

**Università degli Studi di Milano**  
**Dipartimento di Diritto pubblico italiano e sovranazionale**  
**Corso di Dottorato in Diritto pubblico, internazionale ed europeo**  
**XXXI Ciclo**

Curriculum di Diritto tributario

IUS 12

Tesi di dottorato

**LA RISCOSSIONE TRANSNAZIONALE DEI TRIBUTI**  
**NELL'UNIONE EUROPEA**

Candidato: **Marco Fasola (matricola n. R11258)**

Tutor: **Chiar.mo Prof. Gaetano Ragucci**

Coordinatore: **Chiar.ma Prof.ssa Diana-Urania Galetta**

**Anno accademico 2017/2018**



*A Giulia*



## Indice

### CAPITOLO I

#### LA RISCOSSIONE TRANSNAZIONALE DEI TRIBUTI: CENNI INTRODUTTIVI

1.	L'oggetto della ricerca	9
2.	L'evoluzione dei sistemi tributari nazionali e lo sviluppo della collaborazione in materia fiscale	11
3.	La riscossione transnazionale dei tributi	17
3.1	La riscossione	18
3.2	Il tributo	21
3.3	La transnazionalità	27

### CAPITOLO II

#### I LIMITI TERRITORIALI ALLA RISCOSSIONE DEI TRIBUTI

1.	Il principio di territorialità	31
2.	Il principio di territorialità materiale come limite all'imposizione di obblighi di assolvimento dei tributi a soggetti estranei all'ordinamento dello Stato	34
3.	Il principio di territorialità formale come limite all'attuazione autoritativa degli obblighi di assolvimento dei tributi al di fuori del territorio dello Stato	45
3.1	L'assenza di limiti alla validità e all'efficacia delle norme tributarie al di fuori del territorio dello Stato	46
3.2	I limiti alla validità e all'efficacia degli atti di attuazione autoritativa della pretesa tributaria al di fuori del territorio dello Stato	50
3.2.1	La riscossione ufficiosa e gli atti propedeutici alla riscossione coattiva	53
3.2.2	L'esecuzione esattoriale, i mezzi di induzione all'adempimento "spontaneo" e le misure cautelari	55
3.2.3	L'espropriazione presso terzi e presso il terzo proprietario	56
3.2.4	Le indagini patrimoniali	59
3.3	Conclusioni sul principio di territorialità formale	59
4.	L'assenza di limiti all'assolvimento spontaneo dei tributi al di fuori del territorio dello Stato	61
5.	L'esigenza di una collaborazione tra gli Stati in materia di riscossione dei tributi	62

### CAPITOLO III

#### LA COLLABORAZIONE TRA GLI STATI MEMBRI DELL'UNIONE EUROPEA NELLA RISCOSSIONE DEI TRIBUTI: PROFILI GENERALI

1.	La collaborazione come espansione della sovranità statale e il problema della tutela dei singoli	65
2.	La collaborazione nella riscossione dei tributi: origini storiche, fondamento giuridico e nozione	66
2.1	La collaborazione internazionale	67
2.2	La collaborazione nell'Unione europea	71

3.	La collaborazione tra gli Stati membri nell'imposizione di obblighi di assolvimento dei tributi a soggetti estranei all'ordinamento dello Stato	75
4.	La collaborazione tra gli Stati membri nell'attuazione autoritativa degli obblighi di assolvimento dei tributi (c.d. "assistenza nella riscossione dei tributi")	79
4.1	La natura giuridica dell'assistenza	82
4.2	Le diverse forme di assistenza	83
4.2.1	L'assistenza "obbligatoria" e "spontanea"	84
4.2.2	L'assistenza "reciproca" (o "mutua") e "unilaterale"	85
4.2.3	L'assistenza "attiva" e "passiva"	87
4.2.4	L'assistenza in forma "propria" e "impropria"	88
5.	Il problema della tutela dei soggetti privati	89

#### **CAPITOLO IV**

#### **LA MUTUA ASSISTENZA TRA GLI STATI MEMBRI DELL'UNIONE EUROPEA NELLA RISCOSSIONE DEI TRIBUTI**

1.	Le fonti	93
1.1	Le convenzioni bilaterali e l'art. 27 del Modello OCSE	94
1.2	Le convenzioni multilaterali e la Convenzione di Strasburgo del 25 gennaio 1988	98
1.3	Il diritto dell'Unione europea: dalla direttiva 76/308/CEE alla direttiva 2010/24/UE	101
1.4	I rapporti tra le fonti	104
2.	L'ambito di applicazione	109
2.1	L'ambito oggettivo	109
2.2	L'ambito soggettivo	123
2.3	L'ambito temporale	128
3.	Le autorità competenti	131
4.	L'assistenza nella riscossione	134
5.	L'assistenza nella riscossione coattiva	136
5.1	La domanda di recupero	137
5.1.1	Il titolo esecutivo	138
5.1.2	La non contestazione del credito e del titolo esecutivo	142
5.1.2.2	Il recupero in pendenza di contestazione	145
5.2.2.2	Le vicende del credito e del titolo esecutivo	146
5.1.3	La previa applicazione di procedure di recupero adeguate da parte dello Stato richiedente	148
5.1.4	I requisiti formali	150
5.2	L'esecuzione della domanda di recupero	151
5.2.1	Il procedimento	156
5.2.2	I termini	158
5.2.3	La dilazione e la rateizzazione	161
5.2.4	Le preferenze	161
5.2.5	Le sanzioni	164
5.2.6	Gli interessi e le spese del procedimento	164
5.2.7	L'estinzione del credito	165
5.3	Le misure cautelari	167
6.	I limiti all'obbligo di fornire assistenza	171

## **CAPITOLO V**

### **LA TUTELA DEI SOGGETTI PRIVATI**

1.	Il problema della tutela dei singoli	177
2.	Le garanzie procedimentali	181
3.	Le garanzie giurisdizionali	185
3.1	Le questioni relative all'obbligazione tributaria, al titolo esecutivo e alla legittimità degli atti della riscossione	187
3.2	Le questioni relative alla notifica degli atti presupposti	193
3.3	Le questioni relative alla conformità dei procedimenti di mutua assistenza alla disciplina sovranazionale	199
3.3.1	L'inapplicabilità delle norme sull'assistenza	199
3.3.2	La mancanza dei presupposti dell'assistenza	201
3.3.3	La violazione dei limiti agli obblighi di assistenza	206
	<b>Bibliografia</b>	209





## CAPITOLO I

### LA RISCOSSIONE TRANSNAZIONALE DEI TRIBUTI: CENNI INTRODUTTIVI

SOMMARIO: 1. L'oggetto della ricerca - 2. L'evoluzione dei sistemi tributari nazionali e lo sviluppo della collaborazione in materia fiscale – 3. La riscossione transnazionale dei tributi - 3.1. La riscossione - 3.2. Il tributo - 3.3. La transnazionalità.

#### 1. L'oggetto della ricerca

La riscossione transnazionale dei tributi è l'insieme di tutte le attività finalizzate a riscuotere i tributi al di fuori del territorio statale.

L'argomento è ancora poco studiato in dottrina<sup>1</sup>, ma sta acquisendo una sempre maggiore attualità. Le limitazioni giuridiche e pratiche che in passato rendevano sostanzialmente impossibile la riscossione all'estero, e che erano strettamente connesse alla tradizionale reticenza degli Stati ad ammettere “interferenze” nella propria sfera di sovranità territoriale, sono infatti oggi in gran parte venute meno grazie alla diffusione di numerosi strumenti di collaborazione in materia fiscale.

L'argomento sembra meritare una particolare attenzione, perché la proliferazione di fonti di diritto internazionale e dell'Unione europea non è stata adeguatamente sostenuta da una corrispondente evoluzione della riflessione dottrinale, che si è spesso limitata ad analizzare il fenomeno sulla base di categorie di diritto interno, insufficienti a coglierne la complessità, a favorirne un razionale sviluppo applicativo e soprattutto a individuare un punto d'equilibrio tra gli accresciuti poteri degli Stati in questo settore e le corrispondenti esigenze di tutela dei soggetti privati.

Le norme in esame, infatti, non hanno ancora dato luogo a una elaborazione paragonabile a quella raggiunta in relazione ad altri aspetti della fiscalità internazionale, come ad esempio la doppia imposizione, dove esistono orientamenti ormai consolidati, o la collaborazione ai fini dell'accertamento, anch'essa oggetto di studi decisamente più avanzati.

---

<sup>1</sup> La materia è per molti aspetti ancora inesplorata: le più importanti monografie sul tema risalgono agli anni settanta (SACCHETTO, *La tutela all'estero del credito tributario*, Padova, 1978) e ai primi anni duemila (GRAU RUIZ, *Mutual Assistance for the Recovery of Tax Claims*, The Hague, 2002).

Nel presente lavoro, dopo aver fatto il punto sui più recenti approdi normativi in materia di riscossione transnazionale dei tributi, si cercherà quindi di verificare se tale fenomeno possa essere studiato ancora oggi alla luce delle attuali categorie dottrinali di riferimento, o se queste necessitino di essere rivisitate ed aggiornate, al fine di conferire alla materia un assetto più ordinato e razionale. La mancanza di idonee categorie dottrinali di riferimento, del resto, costituisce un grave ostacolo sia a un corretto ed efficace perseguimento degli interessi erariali, sia a una effettiva tutela del contribuente.

In particolare, il presente lavoro si articola in quattro punti fondamentali.

In primo luogo, dopo una breve analisi delle cause che sono alla base della crescente rilevanza del fenomeno in esame, ci si propone di delimitare i confini della nozione di riscossione transnazionale dei tributi, offrendone una definizione precisa: molto spesso infatti essa è utilizzata dandone per scontato il significato, che invece può variare di molto in dipendenza delle premesse terminologiche e concettuali da cui si parte. L'esatta definizione di tale fenomeno è necessaria per comprenderne la reale portata, che spesso, a causa di una sua lettura secondo tradizionali categorie di diritto interno, viene ridotta alla sola componente dell'esecuzione esattoriale all'estero, mentre esso può addirittura comprendere attività di natura puramente normativa, consistenti nella mera imposizione di obblighi di assolvimento dei tributi.

Dopodiché, si analizzeranno le principali criticità giuridiche cui la riscossione transnazionale dei tributi dà luogo, sia dal punto di vista dell'ordinamento internazionale, sia nel diritto interno. L'esame dovrà essere condotto alla luce del principio di territorialità della potestà impositiva, cioè quel principio che viene tuttora invocato quale limite generale alla riscossione dei tributi all'estero da parte degli Stati, e che dovrà essere sottoposto a verifica per accertare se esso rappresenti ancora una idonea chiave di lettura della attuale realtà giuridica. L'argomento è molto importante, perché l'esistenza di limiti generali alle pretese impositive degli Stati è alla base dell'esigenza di un coordinamento tra di esse: studiare tali limiti è indispensabile per comprendere lo sviluppo della collaborazione tra gli Stati in materia di riscossione dei tributi.

La ricerca approfondirà poi l'analisi delle forme di collaborazione tra gli Stati in tale materia, che hanno l'obiettivo di assicurare la tutela dei reciproci interessi erariali, superando così le limitazioni che caratterizzavano l'assetto originario della materia. Si

cercherà qui di soffermarsi sulla collaborazione prima in termini generali, poi analizzando nel dettaglio la normativa convenzionale ed europea di riferimento.

Al termine di questo lungo ma necessario lavoro di ricognizione, sarà possibile interrogarsi sulle tutele riservate ai soggetti privati incisi dalla collaborazione tra gli Stati nella riscossione dei tributi, che non possono essere compromesse per il solo fatto di rendersi necessarie in una dimensione più ampia di quella nazionale. Anche qui ci si propone di illustrare il problema in termini generali e poi di scioglierlo alla luce dei principi e del dato positivo esistente.

## **2. L'evoluzione dei sistemi tributari nazionali e lo sviluppo della collaborazione in materia fiscale**

L'attualità dell'argomento è dovuta principalmente al rapido sviluppo dei rapporti economici internazionali, che ha proiettato i sistemi tributari nazionali da una dimensione puramente interna a una fortemente connotata da profili internazionali, rendendo necessarie forme di coordinamento tra gli Stati sia sul piano del diritto tributario sostanziale, sia sul piano del diritto tributario procedimentale.

I sistemi tributari, infatti, fino al termine del diciannovesimo secolo, quando la ricchezza era di natura prevalentemente immobiliare, si basavano su imposte di carattere reale, i cui presupposti, così come i soggetti che erano chiamati ad assolverle e i beni su cui esse si esplicavano, erano strettamente riconducibili all'ordinamento statale<sup>2</sup>. In questo contesto, il fenomeno tributario – compresa la riscossione dei tributi – si svolgeva pressoché esclusivamente all'interno del territorio dello Stato, dove quest'ultimo poteva esercitare una sovranità piena e indiscussa.

Negli attuali sistemi tributari, invece, a seguito dello sviluppo delle relazioni economiche, le imposte hanno assunto una struttura decisamente più articolata. Esse si applicano in dipendenza di presupposti complessi dotati di un elevato grado di astrazione, come ad esempio il reddito complessivo delle persone fisiche e giuridiche, che

---

<sup>2</sup> Un ruolo centrale, in questi sistemi, era rivestito dalle imposte fondiarie, dalle imposte di consumo e dai dazi doganali, i cui presupposti - il possesso di immobili, l'atto di consumo e l'introduzione di merci entro i confini doganali dello Stato - erano facilmente riconducibili a un territorio determinato. Sulle origini e i primi sviluppi del sistema tributario italiano, si veda MARONGIU, *Alle radici dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 1988.

ben possono presentare elementi di contatto con altri ordinamenti giuridici (si pensi semplicemente ai redditi di fonte estera tassati nello Stato di residenza). Inoltre, la tassazione si esplica anche su soggetti privi di un collegamento personale con lo Stato (come i non residenti) e, poiché la concezione del tributo come diritto di natura reale è stata progressivamente abbandonata in favore della sua configurazione quale obbligazione pecuniaria, si è perso anche il collegamento diretto tra il tributo e i beni che sono destinati a soddisfarlo, che potrebbero quindi essere fisiologicamente situati anche al di fuori del territorio dello Stato<sup>3</sup>.

Il collegamento tra il tributo e l'ordinamento giuridico dello Stato è dunque molto meno immediato che in passato<sup>4</sup>.

La nuova conformazione spiccatamente transnazionale dei sistemi tributari ha reso anzitutto evidente che le tradizionali categorie dottrinali, che ricostruivano il fenomeno tributario in termini prevalentemente territoriali, non erano più idonee a descrive-

---

<sup>3</sup> MICHELI – TREMONTI, voce *Obbligazioni (diritto tributario)*, in *Enc. Dir.*, XXIX, 1979, 410 e ss., dove si ripercorre il passaggio da una concezione del tributo quale “diritto reale pubblico sui beni oggetto dell'imposta” – costituente un retaggio dello Stato patrimoniale – a concezioni dello stesso come “onere reale” od “obbligazione *propter rem*”, fino ad arrivare a una sua configurazione in termini di vera e propria “obbligazione” (come noto, peraltro, a giudizio degli autori, la figura dell'obbligazione non sarebbe di per sé sufficiente a dar conto dell'attuale conformazione del fenomeno tributario). Nello scritto citato si osserva in particolare che «il trapasso verso una figura di obbligazione tributaria sorta in dipendenza della titolarità, o della circolazione della ricchezza fondiaria, ma dissociata dal relativo sistema di diritti reali, non avvenne in un breve giro di tempo, e senza resistenze. Infatti si mantenne a lungo la tendenza a ravvisare nel tributo una serie costante di note di realtà».

