliere o utilizzare dette informazioni per le necessità dell'altro Stato; 2) quando ciò comporterebbe la divulgazione di un segreto commerciale, industriale o professionale o un processo com-

⁵⁸ V. MARIELLA-PEZZUTO, *La collaborazione internazionale amministrativa in materia fiscale*, in *Il fisco*, 1996, 1435.

⁵⁹ Una particolare questione si pone per lo scambio di informazioni di carattere bancario, quando tali elementi non siano normalmente a disposizione dell'autorità fiscale dello Stato in cui vengono inoltrate le richieste. Quest'ultima, dopo aver effettuato tutte le dovute ricerche (anche facendo ricorso a metodi di indagine speciali), potrà normalmente scambiare tali informazioni a condizione che tra i due Stati interessati trovi applicazione il principio di reciprocità. Su cui v. Circolare dell'Agenzia delle Entrate, Direzione centrale normativa e contenzioso n. 33/E del 18 aprile 2002, con commento di ILLIANO, *L'imposizione sui redditi e la cooperazione internazionale fra amministrazioni fiscali*, in *Corr. trib.*, 2002, 2831 ss.

⁶⁰ Su cui v. ADONNINO, *Lo scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie*, cit., 907 ss.

merciale, o l'originarsi di un contrasto con l'ordine pubblico; 3) quando per motivi di fatto o di diritto, lo Stato richiedente non sia in grado di fornire, a sua volta, informazioni equipollenti⁶¹. Tali limiti sussistono sia per la trasmissione di informazioni che per l'effettuazione di richieste.

La direttiva, nell'ottica dello snellimento delle procedure di scambio di informazione, prevede pure una forma di collaborazione diretta dei funzionari dell'amministrazione finanziaria. In pratica, l'autorità dello Stato richiedente e quella dello Stato interpellato possono accordarsi per autorizzare la presenza nel primo Stato di funzionari dell'amministrazione fiscale del secondo⁶².

Per monitorare lo stato della collaborazione in tale settore, gli Stati membri, unitamente alla Commissione, seguono costantemente lo svolgimento delle procedure e comunicano tra loro i risultati delle esperienze realizzate⁶³.

In merito al regime della segretezza, tutte le informazioni che uno Stato membro abbia ottenuto devono essere tenute segrete, alla stregua delle informazioni raccolte in applicazione della legislazione nazionale. Tali informazioni possano essere accessibili solo a persone qualificate⁶⁴, devono

⁶¹ Questo limite si giustifica per il fatto che uno Stato membro non può avvalersi del sistema informativo di un altro Stato membro se quest'ultimo è più esteso del proprio.

⁶² Il legislatore italiano ha recepito tale disposizione nell'art. 31, comma 3, del DPR n. 600/73, consentendo, in linea generale, la presenza nel territorio dello Stato di funzionari delle amministrazioni fiscali di altri Stati membri.

⁶³ Si rileva come nella direttiva venga precisato che la comunicazione delle esperienze realizzate debba interessare, in particolar modo, la materia di prezzi di trasferimento di imprese di uno stesso gruppo.

⁶⁴ Tali soggetti sono individuati in persone direttamente interessate alle operazioni di accertamento o di controllo amministrativo dell'accertamento dell'imposta.

essere rese note solo in particolari situazioni⁶⁵ e non possono essere utilizzate per fini diversi da quelli espressamente previsti dalla direttiva⁶⁶. Infine, è previsto che lo Stato richiedente possa utilizzare le informazioni ricevute per finalità extrafiscali. Ciò è possibile quando è consentito dalla propria legislazione interna, in applicazione del principio della cd. parificazione giuridica delle prove⁶⁷.

Se la legislazione o la prassi amministrativa dello Stato interpellato stabiliscono limiti più stringenti in merito alla segretezza (rispetto alle disposizioni previste dalla direttiva), esso non è obbligato a fornire alcuna informazione se, a sua volta, lo Stato richiedente non si impegna a rispettare tale regime giuridico più severo. Infine, si ammette la possibilità per l'autorità competente dello Stato richiedente di trasmettere all'autorità competente di un terzo Stato membro le informazioni ricevute dallo Stato interpellato, ciò quando

⁶⁵ In particolare, le informazioni devono essere rese note solo in occasione di un procedimento giudiziario, di un procedimento penale o di un procedimento che comporti l'applicazione di sanzioni amministrative, avviate ai fini o in relazione con l'accertamento o il controllo dell'accertamento dell'imposta ed unicamente alle persone che intervengono direttamente in tali procedimenti. Inoltre, tali informazioni possono essere riferite nel corso di pubbliche udienze o nelle sentenze, solo quando l'autorità competente dello Stato membro che fornisce le informazioni non vi si opponga. In merito all'esercizio dell'opposizione da parte dello Stato membro interpellato, la recente direttiva 2004/56/CE del 21 aprile 2004, che ha modificato la direttiva 77/799/CEE, ha previsto che lo stesso possa realizzarsi solo "al momento della (...) trasmissione iniziale" delle informazioni.

⁶⁶ Trattasi di finalità diversi da quelli fissati ai fini di un procedimento giudiziario o di un procedimento che comporti l'applicazione di sanzioni amministrative avviate ai fini o in relazione con l'accertamento o il controllo dell'accertamento dell'imposta.

⁶⁷ Su cui v. LAMPONE, *La mutua assistenza amministrativa tra le amministrazioni finanziarie dell'Ue*, in Riv. G. di F., 2002, 2412.

ritenga che l'informazione possa risultare utile per il terzo Stato membro ma, in ogni caso, è necessario l'accordo dell'autorità competente che ha fornito le informazioni⁶⁸.

2.2 (Segue) La direttiva 79/1070/CEE del 6 dicembre 1979. – La direttiva 79/1070/CEE del 6 dicembre 1979⁶⁹ è stata il secondo importante provvedimento comunitario adottato in materia di scambio d'informazioni, prevedendosi con essa l'estensione della disciplina introdotta dalla direttiva 77/799/CEE anche all'imposta sul valore aggiunto.

Il fondamento giuridico di questo atto è stato individuato non solo nell'art. 94 [art. 100], come previsto nella precedente direttiva 77/799/CEE, ma anche nell'art. 93 [art. 99] del Trattato, in considerazione del fatto che l'ambito oggettivo dello scambio di informazioni viene ora anche esteso alla principale imposta indiretta.

Tale provvedimento è stato giustificato dal fatto che l'estensione della reciproca assistenza si presentava come una necessità impellente per questo tributo, a causa del suo carattere d'imposta generale sul consumo e della sua funzione nel sistema delle risorse proprie della Comunità⁷⁰, da ciò lo scopo di assicurarne correttamente l'accertamento e la riscossione⁷¹.

In proposito, occorre ricordare che l'Iva era stata introdotta nella Comunità economica europea fin dal 1970, sostituendo le diverse imposte alla produzione e al consumo

⁶⁸ In generale, sui limiti all'operatività degli scambi e ai problemi applicativi v. su tutti FEDELE, *Prospettive e sviluppi della disciplina dello "scambio di informazioni" fra Amministrazioni finanziarie*, in Riv. dir. trib., 1999, 49 ss..

⁶⁹ GU n. L 331 del 27 dicembre 1979, 8-9.

⁷⁰ V. 5° considerando direttiva 79/1070/CEE.

⁷¹ V. 4° considerando direttiva 79/1070/CEE.

applicate fino a quel momento negli Stati membri⁷². Tale scelta era maturata in considerazione del fatto che l'Iva, evitando l'effetto cumulativo delle imposte a cascata, offriva una maggiore neutralità fiscale sia sul piano interno, che negli scambi tra gli Stati membri ed i Paesi terzi. Inoltre, permetteva il calcolo esatto del contenuto fiscale di un prodotto in tutte le fasi della catena di produzione e distribuzione. Sempre nel 1970 era stata adottata la decisione di destinare al finanziamento del bilancio comunitario, come risorsa propria, una percentuale del gettito dell'Iva calcolato a partire da una base armonizzata. L'importanza di prevedere regole più incisive ed efficaci in materia di Iva derivava, soprattutto, dalla necessità di garantire un costante incremento delle risorse proprie, indispensabile per il bilancio della Comunità e per la realizzazione delle politiche comuni⁷³. Tutto questo era stato già programmato qualche anno prima nel Rapporto *Neumark*, prevedendosi un complesso programma di armonizzazione fiscale da attuarsi per fasi: nella prima di esse era stato previsto la soppressione dell'imposta cumulativa sulla cifra d'affari lorda a cascata e l'introduzione di un'imposta sul valore aggiunto⁷⁴.

⁷² Fin dal 1967, la prima e la seconda direttiva del Consiglio (direttive 67/227/CEE e 67/228/CEE dell' 11 aprile 1967, in GU n. 71 del 14 aprile 1967, p. 1301) in materia di armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari prevedevano l'eliminazione dei sistemi di imposta cumulativa a cascata ancora in vigore e l'adozione, da parte di tutti i Paesi membri, di un'imposta generale sul consumo, proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque fosse il numero di transazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione.

⁷³ FERNANDEZ MARÍN, *Lo scambio d'informazione tra gli Stati membri*, cit., 863.

⁷⁴ Per un approfondimento del contenuto del rapporto *Neumark* v. BURGIO, *La politica fiscale*, in AA.VV., *Manuale di diritto comunitario*, a cura di Pennacchini, Monaco, Ferrari Bravo e Pugliesi, Torino, I, 1983, 501 ss.

E' indubbio che la previsione della direttiva 79/1070/CEE di estendere l'ambito di applicazione della disciplina dello scambio di informazioni, anche in materia di imposta sul valore aggiunto, radicesse le sue radici nel suddetto programma di politica fiscale⁷⁵. Difatti, il consolidamento del processo di ravvicinamento della fiscalità in materia di imposizione indiretta si è avuta alla fine degli anni sessanta, quando a conclusione del periodo transitorio, è stato definitivamente instaurato il mercato comune⁷⁶.

La decisione del Consiglio di passare ad un nuovo stadio di integrazione, cioè dal mercato comune all'unione economica e monetaria, è alla base del Rapporto *Werner* del 1970. Il documento, che costituiva una sorta di piano pluriennale per la realizzazione di un'unione economica e monetaria, non poteva non porre come prioritaria l'esigenza di completare l'armonizzazione dell'imposta sul valore aggiunto e delle accise. Già allora era fortemente radicata l'idea che l'unione economica e monetaria si sarebbe potuta realizzare solo attraverso il trasferimento, in favore della Comunità, di poteri tradizionalmente spettanti agli Stati membri. In tale ottica, al fine di non stravolgere i tradizionali equilibri in un ambito "riservato" come la fiscalità, fu promossa una politica mirante a rafforzare e consolidare la cooperazione internazionale fra le amministrazioni finanziarie.

2.3 (Segue) La direttiva 92/12/CEE del 25 febbraio 1992. – Dopo più di un decennio dall'emanazione della

⁷⁵ Non è un caso che tra gli obiettivi previsti nella *terza fase* programmatica del Rapporto *Neumarck* era stato previsto al primo posto la "creazione di un servizio comunitario di informazioni con scopo di controllo fiscale".

⁷⁶ Il periodo transitorio, della durata di dodici anni, è terminato il 31 dicembre 1969.

direttiva 79/1070/CEE, con la direttiva-quadro 92/12/CEE del 25 febbraio 1992⁷⁷, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli soggetti ad accisa⁷⁸, è stata estesa la disciplina sullo scambio di informazioni anche ai diritti d'accisa sugli oli minerali, sull'alcole e le bevande alcoliche, sui tabacchi lavorati.

Il processo di integrazione europeo aveva subito una svolta con la presentazione del Libro Bianco sul completamento del mercato interno del 1985, in cui erano state tracciate le coordinate per la nascita, entro la fine del 1992, di un mercato interno europeo, che avrebbe comportato l'eliminazione delle residue barriere doganali alle frontiere intracomunitarie, nonché tutte quelle formalità amministrative che costituivano un rallentamento per il transito di merci, capitali e persone. Le linee programmatiche previste nel Libro Bianco vennero successivamente elaborate nel Piano *Cockfield* del 1987, in cui si stabilirono le strategie operative per eliminare le frontiere fiscali attraverso interventi di armonizzazione sul regime dell'Iva e delle accise, prospettandosi l'adeguamento della struttura normativa di questi tributi in funzione delle nuove esigenze del mercato interno.

Un'ulteriore passaggio in favore dell'integrazione fiscale è stata registrata con l'Atto Unico europeo del 1986⁷⁹. L'art. 8 A di tale provvedimento, oggi art. 14 Trattato⁸⁰, ha sostituito

⁷⁷ GU n. L 076 del 23 marzo 1992, p. 1-13, v. in particolare l'art. 30 del provvedimento.

⁷⁸ Sul punto v. VERRIGNI, *Le accise*, in AA.VV., *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, Roma, 2003, 487 ss.; PADOVANI, *Le imposte di fabbricazione e consumo*, in RUSSO, *Manuale di diritto tributario, parte speciale*, Milano, 2002, 306 ss.

⁷⁹ V. *supra* nota n. 15.

⁸⁰ L'art. 8 del Trattato CEE è l'art. 7A del Trattato CE nella versione di Maastricht, che diventa l'art. 14 nella versione post-Amsterdam.

tuito il concetto di “mercato comune” con quello di “mercato interno”⁸¹.

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 da una parte della dottrina⁸², 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”. Per le stesse ragioni, l’instaurazione del mercato comune è stata definita, da altra autorevole dottrina, come “nucleo” della Comunità, mentre l’allineamento delle politiche e delle legislazioni nazionali come suo “involucro”⁸³.

