

Fabio Saponaro

SCAMBIO DI INFORMAZIONI
FISCALI NELL'UNIONE EUROPEA

Accertamento e riscossione

Fabio Saponaro, *Scambio di informazioni fiscali nell'Unione Europea*
Copyright © 2012 Tangram Edizioni Scientifiche Trento
Gruppo Editoriale Tangram Srl – Via Verdi, 9/A – 38122 Trento
www.edizioni-tangram.it – info@edizioni-tangram.it

Isegoria

Collana di Scienze Politiche, Giuridiche ed Economiche
fondata da Laura Lippolis †

Collana *peer review* sottoposta a valutazione scientifica – NIC 07

Il regolamento e la programmazione editoriale sono pubblicati sul sito dell'editore
www.edizioni-tangram.it/isegoria – Redazione: isegoria@edizioni-tangram.it

Prima edizione: ottobre 2012, *Printed in Italy*
ISBN 978-88-6458-060-9

Direzione

Donato A. Limone, Angelo Mancarella, Giuseppe Schiavone

Responsabile di redazione

Gianpasquale Preite

Comitato scientifico editoriale

Humberto Bergmann Ávila – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Brazil

Saverio de Bellis – Università del Salento, Italia

Raffaele De Giorgi – Università del Salento, Italia

Jorge Douglas Price – Universidad Nacional del Comahue, Argentina

Robert Etien – Université Paris XIII, France

Donato A. Limone – Università TELMA “La Sapienza” Roma, Italia

Angelo Mancarella – Università del Salento, Italia

Roberto Martucci – Università del Salento, Italia

Carlo Mongardini – Università “La Sapienza” Roma, Italia

Carlos Padrós Reig – Universidad Autonoma de Barcelona, España

Giuseppe Schiavone – Università del Salento, Italia

Teresa Serra – Università “La Sapienza” Roma, Italia

Jeffrey Schnapp – Stanford University, USA

André Ramos Tavares – Pontificia Universidade Católica de São Paulo, Brazil

Pierre Teisserenc – Université Paris XXIII, France

Anderson Vichinkeski Teixeira – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Brazil

Giuseppe Tinelli – Università di Roma Tre, Italia

Redazione

Josep Cañabate Pérez, Endrius Cocciolo, Pasquale Luigi Di Viggiano, Gianluigi Fioriglio, Giuseppe Gioffredi, Marco Mancarella, Manola Mazzotta, Maurizia Pierri, Fabio Saponaro, Maria Lucia Tarantino, Ughetta Vergari

Immagine di copertina: *European countries – continent marked with flags* © koya79 – Fotolia.com

Stampa su carta ecologica proveniente da zone in silvicoltura, totalmente priva di cloro.
Non contiene sbiancanti ottici, è acid free con riserva alcalina

A Carmen

INDICE

CAPITOLO 1

Il processo giuridico di armonizzazione e lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie nell'esperienza giuridica europea

- | | |
|--|----|
| 1.1. Premessa | 13 |
| 1.2. Il processo giuridico di armonizzazione fiscale e lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie | 16 |
| 1.3. (<i>Segue</i>) I fondamenti giuridici | 22 |
| 1.4. (<i>Segue</i>) Le relazioni tra l'armonizzazione fiscale e gli altri principi comunitari | 25 |
| 1.5. L'evoluzione storica della disciplina comunitaria sullo scambio di informazioni: un modello giuridico rappresentativo | 30 |

CAPITOLO 2

Lo scambio di informazioni in materia di accertamento tributario

- | | |
|---|----|
| 2.1. Contrasto alla frode e all'evasione fiscale internazionale: il primo provvedimento comunitario sullo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie | 35 |
| 2.2. (<i>Segue</i>) La direttiva 77/799/CEE del 19 dicembre 1977, in materia di imposte dirette | 42 |
| 2.3. (<i>Segue</i>) La direttiva 79/1070/CEE del 6 dicembre 1979, in materia di imposta sul valore aggiunto | 47 |
| 2.4. (<i>Segue</i>) La direttiva 92/12/CEE del 25 febbraio 1992, in materia di accise | 49 |
| 2.5. (<i>Segue</i>) Le novità introdotte a seguito dell'instaurazione del mercato interno: il regolamento (CEE) n. 218/92 del 27 gennaio 1992 e il regolamento (CE) n. 792/2002 del 7 maggio 2002 | 54 |
| 2.6. Il <i>global approach</i> : le nuove prospettive dello scambio di informazioni | 59 |