<sup>4</sup> L'evoluzione dei sistemi tributari moderni è ben tratteggiata nell'ormai classico scritto di EINAUDI, *La coopération internationale en matière fiscale*, in *Recueil des cours de La Haye*, 1928, Tome 25, 28, nel quale, al termine di un esame delle più importanti fasi di sviluppo degli ordinamenti tributari - fondati prima sulle imposte sulla superficie dei terreni, poi sulle decime, sulle imposte reali e infine sulle imposte personali progressive - si evidenziava che «*La souveraineté des États modernes en matière d'impôt rencontre dans la limite territoriale une limite qui ne coïncide pas avec la limite de la matière imposable*». Da ciò discenderebbero i problemi della doppia imposizione e dell'evasione fiscale internazionale: come noto, a giudizio dell'autore, tali problemi - che rappresenterebbero un indice dell'inadeguatezza dei sistemi fiscali rispetto alle mutate esigenze dell'economia - potrebbero essere risolti anzitutto attraverso un miglioramento di tali sistemi a livello interno.

Le medesime riflessioni si trovano esposte anche in STEVE, *Sulla tutela internazionale della pretesa tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1940, I, 248-249, il quale evidenziava che negli ordinamenti tributari nazionali «sono state introdotte o hanno assunto importanza prevalente le imposte sul reddito mobiliare, le imposte sul reddito globale e le imposte di successione, con funzioni molto diverse, queste ultime, dalle modiche tasse di successione preesistenti. Si tratta, come è ben noto, proprio delle imposte che danno luogo, con maggiore frequenza e gravità, alle cosiddette questioni di doppia imposizione, e questo trova, mi pare, il suo fondamento, in ciò che questi tributi assumono come presupposti, anziché rapporti semplici e concreti, nel senso ora esaminato, rapporti più complessi e astratti, come il reddito di un'impresa o il reddito del patrimonio globale. Questi concetti non comportano, come lo comportano presupposti più concreti, un rapporto necessario e di immediata evidenza con un territorio, e tanto meno un rapporto univoco, cioè un rapporto in cui a ogni presupposto corrisponda un solo territorio».

re e comprendere adeguatamente tale fenomeno, che da tempo aveva ormai mutato radicalmente il proprio aspetto. Si è così assistito a un vivace dibattito dottrinale, ancora oggi ben lontano dal trovare una composizione definitiva, teso a ricostruire i limiti della potestà impositiva in presenza di elementi di estraneità rispetto all'ordinamento giuridico dello Stato impositore. Tale dibattito costituisce ancora oggi il punto di partenza di qualsiasi indagine sui profili transnazionali del diritto tributario, compresa la riscossione dei tributi.

La trasformazione dei sistemi tributari nazionali che si è appena descritta ha inoltre fatto sorgere l'esigenza di un coordinamento tra le pretese fiscali degli Stati, che la comunità internazionale ha cercato di assicurare per mezzo di specifici accordi, e l'Unione europea ha perseguito mediante gli strumenti a propria disposizione (prevalentemente direttive).

In primo luogo, si è posta l'esigenza di un coordinamento sul piano del diritto tributario sostanziale, poiché spesso le pretese impositive dei singoli Stati si trovavano a concorrere fra loro sulla medesima materia imponibile e nei confronti dei medesimi soggetti, dando luogo al fenomeno della c.d. doppia imposizione internazionale. Il problema del corretto riparto tra i consociati delle spese pubbliche, inizialmente emerso nei singoli sistemi tributari nazionali, si è posto così, con tutte le peculiarità del caso, anche a livello internazionale.

La questione è stata affrontata sia mediante norme di diritto interno dei singoli Stati, volte a delimitare le rispettive pretese impositive in ragione dell'eventuale estraneità delle stesse rispetto all'ordinamento interno, sia mediante la stipula di appositi trattati internazionali, il cui scopo principale, storicamente, è proprio l'eliminazione della doppia imposizione<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> L'elaborazione delle convenzioni bilaterali contro la doppia imposizione ebbe inizio, come noto, nella prima metà del secolo scorso, quando un comitato di esperti tecnici della Società delle Nazioni mise a punto due modelli di convenzione bilaterale, rispettivamente approvati nel 1928 e nel 1946 (London and Mexico Model Tax Convention). Il ruolo della Società delle Nazioni fu poi "ereditato", nel dopoguerra, dall'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE). Il tema del coordinamento delle pretese impositive a livello sostanziale è ancora oggi al centro del dibattito internazionale, come dimostra il successo del c.d. "progetto BEPS" elaborato dall'OCSE, cui ha fatto seguito la stipula, da parte di numerosi Stati, della relativa convenzione multilaterale ("*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*").

L'insieme delle disposizioni da ultimo citate costituisce il nucleo originario del c.d. diritto internazionale tributario<sup>6</sup>.

In secondo luogo, l'emergere della dimensione transnazionale del diritto tributario ha reso evidente, sul piano del diritto procedimentale, la difficoltà di assicurare la corretta attuazione della pretesa impositiva al di fuori dei confini dei singoli Stati, sia sul piano dell'accertamento, sia su quello della riscossione, e ha dato luogo a un fenomeno di violazione delle norme tributarie che supera tali confini, che si presenta come una evasione fiscale internazionale.

Le ragioni di tale ultima criticità sono che, da un lato, se i presupposti del tributo si verificano all'estero, i poteri di indagine del singolo Stato potrebbero non essere sufficienti ad accertarne l'effettiva realizzazione; dall'altro, se i soggetti chiamati a rispondere di tali tributi sono privi di una connessione significativa con l'ordinamento dello Stato, è altrettanto fisiologico che i loro beni, sui quali il fisco potrebbe soddisfare la propria pretesa, siano situati all'estero (ad esempio, è normale che i beni di un soggetto non residente, che produce in Italia unicamente redditi derivanti dallo sfruttamento di attività immateriali, siano situati nel Paese di residenza e non in Italia).

A ciò si aggiunga che la ricchezza si è dematerializzata, può superare i confini senza più bisogno di passare dalle dogane e sfugge quindi ai mezzi di controllo e riscossione tradizionalmente a disposizione degli Stati.

Il problema dell'evasione fiscale internazionale è emerso sulla scena addirittura prima del problema della doppia imposizione: ne è prova il fatto che le prime convenzioni in materia fiscale, ben precedenti rispetto agli accordi volti all'eliminazione della doppia imposizione, avevano ad oggetto, sebbene in ambiti circoscritti, proprio la reciproca assistenza amministrativa volta al contrasto di questo fenomeno<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> In dottrina si usa distinguere tra “diritto internazionale tributario” e “diritto tributario internazionale”. In base alle tradizionali definizioni di UDINA, *Il diritto internazionale tributario*, in *Trattato di diritto internazionale*, a cura di Fedozzi – Romano, Padova, 1949, Vol. X, 16 e ss., alla prima categoria apparterebbero, in senso stretto, le norme dell'ordinamento internazionale che presentano gli stessi caratteri delle norme tributarie interne (la cui esistenza tuttavia è dubbia), e, in senso esteso, anche tutte le norme internazionali che attengono all'esercizio della potestà tributaria da parte degli Stati (principi generali, norme convenzionali sull'esercizio della potestà tributaria in relazione a determinate fattispecie aventi caratteri di estraneità rispetto all'ordinamento interno, norme relative alla collaborazione tra gli Stati in materia fiscale). Nella seconda categoria rientrerebbero invece le norme dell'ordinamento interno attinenti ai rapporti tributari aventi determinati caratteri di estraneità.

<sup>7</sup> Si tratta delle convenzioni stipulate tra Francia e Belgio (12 agosto 1843), tra Belgio e Olanda (24 maggio 1845) e tra Belgio e Lussemburgo (11 ottobre 1845), aventi ad oggetto la reciproca assistenza

Inoltre, già nei primi lavori della Società delle Nazioni finalizzati all'elaborazione di un modello di convenzione in materia fiscale, il tema della doppia imposizione era considerato "strettamente correlato" a quello della evasione fiscale<sup>8</sup>: se il primo è stato affrontato dagli Stati mediante la stipula dei relativi accordi internazionali, però, il secondo ha tardato non poco a essere recepito su larga scala in norme di diritto internazionale speciale<sup>9</sup>.

La necessità di un efficace coordinamento tra gli Stati anche sul piano dell'accertamento e della riscossione sembra oggi per molti aspetti auspicabile, anche se molte delle criticità emerse in occasione dei primi dibattiti sul tema - sia di natura politico-istituzionale, sia di natura giuridica - dovrebbero essere tenute presenti ancora oggi al fine di raggiungere una soluzione equilibrata del problema<sup>10</sup>.

---

in tema di imposta di registro. Per una dettagliata ricostruzione dei primi accordi internazionali in materia fiscale si veda UDINA, *Il diritto internazionale tributario*, cit., 446 e ss.

<sup>8</sup> La redazione di un modello di convenzione in materia fiscale fu inizialmente affidata a un comitato di esperti tecnici della Società delle Nazioni, che si riunì tra il 1923 e il 1927 e i cui rapporti si possono leggere in SOCIÉTÉ DES NATIONS, *Double imposition et évacion fiscale (Rapport et résolutions présentés par les experts techniques)* (F. 212), Genève, 1925, 23; ID, *Double imposition et évacion fiscale (Rapport présenté par le comité des experts techniques)* (C216 M85, 1927, II, 40) (cfr. in particolare cfr. pag. 9, dove si prende esplicitamente atto dell'esistenza una « stretta correlazione » tra i due problemi qui in esame); ID, *Double imposition et évacion fiscale (Rapport présenté par la réunion générale des experts gouvernementaux)* (C 562 M178, 1928, II). A questo proposito, si veda inoltre UDINA, *Il diritto internazionale tributario*, in *Trattato di diritto internazionale*, cit., 438 e ss., dove si osserva che «Gli organi politici della Società delle Nazioni, promuovendo gli studi degli esperti nella materia che c'interessa, avevano inteso soprattutto di risolvere il problema dell'evasione tributaria nei rapporti internazionali; ed è stato un grande merito degli esperti medesimi d'aver compreso come questo non potesse essere l'unico scopo dell'assistenza internazionale tributaria, collegando invece il problema della soppressione dell'evasione fiscale a quello della plurimposizione ed evitando il più possibile che l'assistenza stessa apparisse come l'estensione al di là delle frontiere d'una rete d'inquisizione fiscale o l'organizzazione d'un piano di battaglia contro i contribuenti».

<sup>9</sup> Anche la riflessione dottrinale, infine, si è mostrata inizialmente molto attenta al problema del contrasto all'evasione fiscale internazionale: GRIZIOTTI, *L'imposizione fiscale des étrangers*, in *Recueil des cours de La Haye*, 1926, Tome 13, 115; SELIGMAN, *La double imposition et la coopération fiscale internationale*, in *Recueil des cours de La Haye*, 1927, Tome 20, 583; EINAUDI, *La coopération internationale en matière fiscale*, cit., 16; PIATIER, *L'évasion fiscal et l'assistance administrative entre États*, Paris, 1938, 219; BÜHLER, *Les accords internationaux concernant la double imposition et l'évasion fiscale*, in *Recueil des cours de La Haye*, 1936, Tome 55, 433; STEVE, *Sulla tutela internazionale della pretesa tributaria*, cit., 260 e ss.; CHRÉTIEN, *Contribution à l'étude du droit international fiscal actuel: le rôle des organisations internationales dans le règlement des questions d'impôts entre les divers états*, in *Recueil des cours de La Haye*, 1954, Tome 86, 1.

<sup>10</sup> Ad esempio, sembrano ancora profondamente attuali le considerazioni di EINAUDI, *La coopération internationale en matière fiscale*, cit., 29 e ss., secondo cui la cooperazione internazionale contro l'evasione fiscale non è di per sé sufficiente a garantire l'equità nei rapporti tributari, rischiando al contrario di rivelarsi inefficace o addirittura di causare notevoli ingiustizie. Anzitutto, se anche solo pochi Stati si rifiutassero di aderire alle convenzioni internazionali, gli obiettivi della cooperazione rischierebbero di essere compromessi. Inoltre, in mancanza di idonei rimedi alla doppia imposizione internazionale, e più in generale di un adeguato coordinamento tra i sistemi tributari nazionali (sia a livello di diritto sostanziale, sia dal punto di vista della qualità degli apparati amministrativi e giudiziari), la cooperazione potrebbe trasformarsi in un mezzo a disposizione degli Stati con un sistema fiscale più arretrato per

L'azione di contrasto all'evasione fiscale internazionale, comunque, declinata nel suo aspetto più strettamente procedurale<sup>11</sup>, si è sviluppata principalmente secondo due direttrici<sup>12</sup>.

Il riferimento è anzitutto alla collaborazione tra gli Stati finalizzata all'accertamento delle imposte: in essa rientrano sia lo scambio di informazioni, sia la collaborazione nelle attività preliminari all'accertamento (cooperazione nelle indagini, etc.)<sup>13</sup>.

La seconda direttrice riguarda, invece, la collaborazione finalizzata alla riscossione dei tributi, cioè la materiale apprensione di questi ultimi da parte dello Stato impositore.

---

imporre e applicare tributi iniqui, o addirittura confiscatori, anche al di fuori del proprio territorio. Di conseguenza, secondo l'autore, la cooperazione internazionale contro l'evasione fiscale presuppone una «*Union fiscale internationale*», che stabilisca «*un code fixant les minima d'équité requise dans la répartition, de sécurité dans l'évasion, de garantie judiciaire auxquels devront satisfaire les règles intérieures en vigueur dans chacun des États adhérents*» (cfr. pag. 37).

In senso analogo si esprimeva GRIZIOTTI, *L'imposition fiscale des étrangers*, cit., 117, a parere del quale «*Pour combattre l'évasion, il faut donc établir un système équitable d'impôts avec des taux modérés et, dans le domaine international, une répartition logique des impôts entre les différents États*».

Ai tempi in cui scrivevano Einaudi e Griziotti, la Società delle Nazioni stava discutendo i primi modelli di convenzione contro le doppie imposizioni, ragion per cui il timore che la cooperazione internazionale potesse condurre a un livello di imposizione sostanzialmente confiscatorio era particolarmente sentito. Il problema del coordinamento a livello sostanziale è ancora fortemente attuale (si pensi semplicemente ai progetti per una “*common corporate tax base*” nell'Unione europea), e costituisce senza dubbio un elemento da tenere in considerazione nell'elaborazione di forme di collaborazione contro l'evasione fiscale internazionale. Si deve dare atto, tuttavia, che la prospettiva è oggi parzialmente mutata: la cooperazione internazionale contro l'evasione fiscale è infatti auspicata da più parti come un mezzo per eliminare la c.d. “*harmful tax competition*”, cioè la concorrenza fiscale dannosa ad opera dei Paesi con un basso livello di tassazione.

Si era poi osservato, fin dall'inizio, che la cooperazione internazionale in materia fiscale può causare notevoli criticità, qualora comporti la divulgazione di dati e notizie di rilevante interesse pubblico, o il superamento del c.d. “segreto bancario” (cfr. sul punto SELIGMAN, *La double imposition et la coopération fiscale internationale*, cit., 583). Si tratta ovviamente di tematiche ancora fortemente attuali, che devono essere risolte mediante un adeguato contemperamento di interessi.

<sup>11</sup> Al tema in esame è strettamente correlato anche il problema del contrasto a fenomeni quali la c.d. “doppia non imposizione”, l'abuso dei trattati, etc. (sui quali si è recentemente concentrato il progetto BEPS), i quali attengono però alla sfera del diritto sostanziale.