Il mercato interno, invece, è definito dall’art. 14 comma 2 del Trattato come “*uno spazio senza frontiere inter-*

⁸¹ Si ribadisce che dal vista di vista economico il mercato comune è considerato come una zona di libero scambio, mentre il mercato interno un’area economica integrata, caratterizzata da un’unione doganale, in direzione di un’unione economica e monetaria. La zona di libero scambio, al contrario dell’unione doganale, indica un’area dove la circolazione interna delle merci è liberalizzata, sebbene trovino applicazione tariffe doganali differenziate nei rapporti con i paesi terzi.

⁸² In tal senso v. BEUTLER, BIEBER, PIPKORN, STREIL, *Die Europäische Union. Recht-sourdnung und Politik*, Baden-Baden, Nomos Verlagsgesellschaft, 1993, IV edizione, (versione italiana) *L’Unione europea. Istituzioni, ordinamenti e politiche*, Bologna, 1998, 492.

⁸³ L. COSTANTINESCO, *La constitution économique de la CEE*, in *Revue trimestrelle du droit européen*, 1977, 246.

ne, nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali secondo le disposizioni del (...) Trattato". La sostanza del concetto di mercato interno deve essere ricercata nei contenuti delle quattro libertà fondamentali (libera circolazione di merci, persone, servizi e capitali), che rapportati ad uno "spazio senza frontiere" assumono un significato ed un'interpretazione più ampia rispetto al passato, sia in senso oggettivo che soggettivo. Il mercato interno costituisce una sorta di trasformazione in senso temporale del mercato comune⁸⁴, un mutamento originato dall'azione di più fattori che si influenzano reciprocamente, ponendo il processo di integrazione in costante evoluzione.

L'Atto Unico europeo ha inciso profondamente sul processo di integrazione europea e sul ravvicinamento delle

⁸⁴ V. BEUTLER, BIEBER, PIPKORN, STREIL, *Die Europäische Union. Recht-sourdnung und Politik*, cit., 53. Gli Autori sostengono che "(...) la necessità di dar vita ad uno spazio senza economico in cui fosse garantita la libera circolazione di tutti i fattori produttivi in un regime concorrenziale unico, venne realizzato inizialmente attraverso il divieto posto agli Stati membri di applicare dazi doganali all'importazione e all'esportazione e tasse ad effetto equivalente, nonché attraverso l'introduzione di una tariffa doganale comune nei confronti dei paesi terzi. A ciò si aggiunsero altre forme di limitazioni: le restrizioni quantitative, le misure ad effetto equivalente, le imposizioni interne discriminatorie, le pratiche discriminatorie dei monopoli nazionali. Sul piano degli scambi commerciali, venne realizzata gradualmente una politica commerciale comune con i paesi terzi fino all'entrata in vigore della tariffa doganale comune il 1° luglio 1968. In ogni caso, la caduta delle frontiere interne e, soprattutto di quelle doganali, non impedì che in alcuni posti di confine venissero ancora svolte attività controllo all'applicazione e all'accertamento delle imposte di consumo, non ancora unificate, e delle imposte sulla cifra d'affari. Il successivo passaggio all'armonizzazione delle imposte indirette e delle accise e alla soppressione dei controlli alle frontiere intracomunitarie era scontato, perché semplicemente necessario in quello stadio di integrazione raggiunto".

legislazioni fiscali, evidenziandone la necessità al fine di favorire i soggetti economici a sfruttare meglio le indicazioni del nuovo spazio economico senza più barriere e limiti protezionistici interni, per migliorare i processi di internazionalizzazione delle economie senza farli dipendere dal divario tra le diverse normative nazionali, 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 cd. risorse proprie.

E' indubbio che, con la realizzazione del mercato interno, quindi con la rimozione di ogni ostacolo alla libera circolazione dei fattori produttivi e la soppressione di ogni forma di controllo doganale all'interno del territorio comunitario, sia stata avvertita come necessaria anche l'estensione del regime dello scambio di informazioni in materia di accise⁸⁵ e, più in generale, una collaborazione amministrativa più sistematica⁸⁶. Tutto ciò è alla base anche del

⁸⁵ La normativa in materia di accise, a differenza di quella sull'Iva, ha istituito un regime definitivo e generale per la detenzione, la circolazione e il controllo dei prodotti assoggettati a tale imposta. Tale disciplina, applicabile alle bevande alcoliche, ai tabacchi lavorati e agli oli minerali, si basa sul principio dell'imposizione nel paese di consumo. In altre parole, le accise sono assolate all'atto dell'immissione al consumo del prodotto secondo l'aliquota vigente nello Stato del consumo. I prodotti in sospensione d'accisa circolano attraverso i depositi fiscali e con un documento amministrativo d'accompagnamento. Tale disciplina rappresenta uno dei principali elementi della strategia globale di ravvicinamento di armonizzazione dell'imposizione indiretta. Essa, oltre al necessario ravvicinamento delle aliquote, richiede un'armonizzazione minima delle strutture e una migliore collaborazione tra le amministrazioni finanziarie per giungere all'effettiva abolizione delle frontiere fiscali.

⁸⁶ In tal senso v. LA VOLPE, MARCHETTI, PEZZUTO, *La cooperazione tra le amministrazioni fiscali*, in AA.VV., *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, Roma, 2003,

successivo regolamento 218/92 del 27 gennaio 1992⁸⁷, concernente la cooperazione amministrativa nel settore delle imposte indirette (IVA).

Il 13 novembre 1989, il Consiglio dei Ministri finanziari (Ecofin) aveva auspicato l'adozione di un dispositivo di controllo permanente sia degli scambi intracomunitari che degli operatori commerciali, tale da "prevenire efficacemente i rischi di frode" e completare le procedure di reciproca assistenza già esistenti, stando però attenti a non gravare sul bilancio delle imprese e delle amministrazioni finanziarie nazionali. La necessità di ripristinare, con altre forme, le garanzie precedentemente assicurate dai controlli doganali alle frontiere, doveva basarsi "in modo particolare sullo sfruttamento delle dichiarazioni delle imprese da parte delle amministrazioni nazionali, sullo scambio regolare delle informazioni e sulla comunicazione di documenti giustificativi elaborati dall'amministrazione"⁸⁸.

767. In cui si evidenzia che "un'accelerazione del tutto peculiare si è registrata all'atto del completamento del mercato unico il 31 dicembre 1992, allorquando si è realizzata la rimozione di ogni ostacolo alla libera circolazione delle merci e sono stati soppressi i controlli doganali all'interno del territorio comunitario e non a caso, (...) in concomitanza con la svolta epocale della soppressione delle barriere interne gli Stati membri si sono dotati di un più efficace e veloce sistema di scambio di informazioni".

⁸⁷ GU n. L 024 del 1° febbraio 1992, 1-5.

⁸⁸ Sulla base delle conclusioni del Consiglio Ecofin del 13 novembre 1989, saranno adottati più tardi sia il regolamento n. 218/92 che la direttiva 92/12. Sull'argomento v. FORTE, *La cooperazione amministrativa nel settore Iva e lo scambio di informazioni, in base alla nuova disciplina comunitaria e italiana*, in Il fisco, 1993, 3353.

In tale direzione, seppur su un fronte diverso, la Commissione aveva intrapreso anche un progetto pilota per migliorare il funzionamento del sistema di imposizione indiretta nel mercato interno e accrescere la cooperazione tra i Paesi partecipanti, le loro amministrazioni e i

2.4 (Segue) *Il regolamento n. 218/92 del 27 gennaio 1992 e il regolamento (CE) n. 792/2002 del 7 maggio 2002.* – Il Consiglio delle Comunità Europee ha adottato il 27 gennaio 1992 il regolamento n. 218/92 (oggi abrogato), concernente la cooperazione amministrativa nel settore delle imposte indirette (IVA), individuandone come fondamento giuridico l'art. 93 [ex art. 99] del Trattato.

Questo nuovo provvedimento comunitario non modificava la direttiva 77/799/CEE, bensì la completava, introducendo “*un sistema di scambio particolare, conforme alle peculiari esigenze di controllo legate al nuovo regime IVA sulle transazioni intracomunitarie*”⁸⁹.

A partire dal 1° gennaio 1993, in seguito alla soppressione del regime dei controlli effettuati direttamente dagli Stati membri alle dogane, si è dovuto introdurre un nuovo sistema di controlli in grado di offrire migliori garanzie contro il maggiore rischio di frodi ed evasioni fiscali internazionali. Tali fenomeni, riscontrabili particolarmente nel settore delle vendite e degli acquisti intracomunitari, causavano perdite di introiti fiscali e generavano distorsioni sul commercio legale, mettendo in pericolo la fiducia degli operatori nel mercato interno. Per sanare questa

funzionari. Tale iniziativa aveva dato origine al programma d'azione *Mattheus Tax*, tra i cui obiettivi si annoveravano: la preparazione dei funzionari delle amministrazioni finanziarie per una migliore conoscenza del settore dell'imposizione indiretta e delle procedure amministrative adottate nei diversi Stati membri, una maggiore collaborazione e scambio di esperienze tra gli stessi funzionari al fine di affermare un'uniforme applicazione della legislazione tributaria comunitaria. Il programma *Mattheus Tax* verrà successivamente sostituito dal Programma *Fiscalis* 1998-2002, di recente rivisto ed ampliato dal Programma *Fiscalis* 2003-2007.

⁸⁹ ADONNINO, *Lo scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie*, cit., 897.

situazione apparve “indispensabile un aumento significativo della cooperazione amministrativa e dello scambio di informazioni (...)”⁹⁰.

Dalla lettura dei considerando del regolamento 218/92, si evidenziava come l’innovazione apportata alla previgente disciplina fosse stata indotta dall’instaurazione del mercato interno, ai sensi dell’art. 8 A del Trattato. Sebbene l’obiettivo del provvedimento fosse di natura strettamente fiscale, esso risultava giustificato da peculiari esigenze del mercato, anche di natura extrafiscale, quali: l’eliminazione delle frontiere e dei relativi controlli interni, la libera circolazione dei fattori della produzione, la perdita di gettito tributario per gli Stati membri con incidenza anche sul sistema delle risorse proprie della Comunità, il maggiore rischio di frodi ed evasioni d’imposta.

Tutto ciò si rifletteva anche sul contenuto innovativo del regolamento 218/92, il quale introduceva un’interessante forma di cooperazione amministrativa su base telematica.

In merito alla raccolta di informazioni, il regolamento prevedeva che ogni Stato membro dovesse detenere una base elettronica di dati (*data base*), contenente i codici identificativi Iva e l’identificazione anagrafica dei propri operatori intracomunitari, nonché le informazioni relative alle operazioni intracomunitarie di beni da essi effettuate⁹¹. Le

⁹⁰ V. *La politica fiscale nell’Unione europea*, in *Serie: l’Europa in movimento*, a cura della Commissione europea, L-2985 Lussemburgo, 22.

⁹¹ Nella banca dati si prevedeva la registrazione ed elaborazione dei dati raccolti sulla base di dichiarazioni periodiche presentate, nei confronti della rispettiva amministrazione finanziaria, dai soggetti passivi che avessero effettuato cessioni di beni verso un altro Stato comunitario, ai sensi dell’art. 22 par. 5 della direttiva n. 91/680. Su cui v. sempre FORTE, *La cooperazione amministrativa nel settore Iva e lo scambio di informazioni, in base alla nuova disciplina comunitaria e italiana*, cit., 3355-3356.

informazioni, raccolte ed elaborate, venivano archiviate per un periodo minimo di cinque anni, a decorrere dalla fine dell'anno civile in cui era consentito l'accesso alle medesime. La stessa banca dati doveva costantemente essere aggiornata, per poter risultare completa ed esatta in caso di utilizzo. Il regolamento prevedeva la designazione, da parte di ciascuno Stato membro, di autorità competenti in qualità di corrispondenti ai fini dell'applicazione del provvedimento⁹², nonché l'individuazione di un ufficio centrale, quale responsabile principale per i collegamenti con gli altri Stati membri nel settore della cooperazione amministrativa, più comunemente denominato C.L.O. (*Central Liaison Office*)⁹³.

Con riferimento alla fase di trasmissione delle informazioni raccolte, il regolamento prevedeva tre diversi livelli di collaborazione, relativi:

a) ai codici di identificazione Iva attribuiti agli operatori intracomunitari ed al valore globale di tutte le forniture effettuate dai medesimi ai quali fossero interessati operatori di un altro Stato membro (I livello); b) all'elenco dei fornitori comunitari di ciascun operatore nazionale che avevano effettuato acquisti intracomunitari (II livello); c) ad accertamenti più approfonditi e dettagliati su precise transazioni (III livello).

I primi due livelli di collaborazione si sviluppavano, in maniera diretta e spontanea, esclusivamente per via telematica.

⁹² Il Ministero delle finanze italiano aveva precisato che le amministrazioni competenti erano quattro: il Servizio consultivo e ispettivo tributario, l'Agenzia delle entrate, l'Agenzia delle dogane e la Guardia di finanza.