2.7. I nuovi provvedimenti comunitari in materia di scambio di informazioni: la direttiva 2003/93/CE; il regolamento (CE) n. 1798/2003 del 07 ottobre 2003, la direttiva 2004/56/CE del 21 aprile 2004 e il regolamento (CE) n. 885/2004 del 26 aprile 2004	62
2.8. (<i>Segue</i>) Dibattito istituzionale sul fondamento giuridico dei nuovi provvedimenti comunitari in materia di scambio di informazioni	78
2.9. Lo scambio di informazioni nel progetto della Costituzione europea: il fallito tentativo di superare il “principio dell’unanimità”	83
2.10. Altre novità in materia di scambio di informazioni: il regolamento (CE) n. 1925/2004 del 29 ottobre 2004, la direttiva 2004/106/CE e il regolamento (CE) n. 2073/2004 del 16 novembre 2004	88
2.11. Verso il miglioramento della <i>governance</i> fiscale: le nuove proposte della Commissione	90

CAPITOLO 3

Lo scambio di informazioni e i nuovi provvedimenti contro la frode in materia fiscale

3.1. Il regolamento (UE) n. 904/2010 e la lotta contro la frode in materia fiscale	95
3.2. La direttiva 2011/16/UE del 15 febbraio 2011 relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale	101
3.3. (<i>Segue</i>) Le novità in materia di scambio di informazioni su richiesta	106
3.4. (<i>Segue</i>) Lo scambio automatico obbligatorio di informazioni e la pianificazione dell’armonizzazione	109
3.5. (<i>Segue</i>) Lo scambio spontaneo di informazioni	113
3.6. (<i>Segue</i>) Altre forme di collaborazione amministrativa	114

CAPITOLO 4

Lo scambio di informazioni in materia di riscossione tributaria

4.1. La cooperazione amministrativa in materia di riscossione dei tributi nell’esperienza giuridica europea	121
---	-----

4.2. (<i>Segue</i>) Le teorie sulla collaborazione tra Stati in materia di riscossione tributaria	126
4.3. (<i>Segue</i>) La procedura per il riconoscimento e l'esecuzione del credito fiscale	129
4.4. La direttiva 2001/44/CE e il riconoscimento automatico del titolo esecutivo	135
4.5. L'estensione dell'ambito di applicazione dell'assistenza reciproca in materia di recupero di crediti fiscali e l'introduzione del "titolo uniforme": la direttiva 2010/UE del 16 marzo 2010 e il regolamento di esecuzione (UE) n. 1189/2011 del 18 novembre 2011	145
4.6. (<i>Segue</i>) Richiesta di informazioni, di notifica e di recupero	149
4.7. (<i>Segue</i>) Il titolo esecutivo uniforme	153
4.8. (<i>Segue</i>) Richiesta di misure cautelari	158

CAPITOLO 5

Le prospettive dello scambio di informazioni

5.1. Le prospettive dello scambio di informazioni in materia di accertamento e riscossione	161
--	-----

Bibliografia	173
---------------------	-----



SCAMBIO DI INFORMAZIONI
FISCALI NELL'UNIONE EUROPEA

Accertamento e riscossione

Capitolo 1

IL PROCESSO GIURIDICO DI ARMONIZZAZIONE E LO SCAMBIO DI INFORMAZIONI TRA AMMINISTRAZIONI FINANZIARIE NELL'ESPERIENZA GIURIDICA EUROPEA



Sommario: 1.1. Premessa – 1.2. Il processo giuridico di armonizzazione fiscale e lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie – 1.3. (Segue) I fondamenti giuridici – 1.4. (Segue) Le relazioni tra l'armonizzazione fiscale e gli altri principi comunitari – 1.5. L'evoluzione storica della disciplina comunitaria sullo scambio di informazioni: un modello giuridico rappresentativo.

1.1. PREMESSA

La disciplina comunitaria sullo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie ha rappresentato il primo modello giuridico con il quale gli Stati membri, in un'ottica di pluralità e di armonizzazione delle normative fiscali interne, hanno colmato l'assenza di un principio di diritto internazionale o di una pratica internazionale sull'obbligo di collaborazione tra Stati sovrani in materia tributaria¹.

L'introduzione di regole armonizzate sulla cooperazione fiscale è stata resa necessaria dagli effetti negativi che le pratiche di frode e di evasione transfrontaliera producevano sul gettito dei tributi e sull'inosservanza del principio della giustizia fiscale. Inoltre, la realizzazio-

¹ UDINA, *Trattato di diritto internazionale*, Padova, 1949, 431; QUADRI, *Considerations sur l'entraide fiscale internationale spécialement en matière de Commissions régatoires*, in *Revue égyptienne de droit international*, 1951, 2 e ss.; BISCOTTINI, *La rilevanza internazionale degli atti di imposizione*, in *Trattato di diritto internazionale*, diretto da Ballardore, Pallieri, Morelli e Quadri, Padova, 1966, 427 e ss.; SACCHETTO, *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, Padova, 1978, 13; DELLA VALLE, D'ALFONSO, *La riscossione dei crediti tributari esteri e la riscossione all'estero*, in *Corr. trib.*, n. 33, 2011, 2714 e ss.; CARDILLO, *La riscossione dei crediti tributari esteri*, in *La riscossione dei tributi*, Milano, 2011, 349 e ss.

ne del mercato comune ha imposto l'eliminazione di ogni forma di distorsione nei movimenti dei fattori produttivi e delle condizioni di libera concorrenza.