<sup>12</sup> La distinzione tra il versante dell'accertamento e quello della riscossione è presente fin dai primi modelli di convenzione bilaterale sulla cooperazione in materia fiscale (cfr. sul punto GRIZIOTTI, *L'imposition fiscale des étrangers*, cit., 115). La differenza tra i due piani è ben tratteggiata da STEVE, *Sulla tutela internazionale della pretesa tributaria*, cit., 260, dove si osserva che «Tra i momenti costitutivi della pretesa tributaria, dopo la mera posizione della norma astratta si incontra il momento dell'accertamento, che concretizza la pretesa, e il momento della realizzazione della pretesa concretata: la tutela della pretesa tributaria in questi due momenti costituisce complessivamente la cooperazione internazionale contro l'evasione fiscale».

<sup>13</sup> L'assistenza amministrativa – che costituisce la forma più importante di collaborazione internazionale in materia fiscale – può avere un contenuto molto ampio, e può quindi consistere non solo nello scambio di informazioni, ma anche in una vera e propria “sostituzione” all'amministrazione di un altro Stato nel compimento atti inerenti alla potestà tributaria (cfr. UDINA, *Il diritto internazionale tributario*, cit., 440 e ss.).



Le suddette forme di collaborazione possono avvenire sia a livello normativo, sia a livello amministrativo e giudiziario, e in taluni casi si estendono anche all'ambito penale tributario<sup>14</sup>.

Esse assumono poi profili del tutto peculiari nel caso degli Stati membri dell'Unione europea, poiché questi ultimi, oltre ad essere soggetti all'ordinamento internazionale, sono anche vincolati al rispetto delle regole derivanti dal peculiare ordinamento sovranazionale di cui fanno parte, che contiene importanti disposizioni anche in tale ambito.

La forma più difficile e anche meno diffusa di collaborazione è proprio quella che riguarda la riscossione: le statistiche di recente elaborate dalla Commissione europea mostrano chiaramente che il numero e il valore delle relative procedure sono ancora molto bassi, e che ancora più basso è il numero delle procedure che si chiudono con successo<sup>15</sup>.

L'interesse della ricerca allora non è tanto nel numero o nella rilevanza quantitativa del fenomeno, ma più che altro nella sua portata simbolica. Le norme sulla collaborazione nella riscossione sono norme di chiusura, che servono, nei casi più estremi, a rendere effettive le altre norme sostanziali e procedimentali che gli Stati adottano per coordinare le rispettive pretese fiscali.

Ciò chiarito, sembra opportuno delimitare più precisamente il tema oggetto della presente indagine, che come detto è molto più ampio di quel che solitamente si ritiene.

### **3. La riscossione transnazionale dei tributi**

Quando si fa riferimento alla “riscossione”, al “tributo”, o allo stesso concetto di “transnazionalità”, il pensiero corre immediatamente al significato che tali istituti assumono nel diritto interno; ma il fenomeno che qui si esamina è anzitutto un fenomeno di rilevanza internazionale, che attiene cioè ai rapporti degli Stati fra loro, e solo in un secondo momento coinvolge i soggetti privati.

---

<sup>14</sup> La collaborazione in materia penale tributaria, inizialmente limitata alla prevenzione e repressioni doganali (cfr. UDINA, *Il diritto internazionale tributario*, cit., 446 e ss.) ha oggi un ambito di applicazione decisamente molto più vasto (cfr. URICCHIO - PIRRÒ, *Il reato tributario transnazionale*, in *Rass. Trib.*, 2015, 2, 351).

<sup>15</sup> Cfr. Commission Staff Working Document SWD (2017) 461 (final) del 18 dicembre 2017, pag. 13 e ss.

Le categorie sopra richiamate, che sono ben note in dottrina e costituiscono ovviamente un riferimento fondamentale anche per lo studio del fenomeno qui in esame, devono quindi essere analizzate nel particolare significato che esse assumono a livello internazionale. Solo così è possibile affrontare lo studio del fenomeno in esame nella giusta prospettiva, comprendendone anzitutto i limiti - il c.d. “principio di territorialità” della potestà impositiva - e quindi i mezzi che il diritto internazionale o dell’Unione europea offrono per superarli, nonché le peculiari criticità che tali strumenti pongono sul piano della tutela dei soggetti privati.

### 3.1 La riscossione

La riscossione è intesa, nell’accezione tradizionale del termine utilizzata nella prospettiva del diritto interno, come l’insieme di tutte le attività finalizzate alla materiale apprensione dei tributi da parte dell’ente impositore<sup>16</sup>. Nella dinamica del prelievo fiscale, essa è contrapposta all’attività di accertamento, che è invece finalizzata a dare certezza all’*an* e al *quantum* del tributo (e che in senso lato comprende sia la dichiarazione dei presupposti d’imposta su base spontanea, sia l’attività amministrativa di accertamento, sulla quale si svolge il successivo ed eventuale controllo giurisdizionale)<sup>17</sup>.

La distinzione tra le due attività tende talvolta a confondersi sul piano del diritto positivo, poiché il legislatore attribuisce agli atti della riscossione anche funzioni di accertamento, e viceversa; ma essa rimane un indiscusso punto fermo, a livello teorico, per la disposizione ordinata e quindi per lo studio delle regole che disciplinano la materia tributaria<sup>18</sup>.

---

<sup>16</sup> BASILAVECCHIA, voce *Riscossione delle imposte*, in *Enc. Dir.*, XL, 1989, 1179 definisce la riscossione delle imposte come «l’insieme degli istituti attraverso i quali l’ente impositore viene ad ottenere la disponibilità di somme, dovute dai soggetti obbligati a titolo di tributo».

<sup>17</sup> BASILAVECCHIA, voce *Riscossione delle imposte*, cit., 1180, secondo cui occorre distinguere tra «atti e attività del contribuente e del fisco attinenti alla ricognizione, qualificazione e misurazione del presupposto d’imposta» (c.d. “atti di accertamento”) e «atti applicativi o prevalentemente finalizzati a dare attuazione alla pretesa patrimoniale del fisco, concretizzando l’attribuzione patrimoniale» (c.d. “atti di riscossione”).

<sup>18</sup> Si è da tempo messo in luce che i tratti distintivi delle due categorie di atti in esame, nel diritto positivo, tendono a essere sempre più sfumate (cfr. BASILAVECCHIA, voce *Riscossione delle imposte*, cit., 1180 e ss.). Il punto culminante di questa tendenza è oggi rappresentato dalla disciplina dei c.d. “accertamenti esecutivi”, contenuta nell’art. 29 del d.l. 31 maggio 2010, n. 78.

La dottrina italiana opera poi una distinzione fondamentale tra riscossione spontanea e riscossione coattiva<sup>19</sup>.

La prima si verifica ogniqualvolta il soggetto passivo provveda di sua spontanea volontà all'assolvimento del tributo nelle forme ammesse dall'ordinamento (adempimento, compensazione, etc.). L'obbligo di assolvimento del tributo può discendere direttamente da norme di legge, oppure presupporre la previa liquidazione delle somme dovute ad opera dell'amministrazione (c.d. riscossione ufficiosa).

La dottrina riconduce al fenomeno in esame anche l'effettuazione e il versamento di ritenute alla fonte a titolo d'imposta o a titolo d'acconto (c.d. sostituzione tributaria)<sup>20</sup>, in virtù di una evidente connessione funzionale di tale istituto con l'esigenza di assicurare il corretto assolvimento dei tributi. La sostituzione ha luogo ogniqualvolta la qualifica di soggetto passivo del tributo sia attribuita a un soggetto diverso da quello che realizza la manifestazione di capacità contributiva, o comunque quando l'obbligo di assolvimento del tributo sia posto a carico di un soggetto terzo, in virtù di una sua relazione qualificata con il soggetto passivo vero e proprio.

La riscossione coattiva, invece, è l'insieme di tutte le attività amministrative e giudiziarie che consentono di ottenere il pagamento del tributo a prescindere dalla volontà del soggetto passivo, e include sia l'esecuzione forzata (c.d. "esecuzione esattoriale"), nella quale rientrano anche le relative misure cautelari, sia i mezzi di "induzione" all'adempimento spontaneo (fermo amministrativo, ipoteca esattoriale, etc.).

La riscossione coattiva si fonda (ciò ne costituisce un carattere essenziale) su un titolo emesso dalla stessa amministrazione creditrice, che non necessita quindi di munirsi di un titolo esecutivo ex art. 474 c.p.c. alla stregua di un normale creditore, e si articola poi in procedimenti speciali disciplinati per legge. La sua natura giuridica è molto di-

---

<sup>19</sup> TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2017; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2017, 454 e ss.; GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 2009, 323 e ss.; FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 520 e ss.; BASILAVECCHIA, voce *Riscossione delle imposte*, cit., 1184 e ss., il quale distingue le seguenti forme di riscossione delle imposte: la ritenuta diretta; i versamenti spontanei su autoliquidazione (che includono sia i versamenti delle ritenute alla fonte ad opera dei sostituti d'imposta, sia i versamenti a titolo di acconto e di saldo); la riscossione ufficiosa sulla base dei dati denunciati dai contribuenti (cioè le ipotesi in cui «la legge non consente al contribuente di adempiere l'obbligo tributario in modo spontaneo e sotto la propria responsabilità, imponendo invece, quale presupposto per la riscossione, la mediazione di un atto amministrativo», cfr. pag. 1191); e, infine, la riscossione sulla base di controlli, rettifiche e accertamenti dell'amministrazione finanziaria.

<sup>20</sup> GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario*, cit., 336; FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 513; BASILAVECCHIA, voce *Riscossione delle imposte*, cit., 1185.

battuta in dottrina. Secondo gli orientamenti più risalenti, essa avrebbe natura interamente o comunque prevalentemente giudiziaria. Le tendenze più recenti tendono invece ad attribuirle natura spiccatamente amministrativa, riconducendola alla categoria della c.d. “autotutela amministrativa”<sup>21</sup>.

L'amministrazione finanziaria può inoltre tutelare le proprie ragioni anche avvalendosi degli ordinari strumenti di diritto comune a disposizione del creditore<sup>22</sup>.

Le categorie sopra ricordate costituiscono un importante riferimento anche ai fini di questo lavoro. Le analisi di diritto comparato, del resto, mostrano che la riscossione è studiata mediante il ricorso a categorie analoghe anche in molti altri ordinamenti europei<sup>23</sup>.

La riscossione dei tributi, nella prospettiva del diritto internazionale, è però in primo luogo una manifestazione della potestà impositiva, che può essere intesa, come noto, sia come potere di porre le norme tributarie, sia come potere di procedere alla loro concreta attuazione<sup>24</sup>.

La pretesa impositiva, a sua volta, costituisce una manifestazione della sovranità dello Stato<sup>25</sup>.

È pur vero che, nelle ricostruzioni più moderne, il fenomeno tributario non è più concepito in termini esclusivamente autoritativi. Ciò non toglie, tuttavia, che i tributi, in quanto funzionali al reperimento delle risorse necessarie per l'esistenza stessa dello Stato, siano previsti e applicati a prescindere dalla volontà del contribuente, e quindi

---

<sup>21</sup> BASILAVECCHIA, voce *Riscossione delle imposte*, cit., 1199 e ss., secondo cui «prevalente può ritenersi l'opinione per la quale ad una prima fase di autotutela amministrativa, segue un vero e proprio processo giurisdizionale».

<sup>22</sup> L'art. 49 del d.p.r. 602/1973 stabilisce che «Per la riscossione delle somme non pagate il concessionario procede a espropriazione forzata sulla base del ruolo, che costituisce titolo esecutivo; il concessionario può altresì promuovere azioni cautelari e conservative, nonché ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore».

<sup>23</sup> Il tema dei rimborsi e delle restituzioni, invece, sebbene sia senz'altro relativo alle vicende dell'assolvimento dei tributi, è in generale trattato separatamente dal fenomeno della riscossione: di conseguenza, esso non forma oggetto della presente ricerca.

<sup>24</sup> La distinzione tra il potere di porre le norme tributarie e il potere di attuarle è da tempo acquisita in dottrina. MICHELI, *Premesse per una teoria della potestà di imposizione*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1967, 264 distingue tra la “potestà tributaria” intesa come potestà di porre norme giuridiche tributarie generali e astratte e la “potestà di imposizione” come concreto potere-dovere di compiere atti volti alla concreta realizzazione della prestazione tributaria. La distinzione è già presente, in modo simile, in STEVE, *Sulla tutela internazionale della pretesa tributaria*, cit., 241, il quale distingue tra il momento della posizione della norma tributaria (“pretesa astratta”), la riscossione (“pretesa concreta”) e l'accertamento (cioè la fase in cui “la pretesa da astratta si fa concreta”).

<sup>25</sup> La potestà impositiva è da sempre considerata una manifestazione della sovranità dello Stato. Si veda ad esempio l'insegnamento di UDINA, *Il diritto internazionale tributario*, cit., 58, secondo cui la potestà tributaria «è una delle più importanti manifestazioni della potestà d'impero statale».

anche in contrasto con essa, mediante l'esercizio di poteri coercitivi; e la possibilità di ricorrere alla coercizione, che trova peraltro la sua massima esplicazione proprio nella riscossione coattiva, presuppone la sovranità.

Nella prospettiva del diritto internazionale, inoltre, anche l'attività legislativa degli Stati è valutata come un'attività di carattere materiale<sup>26</sup>. Di conseguenza, si può affermare che, dal punto di vista del diritto internazionale, la riscossione si esplica sia attraverso l'imposizione di obblighi finalizzati all'assolvimento dei tributi (attività normativa), sia attraverso le relative attività di attuazione, finanche coattiva (attività amministrative e giudiziarie).

Nella presente ricerca, come si è anticipato, la riscossione assume rilievo anzitutto nella sua accezione di diritto internazionale, che si è da ultimo esposta. Ciò perché il c.d. principio di territorialità della pretesa impositiva, che costituirebbe un limite pressoché assoluto alla riscossione transnazionale, trova il suo fondamento essenzialmente nel diritto internazionale; e perché le norme che disciplinano la collaborazione nella riscossione dei tributi, contenute principalmente in convenzioni internazionali e direttive dell'Unione europea, si rivolgono in primo luogo agli Stati<sup>27</sup>.

### 3.2 Il tributo

Dopo aver chiarito in cosa consista la riscossione, è necessario soffermarsi sulla nozione di "tributo": anch'essa può infatti assumere un diverso contenuto a seconda che la si analizzi nella prospettiva del diritto interno, o in quella dell'ordinamento internazionale.

Il tema è chiaramente troppo ampio e complesso per essere affrontato in questa sede: sarà quindi sufficiente formulare due brevi notazioni di particolare interesse per questa ricerca.

---

<sup>26</sup> STEVE, *Sulla tutela internazionale della pretesa tributaria*, cit., 242, osserva che «dal punto di vista dell'ordinamento internazionale l'attività legislativa dello Stato appare come una mera attività materiale»; AGO, *Teoria del diritto internazionale privato*, Padova, 1934, 55 e ss.

<sup>27</sup> Si avrà modo di verificare, a tempo debito, se tale concetto di riscossione sia idoneo a rendere adeguatamente conto del dato normativo, che nella disciplina della cooperazione tra gli Stati non ricorre mai esplicitamente al termine "riscossione", ma utilizza espressioni (peraltro in varie lingue) quali "recupero", "recovery", "collection", e simili. Si vedano ad esempio l'art. 1 della Direttiva 2010/24/UE, che nel testo italiano obbliga gli Stati a fornirsi «assistenza al recupero dei crediti tributari»; l'art. 11, par. 1 della Convenzione di Strasburgo del 25 gennaio 1988, rubricato «*Assistance in recovery*»; e l'art. 27 del Modello OCSE, dove si fa riferimento all'assistenza «*in the collection of revenue claims*».

La prima è che – almeno ad oggi e nell’ordinamento italiano – il tributo si manifesta essenzialmente nelle forme di una prestazione pecuniaria oggetto di rapporto obbligatorio, tra un ente impositore (detto soggetto attivo), in qualità di creditore, e un soggetto obbligato (detto soggetto passivo), in qualità di debitore.