⁹³ Su cui v. FORTE, *Il ruolo, le attribuzioni e l'attività dell'ufficio centrale di collegamento (C.L.O.) per gli scambi di informazioni*, in *Il fisco*, 1995, 3379 ss.; LA VOLPE, MARCHETTI, PEZZUTO, *La cooperazione tra le amministrazioni fiscali*, cit., 794 ss..

tica⁹⁴, il terzo livello, invece, richiedeva l'inoltro di una richiesta da parte dell'autorità competente⁹⁵ – per il tramite del C.L.O. – ad un altro Stato membro, al fine di ottenere informazioni più dettagliate su un caso specifico⁹⁶. Il secondo livello di collaborazione poteva essere attivato solo in caso di sospetto di frode e consentiva di ampliare il quadro informativo ottenuto nell'ambito del primo livello. Il terzo livello, invece, poteva essere attivato solo qualora le informazioni ottenute nei primi due livelli non fossero state sufficienti e, comunque, fossero state vanamente esperite le tradizionali forme di indagine e le informazione a disposizione dello Stato richiedente (per esempio attraverso l'esercizio dei poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria)⁹⁷, il quale avrebbe dovuto fornire, in caso di necessità, analoghe informazioni all'autorità interpellata. Un ulteriore limite era dato dal fatto che l'informazione richiesta non doveva comportare per lo Stato interpellato un gravoso onere amministrativo.

⁹⁴ I primi due livelli di collaborazione si sviluppavano sulla base del sistema informatico VIES (*Vat Information Exchange System*), che permetteva lo scambio di informazioni sulla base di dati provenienti da *listings* (elenchi riepilogativi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari che i soggetti passivi Iva dovevano compilare a decorrere dal 1° gennaio 1993, ex art. 6 D.L. 23 gennaio 1993, n. 16), che venivano periodicamente trasmessi alle autorità fiscali dagli operatori intracomunitari. Il sistema informativo di ogni Stato membro era collegato alla rete *infonet* ed è interfacciato con i sistemi informativi degli altri Stati membri attraverso una linea di trasmissione dati crittografata. Pertanto, l'autorità competente poteva accedere direttamente al *database* e poteva richiedere informazioni sul conto di un certo operatore, identificato sulla base di un codice personale. Su cui v. meglio LAMPONE, *La mutua assistenza amministrativa tra le amministrazioni finanziarie dell'Ue*, cit., 2416.

⁹⁵ Attraverso il modello standard "SCAC 93".

⁹⁶ V. Circ. min. n. 1 del 27 luglio 1994 Segreteria Generale del Ministero delle finanze, Ufficio Relazioni Internazionali.

⁹⁷ Su cui v. TOSI, *L'attività istruttoria amministrativa in ambito comunitario*, cit., 634 ss.

In merito ai tempi di trasmissione delle informazioni richieste, il regolamento n. 218/92 prevedeva, con riferimento ai primi due livelli di collaborazione, un termine di tre mesi, decorrente dalla fine del trimestre dell'anno civile al quale le informazioni si riferivano, con riferimento al III livello, sempre un termine trimestrale, però decorrente dalla data di ricevimento della richiesta.

Il regolamento introduceva disposizioni nel regime della riservatezza delle informazioni trasmesse, prevedeva che esse fossero coperte dal segreto professionale e beneficiassero della stessa tutela riconosciuta ad informazioni analoghe dalla legislazione dello Stato richiedente e dalle norme corrispondenti applicabili agli organi comunitari. In particolare, tali informazioni sarebbero dovute essere accessibili solo a quelle persone direttamente interessate alle operazioni di accertamento e riscossione dell'imposta, nonché a quei soggetti che, all'interno delle istituzioni comunitarie, dovevano potervi accedere per motivi professionali. Inoltre, potevano essere utilizzati solo in occasione di procedimenti giudiziari o amministrativi, avviati a seguito di mancata osservanza della normativa fiscale, che comportavano l'applicazione di sanzioni⁹⁸. Nella sola ipotesi di scambio di informazioni di III livello, se la legislazione di uno Stato prevedeva la notifica dello scambio alla persona direttamente interessata, tale disposizione poteva continuare ad applicarsi

⁹⁸ L'art. 9 par. 1. regolamento n. 218/92 precisava che, derogando a tali limiti, l'autorità competente dello Stato che forniva l'informazione avrebbe potuto permetterne l'uso per scopi diversi da parte dello Stato richiedente, a condizione che la legislazione dello Stato in questione ne avesse permesso l'uso per scopi simili (art. 9 par. 2). Inoltre, l'autorità richiedente poteva trasmettere le informazioni ricevute all'autorità competente di un terzo Stato membro, se tali informazioni fossero risultati utili, ma in tal caso era necessario il consenso dell'autorità interpellata (art. 9 par. 3).

a condizione che l'adozione non pregiudicasse l'indagine sulla frode fiscale in un altro Stato membro. In quest'ultima ipotesi, lo Stato interpellato si asteneva, su richiesta, dall'effettuare la notifica.

E' importante notare come il regolamento 218/92 avesse introdotto delle interessanti procedure di consultazione e coordinamento, che permettevano un monitoraggio costante sull'applicazione della disciplina dello scambio di informazioni, sul funzionamento dei meccanismi di cooperazione amministrativa, e che favorissero anche un miglioramento del loro funzionamento sulla base dell'esperienza degli Stati membri, costantemente oggetto di valutazione da parte della Commissione⁹⁹.

Uno dei maggiori limiti riscontrati nel regolamento n. 218/92, derivava dal fatto che i dati scambiati sulla base del sistema informatico VIES prendevano in esame solo le transazioni intracomunitarie di beni e non anche quelle riguardanti le prestazioni di servizi¹⁰⁰. Sul punto il regolamento n. 218/92 era stato modificato successivamente dal regolamento (CE) n. 792/2002 del 7 maggio 2002, prevedendo alcune misure aggiuntive in materia di commercio elettronico e puntando, altresì, ad incrementare lo scambio d'informazioni relative all'IVA, per via telematica, anche con riferimento ai "servizi prestati tramite mezzi elettronici, in conformità al regime particolare previsto dall'art. 26 *quater*

⁹⁹ Inoltre, era stata prevista anche l'istituzione di un "comitato permanente per la cooperazione amministrativa nel campo delle imposte indirette", con funzioni di assistenza in favore della Commissione, presieduto da un rappresentante della stessa Commissione e composto dai rappresentanti degli Stati membri.

¹⁰⁰ V. Relazione del Gruppo "Frode fiscale" al COREPER/Consiglio Ecofin, sulla lotta alla frode fiscale, documento 8668/00 (FISC 67), del 22 maggio 2000.

della direttiva 77/388/CEE”¹⁰¹. Più recentemente il regolamento n. 218/92 è stato abrogato dal regolamento (CE) n. 1798/2003 del 7 ottobre 2003.

3. L'inquadramento della politica fiscale nell'ambito delle altre politiche dell'Unione europea: le nuove prospettive dello scambio di informazioni. – Una svolta decisiva nell'evoluzione della cooperazione amministrativa si realizza nella seconda metà degli anni novanta, con l'affermazione del cd. *global approach*¹⁰²: una nuova strategia politica che considera la fiscalità in un'ottica di coordinamento con le altre iniziative ed i progetti intrapresi o realizzati negli altri campi di intervento comunitario¹⁰³. La fiscalità non è più un ambito isolato, bensì è in armonia con il processo di integrazione economico-giuridico in atto. Essa si colloca in un'ottica sistematica con le altre politiche dell'Unione europea¹⁰⁴.

¹⁰¹ Per un approfondimento sul tema v. FERNANDEZ MARÌN, *Scambio di informazioni tra garanzia di armonizzazione e limiti all'attività nazionale di controllo*, in AA.VV., *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, cit., 899 ss.

¹⁰² Il *global approach* segna il definitivo superamento del precedente *piecemeal approach* (v., *infra*, par. 2).

¹⁰³ In tal senso v. TINELLI, *I principi fondamentali della fiscalità europea*, cit., 103 ss..

¹⁰⁴ Per dare attuazione alla nuova strategia la Commissione fissò tre obiettivi prioritari: 1) la stabilizzazione delle entrate tributarie, 2) il corretto funzionamento del mercato unico, 3) la promozione dell'occupazione. Nel mese di luglio 1996, presentò al Consiglio un vasto programma di armonizzazione che si sarebbe concluso solo nel 1999, al fine di accelerare il passaggio dal regime transitorio ad un regime definitivo dell'Iva. Il 1° ottobre 1997 presentò al Consiglio la comunicazione “Verso il coordinamento fiscale dell'Unione europea”, al fine di offrire una base di discussione per i dibattiti in materia fiscale e proporre un insieme di misure, note come “pacchetto Monti”, volte a ridurre la concorrenza fiscale dannosa.

La nuova strategia viene introdotta, su impulso della Commissione, nella riunione dei Ministri delle finanze di Verona del 12 e 13 aprile 1996, in considerazione del fatto che – come illustrato dalla stessa Commissione nel documento “La politica tributaria dell’Unione europea” del 20 marzo 1996 – l’integrazione europea nel settore fiscale aveva registrato progressi limitati rispetto agli altri settori. Il ritardo registrato era da imputare sia alle procedure decisionali predisposte dal Trattato, che alla mancanza di una visione e di una strategia globale nel settore.

Insomma, presosi atto del fatto che il principio dell’unanimità, adottato per le deliberazioni in materia di armonizzazione fiscale, costituiva un limite oggettivo all’integrazione europea e che la completa realizzazione del mercato interno scaturiva solo come effetto dell’azione positiva, coordinata e sinergica di tutte le politiche comunitarie, si giunse a considerare la fiscalità in un nuovo contesto sistematico, considerandola – insieme alle altre politiche comunitarie – come una parte di un tutto, che influenza e dal quale subisce un’influenza.

Una tale visione della fiscalità tende a sganciare l’attività armonizzatrice da programmi politici “forzati”, facendola progredire più “spontaneamente” all’interno di una molteplicità di settori (sanità, ambiente, previdenza, energia, trasporti, ecc.). In altre parole, si prevede una fiscalità che cresce al pari di tutto il resto, ad un’armonizzazione che avanza ad una “velocità adeguata” alle esigenze del costituendo mercato interno.

Una tale impostazione necessita il superamento del principio dell’unanimità, più volte, auspicato dalla Commissione¹⁰⁵. Tale traguardo si rende altresì necessario in

¹⁰⁵ V. Comunicazione della Commissione su “La politica fiscale dell’Unione europea – Priorità per gli anni a venire”. 260 def., del 23 maggio 2001.

conseguenza dell'allargamento dell'Unione europea, che rende molto più difficile il raggiungimento di un accordo in materia tributaria.

In attesa di un tale auspicabile traguardo, il processo di armonizzazione prosegue ugualmente, seppur in maniera più lenta. L'evoluzione del processo di integrazione tra gli Stati membri, così come descritto in precedenza, non si arresta. La fiscalità si adegua ai cambiamenti, si evolve nonostante il limite giuridico dell'unanimità. Ma il sistema sembra richiedere una sorta di "valvola di sfogo", che comporti il superamento, anche velato, di tale limite.

In una tale ottica sembrano collocarsi alcune iniziative della Commissione in materia di scambio di informazione tra amministrazioni finanziarie, in cui, con un'indubbia forzatura interpretativa, si fa rientrare la cooperazione amministrativo-fiscale, in materia di accertamento, nell'ambito delle iniziative aventi "per oggetto l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno", ex art. 95 del Trattato, anziché per promuovere un ravvicinamento delle legislazioni fiscali *tout court*, ex art. 93 e 94 del Trattato.

In tal modo, la Commissione perviene – in contrasto con l'orientamento del Consiglio – ad applicare la procedura di codecisione e, quindi, il metodo della maggioranza qualificata per le deliberazioni inerenti la materia fiscale.

Nei lavori preparatori alla redazione della Costituzione europea, negli artt. III-62 par. 2 e III-63, si era tentato di giuridicizzare tale interpretazione, prevedendosi l'adozione della maggioranza qualificata in materia di armonizzazione fiscale, sia diretta che indiretta, solo con riferimento al settore della "cooperazione amministrativa o la lotta contro la frode fiscale e l'elusione fiscale illecita" e, comunque, previa deliberazione espressa all'unanimità dal Consiglio, su

proposta della Commissione¹⁰⁶. Ma tale soluzione non è stata più presa in considerazione nella definitiva versione della Costituzione europea.

Intanto, si registrano ulteriori iniziative volte ad implementare i risultati già raggiunti in questi anni in materia di cooperazione amministrativa e scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie. Tra questi si possono annoverare il Programma *Fiscalis* 2003–2007¹⁰⁷, teso a migliorare il funzionamento dei sistemi di imposizione nel mercato interno, ed il Programma Dogana 2007, diretto a consentire alle amministrazioni doganali di operare con la massima efficacia ed efficienza, in maniera che il sistema doganale europeo possa funzionare come un'unica grande amministrazione.

La valenza di questi programmi è indubbia. La Commissione aveva suggerito nella comunicazione su “La politica fiscale dell’Unione europea. Priorità per gli anni a venire”¹⁰⁸, un maggior ricorso a “strumenti non legislativi o a

¹⁰⁶ Su cui v. meglio, *infra*, par. 6.

¹⁰⁷ Invero, si è trattato del rifinanziamento – per altri cinque anni – del precedente programma *Fiscalis*, previsto dalla decisione n. 888/98/CE del 30 marzo 1998. Tale iniziativa, prevede degli obiettivi dettagliati in base al tipo di imposta considerata, in particolare: a) per l’Iva e le accise, consentire ai funzionari di accrescere il livello comune di comprensione del diritto comunitario e della sua applicazione negli Stati membri, assicurare ampia, efficiente ed effettiva cooperazione tra gli Stati membri, garantire il miglioramento delle procedure amministrative; b) per le imposte dirette, sostenere lo scambio di informazioni nel settore dell’assistenza reciproca e rendere accessibile il diritto comunitario applicabile nel settore; c) per le imposte sui premi assicurativi, migliorare la cooperazione tra gli Stati membri e garantire una migliore applicazione delle norme vigenti; d) per i Paesi candidati, considerare le specifiche esigenze dei paesi in adesione in modo da facilitare loro l’elaborazione di misure necessarie in materia di legislazione fiscale e capacità amministrativa.