In un primo momento, per far fronte a tali esigenze, gli Stati membri hanno fatto ricorso ad accordi bilaterali, ma tali strumenti si sono rivelati spesso inefficaci di fronte a un fenomeno già di entità multinazionale².

²La base per la redazione di tali intese bilaterali è rappresentata dal Modello di Convenzione OCSE (Organizzazione per la Cooperazione e Sviluppo Economico), che rappresenta il principale documento di riferimento nelle negoziazioni tra Stati, anche non comunitari. Nel 2008 il *Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters* dell'ONU ha recepito i principi contenuti nell'art. 26 del Modello OCSE all'interno del medesimo articolo del Modello di Convenzione ONU contro le doppie imposizioni tra Paesi sviluppati e Paesi in via di sviluppo. Per un approfondimento sul tema, cfr. GUGLIELMI, *Il ruolo dei commentari OCSE nella interpretazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni*, in *Il fisco*, n. 44, 2004, 7467 e ss.; SELICATO, *Il modello di Convenzione Ocse in materia di scambio di informazioni: alla ricerca della reciprocità nei trattati in materia di cooperazione fiscale*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2004, 11 e ss. Lo scambio di informazioni si è diffuso, a livello internazionale, anche mediante accordi multilaterali. Tra questi rientra la Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale tra i Paesi membri del Consiglio d'Europa e gli Stati membri dell'OCSE, firmata a Strasburgo il 25 gennaio 1988, applicabile ai fini dello scambio di informazioni (comprese le verifiche simultanee ed i controlli all'estero), al recupero di crediti tributari e alla notifica dei documenti. L'OCSE ed il Consiglio d'Europa, in data 31 marzo 2010, hanno adottato il Protocollo di modifica della Convenzione finalizzato ad adeguare le disposizioni convenzionali (esattamente gli artt. 4, 21 e 22) agli *standard* internazionali di trasparenza e scambio di informazioni e ad estendere la Convenzione (mediante la modifica dell'art. 28) ai Paesi che non sono membri né dell'OCSE né del Consiglio d'Europa, purché con il parere favorevole degli Stati già membri. Sull'argomento v. VALENTE, *Il Protocollo 2010 di modifica della Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale*, in *Il fisco*, n. 23, 2010, 3623 e ss. I modelli CIAT (Centro Interamericano delle Amministrazioni Tributarie) redatti, nel 1999, dal *Working Group on Exchange Information*, disciplinanti lo scambio di informazioni in modo simile agli standard OCSE. I modelli TIEAs (*Tax Information Exchange Agreements*), elaborati nel 2002 dal *Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information* dell'OCSE, quali standard per la promozione di accordi bilaterali finalizzati alla cooperazione fiscale ed alla lotta contro le pratiche fiscali dannose. Su cui v. DE' CAPITANI DI VIMERCATE, *La cooperazione internazionale in materia di accertamento*, in *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, a cura di

Da ciò si è giunti alla decisione di introdurre un nuovo sistema di principi e regole comunitarie, che potessero rafforzare la cooperazione amministrativa anche in materia di accertamento e riscossione dei tributi³.

L'idea politica di una grande integrazione economico-giuridica dei Paesi europei, non poteva non prevedere un maggiore ravvicinamento dei regimi impositivi nazionali sul piano sostanziale e formale⁴.

La disciplina comunitaria sullo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie costituisce un modello rappresentativo dello sviluppo dinamico del processo giuridico di armonizzazione o ravvicinamento fiscale.

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 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 comunitari⁵. Quest'ultimo profilo si ravvisa, per esempio, nell'ambito della disciplina nazionale sull'accertamento e sulla riscossione dei tributi, con le "aggiunte" ivi apportate dalla nuova normativa comunitaria sullo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie⁶.

Glendi e Ukmar, Milano, 2011, 671 e ss.; VALENTE, *I tax information exchange agreements (TIEAS) – Disposizioni OCSE su scambio di informazioni con paradisi fiscali*, in *Il fisco*, n. 35, 2009, 5781 e ss.

³ BORIA, *La cooperazione tra amministrazioni nazionali in tema di accertamento e riscossione dei tributi*, in *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010, 365 e ss.

⁴ Su cui v. SAPONARO, *L'armonizzazione fiscale e il ruolo delle autonomie locali nel sistema pre-federale europeo*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 1037 ss. ed in *Revista Juridica tributaria*, Notadez, n. 3, Porto Alegre, Brasile, 2008, 231.

⁵ In tal senso v. SAPONARO, *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, *Rass. trib.*, n. 2, 2005, ed in *Boletim de Ciências Económicas*, Universidade de Coimbra, Coimbra, 2005, 123.

⁶ Su cui 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