L’obbligazione tributaria è generalmente definita come l’effetto principale della fattispecie costituita dal presupposto del tributo<sup>28</sup>, dalla quale derivano anche obblighi di carattere strumentale<sup>29</sup>.

La centralità del concetto di obbligazione tributaria, peraltro, non può essere considerata un dato pacifico, né dal punto di vista del diritto interno, né, tantomeno, dal punto di vista dell’ordinamento internazionale.

La configurazione del tributo come prestazione pecuniaria oggetto di rapporto obbligatorio non è infatti una necessità giuridica, tanto è vero che in passato erano frequenti tributi con carattere ablativo reale<sup>30</sup>.

Un importante orientamento interpretativo, inoltre, ritiene che il tributo possa consistere anche in situazioni soggettive a contenuto doveroso non riconducibili allo schema della responsabilità patrimoniale generica di cui all’art. 2740 c.c., e quindi all’obbligazione<sup>31</sup>. I sostenitori di tale impostazione – fortemente criticata in dottrina<sup>32</sup>

---

<sup>28</sup> TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, cit.; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 271; sul concetto di obbligazione tributaria si veda anche FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 243 e ss..

<sup>29</sup> TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, cit.; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 285; ZINGALI, voce *Obbligazione tributaria*, in *Nov. dig. it.*, vol. XI, Torino, 1968, 686.

<sup>30</sup> MICHELI – TREMONTI, voce *Obbligazioni (diritto tributario)*, cit., 410 e ss., dove si dà conto dell’evoluzione del tributo da contenuto di un diritto reale a prestazione oggetto di un rapporto obbligatorio.

<sup>31</sup> MICHELI – TREMONTI, voce *Obbligazioni (diritto tributario)*, cit., in particolare 421 e ss., secondo i quali il tributo non potrebbe essere ridotto alla figura dell’obbligazione tributaria. In particolare, a sostegno della propria tesi, gli autori richiamano il caso della c.d. “anticipazione della riscossione sul presupposto” (che si verifica essenzialmente attraverso l’applicazione di ritenute alla fonte) e il caso della c.d. “autoliquidazione del tributo”, nei quali l’attuazione del tributo avverrebbe sulla base di situazioni doverose non riconducibili allo schema della responsabilità patrimoniale generica. Nella prima ipotesi, infatti, il verificarsi del presupposto non opererebbe come elemento costitutivo di un’obbligazione tributaria, ma come mera «fattispecie impeditiva dell’azione del contribuente per il rimborso», e l’obbligazione tributaria resterebbe quindi circoscritta «al valore differenziale tra l’imposta liquidata al lordo della ritenuta ed il già riscosso». Nella seconda ipotesi, la mancata esecuzione del versamento, pur essendo sanzionata dall’ordinamento, non sarebbe sufficiente a legittimare l’azione *in executivis* del fisco sui beni del debitore (che presuppone il ruolo), e dunque in caso di versamento spontaneo il tributo sarebbe «percepito in base ad un dovere comminato al contribuente, ma non in base ad un’obbligazione tributaria».

<sup>32</sup> FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 273, secondo il quale nella dinamica del prelievo tributario ogni accadimento - compresi la riscossione anticipata e il versamento del tributo autoliquidato - si spiegherebbe «pienamente se, rifuggendo da inutili tentativi di rinnovamento e sovverti-

– ritengono tuttavia che il concetto di riscossione dei tributi non possa essere ridotto a quello di attuazione dell’obbligazione tributaria<sup>33</sup>, dal momento che la riscossione atterrebbe anche all’attuazione concreta di tutte le situazioni doverose in cui si manifesterebbe il tributo. Le diverse concezioni in tema di obbligazione tributaria, dunque, non sembrano incidere significativamente sulla portata del concetto di “riscossione dei tributi”, che abbraccia in ogni caso tutte le modalità con le quali avviene la concreta apprensione del tributo da parte dell’ente impositore.

L’obbligazione tributaria, dunque, pur costituendo un evidente modello di riferimento per lo studio del fenomeno qui in esame, non può essere considerata un dato assoluto e immutabile. A ciò dovrà prestarsi particolare attenzione nello studio della normativa sulla collaborazione nella riscossione, che sebbene modellata proprio sul concetto di obbligazione tributaria<sup>34</sup>, non può essere aprioristicamente interpretata semplicemente trasponendo a livello sovranazionale le categorie di diritto interno. Non è detto infatti che negli ordinamenti diversi dal nostro la relazione tra amministrazione e contribuente sia illustrata secondo lo schema di diritto comune dell’obbligazione, a sua volta *medium* per il passaggio all’esecuzione coattiva nelle forme dell’esecuzione giudiziaria.

La seconda notazione, di interesse ancora maggiore per la presente ricerca, è la seguente. L’insegnamento tradizionale definisce il tributo come una decurtazione patrimoniale di carattere coattivo destinata a finanziare spese di interesse generale<sup>35</sup> (o,

---

mento delle vedute tradizionali, si ritorna ad utilizzare il concetto di obbligazione». In effetti, fare riferimento al concetto di obbligazione tributaria nella sua accezione più ampia sembra preferibile, almeno dal punto di vista della semplicità e razionalità del discorso.

<sup>33</sup> BASILAVECCHIA, voce *Riscossione delle imposte*, cit., 1180, 1181 e 1182. L’autore evidenzia che solo «in sede di riscossione coattiva, può parlarsi [...] con sicurezza di una obbligazione da eseguire» (cfr. pag. 1197).

<sup>34</sup> In questa sede, in particolare, il concetto di obbligazione tributaria dovrà essere verificato alla luce del dato normativo sovranazionale, e in particolare della disciplina della cooperazione in materia di riscossione dei tributi, che frequentemente utilizza espressioni quali “crediti risultanti da imposte”, “tax claims”, “revenue claims”, etc.. Si vedano ad esempio la Direttiva 2010/24/UE, nella versione italiana, dove si fa riferimento ai «crediti risultanti da dazi, imposte ed altre misure»; l’art. 11, par. 1 della Convenzione di Strasburgo del 25 gennaio 1988, dove si fa riferimento ai «tax claims»; e l’art. 27, par. 1 del Modello OCSE, dove si utilizza l’espressione «revenue claim».

<sup>35</sup> TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, cit.; simili definizioni si trovano anche in FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 14 e GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario*, cit., 5; FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 54. Il nostro ordinamento conosce poi numerose specificazioni del concetto di tributo, di origine dottrinale e giurisprudenziale, che valgono a distinguere il prelievo tributario dalle altre entrate patrimoniali dello Stato: si pensi alle diverse nozioni di tributo elaborate con riferimento al divieto di *referendum* abrogativo (art. 75, comma 2, Cost.), alle norme in materia di delimitazione della giurisdizione tributaria (art. 2 d.lgs. 546/1992), etc.

secondo una definizione forse ancora più espressiva, a “ripartire tra i consociati le spese pubbliche”)<sup>36</sup>, e qualifica come norme tributarie quelle che disciplinano tale fenomeno<sup>37</sup>.

L’obbligazione tributaria - che, come si è visto, è l’effetto giuridico principale della fattispecie costituita dal presupposto del tributo - e più in generale gli obblighi di natura tributaria, sono invece individuati dalla nostra dottrina sulla base della natura formale dei soggetti coinvolti: per aversi un’obbligazione tributaria, devono quindi esservi un creditore e un debitore del tributo, individuati come tali dalla legge tributaria<sup>38</sup>.

L’obbligazione tributaria può dunque essere riferita sia direttamente ai soggetti passivi individuati dalla disciplina sostanziale del tributo, sia ad altri soggetti che la legge qualifichi espressamente quali debitori del tributo, come accade in caso di solidarietà dipendente<sup>39</sup>, e in caso di sostituzione tributaria.

In virtù della medesima impostazione, peraltro, si nega la natura tributaria di una varietà di situazioni giuridiche che – benché sprovviste della necessaria qualificazione formale – attengono sicuramente, quantomeno in senso lato, al fenomeno della ripartizione tra i consociati delle spese pubbliche<sup>40</sup>.

Si può tentare una classificazione di tali situazioni giuridiche in due categorie di riferimento, nei termini che seguono.

---

<sup>36</sup> La definizione, riferita alle sole imposte, è di FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 18, secondo cui «l’imposta è dunque una obbligazione di riparto di oneri economici pubblici e ciascun contribuente è il debitore, assieme alla platea di tutti gli altri contribuenti della stessa imposta, di una quota».

<sup>37</sup> TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, cit.; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 78; GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario*, cit., 5; FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 4.

<sup>38</sup> Si veda ad esempio GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario*, cit., 97 e ss., dove si insegna che «si definisce soggetto attivo l’ente cui la legge istitutiva del tributo conferisce il potere di applicarlo e di pretenderlo, divenendo creditore della prestazione patrimoniale relativa» (cfr. pag. 97), e che «i soggetti passivi - gli antagonisti, per così dire, dell’ente impositore e l’altro termine necessario di ogni rapporto fiscale - sono gli individui obbligati al pagamento del tributo e al compimento di atti strumentali rispetto a questo obbligo. La legge istitutiva di ciascun tributo indica colui o coloro [...] che sono tenuti a questi adempimenti» (cfr. pag. 102); analogamente ZINGALI, voce *Obbligazione tributaria*, cit., 688.

<sup>39</sup> Le ipotesi di coobbligazione solidale dipendente sono molteplici: si pensi alla responsabilità solidale delle società controllate nel regime di trasparenza (art. 115, comma 8, d.p.r. 917/1986) e nel consolidato nazionale (art. 127, comma 2, d.p.r. 917/1986); alla responsabilità, in tema di imposta di registro, dei pubblici ufficiali che hanno redatto, ricevuto o autenticato l’atto (art. 57 d.p.r. 131/1986); alla responsabilità del cessionario d’azienda (art. 14 d.lgs. 472/1997), etc.

<sup>40</sup> Sono sprovviste di natura tributaria anche tutte le situazioni giuridiche che non attengono a tributi, ma ad altre entrate patrimoniali dello Stato.



La prima è quella dei rapporti la cui titolarità attiva, non spettando all'ente impositore, non comporta l'assunzione formale della qualifica di creditore di un tributo<sup>41</sup>. Questo genere di rapporti non ha chiaramente rilievo in questa trattazione, dove si esaminano unicamente le situazioni attive che fanno capo allo Stato.

La seconda categoria di rapporti che, pur essendo sforniti della necessaria qualificazione formale, attengono comunque al fenomeno tributario, presenta invece un interesse decisamente maggiore: il riferimento è, in particolare, a quei rapporti che, pur facendo capo, dal lato attivo, all'ente impositore, non vedono, sul lato passivo, un soggetto formalmente qualificato dalla legge come debitore di un tributo.

In questa categoria rientrano anzitutto i rapporti di fonte contrattuale<sup>42</sup> o extracontrattuale<sup>43</sup> che vedono l'amministrazione finanziaria come controparte. In queste ipotesi, il rapporto che s'instaura col fisco non ha natura tributaria<sup>44</sup>.

Vi sono poi situazioni "di confine" assimilabili alle precedenti, come ad esempio l'accollo cumulativo del debito tributario altrui, in cui la qualificazione del rapporto rimane tuttora estremamente discussa<sup>45</sup>.

---

<sup>41</sup> Si pensi, ad esempio, al diritto di regresso in caso di solidarietà nel pagamento dell'imposta; al diritto di rivalsa del sostituto d'imposta nei confronti del sostituto; o, ancora, al diritto di rivalsa del soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto nei confronti del cessionario o committente. La dottrina è concorde nel ritenere che in queste ipotesi il rapporto abbia natura privatistica, e non si possa quindi parlare di una obbligazione tributaria. In conseguenza della qualificazione privatistica del rapporto, le relative liti sono generalmente ricondotte alla giurisdizione del giudice ordinario (cfr. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2017, 26 e ss.).

Ancora, si pensi al caso, assimilabile ai precedenti, in cui un soggetto privato subentri nella titolarità di una posizione attiva del fisco: come potrebbe avvenire, ad esempio, se si ritenesse ammissibile la surroga del terzo ex art. 1203, comma 1, n. 3), c.c. nei diritti dell'amministrazione finanziaria, in caso di adempimento da parte del terzo di un debito fiscale altrui. L'applicabilità dell'art. 1203, comma 1, n. 3), c.c. in materia tributaria è dibattuta in dottrina. Una ipotesi di surrogazione legale è peraltro espressamente prevista, in materia di imposta di registro, dall'art. 58, comma 1, d.p.r. 131/1986, il quale stabilisce che i responsabili d'imposta «che hanno pagato l'imposta, si surrogano in tutte le ragioni, azioni e privilegi spettanti all'amministrazione finanziaria». L'ipotesi in esame è più complessa delle precedenti, perché in tal caso il terzo subentrerebbe nel credito con tutti i suoi privilegi; ma anche in tal caso, come nei precedenti, egli non potrebbe certamente avvalersi delle procedure a disposizione del fisco per ottenerne l'adempimento coattivo.

<sup>42</sup> Ad esempio, i contratti autonomi di garanzia stipulati ai sensi dell'art. 38-bis d.p.r. 633/1972, al fine di ottenere il rimborso delle eccedenze IVA, su cui di recente Cass. 1 ottobre 2015, n. 19609.

<sup>43</sup> Ad esempio, il risarcimento danni dovuto all'amministrazione finanziaria in base a sentenza penale di condanna del contribuente, su cui di recente Cass. Sez. Un. 16 gennaio 2015, n. 640.

<sup>44</sup> Anche tali rapporti, non essendo considerati di natura tributaria, sono devoluti alla giurisdizione del giudice ordinario (cfr. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., 26).

alle garanzie contrattuali del credito tributario (es. garanzia a prima richiesta per crediti IVA)  
alle obbligazioni extracontrattuali nei confronti del Fisco (anche azioni verso i liquidatori? Tema da studiare - v. monografia Ragucci)

<sup>45</sup> I rimedi a disposizione dell'amministrazione finanziaria nei confronti dell'accollante sono discussi in dottrina: si veda ad esempio, sul tema, PAPARELLA, *L'accollo del debito d'imposta*, Milano, 2008, 345 e ss.

In questa sede, non si può e non si vuole entrare nel merito del complesso dibattito relativo ai rapporti cui si è fatto cenno: ai fini che qui interessano, infatti, è sufficiente prendere atto che, in base all'impostazione prevalente, la natura tributaria dell'obbligazione è riconosciuta solo in presenza di un creditore e di un debitore del tributo, formalmente qualificati come tali dalla legge tributaria.

Le conseguenze che derivano dal carattere tributario dell'obbligazione sono molteplici: il credito tributario gode di privilegi particolari, è solitamente ritenuto indisponibile, può essere riscosso avvalendosi delle procedure di esecuzione esattoriale, e non da ultimo le relative liti sono sottoposte alla giurisdizione del giudice speciale.

L'approccio formalistico della nostra dottrina non ha però un valore assoluto, e potrebbe anzi non essere condiviso in altri ordinamenti, dove il concetto di obbligazione tributaria, quindi, potrebbe variare sensibilmente rispetto a quello adottato in Italia. In molti casi, infatti, il mero carattere formale dell'obbligazione tributaria è stato messo in secondo piano, per fare spazio a concezioni più sostanzialistiche, nelle quali la natura tributaria dei rapporti è desunta, più che dalla loro qualificazione formale, dalla funzione che essi rivestono nel quadro della ripartizione tra i consociati delle spese pubbliche.