¹⁰⁸ COM(2001) 260 def. del 23 maggio 2001.

norme non vincolanti”, quale mezzo per compiere ulteriori progressi nel settore dell’armonizzazione fiscale. Era stata auspicato l’utilizzo del principio della cd “pressione reciproca” tra gli Stati membri, posto alla base del codice di condotta in materia di tassazione delle imprese¹⁰⁹, anche ad altri settori della fiscalità.

4. *I nuovi provvedimenti comunitari in materia di scambio di informazioni: la direttiva 2003/93/CE e il regolamento (CE) n. 1798/2003 del 7 ottobre 2003, la direttiva 2004/56/CE del 21 aprile 2004 e il regolamento (CE) n. 885/2004 del 26 aprile 2004.* – Il 18 giugno 2001 la Commissione ha presentato due proposte legislative, una per modificare la direttiva 77/799/CEE¹¹⁰, l’altra per abrogare il regolamento (CEE) n. 218/92¹¹¹.

Nella relazione illustrativa alle suddette proposte sono stati evidenziati i limiti della disciplina comunitaria in materia di scambio di informazioni rispetto alle “sfide del mercato interno”.

Le nuove esigenze prospettate sono state: a) pervenire ad un quadro giuridico più omogeneo, in grado di definire regole chiare e vincolanti in materia di cooperazione; b) trasformare una cooperazione impostata in maniera troppo centralizzata in favore di una maggiormente decentrata,

¹⁰⁹ Il codice è stato adottato il 1° dicembre 1997, con una Risoluzione del Consiglio e dei rappresentanti degli Stati membri riuniti in forma di Consiglio. Il codice, previsto nell’ambito del “pacchetto Monti”, non ha natura di atto giuridico comunitario. Esso ha un carattere volontario e costituisce un mero impegno politico. Il codice, seppur non vincolante, in virtù di una inevitabile reciproca pressione tra gli Stati membri dovrebbe, comunque, contribuire a prevenire all’interno della Comunità le distorsioni economiche e l’erosione degli imponibili.

¹¹⁰ COM(2001) 294 def. – 2001/0134(COD).

¹¹¹ COM(2001) 294 def. – 2001/0133(COD).

intensiva, rapida e più efficace per combattere la frode fiscale; c) conferire alla Commissione una funzione di coordinamento e di stimolo nello scambio di informazioni.

La nuova direttiva 93/2003/CE, sul piano contenutistico, prevede solo un'estensione del campo di applicazione della direttiva 77/799/CEE alle imposte sui premi assicurativi, di cui all'art. 3, della direttiva 76/308/CEE del Consiglio¹¹².

Più complessa appare la disciplina introdotta dal regolamento (CE) n. 1798/2003, in materia di imposte indirette. Tale provvedimento fonde e rafforza le disposizioni, sia del regolamento n. 218/92 che nella direttiva 77/799/CEE, sulla cooperazione amministrativa in materia di Iva¹¹³.

Il nuovo regolamento prevede tutte le regole, le condizioni e le procedure che le autorità amministrative degli Stati membri devono rispettare per l'accertamento delle operazioni Iva relative alla fornitura di beni, alla prestazione di servizi, alle acquisizioni intracomunitarie e alle importazioni di beni¹¹⁴.

¹¹² GU L 73 del 19 marzo 1976, 18.

¹¹³ Il regolamento (CE) n. 1798/2003 risulta strutturato in 48 articoli, raggruppati in 10 parti: capo I "Disposizioni generali" (artt. 1-4), capo II "Scambio di informazioni su richiesta" (artt. 5-13), capo III "Richiesta di notifica amministrativa" (artt. 14-16), capo IV "Scambio di informazioni senza preventiva richiesta" (artt. 17-21), capo V "Archiviazione e scambio di informazioni concernenti operazioni intracomunitarie" (art. 22-27), capo VI "Disposizioni relative al regime particolare previsto dall'articolo 26 *quater* della direttiva 77/388/CEE" (artt. 28-34), capo VII "Relazioni con la Commissione" (art. 35), capo VIII "Relazioni con i Paesi terzi" (art. 36), capo IX "condizioni relative allo scambio di informazioni" (artt. 37-43), capo X "disposizioni generali e finali" (art. 44-48).

¹¹⁴ Al contrario, il regolamento n. 218/92 prendeva in considerazione solo le "transazioni intracomunitarie" cioè, come precisato dall'art. 2, la fornitura intracomunitaria di beni di cui all'art 22, par. 6, lett. b)

L'obbligo di assistenza – per espressa previsione del nuovo regolamento – non riguarda le informazioni o documenti che le autorità amministrative hanno raccolto con l'autorizzazione o su richiesta dell'autorità giudiziaria, pur facendosi salva l'applicazione delle norme di mutua assistenza giudiziaria in materia penale¹¹⁵. Invero, la comunicazione di tali informazioni potrebbe anche aver luogo nell'ambito della cooperazione amministrativa prevista nel regolamento (CE) n. 1798/2003, ma all'autorità competente deve essere riconosciuta tale facoltà dalla legislazione del suo Stato¹¹⁶.

In relazione all'auspicato decentramento della cooperazione amministrativa, il nuovo regolamento prevede una nuova organizzazione nel perfezionamento delle operazioni di collaborazione e scambio di informazioni. Essa risulta

della direttiva 77/388/CEE, nonché le prestazione intracomunitaria di servizi di cui all'art. 28 ter, punti C, D, ed E della direttiva 77/388/CEE. Il regolamento (CE) n. 1798/2003 prevede, altresì, norme e procedure per lo scambio di informazioni con mezzi elettronici – in materia di Iva – relativamente a servizi prestati con mezzi elettronici conformemente al regime particolare di cui all'art. 26 *quater* della direttiva 77/388/CEE (“regime particolare per i soggetti passivi non stabiliti che prestano servizi elettronici a persone che non sono soggetti passivi”). Tali disposizioni sono state accorpate nell'ambito del capo VI del nuovo regolamento “Disposizioni relative al regime particolare previsto dall'art. 26 *quater* della direttiva 77/388/CEE”.

¹¹⁵ Art. 1 par. 2 del regolamento (CE) n. 1798/2003. Sul tema v. LA VOLPE, MARCHETTI, PEZZUTO, *La cooperazione tra le amministrazioni fiscali*, cit., 797 ss.;

¹¹⁶ Art. 4 del regolamento (CE) n. 1798/2003. Nell'ipotesi in cui la legislazione di uno Stato membro riconosca tale facoltà all'autorità competente, si potrebbe condizionare lo scambio di informazioni ad una preventiva autorizzazione dell'autorità giudiziaria. In tal caso lo scambio dell'informazione potrà perfezionarsi, nel quadro della direttiva (CE) n. 1798/2003, solo a seguito della predetta autorizzazione.

articolata su più soggetti: l'autorità competente, l'ufficio centrale di collegamento, il servizio di collegamento ed il funzionario competente.¹¹⁷

La procedura prevede che lo scambio avvenga per il tramite dell'autorità competente¹¹⁸, a nome della quale va applicato il regolamento. Inoltre, ogni Stato membro designa un ufficio centrale di collegamento (C.L.O.)¹¹⁹, che rappresenta il soggetto responsabile, per delega, dei contatti con gli altri Stati membri nel settore della cooperazione amministrativa. Intorno a queste due figure si sviluppa lo scambio delle informazioni a livello periferico. Difatti, l'autorità competente può designare uno o più servizi di collegamento (con competenza territoriale specifica o responsabilità funzionale specializzata) e funzionari competenti, i quali possono scambiare direttamente informazioni. Il C.L.O. ha l'importante funzione di tenere aggiornato l'elenco sia dei servizi di collegamento che dei funzionari, nonché di renderlo accessibile agli uffici centrali di collegamento di tutti gli Stati membri. Le strutture "periferiche" dell'organizzazione operano in stretto contatto con il C.L.O., che svolge una sorta di coordinamento delle loro attività. Difatti, i servizi di collegamento ed i funzionari devono informare il proprio C.L.O. ogni qualvolta trasmettono o ricevono una richiesta o una risposta ad una richiesta di assistenza. In particolare, su quelle richieste di assistenza che implicino un'azione all'esterno della rispettiva circoscrizione territoriale o della sfera funzionale, essi devono trasmettere senza indugio la richiesta al C.L.O.

¹¹⁷ Art. 3 del regolamento (CE) n. 1798/2003, per le definizioni giuridiche art. 2.

¹¹⁸ Pel l'Italia è il Capo del Dipartimento delle politiche fiscali.

¹¹⁹ Lo Stato membro è tenuto altresì ad informare il C.L.O. designato alla Commissione e agli altri Stati membri.

ed informarne l'autorità richiedente. In quest'ultimo caso, il momento della comunicazione al C.L.O assume una particolare importanza: il giorno successivo allo stesso rappresenta il momento a partire dal quale decorre il termine (trimestrale o mensile) per dare una risposta all'autorità richiedente.

Il C.L.O è responsabile della cooperazione su richiesta solo quando l'autorità richiedente non sappia a quale ufficio locale rivolgersi o quando la richiesta venga rivolta ad un ufficio locale non competente. Invece, esso assume un ruolo centrale per la comunicazione automatica e spontanea di determinate informazioni.

Il capo II del regolamento (CE) 1798/2002 disciplina in maniera organica ed unitaria la materia dello scambio di informazioni su richiesta, prevedendosi un'unica base giuridica per tutte le richieste¹²⁰.

La richiesta può essere avanzata da più soggetti qualificati (cd. autorità richiedente), più precisamente dall'ufficio centrale di collegamento, da un servizio di collegamento o da qualsiasi funzionario competente di uno Stato membro, il quale formuli la richiesta di assistenza a nome dell'autorità competente¹²¹. Il contenuto motivato della richiesta può

¹²⁰ In precedenza, invece, erano previste alcune differenze nel quadro legislativo: l'art. 2 della direttiva 77/799 consentiva, in termini generali, all'autorità competente di uno Stato membro di richiedere all'autorità competente di un altro Stato membro la comunicazione, in relazione ad un caso specifico, di ogni informazione atta a permettere il corretto accertamento dell'Iva, senza fissare per l'autorità interpellata un termine per fornire la risposta; l'art. 5 del regolamento n. 218/92, invece, prevedeva la possibilità di richiedere, per casi specifici, ulteriori informazioni (rispetto a quelle fornite a norma del precedente art. 4 ma risultate insufficienti), fissando per l'autorità interpellata un termine per la comunicazione delle informazioni di tre mesi, decorrente dalla data di ricevimento della richiesta.

¹²¹ Art. 5 par. 1 e art. 2 punto 5 del regolamento (CE) n. 1798/2003.

avere come oggetto sia un'informazioni che un'indagine amministrativa¹²².

Sulle modalità di trasmissione della richiesta il regolamento prescrive che, per quanto possibile, ci si avvalga di un formulario tipo¹²³. In seguito al sopraggiungere della richiesta, l'autorità interpellata comunica le informazioni di cui dispone (anche in relazione ad uno o più casi specifici) oppure fa eseguire le indagini amministrative per procurarsi le informazioni richieste. Quando la richiesta ha come oggetto un'indagine amministrativa specifica, l'autorità interpellata potrebbe anche reputare tale indagine non necessaria, dandone comunicazione motivata all'autorità richiedente.

L'autorità interpellata (o l'autorità amministrativa alla quale essa si rivolge) nel procurarsi le informazioni o svolgere le indagini necessarie deve procedere come se agisse per proprio conto o su richiesta di un'altra autorità del suo stesso Stato¹²⁴.

L'autorità interpellata non è tenuta a fornire la collaborazione richiesta quando il numero ed il tipo di richiesta presentata impongano alla stessa un onere amministrativo eccessivo e, comunque, quando l'autorità richiedente non abbia ancora esaurito le forme di informazione consuete¹²⁵. Inoltre, l'autorità interpellata non è tenuta a trasmettere informazioni o a far svolgere indagini se la sua legislazione o prassi amministrativa precludono la raccolta e l'utilizzo di tali informazioni o l'espletamento di indagini per le esigenze

¹²² Art. 5 par. 1 e 3 del regolamento (CE) n. 1798/2003.

¹²³ Art. 6 del regolamento (CE) n. 1798/2003.

¹²⁴ Art. 5 par. 4 del regolamento (CE) n. 1798/2003.

¹²⁵ Cioè quelle forme di informazioni alle quali avrebbe potuto far ricorso per ottenere le informazioni volute senza compromettere il raggiungimento del risultato perseguito

interne dello Stato membro di appartenenza. Essa potrebbe anche rifiutarsi di fornire informazioni se lo Stato membro interessato non sia in grado di fornire dati equipollenti o se ciò comporterebbe la divulgazione di un segreto commerciale, industriale o professionale, di un procedimento commerciale o di un'informazione la cui divulgazione sia contraria all'ordine pubblico¹²⁶. Quando tali cause ostative non sussistono, la risposta alla richiesta viene fornita dalla cd. autorità interpellata, cioè da quegli stessi soggetti che sarebbero legittimati a formulare la richiesta nello Stato membro interpellato¹²⁷.