La circostanza, com'è ovvio, è per noi di fondamentale interesse. Si vedrà, nel corso di questa trattazione, che è proprio dal carattere tributario dell'obbligazione che derivano le più importanti conseguenze in merito alla sua attuazione transnazionale: la normativa sulla collaborazione in materia di riscossione si applica infatti ai soli crediti tributari, definiti come tali alla luce delle nozioni convenzionali e di diritto dell'Unione europea.

Ai fini della presente indagine, dunque, conviene adottare un concetto ampio di obbligazione o comunque di rapporto tributario, senza lasciarsi condizionare più del dovuto dalle classificazioni del diritto interno: solo così è possibile esaminare la riscossione transnazionale dei tributi nella sua reale ampiezza, evitando che l'impostazione prevalente nel diritto interno finisca per condizionare anche la delimitazione di un fenomeno che, come si è ripetuto più volte, ha una sua rilevante autonomia nella prospettiva del diritto internazionale.

### 3.3 La transnazionalità

A questo punto, dopo aver mostrato in cosa consista la riscossione, e dopo aver delineato i principali problemi che la nozione di tributo solleva nell'ambito che qui interessa, è indispensabile chiarire cosa si intenda quando ci si riferisce alla dimensione "transnazionale" del diritto tributario, e in particolare come il carattere della transnazionalità operi in relazione alla riscossione dei tributi.

La transnazionalità (o internazionalità) è il termine più delicato da chiarire, perché è l'elemento caratterizzante dell'oggetto della ricerca.

L'espressione è stata scelta, preferendola a quella per certi versi equivalente di "internazionalità", per uniformarsi al lessico del legislatore europeo, che con il termine "transnazionale" (o "transfrontaliero") si riferisce a situazioni che attengono a soggetti privati, mentre con l'espressione "internazionale" si riferisce unicamente alle relazioni degli Stati fra loro<sup>46</sup>. Di conseguenza, tale termine sembra anche particolarmente idoneo a mettere in rilievo le esigenze di tutela dei soggetti privati, che tradizionalmente ricevono invece scarsa considerazione nell'ordinamento internazionale.

In termini generali, si può affermare che è transnazionale tutto ciò che è "estraneo" all'ordinamento giuridico dello Stato, coinvolgendo elementi di vario genere riconducibili ad altri e distinti ordinamenti giuridici<sup>47</sup>.

L'estraneità è però un dato pregiuridico, che assume rilievo solo se e nella misura in cui sia preso in considerazione dall'ordinamento stesso o da un ordinamento sovranazionale (come ad esempio il diritto internazionale). Ne consegue, in primo luogo, che non è possibile formulare una definizione universalmente valida delle fattispecie a contenuto transnazionale, che dovranno invece essere individuate di volta in volta, con riferimento a un dato ordinamento giuridico e in un preciso momento storico<sup>48</sup>.

---

<sup>46</sup> Sul tema si veda SARTORI, *La riorganizzazione transnazionale nelle imposte sul reddito*, Torino, 2012.

<sup>47</sup> MOSCONI - CAMPIGLIO, *Diritto internazionale privato e processuale, Vol. I, Parte generale e obbligazioni*, Vicenza, 2017, 2, definisce come "internazionali" o "transnazionali" le situazioni e i rapporti che «presentano qualche carattere di estraneità rispetto all'ordinamento statale in questione ovvero, come anche si dice, presentano connotati di internazionalità o transnazionalità».

<sup>48</sup> MOSCONI - CAMPIGLIO, *Diritto internazionale privato e processuale, Vol. I, Parte generale e obbligazioni*, cit., 3, precisa che «in questa sede, parlando in generale, ci si riferisce a una nozione sociologica di internazionalità, dovendosi poi in concreto valutare, dal punto di vista dello specifico sistema normativo nella cui ottica ci si colloca, la rilevanza o irrilevanza giuridica di quel carattere di internazionalità, ossia di estraneità, rispetto al sistema medesimo». La definizione dunque ha una valenza di natura esclusiva.

Ne consegue anche che il carattere di estraneità di una determinata fattispecie potrebbe risultare del tutto ininfluenza ai fini della sua regolamentazione: esso assume infatti rilievo, dal punto di vista giuridico, solo nella misura in cui comporti l'applicabilità di una disciplina diversa da quella relativa alle fattispecie "interne".

La transnazionalità potrebbe emergere sia in relazione a fatti, sia in relazione a persone o cose. Nel diritto tributario, dunque, l'estraneità rispetto all'ordinamento giuridico dello Stato impositore può manifestarsi in diverse forme: essa può infatti attenersi sia ai presupposti del tributo (ad esempio, produzione di un reddito nel territorio di un altro Stato), sia ai soggetti che ne saranno incisi (ad esempio, cittadini o residenti di altri Stati), sia ai beni e ai diritti con cui il tributo deve essere soddisfatto (ad esempio, beni situati in territorio estero).

È poi essenziale chiarire fin da subito che l'estraneità delle fattispecie rispetto all'ordinamento dello Stato è generalmente valutata, nel diritto tributario, in relazione al territorio di quest'ultimo<sup>49</sup>. In sostanza, il grado di connessione di un determinato elemento (un fatto, un soggetto o una cosa) rispetto all'ordinamento dello Stato è fatto coincidere con il grado di connessione di tale elemento rispetto al territorio di quest'ultimo<sup>50</sup>.

---

mente sociologica: sarà quindi necessario verificare, in relazione a ciascun singolo ordinamento, quale siano gli elementi di "estraneità" giuridicamente rilevanti.

<sup>49</sup> Significative, a questo proposito, le osservazioni di UDINA, *Il diritto internazionale tributario*, cit., 58, dove si osserva che «di regola, le relazioni a riferimento territoriale dell'individuo collo Stato, quali possono essere la dimora, la residenza o il domicilio, e forse addirittura, come vedremo, la stessa relazione puramente personale che è costituita dalla cittadinanza, non sono prese in considerazione per se stesse, ma in quanto danno luogo anche a relazioni economiche nell'ambito dello Stato medesimo, quali possono essere il godimento di beni nello Stato oppure la partecipazione ad atti o fatti di contenuto patrimoniale che si compiono nello Stato, per cui, pure da questo punto di vista, sfera territoriale, sfera personale e sfera materiale della potestà tributaria vengono di solito, come regola generale, a coincidere».

<sup>50</sup> Sempre UDINA, *Il diritto internazionale tributario*, cit., 59, nota 1, citando le osservazioni di Herzfeld, avverte che la tradizionale contrapposizione tra "territorialità" e "personalità", che si utilizza nel diritto internazionale privato, non può essere trasposta nel diritto tributario, perché in tale materia il territorio deve essere «considerato più in generale quale sistema di limitazione locale dei presupposti di fatto sottoposti alla potestà tributaria». Si comprende pertanto la vastità della produzione dottrinale in materia di territorialità nel diritto tributario: si rimanda, senza pretesa di completezza, a STEVE, *Sulla tutela internazionale della pretesa tributaria*, cit., 241; MICHELI, *Problemi attuali di diritto tributario nei rapporti internazionali*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1965, I, 217; ID, *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, Roma, 1968; ID, voce *Legge (diritto tributario)*, in *Enc. Dir.*, XXIII, 1973; CROXATTO, voce *Diritto internazionale tributario*, in *Dig. Disc. Priv. - Sez. Comm.*, IV, 1989, 640; SACCHETTO, voce *Territorialità (diritto tributario)*, in *Enc. Dir.*, 1992, 303; LUPI, voce *Territorialità del tributo*, in *Enc. giur. it.*, XXXI, Roma, 1994; MANGANELLI, *Territorialità dell'imposta*, in *Dig. IV, Disc. priv., Sez. com.*, XV, Torino, 1998; FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004; BAGGIO, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009; MAI-

Non è questa la sede per approfondire il rapporto tra l'ordinamento giuridico e il territorio dello Stato. Basti qui evidenziare che il territorio rappresenta al tempo stesso uno degli elementi costitutivi dello Stato-nazione e lo spazio entro cui quest'ultimo esercita la propria sovranità. Si comprende pertanto la rilevanza ad esso attribuita dalla dottrina nello studio dei fenomeni transnazionali. La centralità del territorio in tale ambito è tuttavia posta in crisi, come si è già accennato e come meglio si vedrà più avanti, proprio dall'accresciuto carattere transnazionale dei sistemi tributari degli Stati, i cui limiti sono sempre meno rigidamente inquadrabili in un ambito spaziale determinato.

La riscossione dei tributi non assume un connotato di transnazionalità per la semplice circostanza di attenersi a tributi che a propria volta presentano il medesimo carattere (ad esempio, un'imposta che colpisce un reddito di fonte estera). È chiaro infatti che, in questo caso, la transnazionalità non è una cifra specifica della riscossione, quanto piuttosto della pretesa impositiva unitariamente considerata<sup>51</sup>.

La transnazionalità della fattispecie sostanziale potrebbe al limite rendere elevato il rischio di dover riscuotere il tributo all'estero, ad esempio, perché il soggetto passivo è residente all'estero ed è probabile che non abbia beni in Italia<sup>52</sup>. Il legislatore ne tiene conto e in alcuni casi appronta strumenti di diritto interno finalizzati proprio a evitare questo rischio, come accade ad esempio nel caso dell'imposizione di ritenute alla fonte a titolo d'imposta sui redditi corrisposti ai non residenti<sup>53</sup>, o nel caso della tassazione delle plusvalenze latenti a seguito del trasferimento all'estero della sede sociale<sup>54</sup>. Ma questi sono pur sempre strumenti di riscossione "interna", che non rientrano quindi nell'oggetto della nostra indagine.

---

STO, *Brevi riflessioni sulla evoluzione del concetto di "genuine link" ai fini della territorialità dell'imposizione tributaria tra diritto internazionale generale e diritto dell'Unione europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 10, 889.

<sup>51</sup> L'imposta dovuta dal non residente sui redditi prodotti in Italia riveste sicuramente un carattere di transnazionalità: ma se essa è riscossa nel territorio dello Stato (ad esempio, mediante l'espropriazione forzata di un immobile del non residente situato in Italia) la riscossione in sé non presenta evidentemente alcun carattere di transnazionalità.

<sup>52</sup> Si pensi ad esempio a un soggetto non residente che percepisce in Italia unicamente redditi derivanti dallo sfruttamento di un bene immateriale: è possibile, e forse anche probabile, che tale soggetto non possieda nel territorio dello Stato alcun bene su cui eventualmente soddisfare in via coattiva la relativa pretesa tributaria.

<sup>53</sup> Ad esempio, redditi di lavoro autonomo e di capitale prodotti in Italia da persone fisiche non residenti sono soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta (artt. 25, 26 e 27 d.p.r. 600/1973).

<sup>54</sup> L'art. 166, comma 1, d.p.r. 917/1986, relativo al trasferimento all'estero della residenza, stabilisce, al primo periodo, che «*Il trasferimento all'estero della residenza dei soggetti che esercitano imprese commerciali, che*

La riscossione è dunque transnazionale solo se tale carattere attiene specificamente alle attività finalizzate alla materiale apprensione del tributo (a prescindere dalla circostanza che essa riguardi un tributo puramente interno, o a sua volta avente profili di transnazionalità), ciò che può avvenire qualora essa riguardi soggetti o beni “estranei” al territorio Stato (e quindi al suo ordinamento giuridico)<sup>55</sup>.

---

*comporti la perdita della residenza ai fini delle imposte sui redditi, costituisce realizzo, al valore normale, dei componenti dell'azienda o del complesso aziendale, salvo che gli stessi non siano confluiti in una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato».*

<sup>55</sup> Per superare i limiti derivanti dal principio di territorialità della pretesa impositiva, e assicurare quindi il concreto assolvimento del tributo, vi sono fondamentalmente due strade. La prima, come si è visto, è apprestare rimedi di diritto interno che evitino a priori che si venga a creare la necessità della riscossione transnazionale; la seconda è ottenere la collaborazione dello Stato nel cui territorio sono collocati i beni sui quali è possibile soddisfare la pretesa (cfr. sul punto MASTELLONE, *Recent Developments in Cross-border Enforcement of Tax Liability*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2009, 2, 584).

L'utilizzo di strumenti di diritto interno a tal fine si rivela peraltro sempre più inadeguato, almeno nei rapporti che coinvolgono altri Stati membri dell'Unione europea, dal momento che la giurisprudenza europea tende a limitare l'utilizzo di regimi speciali di tassazione per i non residenti, laddove gli interessi erariali possano essere adeguatamente tutelati ricorrendo alla cooperazione in materia di riscossione (cfr. in particolare CGUE 29 novembre 2011, causa C-371/10, c.d. caso “National Grid Indus BV”, a seguito della quale peraltro il nostro legislatore ha adeguato l'art. 166 d.p.r. 917/1986, introducendo il comma 2-*quater*). In generale, sugli effetti prodotti dalle norme in materia di cooperazione fiscale sulle norme di diritto interno finalizzate a tutelare gli interessi erariali dei singoli Stati membri, si veda SPIES, *Influence of International Mutual Assistance on EU Tax Law*, in *Intertax*, 2012, 40, 518 e, per quanto riguarda in particolare la riscossione, 522 e ss.).

## CAPITOLO II

### I LIMITI TERRITORIALI ALLA RISCOSSIONE DEI TRIBUTI

SOMMARIO: 1. Il principio di territorialità – 2. Il principio di territorialità materiale come limite all'imposizione di obblighi di assolvimento dei tributi a soggetti estranei all'ordinamento dello Stato – 3. Il principio di territorialità formale come limite all'attuazione autoritativa degli obblighi di assolvimento dei tributi al di fuori del territorio dello Stato – 3.1. L'assenza di limiti alla validità e all'efficacia delle norme tributarie al di fuori del territorio dello Stato – 3.2. I limiti alla validità e all'efficacia degli atti di attuazione autoritativa della pretesa tributaria al di fuori del territorio dello Stato – 3.2.1. La riscossione ufficiosa e gli atti propedeutici alla riscossione coattiva – 3.2.2. L'esecuzione esattoriale, i mezzi di induzione all'adempimento "spontaneo" e le misure cautelari – 3.2.3. L'espropriazione presso terzi – 3.2.4. Le indagini patrimoniali – 3.3. Conclusioni sul principio di territorialità formale – 4. L'assenza di limiti all'assolvimento spontaneo dei tributi al di fuori del territorio dello Stato – 5. L'esigenza di una collaborazione tra gli Stati in materia di riscossione dei tributi.

#### 1. Il principio di territorialità

L'esame dei limiti territoriali alla riscossione dei tributi costituisce la premessa indispensabile per lo studio delle forme di collaborazione in tale settore<sup>56</sup>.

L'esistenza di un limite territoriale alla potestà impositiva non è mai stata messa in dubbio e appare quindi pacifica, mentre ben più incerti sono il fondamento, la portata e l'effettivo ambito di applicazione di tale limite.

L'orientamento prevalente ne individua il fondamento nel diritto internazionale generale, in base al quale lo Stato può esercitare la propria sovranità unicamente nel suo ambito di riferimento - cioè all'interno del proprio territorio - poiché altrimenti lederebbe la sovranità degli altri Stati appartenenti alla comunità internazionale (c.d. "principio di sovranità territoriale"). La potestà impositiva, costituendo una manife-

---

<sup>56</sup> In sostanza, in materia di riscossione dei tributi, il carattere della transnazionalità assume rilievo, anzitutto, come limite assoluto all'esplicazione delle attività dello Stato finalizzate alla concreta apprensione dei tributi, e solo in seconda battuta - cioè quando sia ravvisabile una certa forma di cooperazione degli Stati fra loro - tale carattere assume rilievo come elemento determinante per l'applicazione di una disciplina differente rispetto a quella delle fattispecie "interne".

stazione della sovranità dello Stato, sarebbe conseguentemente soggetta al medesimo limite.

Secondo alcuni, inoltre, come si vedrà, la potestà impositiva subirebbe significative limitazioni di carattere territoriale anche per effetto di norme interne di rilievo costituzionale (nel caso italiano, l'art. 53 Cost.)<sup>57</sup>.

La territorialità della pretesa impositiva era già affermata dalla più risalente dottrina, che tuttavia non si soffermava sulle concrete conseguenze applicative di tale affermazione<sup>58</sup>. Le citate elaborazioni dottrinali risalgono infatti a un periodo storico durante il quale i sistemi tributari si basavano prevalentemente su imposte di carattere reale, aventi ad oggetto beni situati nel territorio dello Stato, e la dimensione transnazionale non sollevava dunque particolari problematiche applicative.

Le elaborazioni più recenti, maggiormente sensibili al problema della dimensione transnazionale del diritto tributario, hanno invece indagato più approfonditamente il principio, declinandolo in relazione ai diversi momenti in cui la potestà impositiva si esplica (posizione della norma tributaria da un lato, e sua concreta attuazione dall'altro).

La citata dottrina ha proposto svariate letture del principio di territorialità, distinguendo le varie accezioni in cui esso può essere inteso<sup>59</sup>. Si tratta, peraltro, di formule

---

<sup>57</sup> La potestà impositiva potrebbe poi essere limitata per effetto di una libera scelta del legislatore tributario (ad esempio circoscrivendo i presupposti dei tributi a situazioni attinenti al territorio dello Stato, come del resto solitamente accade). Il suddetto profilo è però di minor rilievo ai fini della presente trattazione, sia perché solitamente attiene agli aspetti sostanziali del tributo (non vi sono ad esempio norme sulla riscossione che esplicitamente escludono la riscossione nei confronti di beni situati in territorio estero), sia perché consiste in una mera autolimitazione del legislatore, come tale, oltretutto, ispirata a semplici motivi di opportunità pratica e non certo alla necessità di conformarsi a principi del diritto internazionale o comunque di rilievo costituzionale.

<sup>58</sup> TESORO, *Principii di diritto tributario*, Bari, 1938, 28-30; MORELLI, *Limiti dell'ordinamento statale e limiti della giurisdizione*, in *Riv. dir. internaz.*, 1939, 382 e ss.; BALLADORE - PALLIERI, *I limiti di efficacia dell'ordinamento italiano*, in *Jus*, 1940, 28.

<sup>59</sup> La dottrina sul principio di territorialità è molto ampia e numerosa: l'argomento è stato affrontato sia in trattazioni specifiche, sia nell'ambito di contributi relativi alla legge tributaria in generale, nella parte dedicata alla validità e all'efficacia di tale legge nello spazio.

L'impostazione classica, e di più immediata comprensione, è quella che distingue semplicemente tra la territorialità materiale, intesa come limite all'imposizione relativa a presupposti e soggetti situati all'estero, e la territorialità formale, consistente nel divieto di attuazione all'estero della pretesa impositiva (STEVE, *Sulla tutela internazionale della pretesa tributaria*, cit., 243 e 260; LUPI, voce *Territorialità del tributo*, cit., 1; MANGANELLI, *Territorialità dell'imposta*, cit., 366; MAISTO, *Brevi riflessioni sulla evoluzione del concetto di "genuine link" ai fini della territorialità dell'imposizione tributaria tra diritto internazionale generale e diritto dell'Unione europea*, cit., 889).

Diverso è l'approccio di Micheli, che in un fondamentale scritto sull'argomento distingue, da un lato, i problemi attinenti all'efficacia territoriale delle norme sull'attività amministrativa tributaria dello Stato,



classificatorie con valenza essenzialmente descrittiva, che non devono essere sopravvalutate al fine di risolvere specifici problemi giuridici<sup>60</sup>. Tenendo presente quanto si è detto, si può tentare una sintesi di tali classificazioni.

In primo luogo, il principio di territorialità può essere inteso come un limite alla posizione delle norme tributarie, il cui contenuto dovrebbe necessariamente essere dotato di un certo grado di connessione con il territorio dello Stato. Si fa riferimento in questo caso al concetto di “territorialità materiale” delle norme tributarie.

In una seconda accezione, il principio costituirebbe invece un limite alla validità e all'efficacia degli atti tributari, a prescindere dal loro contenuto: in tale prospettiva, infatti, questi ultimi “esaurirebbero” la propria validità ed efficacia all'interno del territorio dello Stato. Si parla allora di “territorialità formale” degli atti tributari.

A sua volta, il principio di territorialità formale è riferito dalla dottrina sia agli atti normativi, sia agli atti amministrativi e giudiziari finalizzati all'attuazione della pretesa

---

e, dall'altro, i problemi attinenti alla posizione delle norme giuridiche tributarie (MICHELI, *Problemi attuali di diritto tributario nei rapporti internazionali*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1965, I, 217). In alcuni studi successivi in materia di efficacia della legge tributaria nello spazio, l'autore introduce inoltre la distinzione tra «l'estensione degli effetti della legge medesima, come legge dello stato e l'efficacia di essa quale atto normativo, come manifestazione della potestà di imposizione» (MICHELI, *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, Roma, 1968, 39) e ancora afferma che «La legge tributaria ha un carattere strettamente territoriale, nel senso che gli effetti di essa si estendono in tutto il territorio dello Stato e disciplinano atti, fatti o accadimenti che hanno attinenza con l'esercizio del potere di imposizione dello Stato o di altri enti siti nello stesso Stato» (MICHELI, voce *Legge (diritto tributario)*, in *Enc. Dir.*, XXIII, 1973, 1092). Le suddette classificazioni sono state successivamente riprese anche da FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 206 e ss.

In una prospettiva per certi aspetti simile, altri studiosi si limitano ad affermare che le norme tributarie non potrebbero avere alcuna efficacia al di fuori del territorio dello Stato (AMATUCCI, voce *Legge tributaria*, in *Enc. Dir.*, 5; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, cit., 36).

Ancora, vi è chi distingue tra un “aspetto interno” del principio di territorialità, inteso come determinazione dello spazio entro cui la norma tributaria ha efficacia come tale, e un “aspetto esterno” di tale principio, scomponibile a sua volta in un profilo “materiale” e in uno “formale” (SACCHETTO, C., voce *Territorialità (diritto tributario)*, in *Enc. Dir.*, 1992, 304 e ss.).

Da ultimo, altri autori ritengono che alla questione della territorialità siano riconducibili i seguenti tre problemi: lo spazio di validità ed efficacia delle norme tributarie; il problema dei limiti che il legislatore incontra in materia tributaria nell'attribuire rilevanza a fatti non aventi un sufficiente grado di connessione con il territorio dello Stato; i problemi attinenti ai limiti territoriali entro i quali può esplicarsi la potestà amministrativa di attuazione del prelievo tributario (FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit.; FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, cit., 1 e ss., il quale aggiunge che la territorialità in materia tributaria può essere considerata anche come «problema di stretto diritto positivo nella disciplina dei singoli istituti tributari rispetto alla quale lo “spazio” [...] gioca un ruolo sempre rilevante»).

<sup>60</sup> Le declinazioni del principio di territorialità che si rinvencono in dottrina sono numerose e non sempre coincidenti fra loro: occorre quindi precisare che nel presente scritto si è adottata la classificazione che è sembrata più lineare dal punto di vista espositivo. Del resto, come avverte anche FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, cit., 1, nota n. 2, si tratta di formule classificatorie con valenza essenzialmente descrittiva (che pertanto, come si è detto, non devono essere sopravvalutate al fine di risolvere specifici problemi giuridici).

impositiva. I due piani devono essere tenuti ben distinti perché, come si vedrà, mentre non sembra esservi alcun vero limite alla validità e all'efficacia delle norme tributarie all'estero, un limite esiste, ed è anche intenso, per quanto riguarda l'attuazione autoritativa all'estero delle norme stesse.

Il dibattito sul fondamento, sulla portata e sull'ambito di applicazione del principio di territorialità della potestà impositiva, in tutte le sue sfumature, si riflette anche sull'attività di riscossione dei tributi, cioè sulla materia che qui interessa.

La riscossione dei tributi, infatti, come si è già visto, si esplica sia in attività normative (consistenti essenzialmente nell'individuazione degli obblighi di assolvimento dei tributi) sia in attività amministrative e giudiziarie (atti di liquidazione e atti della riscossione coattiva). Ciò almeno nella prospettiva del diritto internazionale, che è la più idonea a comprendere il fenomeno oggetto della presente ricerca.

Nei prossimi paragrafi, alla luce delle più importanti elaborazioni dottrinali sull'argomento, si analizzeranno le effettive ricadute del principio di territorialità in materia di riscossione dei tributi, cercando al contempo di verificare se le categorie dottrinali adottate per definirne il significato siano, almeno con riferimento a questo specifico settore, ancora attuali.

Ciò consentirà di affrontare con maggior consapevolezza l'esame delle forme di collaborazione degli Stati in materia di riscossione dei tributi, le quali, come si è anticipato, nascono proprio allo scopo di superare le limitazioni sopra descritte.

## **2. Il principio di territorialità materiale come limite all'imposizione di obblighi di assolvimento dei tributi a soggetti estranei all'ordinamento dello Stato**

La riscossione dei tributi si manifesta anzitutto nella posizione, da parte del legislatore, di specifiche norme relative all'assolvimento dei tributi stessi.

L'eventuale estraneità degli elementi di tali fattispecie rispetto all'ordinamento dello Stato impositore deve essere apprezzata alla luce del principio di territorialità materiale, in base al quale, come si è visto, il contenuto delle norme tributarie dovrebbe necessariamente presentare un certo grado di connessione con il territorio dello Stato.

Deve premettersi che, poiché il problema della territorialità materiale riguarda l'attività di produzione delle norme giuridiche tributarie, esso può essere impostato sia in termini di politica legislativa, sia in termini più strettamente giuridici<sup>61</sup>. L'aspetto della questione che interessa in questa sede, naturalmente, è solo il secondo<sup>62</sup>.

Inoltre, si deve precisare che le riflessioni dottrinali sul principio di territorialità materiale sono riferite principalmente alle norme che individuano i presupposti e i soggetti passivi del tributo, e per questo motivo, almeno a prima vista, potrebbero apparire scarsamente rilevanti ai fini della presente ricerca. Secondo la dottrina, tuttavia, a tale principio non potrebbe sfuggire neppure l'imposizione di obblighi formali e strumentali, come la tenuta di scritture contabili, e soprattutto, per quanto qui interessa, l'effettuazione e il versamento di ritenute alla fonte<sup>63</sup>. Non sembra dubitabile, quindi, che tale principio si riferisca anche alle norme che disciplinano l'assolvimento dei tributi.

Ciò premesso, si può osservare che il tema della territorialità materiale nel diritto tributario ha origini lontane nel tempo, ma non ha ancora raggiunto un reale punto di equilibrio: come si è recentemente osservato, la dottrina oscilla tra concezioni secondo cui l'individuazione del contenuto delle fattispecie tributarie non incontrerebbe alcun limite, e altre secondo cui tale attività sarebbe soggetta a stringenti limiti territoriali<sup>64</sup>.

---

<sup>61</sup> La distinzione è delineata da BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1952, I, 52. Per un esame del principio di territorialità anche come criterio di politica legislativa si veda SACCHETTO, voce *Territorialità (diritto tributario)*, cit., 328 e ss..

<sup>62</sup> Il principio di territorialità materiale è riferito essenzialmente alle norme di legge, perché i sistemi tributari sono oggi improntati al principio di legalità; ma nei sistemi in cui la riserva di legge ha carattere relativo, come nel nostro, il principio potrebbe trovare applicazione anche con riferimento alla normativa secondaria di attuazione. Il principio, infine, almeno in linea teorica, potrebbe essere riferito anche agli atti amministrativi, almeno laddove le fattispecie tributarie fossero individuate da atti aventi tale natura. Ciò avveniva talvolta negli Stati totalitari: ad esempio, nell'ipotesi di fattispecie non completamente interne allo Stato, il par. 15 della *Reichsabgabenordnung* del 22 maggio 1931 autorizzava l'amministrazione del Reich germanico, a stabilire obblighi tributari in modo diverso dalle leggi di imposta, al fine di assicurare l'uniformità delle imposte interne ed estere o per esercitare un diritto di ritorsione (sul punto si veda STEVE, *Sulla tutela internazionale della pretesa tributaria*, cit., 257).

<sup>63</sup> LUPI, voce *Territorialità del tributo*, cit., 4

<sup>64</sup> MAISTO, *Brevi riflessioni sulla evoluzione del concetto di "genuine link" ai fini della territorialità dell'imposizione tributaria tra diritto internazionale generale e diritto dell'Unione europea*, cit., 889, il quale osserva inoltre che «L'argomento merita tuttavia di essere rivisitato per tenere conto della mobilità dei presupposti dell'imposizione tributaria, conseguenza della accentuata volatilità e immaterialità delle attività economiche e dello sviluppo della interazione degli ordinamenti tributari nazionali considerati nei rapporti tra loro e con ordinamenti transnazionali, con particolare riferimento a quello dell'Unione europea».

L'indirizzo dottrinale più risalente riteneva, come si è anticipato, che l'esercizio del potere tributario fosse di carattere strettamente territoriale<sup>65</sup>. In particolare, alcuni ritenevano che tale principio trovasse fondamento in un "principio costituzionale di diritto internazionale"<sup>66</sup>, mentre altri affermavano che esso fosse fondato su una norma di diritto internazionale consuetudinario. Inteso in senso ristretto, il principio di territorialità avrebbe legittimato l'imposizione unicamente su presupposti verificatisi nel territorio dello Stato; inteso in senso ampio, esso avrebbe invece legittimato l'imposizione anche in ragione di un collegamento personale del soggetto passivo con tale territorio (quale la cittadinanza o la residenza)<sup>67</sup>.

Il principio di territorialità, così inteso, era stato fortemente criticato: si era infatti osservato che la stessa categoria dei "principi costituzionali di diritto internazionale" era di dubbia consistenza, e che mancavano i presupposti per affermare che tale principio fosse fondato su un comportamento ripetuto degli Stati qualificabile come consuetudine in base al diritto internazionale<sup>68</sup>. Inoltre, si era fatto notare che i sostenitori del principio di territorialità non distinguevano adeguatamente l'aspetto materiale con l'aspetto formale di tale principio, e che solo in quest'ultimo caso sarebbe stato possibile ravvisare un limite territoriale della pretesa impositiva<sup>69</sup>.

---

<sup>65</sup> Alla base di questa concezione vi è l'idea, di cui si è già riferito, che esista un limite territoriale alla potestà d'impero dello Stato, di cui la potestà impositiva sarebbe una manifestazione (TESORO, *Principii di diritto tributario*, Bari, 1938, 28-30; MORELLI, *Limiti dell'ordinamento statale e limiti della giurisdizione*, in *Riv. dir. internaz.*, 1993, 382 e ss.; BALLADORE - PALLIERI, *I limiti di efficacia dell'ordinamento italiano*, in *Jus*, 1940, 28. v. anche autori citati da Udina a pag. 57, nota n. 2 e autori citati da Croxatto in nota n. 10).

<sup>66</sup> UDINA, *Il diritto internazionale tributario*, cit., 41 e 57 e ss., dove si afferma l'esistenza di limiti di "diritto costituzionale internazionale" alla potestà legislativa degli Stati, che nella nostra materia consisterebbero in una necessaria delimitazione territoriale della potestà tributaria.

<sup>67</sup> STEVE, *Sulla tutela internazionale della pretesa tributaria*, cit., 244.