Le informazioni che sono state in vario modo raccolte dall'autorità interpellata vengono trasmesse sotto forma di relazioni, attestati e altri documenti, o copie conformi o estratti degli stessi¹²⁸.

In relazione ai termini per la comunicazione delle informazioni, viene mantenuto il previgente termine trimestrale, sebbene ne venga introdotto un altro mensile per quelle informazioni già in possesso dell'autorità interpellata¹²⁹. Il nuovo regolamento prevede inoltre che le parti possano definire termini diversi per alcuni casi specifici e che, in ogni caso, nell'ipotesi di mancato rispetto della risposta nei termini, l'autorità richiedente deve essere avvisata per iscritto e motivatamente circa gli impedimenti

¹²⁶ Art. 40 par. 2, 3, 4. In ogni caso, il rifiuto dovrebbe essere motivato (art. 40 par. 5) e, in alcuni casi, ne dovrebbe essere data comunicazione alla Commissione (v. sempre par. 2).

¹²⁷ Cioè l'Ufficio centrale di collegamento, il servizio di collegamento e qualsiasi funzionario competente di uno Stato membro che riceva la richiesta di assistenza a nome dell'autorità competente.

¹²⁸ Non è esclusa la trasmissione di documenti originale, sempreché ciò non sia vietato dallo Stato membro dell'autorità interpellata.

¹²⁹ Art. 8 del regolamento (CE) n. 1798/2003.

ricontrati, oltre al nuovo termine entro il quale potrà ricevere una risposta¹³⁰.

Il regolamento prevede che, in seguito ad accordo tra l'autorità richiedente e quella interpellata (secondo le modalità da quest'ultima definite), agenti autorizzati dell'autorità richiedente possano essere presenti negli uffici amministrativi dell'autorità interpellata¹³¹, anche nel corso di indagini amministrative¹³², sempre al fine di scambiare le informazioni di cui all'art. 1. Questa stretta forma di collaborazione tra le amministrazioni finanziarie è stata considerata particolarmente utile *“nei casi che presentano indizi di consistenti irregolarità o frodi trasfrontaliere in uno o più Stati membri, nei casi di complessità tale da rendere auspicabile la presenza dei funzionari, o anche nei casi prossimi a prescrizione nei quali la presenza di funzionari può accelerare l'indagine”*¹³³.

Sebbene una disposizione simile fosse già prevista nell'ambito della direttiva 77/799, solo pochi Stati si sono dimostrati favorevoli alla presenza di funzionari dell'Amministrazione finanziaria di altri Paesi sul loro territorio. Si tenga conto che, in ogni caso, tale presenza è subordinata al consenso favorevole che il soggetto passivo è tenuto ad esprimere¹³⁴.

Il nuovo regolamento, invece, prevede precise garanzie sia per l'autorità interpellata che per i soggetti controllati: gli agenti dell'autorità richiedente devono essere debitamente autorizzati e devono essere in grado di produrre, in qualsiasi momento, un mandato scritto in cui siano indicate la loro

¹³⁰ Art. 9 e 10 del regolamento (CE) n. 1798/2003.

¹³¹ Art. 11 par. 1 del regolamento (CE) n. 1798/2003.

¹³² Art. 11 par. 2 del regolamento (CE) n. 1798/2003.

¹³³ V. Relazione presentata dalla Commissione, cit., punto 4.2.5.

¹³⁴ E' difficile immaginare che in casi di frode il soggetto passivo potesse dare un simile consenso.

identità e la loro qualifica ufficiale¹³⁵. Nell'ipotesi in cui siano presenti negli uffici in cui vengono esercitate le funzioni amministrative di controllo, se le informazioni richieste sono contenute in un documento cui possono accedere gli agenti dell'autorità interpellata, essi potranno ricevere una copia del documento interessato¹³⁶. Mentre, nell'ipotesi in cui siano presenti durante le indagini amministrative, essi non potranno esercitare i poteri di controllo, che restano di esclusiva spettanza degli agenti dell'autorità interpellata; tuttavia potranno avere accesso ai locali e ai documenti cui hanno accesso questi ultimi per loro tramite e ai soli fini dell'indagine amministrativa in corso¹³⁷. La previsione di tali garanzie escluderebbe il necessario consenso del soggetto passivo.

A completare la disciplina dello scambio di informazioni su richiesta, il regolamento prevede una disposizione sui controlli simultanei¹³⁸, i quali diventano dei normali piani di controllo. In pratica, due o più Stati possono acconsentire che sul rispettivo territorio si possano svolgere controlli simultanei in merito alla situazione di un determinato soggetto passivo. Questa tipologia di controllo trova giustificazione in un interesse comune o complementare degli Stati coinvolti ed è utilizzabile ogni qualvolta appaia più efficace dei controlli nazionali. Dal punto di vista procedurale uno Stato membro individua i soggetti passivi da sottoporre a controllo, mentre l'autorità competente di suddetto Stato ne informa l'autorità competente degli altri Stati interessati. E' necessario che a quest'ultima venga

¹³⁵ Art. 11 par. 3 del regolamento (CE) n. 1798/2003.

¹³⁶ Art. 11 par. 1 del regolamento (CE) n. 1798/2003.

¹³⁷ Art. 11 par. 2 del regolamento (CE) n. 1798/2003.

¹³⁸ Capo II, sezione 4, art 12 e 13 del regolamento (CE) n. 1798/2003.

offerta una motivazione della richiesta, unitamente alle informazioni che l'hanno giustificata e al periodo di tempo durante il quale dovrebbero eseguirsi i controlli simultanei. La richiesta di collaborazione avrà seguito solo dopo assenso espresso dalle autorità competenti coinvolte, in tal caso sarà designato dalle stesse autorità un rappresentante che dovrà dirigere e coordinare il controllo. Nell'ipotesi contraria, il dissenso dovrà essere motivato.

Il capo III del regolamento (CE) 1798/2002, introduce una nuova disposizione sulla possibilità che la richiesta di informazioni possa riguardare la notifica di atti amministrativi da parte dell'autorità interpellata ad un preciso destinatario. In particolare, quegli atti e quelle decisioni amministrative relative all'applicazione della legislazione sull'Iva nel territorio dello Stato membro in cui ha sede l'autorità richiedente¹³⁹. Tale disposizione completa quanto già previsto dalla direttiva 76/308/CEE¹⁴⁰, che permette la notifica di atti e decisioni, compresi quelli giudiziari, riguardanti un credito o un suo recupero, emanati dallo Stato membro in cui ha sede l'autorità richiedente. In più rispetto a tale direttiva, il regolamento permette la notifica di atti amministrativi quando ancora non vi sono dei crediti. Il regolamento precisa che deve essere l'autorità richiedente a indicare oltre all'atto da notificare, anche le generalità del destinatario dell'atto stesso¹⁴¹. L'autorità interpellata deve poi informare tempestivamente l'autorità richiedente in merito alla sua

¹³⁹ Art. 14 del regolamento (CE) n. 1798/2003.

¹⁴⁰ GU n. L 73 del 19 marzo 1976, 18. Tale direttiva riguarda l'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da operazioni che fanno parte del sistema di finanziamento del Fondo europeo di orientamento e di garanzia, sui prelievi agricoli e sui dazi doganali

¹⁴¹ Art. 15 del regolamento (CE) 1798/2003.

risposta, nonché alla data in cui la decisione o l'atto siano stati notificati al destinatario¹⁴².

Il capo IV del regolamento (CE) 1798/2002 disciplina lo scambio di informazioni senza preventiva richiesta, operando all'interno di questa categoria un'ulteriore distinzione tra lo scambio automatico organizzato (anche denominato scambio strutturato) e lo scambio automatico, secondo che l'autorità responsabile della comunicazione sia in grado oppure no di raccogliere ad intervalli regolari le informazioni da scambiare.

L'esigenza di prevedere nel regolamento un più incisivo sistema di prevenzione, controllo e repressione delle frodi intracomunitarie è soddisfatta proprio attraverso tale tipologia di scambio delle informazioni, utilizzabile quando: a) la tassazione deve avvenire nel Paese di destinazione e l'efficacia dei controlli dipende dalle informazioni fornite dal Paese di origine; b) uno degli Stati membri interessati ha ragione di ritenere che in un altro Stato membro è stata o potrebbe essere stata violata la legislazione in materia di Iva; c) sussiste un rischio di perdita del gettito in un altro Stato membro¹⁴³.

Tale esemplificazione non può considerarsi tassativa, ritenendo che il legislatore comunitario abbia voluto indicare solo i casi più gravi – senza pertanto volendo escluderne altri¹⁴⁴ – al verificarsi dei quali dovrebbe operare lo

¹⁴² Art. 16 del regolamento (CE) n. 1798/2003.

¹⁴³ Art. 17 del regolamento (CE) n. 1798/2003.

¹⁴⁴ Ciò è disciplinato espressamente dagli artt. 19 e 20 del regolamento (CE)n. 1798/2003, in cui si prevede che gli Stati membri possano trasmettersi reciprocamente, “in qualsiasi situazione”, tutte le informazioni di cui all'art. 1 e, inoltre, che debbono adottare tutte le misure amministrative e organizzative necessarie per agevolare tali scambi.

scambio senza preventiva richiesta. La precisazione dovrebbe rappresentare un monito per gli Stati membri che, come osservato dalla Commissione, pur mostrandosi in passato teoricamente favorevoli a tale modalità di scambio, ne hanno fatto uno scarsissimo utilizzo nella pratica¹⁴⁵. Il quadro legislativo preesistente non prevedeva alcun obbligo in materia di scambio automatico o spontaneo di informazioni, salvo che in pochissimi accordi bilaterali conclusi dagli Stati membri su tale base giuridica. Il nuovo regolamento, al di fuori dei casi sopra menzionati, rinvia alla procedura ex art. 44 par. 2 dello stesso per la definizione della categoria esatta d'informazioni da scambiare, della periodicità dello scambio, delle modalità pratiche di scambio. E' lasciato al singolo Stato membro decidere se partecipare allo scambio di una particolare tipologia di informazioni in maniera automatica o strutturata¹⁴⁶.

In merito ai limiti posti all'attuazione di tali disposizioni, il regolamento prevede che uno Stato membro non possa essere costretto ad imporre nuovi obblighi ai debitori Iva ai fini della raccolta di informazioni e, in ogni caso, tale attuazione non deve comportare oneri amministrativi sproporzionati¹⁴⁷.

Il capo V del regolamento (CE) 1798/2002 ripropone, con alcune aggiunte, le disposizioni dell'art. 6 del regolamento n. 218/92 in materia di archiviazione e scambio di informazioni concernenti operazioni intracomunitarie. In particolare, è previsto un termine di archiviazione delle informazioni, nella banca dati elettronica di ogni Stato

¹⁴⁵ V. Relazione presentata dalla Commissione, cit., punto 4.3.1 lett. d).

¹⁴⁶ Art. 18 del regolamento (CE) n. 1798/2003.

¹⁴⁷ Art. 21 del regolamento (CE) n. 1798/2003.

membro¹⁴⁸, della durata di cinque anni a decorrere dalla fine dell'anno civile in cui si deve consentire l'accesso alle medesime¹⁴⁹. Sulla scorta delle informazioni archiviate è consentito all'autorità competente di uno Stato membro la comunicazione automatica ed immediata delle seguenti informazioni: numeri di identificazione IVA attribuiti allo Stato membro che riceve le informazioni, valore totale di tutte le forniture intracomunitarie di beni effettuate alle persone titolari di detti numeri da tutti gli operatori identificati ai fini Iva nello Stato membro che fornisce le informazioni¹⁵⁰. Inoltre, unicamente per prevenire violazioni della legislazione in materia di Iva, la stessa autorità può ottenere comunicazione automatica ed immediata di altre informazioni: numeri identificativi Iva delle persone che hanno effettuato le forniture di cui all'art. 23, punto 2, ed il valore totale delle forniture suddette effettuate da ognuna di tale persone per ciascuna persona interessata titolare di numero di identificazione Iva di cui all'art. 23, punto 1. In entrambi i casi l'autorità richiedente può anche accedere a tali informazioni direttamente, con mezzi elettronici¹⁵¹. L'autorità interpellata deve adempiere l'obbligo di collaborazione al più presto e, comunque, entro tre mesi dalla fine del trimestre civile al quale le informazioni si riferiscono¹⁵².

¹⁴⁸ Ogni Stato deve tenere ed aggiornare, con completezza ed esattezza, una banca dati elettronica nella quale archivia ed elabora le informazioni raccolte ai sensi dell'art. 22, par. 6, lett. b), nella versione dell'art. 28 *nomies*, della direttiva 77/388/CEE.

¹⁴⁹ Art. 22 del regolamento (CE) n. 1798/2003.

¹⁵⁰ Art. 23 del regolamento (CE) n. 1798/2003.

¹⁵¹ Art. 24 del regolamento (CE) n. 1798/2003.

¹⁵² In deroga a tale disposizione, se vengono aggiunte informazioni alla banca dati, il termine previsto non deve superare il trimestre, con decorrenza dalla fine del trimestre in cui queste nuove informazioni sono state raccolte.

In ogni caso, le autorità competenti sono tenute al rispetto delle disposizioni sulla segretezza di cui all'art. 41 dello stesso regolamento¹⁵³.