<sup>68</sup> STEVE, *Sulla tutela internazionale della pretesa tributaria*, cit., 254; CROXATTO, voce *Diritto internazionale tributario*, cit., 643; SACCHETTO, voce *Territorialità (diritto tributario)*, cit., 327. Gli autori citati osservano che la conformazione territoriale dei sistemi tributari nazionali, osservabile nel diritto positivo, deriverebbe da una mera autolimitazione del legislatore, dovuta a ragioni pratiche e non all'esigenza di rispettare un obbligo internazionale. Inoltre, è stato posto in luce da STEVE, *Sulla tutela internazionale della pretesa tributaria*, cit., 251, che il principio di territorialità materiale non avrebbe la funzione pratica di evitare ciò che dovrebbe impedire, cioè la doppia imposizione: a tal fine, infatti, non sarebbe sufficiente limitare la potestà tributaria degli Stati con riferimento alla scelta dei presupposti, ma occorrerebbe limitarla con riferimento alle manifestazioni di ricchezza (che potrebbero infatti dar luogo anche a diversi presupposti giuridici).

<sup>69</sup> STEVE, *Sulla tutela internazionale della pretesa tributaria*, cit., 246, evidenzia in particolare che l'aspetto materiale l'aspetto formale non sarebbero stati distinti con sufficiente chiarezza, e che «da dottrina più recente ha osservato che non l'esercizio della potestà di comando, ma solo l'esercizio concreto di atti di coazione può dar luogo a una violazione della sovranità di uno Stato straniero e che il determinare i presupposti dell'obbligo tributario attiene all'esercizio della potestà di comando e non a quello del po-

Di conseguenza, si era andata affermando un'impostazione, del tutto opposta alla precedente, secondo cui il legislatore non avrebbe incontrato alcun limite di carattere territoriale nella definizione del contenuto delle fattispecie tributarie<sup>70</sup>.

La tesi era fondata sull'assunto che i limiti di diritto internazionale generale relativi alla sfera di validità nello spazio del diritto statale non atterrebbero al momento della posizione della norma, ma unicamente a quello della sua attuazione autoritativa. Il suddetto orientamento trovava riscontro sia nelle elaborazioni di teoria generale del diritto riconducibili ad Hans Kelsen<sup>71</sup>, sia in un importante precedente della Corte permanente di giustizia internazionale, che ancora oggi costituisce un punto di riferimento per gli studiosi del diritto internazionale (c.d. "caso Lotus")<sup>72</sup>.

La dottrina più recente ha però operato una rivalutazione del principio di territorialità materiale, e ne ha rivisitato il contenuto in chiave moderna.

Un primo indirizzo ritiene che il riconoscimento del principio di territorialità materiale sia connaturato allo stesso riconoscimento della sovranità degli altri Stati, di talché la pretesa impositiva sarebbe legittima solo quando lo Stato disponga fisiologicamen-

---

tere di coazione». La differenza tra i due profili era comunque ben percepita anche dai sostenitori del principio di territorialità: si veda ad esempio UDINA, *Il diritto internazionale tributario*, cit., 61, dove si afferma, a proposito della limitazione territoriale della potestà tributaria, che «ciò vale sia per quanto concerne l'esistenza della sfera materiale d'esercizio di detta potestà, sia per quanto riguarda la concreta realizzazione della pretesa tributaria».

<sup>70</sup> STEVE, *Sulla tutela internazionale della pretesa tributaria*, cit., 242 e ss.; CROXATTO, voce *Diritto internazionale tributario*, cit., 643; SACCHETTO, voce *Territorialità (diritto tributario)*, cit., 303.

<sup>71</sup> KELSEN, *Théorie générale du droit international public*, in *Recueil des cours de la Haye*, 1932, Tome 42, 197, 192 e ss. Nel suo celebre saggio, Kelsen definisce il territorio dello Stato, dal punto di vista giuridico, come «la limitazione del dominio di validità territoriale dell'ordinamento giuridico statale, che deriva dal diritto internazionale». In particolare, l'autore afferma che «*la limitation de la validité ne se rapporte pas tant aux faits-conditions (et aux actes de la création des normes, qui sont un élément de ces faits-conditions) qu'aux faits conditionnés à l'acte de contrainte, dont l'accomplissement est un pur acte d'exécution*» (cfr. pag. 194). In sostanza, non vi sarebbero limiti all'individuazione del contenuto delle norme giuridiche, ma solo alla loro attuazione in via coattiva, cioè mediante un «*acte de contrainte*».

<sup>72</sup> Corte permanente di giustizia internazionale, sentenza 7 settembre 1927, Francia contro Turchia (c.d. "caso Lotus"), in P.C.I.J., Series A, No. 10 (Recueil des arrêts, Serie A, 1927, 18), dove si afferma che «*Now the first and foremost restriction imposed by international law upon a State is that – failing the existence of a permissive rule to the contrary – it may not exercise its power in any form in the territory of another State. In this sense jurisdiction is certainly territorial; it cannot be exercised by a State outside its territory except by virtue of a permissive rule derived from international custom or from a convention. It does not, however, follow that international law prohibits a State from exercising jurisdiction in its own territory, in respect of any case which relates to acts which have taken place abroad, and in which it cannot rely on some permissive rule of international law. [...]. Far from laying down a general prohibition to the effect that States may not extend the application of their laws and the jurisdiction of their courts to persons, property and acts outside their territory, it leaves them in this respect a wide measure of discretion, which is only limited in certain cases by prohibitive rules; as regards other cases, every State remains free to adopt the principles which it regards as best and most suitable*» (cfr. punti 45 e 46). Il caso non riguardava specificamente la materia tributaria, ma è stato considerato espressivo di principi generali, riferibili quindi anche a tale materia.

te degli strumenti per attuarla, senza incorrere sistematicamente nei limiti di carattere formale relativi all'attuazione all'estero della pretesa impositiva stessa (c.d. "principio di effettività")<sup>73</sup>. Si noti che questa tesi è stata recentemente criticata perché, in virtù degli strumenti pattizi di collaborazione in materia fiscale, l'effettività della norma tributaria è stata considerevolmente estesa, e non potrebbe quindi più rappresentare un adeguato parametro di riferimento per delimitare territorialmente la pretesa impositiva<sup>74</sup>.

Altri ritengono che il limite della territorialità materiale si fondi sulle consuetudini internazionali concernenti il trattamento degli stranieri<sup>75</sup>. Anche questa tesi mostra degli evidenti limiti, dal momento che il problema della territorialità non si limita agli stranieri, ma potrebbe porsi anche in relazione ai tributi imposti ai cittadini e ai residenti dello Stato<sup>76</sup>.

Altri ancora individuano l'origine del suddetto limite in un principio generale dell'ordinamento internazionale, connesso all'esigenza di tutelare la sovranità e

---

<sup>73</sup> MICHELI, *Problemi attuali di diritto tributario nei rapporti internazionali*, cit., 223 e ss., il quale osserva in particolare che «il principio del riconoscimento della sovranità dei singoli Stati, e pertanto della libertà dei singoli Stati nell'ordinamento internazionale, porta con sé l'esigenza, che ho chiamato della effettività della norma tributaria, la possibilità cioè che lo Stato, che pone la norma giuridica d'imposizione possa, attraverso i suoi normali strumenti, non solo realizzarla coattivamente, quando è inadempita, ma altresì realizzarne il contenuto normale procedendo all'accertamento, e pertanto a tutte le attività amministrative che sono preordinate alla realizzazione della norma tributaria» (cfr. pag. 24); ID, *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, cit., 43 e ss. e 105 e ss.. Considerazioni analoghe sono espresse da LUPI, voce *Territorialità del tributo*, cit., 3, secondo il quale le tesi che escludono l'esistenza di un limite territoriale all'individuazione del contenuto delle fattispecie tributarie «lasciano perplessi poiché sembrano da un lato valutare negativamente i tentativi di esigere all'estero i tributi relativi ad eventi accaduti nel territorio dello Stato, mentre d'altro canto consentono che, avendone la possibilità materiale (ad esempio per la fortuita presenza del soggetto passivo, o di beni del medesimo, nel suo territorio), uno Stato riscuota tributi per presupposti privi di qualsiasi connessione con la sua sfera territoriale». Sul principio di effettività si veda anche FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 211 e ss.

<sup>74</sup> MAISTO, *Brevi riflessioni sulla evoluzione del concetto di "genuine link" ai fini della territorialità dell'imposizione tributaria tra diritto internazionale generale e diritto dell'Unione europea*, cit., 889.

<sup>75</sup> Molto discussa, inoltre, è l'esistenza di limiti di diritto internazionale consuetudinario all'imposizione nei confronti di determinate categorie di soggetti o presupposto: si vedano, sul tema CROXATTO, voce *Diritto internazionale tributario*, cit., 644 e ss.; MICHELI, *Problemi attuali di diritto tributario nei rapporti internazionali*, cit., 221 e ss.

<sup>76</sup> MAISTO, *Brevi riflessioni sulla evoluzione del concetto di "genuine link" ai fini della territorialità dell'imposizione tributaria tra diritto internazionale generale e diritto dell'Unione europea*, cit., 889. Inoltre, come fa notare MICHELI, *Problemi attuali di diritto tributario nei rapporti internazionali*, cit., 223, a parte forse i casi di imposizioni punitive, persecutorie o discriminatorie, l'esistenza di limiti consuetudinari relativi al trattamento tributario degli stranieri non è affatto pacifica.

l'eguaglianza degli Stati, e consistente nella necessità di un c.d. "genuine link" tra la pretesa impositiva e il territorio dello Stato<sup>77</sup>.

Molti, infine, ponendosi nella prospettiva del diritto interno, ritengono che il principio in esame derivi dall' art. 53 Cost., e consista nella necessità di un "ragionevole collegamento" tra il contenuto della norma tributaria e il territorio dello Stato<sup>78</sup>.

Da ultimo, si è osservato che i limiti materiali alla potestà legislativa tributaria dovrebbero essere studiati, anziché dal solo punto di vista territoriale, alla luce del più ampio concetto di "jurisdiction", tratto dal diritto internazionale pubblico e traducibile con "giurisdizione" o "competenza normativa" degli Stati. Da questo punto di vista, si è ritenuto che la «esistenza di una limitazione alla competenza normativa di ciascuno stato sia in generale correlata [...] al ragionevole contemperamento degli interessi concorrenti degli altri stati»<sup>79</sup>. In sostanza, l'esercizio del potere normativo tributario da parte dello Stato dovrebbe necessariamente fondarsi su un ragionevole interesse all'esercizio di tale potere, rivelandosi altrimenti in contrasto con il diritto internazionale<sup>80</sup>. La connessione della fattispecie tributaria con il territorio dello Stato sarebbe dunque solo uno dei possibili criteri per accertare la sussistenza di tale ragionevole interesse.

In particolare, si è affermato che «poiché la legge tributaria [...] è diretta a realizzare il concorso dei consociati alle pubbliche spese [...], in tale materia, il limite è dato dall'esistenza effettiva del rapporto di appartenenza fra il singolo e la collettività alle

---

<sup>77</sup> La tesi è stata recentemente riproposta da MAISTO, *Brevi riflessioni sulla evoluzione del concetto di "genuine link" ai fini della territorialità dell'imposizione tributaria tra diritto internazionale generale e diritto dell'Unione europea*, cit., 889, secondo cui il principio di territorialità materiale sarebbe fondato sull'esigenza di tutelare la sovranità e l'eguaglianza degli Stati, e in particolare sull'art. 2 della Carta delle Nazioni Unite.

<sup>78</sup> FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., secondo cui «L'espressione "tutti" di cui all'art. 53, comma 1°, non potrebbe essere intesa in senso universale, ma andrebbe circoscritta e qualificata in via interpretativa tramite il riferimento ad un ragionevole legame tra soggetto destinatario della norma impositiva da un lato e territorio e/o ordinamento dello Stato dall'altro»; MICHELI, *Problemi attuali di diritto tributario nei rapporti internazionali*, cit., 224 e ss.; FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 213; MANGANELLI, *Territorialità dell'imposta*, cit., 369; MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973, 215; MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, 29-30; MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970, 23.

<sup>79</sup> FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, cit., 170 e ss. e in particolare pag. 175.

<sup>80</sup> Afferma infatti FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, cit., 174, che, dopo aver ripercorso l'orientamento fondato sul c.d. "caso Lotus", osserva che «si va, quindi, affermando un altro orientamento secondo il quale la liceità dell'uso di poteri meramente prescrittivi di ciascuno stato nei rapporti con la comunità internazionale non sarebbe incondizionata, bensì soggetta ad alcune regole sulla cui identificazione il dibattito è, però, ancora apertissimo».

cui spese egli è chiamato a concorrere», e che l'appartenenza dovrebbe essere appurata «secondo l'assetto costituzionale interno» dello Stato impositore<sup>81</sup>.

Anche in questo caso, dunque, emerge la necessità di una connessione della fattispecie con l'ordinamento giuridico dello Stato, apprezzabile però anche sotto profili diversi da quello puramente territoriale.

In sostanza, sembra di dover prendere atto che la maggioranza della dottrina sostiene ancora oggi l'esistenza e l'operatività del principio di territorialità materiale, che assume peraltro un significato diverso e molto più ampio rispetto a quello originario.

Il dato comune e di maggiore interesse degli orientamenti dottrinali appena esposti, che sembra necessario evidenziare, è l'aver abbandonato formule rigide e ormai inadeguate rispetto all'attuale realtà giuridica, come quelle che in precedenza facevano riferimento al “verificarsi” del presupposto imponente nel territorio dello Stato, a favore di formule più elastiche, come quelle che ritengono legittima l'imposizione a condizione che sussista un “genuine link” o un “ragionevole collegamento” tra la fattispecie tributaria e il territorio dello Stato.

A prescindere dal fondamento che si vuole attribuire al principio, dunque, il problema diviene l'individuazione in concreto dei “criteri di collegamento” idonei a determinare una sufficiente connessione della fattispecie tributaria con il territorio dello Stato<sup>82</sup>. Si è autorevolmente affermato che la valutazione del “genuine link”, fondato sul diritto internazionale, differirebbe dalla valutazione del “ragionevole collegamento”, richiesto invece dal diritto interno, ma i due criteri sembrano in realtà largamente coincidenti<sup>83</sup>.

---

<sup>81</sup> FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, cit., 393 e 394.

<sup>82</sup> I “criteri di collegamento”, naturalmente, in questo ambito, hanno un significato diverso da quello che avrebbero nel campo del diritto internazionale privato: essi servono infatti a radicare la potestà impositiva dello Stato, e non, come questi ultimi, a individuare la legge applicabile a una determinata fattispecie.

<sup>83</sup> Secondo MAISTO, *Brevi riflessioni sulla evoluzione del concetto di “genuine link” ai fini della territorialità dell'imposizione tributaria tra diritto internazionale generale e diritto dell'Unione europea*, cit., 889, l'apprezzamento del “genuine link” consisterebbe in una comparazione tra i criteri di collegamento della fattispecie impositiva con lo Stato che esercita la potestà tributaria, e i criteri di collegamento tra quella medesima fattispecie e gli altri Stati, mentre l'apprezzamento del “ragionevole collegamento” riguarderebbe unicamente il rapporto della fattispecie impositiva con lo Stato impositore. In realtà, posto che il “genuine link” non vale a creare una connessione esclusiva con il territorio di un singolo Stato, ma può sussistere anche con più ordinamenti contemporaneamente (da cui il fenomeno della doppia imposizione), le differenze tra le valutazioni da operare in concreto sembrano decisamente sfumate, se non del tutto inesistenti.



L'individuazione in concreto di tali criteri di collegamento (siano essi intesi come “genuine link”, “ragionevole collegamento”, etc.) non è però affatto facile, anche perché essi si prestano a interpretazioni e applicazioni estremamente differenti fra loro: ciò ha spinto la dottrina a ritenere che il principio di territorialità materiale possa risultare concretamente violato solo in ipotesi estreme, cioè quando le norme tributarie siano prive di un collegamento territoriale di alcun genere con lo Stato impositore<sup>84</sup>.