Un'ultima disposizione, di nuova introduzione, permette all'autorità competente di uno Stato membro di ottenere anche conferma della validità del numero di identificazione IVA sotto il quale una persona ha effettuato o ricevuto una fornitura intracomunitaria di beni o una prestazione intracomunitaria di servizi, ciò sulla base di una banca dati elettronica, che ogni Stato deve detenere, in cui è contenuto un registro delle persone alle quali è stato rilasciato un numero di identificazione Iva in tale Stato membro. Inoltre, su apposita istanza, l'autorità può anche comunicare le generalità della persona cui è stato rilasciato il numero di identificazione Iva, la data di rilascio e la data di scadenza della validità dello stesso¹⁵⁴. Il regolamento prevede che anche le persone aventi interesse alle forniture intracomunitarie di beni, alle prestazioni di servizi¹⁵⁵ o alle prestazioni intracomunitarie di servizi possano essere autorizzate ad ottenere, a precise condizioni, dalle autorità competenti di ciascuno Stato membro, conferma della validità del numero di identificazione Iva di una determinata persona¹⁵⁶.

Il capo VI del regolamento (CE) 1798/2002 prevede delle disposizioni speciali in materia di scambio di informazioni, in relazione a quel particolare regime Iva previsto dall'art. 26 *quater* della direttiva 77/388/CEE¹⁵⁷, per quei

¹⁵³ Art. 26 del regolamento (CE) n. 1798/2003.

¹⁵⁴ Art. 27 par. 1, 2, 3 del regolamento (CE) n. 1798/2003.

¹⁵⁵ Anche per quelle prestazioni di servizio previste dall'art. 9, par. 2, lett. e), ultimo trattino, della direttiva 77/388/CEE, per il periodo previsto dall'art. 4 della direttiva 2002/38/CE.

¹⁵⁶ Art. 27 par. 4, 5 del regolamento (CE) n. 1798/2003.

¹⁵⁷ L'art. 26 *quater* è stato introdotto dalla direttiva 2002/38/CE del 7 maggio 2002, che ha modificato la direttiva 77/388/CEE.

soggetti passivi che non hanno fissato una sede della loro attività economica o un centro di attività stabile nel territorio della Comunità e che prestano servizi tramite mezzi elettronici a persone che non sono soggetti passivi. Tali disposizioni si applicano per il periodo previsto dall'art. 4 della direttiva 2002/38/CE¹⁵⁸, cioè tre anni a decorrere dal 1° luglio 2003.

Il capo VII del regolamento (CE) 1798/2002 ripropone l'art. 11 dell'abrogato regolamento n. 218/92, in relazione ai rapporti che devono intercorrere tra gli Stati membri e Commissione in materia di scambio di informazioni. Il nuovo regolamento propone un testo più chiaro e completo rispetto al precedente. In particolare, evidenzia il ruolo di coordinamento svolta dalla Commissione, alla quale gli Stati membri sono tenuti a comunicare le loro esperienze e gli elementi statistici necessari per valutare il funzionamento del regolamento e per migliorarne l'efficacia. In pratica, gli Stati membri rendono edotta alla Commissione ogni informazione disponibile inerente all'applicazione che essi danno del regolamento e, ogni altra informazione, derivante da tale esperienza, per migliorare la cooperazione amministrativa nella lotta contro la frode e l'evasione fiscale. La Commissione "centralizza l'esperienza degli Stati membri", si attiva per migliorare il funzionamento del dispositivo, svolge una funzione di smistamento delle informazioni, ricevute ed elaborate, agli stessi Stati. Sempre in merito a tale rapporto, il regolamento stabilisce che gli Stati membri sono tenuti a comunicare alla Commissione il testo delle disposizioni di diritto interno che essi adottano nel settore disciplinato dallo stesso regolamento¹⁵⁹. Inoltre, quando essi

¹⁵⁸ GU n. L 128 del 15 maggio 2002, 41-44.

¹⁵⁹ Art. 45 par. 2 del regolamento (CE) n. 1798/2003.

raggiungono tra loro un accordo bilaterale sempre in questa materia, salvo per la soluzione di casi particolari, ne informano la Commissione che, a sua volta, ne informa gli altri Stati¹⁶⁰. La Commissione è assistita dal Comitato permanente per la cooperazione amministrativa¹⁶¹, ed è impegnata sul piano politico a presentare, con decorrenza triennale¹⁶², al Parlamento europeo e al Consiglio, una relazione sull'applicazione del regolamento¹⁶³.

Il regolamento (CE) 1798/2002 non trascura neppure le disposizioni in materia di rapporti con i paesi terzi. Il capo VIII si occupa di disciplinare proprio lo scambio di informazioni con tali paesi, prevedendo alcune novità rispetto al precedente quadro giuridico. Se un paese terzo trasmette informazioni all'autorità competente di uno Stato membro, questa può a sua volta trasmetterle alle autorità competenti degli altri Stati membri che possono aver interesse a dette informazioni e, in ogni caso, su loro espressa richiesta, a condizione che gli accordi presi in materia di assistenza con il paese terzo lo consenta. A sua volta, le informazioni ottenute a norma del nuovo regolamento possono essere comunicate al paese terzo che abbia assunto l'obbligo di fornire l'assistenza necessaria per raccogliere tutti gli elementi comprovanti l'irregolarità di operazioni che appaiono contrarie alla legislazione sull'IVA¹⁶⁴. In quest'ultimo caso si richiede il consenso delle autorità competenti che hanno fornito l'informazione, nel rispetto delle loro disposizioni interne sul trasferimento di dati personali a paesi terzi¹⁶⁵.

¹⁶⁰ Art. 46 par. 2 del regolamento (CE) n. 1798/2003.

¹⁶¹ Art. 44 par. 1 del regolamento (CE) n. 1798/2003.

¹⁶² A far data dal 1° gennaio 2004.

¹⁶³ Art. 45 par. 1 del regolamento (CE) n. 1798/2003.

¹⁶⁴ Art. 36 par. 1 del regolamento (CE) n. 1798/2003.

¹⁶⁵ Art. 36 par. 2 del regolamento (CE) n. 1798/2003.

In merito alle condizioni relative allo scambio di informazioni, già in parte delineate in precedenza, il regolamento (CE) 1798/2002 prevede che le comunicazioni debbano essere fornite, per quanto possibile, con mezzi elettronici, secondo le modalità da stabilire nel quadro della “comitatologia”, di cui all’art. 44, par. 2 dello stesso. Infatti, tale articolo opera un rinvio espresso agli artt. 5, 7 e 8 della decisione del Consiglio 1999/468/CE, recante le modalità per l’esercizio delle competenze di esecuzione conferite alla Commissione¹⁶⁶. In particolare, l’art. 5 prevede che la Commissione venga assistita, in merito all’adozione di progetti di misure d’esecuzione, da un comitato di regolamentazione, composto dai rappresentanti degli Stati membri e presieduto dal rappresentante della stessa Commissione (cd. procedura di regolamentazione). Il funzionamento interno e le procedure di istituzione e controllo del comitato sono disciplinate dall’art. 7, mentre il successivo art. 8 prevede una forma di controllo del Parlamento europeo sull’azione e competenza della Commissione, sempre assistita dal comitato, nell’adozione dei suddetti progetti.

Ritornando al regolamento (CE) 1798/2003, si prevede che tutte le richieste di assistenza, comprese quelle di notifica, e la documentazione acclusa possono essere formulate in qualsiasi lingua convenuta tra l’autorità richiedente e l’autorità interpellata. Nelle sole ipotesi, eccezionali, in cui quest’ultima autorità ne faccia un’istanza motivata, le suddette richieste dovranno essere corredate da una traduzione nella lingua ufficiale o in una delle lingue ufficiali dello Stato membro in cui ha sede l’autorità interpellata¹⁶⁷. Non sono previsti rimborsi di alcun genere da parte degli

¹⁶⁶ GU n. L 184 del 17 luglio 1999, 23-26.

¹⁶⁷ Art. 38 del regolamento (CE) n. 1798/2003.

Stati membri nel dare applicazione alle disposizioni del regolamento, eccezionalmente potranno essere chieste le sole indennità spettanti ad eventuali periti¹⁶⁸.

Anche nel nuovo regolamento, così come in quello abrogato, vengono stabilite alcune regole sul regime di trattamento delle informazioni scambiate. In merito, viene previsto che le stesse siano sottoposte a segreto d'ufficio e godano, secondo un trattamento di reciprocità, della medesima protezione accordata alle informazioni analoghe dalla legislazione dello Stato membro che le riceve o dalle norme omologhe cui sono soggette le autorità comunitarie. Inoltre, viene espressamente statuito che tutte le informazioni scambiate potranno essere usate per accertare la base imponibile, la riscossione o il controllo amministrativo dell'Iva, oltrechè di contributi, dazi ed imposte previste dall'art. 2 della direttiva 76/308/CEE del 15 marzo 1973¹⁶⁹, ai fini di un corretto accertamento fiscale¹⁷⁰. Oltre ai suddetti scopi, di carattere generale, tali informazioni possono essere utilizzati, entro certi limiti, anche in occasioni di procedimenti giudiziari che implicino l'irrogazione di sanzioni, avviati per violazioni della normativa fiscale¹⁷¹. Il regolamento (CE) 1798/2003 prevede che l'autorità interpellata possa con-

¹⁶⁸ Art. 39 del regolamento (CE) n. 1798/2003.

¹⁶⁹ GU L 73 del 19 marzo 1976, 18-23. Tale provvedimento è stato recentemente modificato dalla direttiva 2001/44/CE del 15 giugno 2001 (GU L 175 del 28/06/2001, 17-20).

¹⁷⁰ La possibilità di estendere l'uso delle informazioni anche per i tributi previsti dall'art. 2 della direttiva 76/308/CEE è stata prevista in seguito alla risoluzione del gruppo ad alto livello "Coerenza fiscalità-dogane", la quale suggeriva di esaminare la possibilità di istituire anche uno scambio di informazioni tra amministrazioni fiscali e doganali.

¹⁷¹ Art. 41 par. 1 del regolamento (CE) n. 1798/2003. Su cui v. PEZZUTO, *Cooperazione fiscale internazionale. L'uso delle informazioni ai fini penali*, in *Il fisco*, 1998, 4382 ss..

sentire l'uso delle informazioni anche per altri scopi diversi da quelli in esso contemplati, quando tale uso sia comunque consentito dalla sua legislazione interna¹⁷². L'autorità richiedente può disporre delle informazioni così ricevute, fino a poterle trasmetterle anche all'autorità competente di un terzo Stato membro se lo ritiene utile. In tal caso, la garanzia richiesta è che l'autorità che ha fornito originariamente l'informazione ne sia informata, considerando che la stessa può subordinare la trasmissione dell'informazione, al terzo Stato membro, ad un suo consenso preventivo¹⁷³. Invece, nella stessa ipotesi, l'abrogato regolamento n. 218/92 prevedeva necessariamente il consenso dell'autorità interpellata¹⁷⁴.

In merito al regime introdotto dalla direttiva 95/46/CE del 24 ottobre 1995¹⁷⁵, relativa tutela delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione dei dati, il nuovo regolamento prevede che gli Stati membri possano avvalersi di quanto statuito dall'art. 13 lettera e) ("Deroghe e restrizioni") della stessa direttiva, per limitare la portata degli obblighi e diritti previsti dagli artt. 10 ("Informazione in caso di raccolta dei dati presso la persona interessata"), 11 par. 1 ("Informazione in caso di dati non raccolti presso la persona interessata"), 12 ("Diritto di accesso") e 21 ("Pubblicità dei trattamenti")¹⁷⁶. In pratica il regolamento (CE) 1798/2003 riconosce, al fine di garantire una sua corretta applicazione, che gli Stati membri possano di fatto limitare la portata di alcune stringenti disposizioni della direttiva 95/46/CE, considerando

¹⁷² Art. 41 par. 3 del regolamento (CE) n. 1798/2003.

¹⁷³ Art. 41 par. 4 del regolamento (CE) n. 1798/2003.

¹⁷⁴ V. art. 9 par. 3 del regolamento 218/92.

¹⁷⁵ GU n. L 281 del 23 novembre 1995, 31-50.

¹⁷⁶ Art. 41 par. 5 del regolamento (CE) 1798/2003.

ciò una misura necessaria a salvaguardare “un rilevante interesse economico o finanziario di uno Stato membro o dell’Unione europea, anche in materia monetaria, di bilancio e tributaria”¹⁷⁷.

Estremamente importante è la disposizione del regolamento che prevede che i documenti e gli atti trasmessi in relazione a quanto stabilito dal regolamento, possano essere utilizzati come elementi di prova dagli organi competenti dello Stato membro, dell’autorità richiedente “allo stesso titolo dei documenti equivalenti trasmessi a un’altra autorità del suo Paese”¹⁷⁸.

E’ importante anche segnalare come alcune innovazioni introdotte dal regolamento (CE) n. 1798/2003 siano state puntualmente riprodotte nel testo della direttiva 77/799/CEE, in seguito alle modifiche ad essa apportate dalla più recente direttiva 2004/56/CE del 21 aprile 2004¹⁷⁹. Trattasi delle disposizioni in materia di “notifica amministrativa”, già prevista negli artt. 14 15 e 16 del regolamento 1798/2003, ora riformulati ed inseriti nel nuovo art. 8 *bis* della direttiva 77/799/CEE¹⁸⁰, nonché la disciplina sui “controlli simultanei”, già previsti dagli artt. 12 e 13 del regolamento 1798/2003, ora riproposta nell’ambito dell’art. 8 *ter* della direttiva 77/799/CEE¹⁸¹. Inoltre, la nuova direttiva estende l’utilizzo delle informazioni scambiate anche per accertare “altri contributi, dazi e imposte contemplati dall’art. 2 della direttiva 76/308/CEE”¹⁸², così come era già stato previsto dall’art. 41 par. 1 del regolamento 1798/2003. In questo modo, le

¹⁷⁷ V. art. 13 lett. e) della direttiva 95/46/CE.

¹⁷⁸ Art. 42 del regolamento (CE) 1798/2003.

¹⁷⁹ GU n. L 127 del 29 aprile 2004, 70-72.

¹⁸⁰ Art. 1 della direttiva 2004/56/CE.

¹⁸¹ Art. 1 della direttiva 2004/56/CE.

¹⁸² Art. 1 della direttiva 2004/56/CE.

principali innovazioni introdotte in materia di scambio di informazioni sono state anche estese alle imposte dirette.

Più di recente, in seguito all'adesione all'Unione europea di dieci nuovi Paesi (Repubblica ceca, Repubblica di Estonia, Repubblica di Cipro, Repubblica di Lettonia, Repubblica di Lituania, Repubblica di Ungheria, Repubblica di Malta, Repubblica di Polonia, Repubblica di Slovenia, Repubblica Slovacca), il testo del regolamento (CE) 1798/2003 è stato adattato con il più recente regolamento (CE) n. 885/2004 del 26 aprile 2004¹⁸³, che ne ha modificato solo l'art. 2 punto 1), limitandosi a prevedere solo l'indicazione delle autorità competenti dei nuovi Paesi aderenti.

5. (segue) *Dibattito tra Consiglio e Commissione sul fondamento giuridico dei nuovi provvedimenti comunitari in materia di scambio di informazioni.* – Nella relazione illustrativa alla proposta di direttiva 2003/93/CE e di regolamento (CE) 1798/2003, viene posto in evidenza come nelle intenzioni della Commissione venga perseguito solo l'obiettivo di rafforzare la cooperazione tra amministrazioni fiscali “*for-
nendo un quadro giuridico più semplice ed efficace per combattere ad
armi pari contro i frodatori (ed) adattare la cooperazione ammini-
strativa alle sfide del mercato interno*”. La Commissione esclude che si voglia incidere sugli “*obblighi dei soggetti passivi o
sulle regole concernenti il campo d'applicazione dell'im-
posta*”¹⁸⁴. Da ciò si rinviene la sua scelta di ricercare la base giuridica della proposta nell'art. 95 del Trattato [ex art. 100 A], facendo ricorso alla procedura di codecisione ex art. 251 [189 B] dello stesso Trattato.

¹⁸³ GU n. L 168 del 01 maggio 2004, 1-13.

¹⁸⁴ V. punto 6 della relazione “Conclusioni”.

La scelta è sicuramente contraria a quella seguita dal Consiglio, il quale individua nell'art. 93 la base giuridica dell'armonizzazione dell'imposizione indiretta e nell'art. 94 quella dell'imposizione diretta. La problematica non è assolutamente marginale, perchè dal punto di vista procedurale gli artt. 93 e 94 del Trattato prevedono l'unanimità, mentre l'art. 95 del Trattato contempla solo la codecisione, quindi la maggioranza qualificata.

In particolare, le ragioni sostenute dalla Commissione sono state le seguenti: "l'art. 95 costituisce (...) la base giuridica per l'adozione di misure relative al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che hanno per oggetto l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno. Ai sensi del paragrafo 2 dell'art. 95, il paragrafo 1 dell'art. 95 non si applica alle disposizioni fiscali, in quanto la base giuridica per l'armonizzazione della fiscalità indiretta è l'art. 93. Tuttavia, secondo la lettura che ne fa la Commissione, la deroga prevista al paragrafo 2 può escludere l'applicazione della regola generale fissata al paragrafo 1 dell'art. 95, soltanto quando le disposizioni fiscali costituiscono l'obiettivo principale della misura proposta, (ciò) non sussiste nel presente caso in cui il regolamento si limita a creare collegamenti tra le amministrazioni fiscali."

Questa stessa posizione è stata sostenuta nel parere espresso, nell'ambito della procedura di codecisione, dal Parlamento europeo¹⁸⁵. Difatti, nella relazione del 20 dicembre 2001¹⁸⁶, tale organo aveva considerato favorevolmente la scelta della Commissione, seppur auspicandosi dei maggiori

¹⁸⁵ GU n. 284 E del 21 novembre 2001, p. 121.

¹⁸⁶ Relazione A5-0466/2001 del 20 dicembre 2001, la relatrice è Piiä Noora-Kauppi, nominata dalla commissione per i problemi economici e monetari nella riunione del 10 luglio 2001.

chiarimenti su taluni aspetti giuridici. Tuttavia, a seguito di tale relazione, il Consiglio aveva ugualmente fondato la proposta di regolamento sull'art. 93 e la proposta di direttiva sugli artt. 93 e 94 del Trattato¹⁸⁷, ed aveva chiesto il parere del Parlamento europeo sulla questione¹⁸⁸.

L'originaria posizione del Parlamento europeo è stata riconfermata e rafforzata¹⁸⁹, anche in conseguenza del parere approvato, il 10 giugno 2003, dalla Commissione giuridica e per il mercato interno. Nel testo del parere si premette che la scelta della base giuridica deve avvenire fra l'art. 95 e gli artt. 93 e 94, poiché implicanti procedure legislative incompatibili¹⁹⁰. Difatti, in conformità alle pronunce della Corte di giustizia, una duplice base giuridica non può essere una

¹⁸⁷ In tale occasione il Consiglio non fornisce una esplicita motivazione al cambiamento della base giuridica.

¹⁸⁸ Il 25 novembre 2002 la Commissione per i problemi economici e monetari aveva chiesto alla Commissione giuridica e per il mercato interno, competente in materia di basi giuridiche, di esprimere un parere. Tale parere, approvato il 28 gennaio 2003, esprimeva l'incapacità della suddetta commissione di formulare un giudizio in assenza dei testi emendati e delle ragioni in base alle quali il Consiglio aveva modificato le basi giuridiche. In seguito ad una successiva richiesta di chiarimenti del Presidente del Parlamento europeo al Consiglio, in data 10 marzo 2003, quest'ultimo ha risposto il 04 aprile 2003 ribadendo la propria intenzione di modificare le basi giuridiche, ritenendo che "le proposte riguardino essenzialmente questioni fiscali", altresì allegando i due testi giuridici emendati (predisposti dall'Ecofin nella seduta del 18 febbraio 2003). Successivamente, la Commissione giuridica e per il mercato interno, nuovamente interpellata, ha fornito un nuovo parere in data 10 giugno 2003.

¹⁸⁹ Relazione A5-0262/2003 del 10 luglio 2003 e progetto di relazione 2003/0170 (COD) del 30 settembre 2003, la relatrice è Piiä Noora-Kauppi.

¹⁹⁰ Entrambe le possibilità sono alternative ed in nessun caso è consentito un cumulo di entrambe le categorie di disposizioni, stante l'incompatibilità delle procedure legislative previste.

scelta opzionale. Nel parere si evidenzia, inoltre, la necessità di interpretare in maniera restrittiva la “non applicazione alle disposizioni fiscali” di cui all’art. 95, paragrafo 2, limitandone l’applicazione alle questioni per le quali è giustificato il consenso di ogni Stato membro ai fini della tutela della propria sovranità fiscale. In conclusione, si considera la cooperazione amministrativa come materia non riconducibile alla legislazione fiscale *tout court*, e le proposte avanzate dalla Commissione – in quanto relative a migliorare il funzionamento del mercato comune – fondate unicamente sull’art. 95 del Trattato.

Anche il Comitato economico e sociale europeo¹⁹¹, si è espresso favorevolmente per l’utilizzo dell’art. 95 del Trattato come base giuridica della proposta in esame¹⁹².

Il dibattito è stato riproposto anche recentemente in occasione della presentazione della proposta di direttiva 2004/56/CE, che modifica la direttiva 77/799/CEE. La Commissione ha riproposto come base giuridica del provvedimento l’art. 95 del Trattato. Il Parlamento europeo nella relazione del 4 dicembre 2003¹⁹³ ha precisato che “la scelta di questa base giuridica è stata sempre appoggiata dal Parlamento, secondo il quale la cooperazione amministrativa non incide concretamente sul diritto fiscale, ma intende piuttosto garantire il buon funzionamento del mercato unico, ad esempio impedendo agli evasori fiscali di nascondersi in un altro Stato membro”.

Ancora una volta si afferma la soluzione di promuovere l’armonizzazione fiscale attraverso la procedura di codecisione; sostenendone la necessità per il completamento del

¹⁹¹ GU C 80 del 3 aprile 2002, p. 76.

¹⁹² V. punto 9 del citato parere.

¹⁹³ Relazione A5-0466/2003 del 04 dicembre 2003, la relatrice è sempre Piia Noora-Kauppi.

mercato interno, in tal modo escludendone, con un evidente artificio interpretativo, la natura propriamente tributaria.

Ancora più interessante è il parere fornito sull'argomento dalla Commissione giuridica e per il mercato interno del 27 novembre 2003. Tale organo giustifica con varie argomentazioni questa scelta, giungendo a sostenere che "la proposta di direttiva verte essenzialmente su disposizioni procedurali relative a cooperazione, verifica e informazioni mutue (e che) tali misure riguardano la fiscalità ma non armonizzano la legislazione in materia". Inoltre, per sostenere la procedura di codecisione afferma che "l'espressione disposizioni fiscali, di cui all'art. 95 del Trattato, include elementi centrali della fiscalità, quali le norme concernenti i soggetti d'imposta, le transazioni tassabili, la base imponibile, le aliquote e le esenzioni, ma non l'assistenza reciproca in materia fiscale".

Invero, le ragioni poste a fondamento delle scelte della Commissione non sembrano molto convincenti sul piano giuridico.

La base giuridica per promuovere l'armonizzazione fiscale comunitaria resta affidata agli artt. 93 e 94 del Trattato. D'altra parte, l'esclusione delle disposizioni fiscali dal campo di applicazione dell'art. 95 sembra interessare sia il diritto tributario sostanziale che quello formale, senza alcuna differenza. In particolare, ove si dovesse attribuire all'armonizzazione fiscale, un significato più vasto, facendovi rientrare pure quelle innovazioni normative che ampliano tale legislazione in funzione degli scopi comunitari, non sussisterebbero più dubbi circa la riconduzione in tale alveo anche della disciplina sullo scambio di informazioni. Di fatto, quest'ultima rappresenta il primo passo compiuto verso l'armonizzazione della disciplina dell'accertamento tributario degli Stati membri. Di conseguenza, non dovrebbero esserci più molti dubbi circa il fondamento giuridico da riconoscere

alle più recenti misure sulla cooperazione amministrativa, riguardanti tale ambito.

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

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

Altrettanto dubbia è la proposta avanzata dalla Commissione di favorire un maggior ricorso alla cd. cooperazione rafforzata tra sottogruppi di Stati¹⁹⁴, così come previsto dal Trattato di Amsterdam e, successivamente, dal Trattato di Nizza¹⁹⁵. Ma una tale cooperazione porterebbe alla formazione di gruppi di Stati accomunati da uguali interessi, spesso in contrapposizione con altri Stati membri. Ciò potrebbe determinare, più facilmente, un cattivo funzionamento del mercato interno, costituire una barriera o una discriminazione commerciale, falsare le condizioni di concorrenza, incidere sulle competenze, sui diritti e sugli obblighi degli Stati membri che non vi partecipano.

Se si tiene conto della gravità del problema, soprattutto alla luce dell'allargamento dell'Unione ad altri dieci Paesi, ci si rende meglio conto che il sistema è giunto ormai ad un vicolo cieco. L'armonizzazione fiscale è indispensabile per lo sviluppo dell'Unione europea e non può essere osteggiata, a costo di frenare l'intero sviluppo comunitario. Ma anche

¹⁹⁴ Su cui v. TIRALONGO, *Cooperazione rafforzata per le amministrazioni fiscali*, cit., 11341 ss.

¹⁹⁵ "La politica fiscale dell'Unione europea. – Priorità per gli anni a venire", cit., paragrafo "Strumenti e meccanismi decisionali".

questo appare improbabile. Se non si supererà l'*impasse* dipendente dall'applicazione del principio dell'unanimità, maturerà prima l'idea di dar vita ad un sistema fiscale europeo di tipo federale.

6. *La Costituzione europea in materia di cooperazione amministrativa: lavori preparatori e testo definitivo.* – Con la “Dichiarazione di *Laeken*”, del 15 dicembre 2001, prende forma l'idea di un testo costituzionale per l'Europa¹⁹⁶. Lo strumento per dare attuazione a tale progetto è stato quello della Convenzione¹⁹⁷, che doveva limitarsi ad esaminare e ricercare possibili soluzioni alle questioni essenziali sollevate dallo sviluppo futuro dell'Unione, al fine di preparare i lavori della Conferenza intergovernativa¹⁹⁸.

La Convenzione aveva affidato l'approfondimento delle diverse problematiche a dei gruppi di lavoro¹⁹⁹; il Gruppo

¹⁹⁶ Per un approfondimento sull'argomento v. MASTRONARDI, *La Convenzione sul futuro dell'Europa. Prove di Costituzione europea*, Napoli, 2003, 12 ss.; MARONGIU, *Costituzione europea e principio di ripartizione dei tributi*, in Riv. dir. trib., 2003, 114 ss.; LA ROSA, *Osservazioni sulle norme tributarie da inserire nel “Trattato costituzionale europeo”*, in Riv. dir. trib., 2003, 112-113; TINELLI, *I principi fondamentali della fiscalità europea*, cit., 103 ss..

¹⁹⁷ La “Convenzione sull'avvenire dell'Europa” era composta dal Presidente V. Giscard d'Estaing, dai due Vicepresidenti G. Amato e J. L. Dehaene, da 15 rappresentanti dei Capi di Stato o di Governo degli Stati membri, 30 membri dei Parlamenti nazionali, 16 membri del Parlamento europeo e due rappresentanti della Commissione, oltre ai rappresentanti dei Paesi candidati. Il *Presidium* della Convenzione, che ne rappresentava l'organo d'impulso, era composto dal Presidente, dai due Vicepresidenti, da nove membri appartenenti alla Convenzione. I lavori della Convenzione, inaugurata nel mese di marzo 2002, si sono conclusi nel giugno 2003.

¹⁹⁸ Su cui v. MAISTO, *Progetto Costituzione europea. Appunti di lavoro*, in Riv. dir. trib., 2003, 124 ss.

¹⁹⁹ In dettaglio: Gruppo I: “Sussidiarietà”; Gruppo II: “Carta dei diritti fondamentali”; Gruppo III: “Personalità giuridica”; Gruppo IV:

VI “Governance economica”, presieduto dal parlamentare europeo Klaus Hänsch, si è occupato della materia fiscale²⁰⁰.

Nella relazione finale del 21 ottobre 2002 del Gruppo in questione²⁰¹, trattandosi della politica economica dell’Unione europea, si raccomandava “il mantenimento delle competenze dell’Unione nel settore della politica fiscale quali definite dagli articoli 93, 94 e 174 del TCE”. In particolare, veniva ribadita l’opportunità di rivedere le attuali procedure decisionali “al fine di agevolare i progressi nel settore della politica fiscale”. Tali innovazioni non avrebbero dovuto comportare modifiche sostanziali ai regimi fiscali nazionali, nel senso di voler introdurre imposte unificate, quanto “un sufficiente ravvicinamento delle aliquote, delle norme minime e delle basi imponibili nei settori della tassazione indiretta e della tassazione delle imprese, al fine di garantire che il corretto funzionamento del mercato unico non sia pregiudicato da una concorrenza fiscale dannosa o da gravi distorsioni del commercio interno”.

Nel corso dei lavori del Gruppo era emersa la necessità di identificare un elenco di misure fiscali inerenti al funzionamento del mercato interno cui si sarebbe dovuto

“Parlamenti nazionali”; Gruppo V: “Competenze complementari”; Gruppo VI: “Governance economica”; Gruppo VII: “Azione esterna”; Gruppo VIII: “Difesa”; Gruppo IX: “Semplificazione”; Gruppo X: “Sicurezza e giustizia”; Gruppo XI: Europa sociale.

²⁰⁰ Su cui v. FANTOZZI, *Un’occasione sfumata*, in Riv. dir. trib., 2003, 99. L’Autore evidenzia che i lavori dei Gruppi avrebbero dovuto far emergere, ove possibile, “delle proposte di sintesi tra le varie posizioni”. Invece la relazione finale del Gruppo VI “si limiterebbe a riportare le differenti posizioni”, come spesso è accaduto, in passato, trattandosi della materia fiscale.

²⁰¹ Relazione finale del Gruppo VI “Governance economica”, Bruxelles 21 ottobre 2002, CONV 357/02, WG VI 17. Su cui v. FANTOZZI, *Un’occasione sfumata*, cit., 99 ss.

applicare il voto a maggioranza qualificata (sebbene alcuni membri del Gruppo si erano espressi per il mantenimento del voto unanime). Insomma, era stata confermata la posizione comune, già emergente dal Consiglio europeo di Nizza del dicembre 2000, per un più largo ricorso al voto a maggioranza qualificata per le questioni fiscali direttamente legate al mercato interno.

Il progetto di Trattato istitutivo di una Costituzione per l'Europa, adottato per consenso della Convenzione europea, era stato presentato al Consiglio europeo il 13 giugno e il 10 giugno 2003.

Le disposizioni fiscali erano contenute negli artt. da III-59 a III-63, collocate nella Sezione 6, Capo I – “Mercato interno”, Titolo III – “Politiche e azioni interne”. In particolare, la materia dell'armonizzazione fiscale era trattata negli artt. III-62, III-63 e III-64 i quali prevedono alcune novità rispetto ai preesistenti artt. 93 e 94 del Trattato.

L'art. III-62, comma 1, statuiva che: “Una legge o una legge quadro europea del Consiglio dei ministri stabilisce le misure riguardanti l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, sempre che detta armonizzazione sia necessaria per assicurare il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni della concorrenza. Il Consiglio dei ministri delibera all'unanimità previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale”. Mentre, il successivo comma 2, dal testo più originale del primo, prevedeva che “Qualora il Consiglio dei ministri, che delibera all'unanimità su proposta della Commissione, constati che le misure di cui al paragrafo 1 riguardano la cooperazione amministrativa o la lotta contro la frode fiscale e l'elusione fiscale illecita, delibera, in deroga al paragrafo 1, a maggioranza qualificata quando adotta la legge o la legge quadro europea che stabilisce tali misure”.

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

Infine, l'art. III-64 prevedeva che “Fatto salvo l'art. III-62, una legge quadro europea del Consiglio dei ministri stabilisce le misure per il ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato interno. Il Consiglio dei ministri delibera all'unanimità previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale”.

Ma la vera innovazione era contenuta negli artt. III-62, comma 2, e III-63, nella parte in cui si prevedeva l'adozione della maggioranza qualificata per le sole decisioni riguardanti la cooperazione amministrativa, la lotta contro la frode fiscale e l'elusione fiscale illecita, seppur subordinandola alla preliminare constatazione del Consiglio che si trattasse di questa specifica materia. Il Consiglio doveva esprimere tale preventiva valutazione all'unanimità, su proposta della Commissione. Solo nell'ipotesi di esito positivo della suddetta deliberazione, si sarebbe passato alla votazione a maggioranza sul merito del provvedimento da adottare.

Tale meccanismo di deliberazione è apparso molto complesso e poco agevole. Pertanto, in occasione del

Consiglio europeo del 17 e 18 giugno 2004²⁰², i Capi di Stato e di governo, giungendo ad un definitivo accordo sulla Costituzione europea²⁰³, hanno soppresso gli artt. III-62, comma 2, e l'art. III-63, ripristinando sostanzialmente lo *status quo ante* in materia di fiscalità comunitaria²⁰⁴.

Nella Costituzione europea, del 29 ottobre 2004, gli artt. III-171²⁰⁵ e III-173²⁰⁶ hanno ripreso le originarie disposizioni in materia di armonizzazione fiscale.

²⁰² CIG 81/04.

²⁰³ La Costituzione dovrà essere tradotta in tutte le lingue ufficiali, firmata dai Capi di Stato e di governo e ratificata da tutti gli Stati membri in conformità con le rispettive disposizioni costituzionali. La Costituzione entrerà in vigore solo quando sarà ratificata da tutti gli Stati.

²⁰⁴ In verità nella riunione ministeriale del 14 giugno 2004 (CIG 80/04), di preparazione alla riunione dei Capi di Stato e di governo del 17 e 18 giugno, era stato proposto il seguente testo per l'articolo III-62, paragrafo 2: "Qualora il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, constati che le misure di cui al paragrafo 1 riguardano la cooperazione amministrativa o la lotta contro la frode fiscale e l'elusione fiscale illecita e che non incidono sui regimi fiscali degli Stati membri, esso, in deroga al paragrafo 1, delibera a maggioranza qualificata allorché adotta una legge o una legge quadro europea che stabilisce dette misure". Mentre era stato soppresso il successivo art. III-63. Nella stessa occasione la presidenza aveva ritenuto che, nel quadro di un accordo globale equilibrato in cui tutte le delegazioni avessero dovuto dar prova di una certa flessibilità, si sarebbe dovuto sopprimere anche l'articolo III-62, paragrafo 2.

²⁰⁵ L'art. III-171 testualmente statuisce: "Una legge o legge quadro europea del Consiglio stabilisce le misure riguardanti l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, sempre che detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione o il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni della concorrenza. Il Consiglio delibera all'unanimità previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale".

Rispetto alla precedente versione (art. 93 del Trattato dell'U.E.), sono stati indicati gli strumenti normativi "legge o legge-quadro", che

Nonostante i risultati poco apprezzabili raggiunti in materia di fiscalità, nei lavori conclusivi per la realizzazione di una Costituzione europea, i tentativi di rimettere in discussione il meccanismo di voto del Consiglio e, soprattutto, le tecniche e le modalità seguite per raggiungere tale obiettivo, costituiscono degli elementi significativi per la rappresentazione della dinamica del processo giuridico di armonizzazione fiscale, così come fin qui descritta.

7. *Considerazioni conclusive.* – L'evoluzione della disciplina sullo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie, in materia di accertamento, ha evidenziato come il processo giuridico di armonizzazione fiscale non sia dipendente esclusivamente dai programmi di politica fiscale, ma risulti fortemente influenzato dalle altre politiche comunitarie: dall'azione di tutti quei fattori che, naturalmente, esercitano un'influenza sul processo di integrazione economico-giuridico in atto tra gli Stati membri. In altre parole, l'armonizzazione fiscale non segue necessariamente i ritmi impressi dalla politica fiscale comunitaria, perché è in funzione del continuo evolversi del mercato interno, sul quale non solo la stessa fiscalità, ma tanti altri fattori esercitano un'influenza costante ed inarrestabile.

sostituiscono – come denominazione – rispettivamente il regolamento e la direttiva, ed è stata aggiunta l'espressione "(...) ed evitare le distorsioni della concorrenza", prima assente.

²⁰⁶ L'art. III-173, corrispondente all'art. 94 del Trattato dell'U.E., testualmente statuisce: "Fatto salvo l'art. III-172, una legge quadro europea del Consiglio stabilisce le misure per il ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato interno. Il Consiglio delibera all'unanimità previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale".

Questa premessa, che ha trovato conferma nell'evoluzione della disciplina sullo scambio di informazioni esaminata, soprattutto in materia di imposizione diretta, fa emergere la limitatezza del principio dell'unanimità, che inevitabilmente si pone come limite al naturale processo di definizione del mercato interno. Ma, siccome la fiscalità non è solo un fattore condizionante del mercato ma è anche un fattore condizionato, essa risente dell'azione esercitata sullo stesso da tutte le altre politiche comunitarie, che ne impongono una velocità adeguata ai livelli di integrazione di volta in volta raggiunti.

L'incongruenza tra il principio dell'unanimità e l'esigenza di armonizzazione richiede delle soluzioni urgenti. Su tale questione la Commissione ha recentemente proposto, attraverso interpretazioni giuridiche eccessivamente estensive, l'applicazione del criterio della maggioranza qualificata per quelle iniziative di armonizzazione che, non pregiudicando la sovranità fiscale degli Stati, risultano direttamente incidenti sulla realizzazione ed il funzionamento del mercato. E' accaduto, quindi, che la disciplina sulla cooperazione tra amministrazioni finanziarie, in materia di accertamento fiscale, necessaria per fronteggiare i fenomeni di evasione e frode fiscale, non venisse considerata *tout court* come materia fiscale, bensì prevalesse, in un'ottica funzionale, la sua necessaria azione per fronteggiare emergenti patologie del mercato.

Il contrasto tra armonizzazione fiscale e meccanismo per darne attuazione influenza anche le strategie della Commissione in materie di politica fiscale: il cd. *global approach* ne rappresenta un esempio significativo. La politica fiscale deve essere necessariamente inquadrata nell'ambito delle altre politiche dell'Unione europea, perché solo riuscendo a collocarla in un'ottica sistematica si può realizzare la sua totale dipendenza rispetto alle mutevoli esigenze del

mercato comune. La nuova strategia politica intrapresa dalla Commissione in materia fiscale, rimarca la distinzione tra un'armonizzazione forzata o da programma (ancora fortemente osteggiata dagli Stati membri) e un'armonizzazione spontanea o indotta, cioè favorita da un più duttile coordinamento con gli altri obiettivi generali della politica economica dell'Unione europea.

La disciplina sullo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie, nel suo percorso storico-evolutivo, ha dimostrato come il processo di armonizzazione fiscale, in materia di accertamento, abbia prodotto gradualmente dei risultati sempre più apprezzabili in termini di complessità ed adeguatezza della disciplina, al punto di poter parlare dell'affermazione di un sistema primordiale di accertamento tributario comunitario. Non si possono conoscere i futuri sviluppi della disciplina in questione, ma se si considera che i traguardi raggiunti sono stati realizzati nonostante il limite dell'unanimità, non si può non pensare ad una ulteriore progresso in direzione di una più completa armonizzazione del diritto tributario formale. D'altra parte, gli obiettivi della politica fiscale dell'Unione europea non potranno non tener conto del processo di allargamento in atto, che renderà ancora più complicato il sistema deliberativo, e richiederà soluzioni più strutturali, riguardanti anche l'architettura costituzionale della futura Unione europea.

Il tentativo di costituzionalizzare un'armonizzazione fiscale a doppia velocità, all'unanimità per alcune questioni e a maggioranza qualificata per altre, già formalmente in atto nell'azione propositiva della Commissione, ha rappresentato un'importante segnale di cambiamento, un passo incompiuto verso la costante ricerca di nuove ed adeguate risposte alle continue istanze del mercato di promuovere una più incisiva azione di armonizzazione in materia di accertamento tributario.

Fabio Saponaro