La trasposizione del principio di territorialità materiale nel settore della riscossione dei tributi presenta risvolti applicativi di un certo interesse.

Le norme sulla riscossione - che si pongono accanto a quelle di natura sostanziale volte a definire il presupposto, i soggetti passivi e la misura dei tributi - sono norme di carattere strumentale che disciplinano i modi e i tempi dell'assolvimento di questi ultimi. Tali norme sono assistite da specifiche sanzioni, di natura amministrativa e talvolta anche penale, per i casi di mancato o inesatto adempimento.

A questo proposito, si è già avuto modo di osservare che i tributi si manifestano oggi essenzialmente in prestazioni pecuniarie oggetto di rapporto obbligatorio. Di conseguenza, le norme in materia di riscossione sono essenzialmente volte a disciplinare gli obblighi dei soggetti tenuti all'adempimento dei tributi, mentre solo più raramente individuano anche i beni su cui la pretesa impositiva può essere soddisfatta<sup>85</sup>.

Da ciò deriva che eventuali profili di estraneità delle fattispecie relative all'assolvimento dei tributi potrebbero emergere principalmente in relazione ai soggetti a ciò obbligati, anziché ai beni con i quali la pretesa tributaria deve essere soddisfatta. La valutazione del rispetto del principio di territorialità materiale dovrà dunque essere effettuata essenzialmente con riferimento ai soggetti cui le norme impongono gli obblighi di assolvimento dei tributi.

---

<sup>84</sup> MAISTO, *Brevi riflessioni sulla evoluzione del concetto di “genuine link” ai fini della territorialità dell'imposizione tributaria tra diritto internazionale generale e diritto dell'Unione europea*, cit., 889, il quale, al termine di una accurata analisi dei precedenti giurisprudenziali di diversi Paesi, evidenzia che «I connotati del *genuine link* sono tutt'altro che chiari e condivisi. La convergenza delle legislazioni tributarie nazionali sulla connessione tra imposizione e territorio si riduce, quindi, a mera petizione di principio riconducibile al solo caso di assenza totale di criteri di collegamento ed a ciò si riduce la espressione della consapevolezza di un obbligo derivante dall'ordinamento internazionale.

<sup>85</sup> Si tratta di fattispecie marginali, che attengono al sistema delle garanzie patrimoniali, come le norme relative ai privilegi del credito erariale. Si vedano in particolare gli artt. 2752, 2758, 2759 e 2772 c.c..

La prima ipotesi da prendere in considerazione è quella delle norme che attribuiscono gli obblighi di assolvimento dei tributi direttamente ai soggetti passivi.

L'ipotesi più significativa è rappresentata, nel nostro ordinamento, dalle norme che disciplinano gli obblighi di versamento in acconto e a saldo delle imposte sui redditi e dell'IRAP<sup>86</sup> e dell'imposta sul valore aggiunto, la cui omissione è sanzionata in via amministrativa<sup>87</sup> e, nel caso delle ritenute dovute o certificate e dell'IVA, anche penale<sup>88</sup>. Sullo stesso piano si pongono le norme che disciplinano il versamento dell'imposta di registro autoliquidata dal contribuente, anch'esse assistite da specifiche sanzioni amministrative, e in generale tutte le norme che disciplinano il pagamento del tributo su base spontanea.

In questo caso, peraltro, non sembra presentarsi alcun profilo critico sotto l'aspetto della territorialità materiale. È vero che i suddetti obblighi possono potenzialmente interessare soggetti di ogni nazionalità e residenza, ma le norme appartenenti a questa categoria costituiscono il complemento logicamente indispensabile della fattispecie tributaria sostanziale, alla quale deve conseguentemente riferirsi la valutazione relativa al rispetto del principio di territorialità: valutazione che, ovviamente, attenendo alla fattispecie impositiva in senso stretto e non specificamente alla riscossione, fuoriesce dall'ambito della presente ricerca<sup>89</sup>.

La questione è invece più complessa – e di maggiore interesse per la presente trattazione – laddove l'obbligo di assolvimento del tributo sia posto a carico di un soggetto diverso da quello che, in base alla norma sostanziale, assume la qualifica di soggetto passivo. Ciò avviene, generalmente, in funzione di garanzia o della speditezza della riscossione.

---

<sup>86</sup> Art. 17 d.p.r. 435/2001.

<sup>87</sup> Art. 13 d.lgs. 472/1997.

<sup>88</sup> Artt. 10-bis e 10-ter d.lgs. 74/2000, rispettivamente relativi all'omesso versamento di ritenute dovute o certificate e all'omesso versamento di IVA.

<sup>89</sup> La conseguenza di quanto si è visto è che, quand'anche l'attività normativa di individuazione degli obblighi di assolvimento dei tributi coinvolga soggetti estranei rispetto al territorio dello Stato (ad esempio, quando tali obblighi siano rivolti a soggetti non residenti) i predetti elementi di estraneità, in sé considerati, non limitano in alcun modo l'attività dello Stato, né assumono rilevanza giuridica in alcun altro modo. Non può dunque parlarsi di "riscossione transnazionale dei tributi", poiché in questo caso l'attività statale di individuazione degli obblighi di assolvimento dei tributi non pone mai, in sé considerata, un problema di territorialità.

L'ipotesi più frequente è quella in cui la legge attribuisce a un soggetto la responsabilità per l'adempimento del debito tributario altrui (c.d. "coobbligazione dipendente")<sup>90</sup>.

A tali ipotesi può inoltre essere assimilato il caso della sostituzione d'imposta, in cui la norma tributaria attribuisce al sostituto non solo la responsabilità per il pagamento del tributo, ma direttamente la qualifica di soggetto passivo, benché la manifestazione di capacità contributiva che legittima l'imposizione sia riferibile al sostituito. In questo caso, infatti, nonostante la tecnica legislativa sia diversa, il legislatore tributario persegue il medesimo obiettivo: porre a carico di un terzo l'obbligo di assolvimento di un tributo. Non è un caso, del resto, che, come già ricordato, nell'impostazione dottrinale prevalente la sostituzione d'imposta sia funzionalmente collegata alla riscossione dei tributi.

Nei casi appena descritti, la conformità dell'obbligo di assolvimento del tributo al principio di territorialità materiale costituisce una questione autonoma, che non può essere assorbita in quella relativa alla legittimità del tributo stesso.

La norma attributiva dell'obbligo potrebbe dunque rivelarsi illegittima dal punto di vista del diritto internazionale (o del diritto interno, a seconda di come si voglia ricostruire il fondamento del principio di territorialità materiale) nel caso in cui l'obbligo sia posto a carico di soggetti che non presentano una "sufficiente connessione" con il territorio dello Stato.

La questione non è affatto di natura meramente teorica, ma ha anzi trovato applicazioni di un certo rilievo nel nostro ordinamento<sup>91</sup>.

Si pensi ad esempio all'art. 23 e all'art. 25 del d.p.r. 600/1973, che pongono a carico delle società e degli enti indicati nell'art. 73 del d.p.r. 917/1986 l'obbligo di effettuare una ritenuta alla fonte a titolo di acconto sulle somme e i valori corrisposti a lavoratori dipendenti ed autonomi residenti nel territorio dello Stato<sup>92</sup>. La formulazione let-

---

<sup>90</sup> Si veda a questo proposito la nota n. 39 del precedente capitolo.

<sup>91</sup> L'imposizione di obblighi strumentali all'attuazione del tributo a soggetti estranei all'ordinamento dello Stato è un fenomeno certamente non sconosciuto nel panorama internazionale. Ne è un esempio la normativa americana denominata *Foreign Account Tax Compliance Act* (c.d. "FATCA"). Il FATCA, oggi recepito (e quindi legittimato) da accordi internazionali bilaterali, poneva, essendo stato introdotto in via unilaterale dagli Stati Uniti d'America, evidenti problemi sotto il profilo della territorialità materiale.

<sup>92</sup> La norma citata dispone, al primo periodo del comma 1, che «*Gli enti e le società indicati nell'articolo 87, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre*

terale della disposizione lascerebbe intendere che l'obbligo di effettuare la ritenuta sia posto a carico anche delle società e degli enti non residenti che non producono alcun tipo di reddito in Italia, e che non sono quindi obbligati alla presentazione della dichiarazione dei redditi.

La dottrina si è quindi interrogata sulla legittimità di tale obbligo, proprio nei termini di una "sufficiente connessione" dei soggetti obbligati con il territorio dello Stato<sup>93</sup>.

La questione è stata affrontata anche da un risalente intervento di prassi dell'amministrazione finanziaria, che ha escluso la sussistenza della qualità di sostituto d'imposta in capo ai suddetti soggetti «*per ovvii motivi attinenti alla delimitazione territoriale della potestà tributaria dello Stato*»<sup>94</sup>. L'intervento amministrativo - per quanto forse privo di un adeguato riscontro letterale - sembra dunque sottendere una interpretazione della disposizione ispirata agli obblighi derivanti dal diritto internazionale generale e dall'art. 53 Cost..

Le conclusioni che si possono trarre da questa breve analisi sono due. In primo luogo, sembra chiaro che il principio di territorialità materiale, almeno in quanto riferito alle norme che disciplinano l'assolvimento dei tributi, può essere invocato in ipotesi residuali, anche se non certo prive di importanza. La violazione del principio si dovrebbe quindi verificare nei soli casi in cui l'obbligo attinente alla riscossione si manifesti in assenza di altri punti di contatto del soggetto destinatario dell'obbligo con l'ordinamento dello Stato (quali la produzione di un reddito in Italia, la sussistenza di altri obblighi strumentali a carico di tale soggetto, etc.).

La seconda conclusione è la seguente. La territorialità materiale, oltre a possedere l'indubbio pregio di essere un concetto classico e ben noto in dottrina, si rivela anche, almeno se confrontato con le specifiche problematiche che si pongono per le norme in materia di riscossione, una categoria ancora sufficientemente elastica per intendere correttamente i limiti della potestà impositiva dello Stato in questo specifi-

---

1986, n. 917, le società e associazioni indicate nell'articolo 5 del predetto testo unico e le persone fisiche che esercitano imprese commerciali, ai sensi dell'articolo 51 del citato testo unico, o imprese agricole, le persone fisiche che esercitano arti e professioni, il curatore fallimentare, il commissario liquidatore nonché il condominio quale sostituto d'imposta, i quali corrispondono somme e valori di cui all'articolo 48 dello stesso testo unico, devono operare all'atto del pagamento una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti, con obbligo di rivalsa».

<sup>93</sup> LUPI, voce *Territorialità del tributo*, cit., 4.

<sup>94</sup> Il passaggio sopra citato si legge nella nota della Direzione delle Imposte Dirette n. 12/649 dell'8 luglio 1980.

co ambito. Sembra necessario, tuttavia, che il principio in esame sia correttamente inteso, affinché il riferimento al “territorio dello Stato” non lo riduca a un dogma arcaico e inservibile nella descrizione dell’attuale realtà giuridica.

La “sufficiente connessione” con il territorio dello Stato, infatti, deve essere valutata, almeno per quanto qui interessa, in relazione a un soggetto e non a uno specifico bene, e per di più in un contesto giuridico nel quale la dimensione transnazionale dei rapporti costituisce la regola e non più l’eccezione. Di conseguenza, essa non dovrebbe essere intesa come una mera valutazione di vicinanza fisica al territorio dello Stato (come accade se si prendono a riferimento unicamente concetti quali la residenza), ma dovrebbe piuttosto tradursi in un apprezzamento delle relazioni di tale soggetto con l’ordinamento dello Stato nel suo complesso (ad esempio, la qualità di tale soggetto di debitore d’imposta per altri tributi, la sussistenza di altri obblighi strumentali a suo carico, etc.). In questo senso, il principio in esame è sicuramente ancora fortemente attuale e utile nella descrizione dei fenomeni che qui si indagano.

### **3. Il principio di territorialità formale come limite all’attuazione autoritativa degli obblighi di assolvimento dei tributi al di fuori del territorio dello Stato**

La riscossione dei tributi si manifesta, in secondo luogo, nelle attività autoritative di natura amministrativa e giudiziaria per mezzo delle quali lo Stato provvede all’attuazione degli obblighi di assolvimento dei tributi stessi.

Le suddette attività presuppongono sia una norma che impone l’obbligo di assolvimento del tributo, sia una norma che attribuisce a un organo dello Stato (l’amministrazione finanziaria o il giudice) il potere di emanare gli atti autoritativi finalizzati al suo assolvimento.

L’esistenza di eventuali profili di transnazionalità, relativi all’attuazione della pretesa impositiva, deve essere apprezzata alla luce del principio di territorialità formale, in base al quale, come si è visto, le norme tributarie (sia quelle che individuano gli obblighi di assolvimento dei tributi, sia quelle che attribuiscono i poteri amministrativi e giudiziari necessari per attuarle), da un lato, e gli atti amministrativi e giudiziari finalizzati all’attuazione della pretesa impositiva, dall’altro, esaurirebbero la propria validi-

tà ed efficacia all'interno del territorio dello Stato<sup>95</sup>. Se ciò fosse vero, dunque, non vi sarebbe spazio per l'attuazione della pretesa impositiva all'estero.

I due piani sono strettamente correlati, ed è quindi comprensibile che essi siano stati spesso analizzati unitamente nella riflessione dottrinale<sup>96</sup>.

Le due questioni presentano però significative differenze, e soprattutto, come si vedrà, devono essere risolte in modo parzialmente diverso. È quindi preferibile affrontarle separatamente.

### **3.1 L'assenza di limiti alla validità e all'efficacia delle norme tributarie al di fuori del territorio dello Stato**

La prima questione – attinente alla validità e all'efficacia delle norme tributarie in sé considerate – si iscrive nel più ampio tema della validità e dell'efficacia di tali norme nello spazio<sup>97</sup>, e rileva perché, se la legge tributaria esaurisse la propria validità ed efficacia all'interno del territorio dello Stato, non avrebbe neppure senso prospettare l'attuazione all'estero<sup>98</sup>.

---

<sup>95</sup> Come rilevato da FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, cit., 2, nota n. 3, la dottrina si riferisce al problema in esame a volte sotto il profilo della “validità” della legge tributaria all'estero, altre volte sotto i diversi profili della “efficacia” o della “estensione degli effetti” di tale legge al di fuori del territorio dello Stato.

<sup>96</sup> La profonda connessione tra le due questioni è ben visibile in MICHELI, *Problemi attuali di diritto tributario nei rapporti internazionali*, cit., 217, dove si fa riferimento ai «problemi attinenti all'ambito di efficacia, nel territorio dello Stato, delle norme poste dallo Stato per disciplinare l'attività amministrativa tributaria dello Stato medesimo» ed è evidente la sovrapposizione del tema dell'efficacia nello spazio delle norme tributarie al tema della loro attuabilità sul piano amministrativo; si veda anche FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 209, dove si afferma che «La norma tributaria avrebbe così efficacia piena ed esclusiva sul territorio dello Stato che l'ha emanata, ma sarebbe priva di efficacia fuori di tale territorio, potendo gli altri Stati legittimamente sottrarsi alla realizzazione sul proprio territorio dei crediti tributari di Stati esteri».

<sup>97</sup> Il quale ha un oggetto più ampio: vi rientrano infatti anche altre questioni, come il problema della validità ed efficacia della legge tributaria all'interno dello Stato, la ripartizione del potere tributario tra le Regioni, etc..

<sup>98</sup> Il problema della efficacia della legge tributaria nello spazio può essere impostato sia nella prospettiva del singolo ordinamento, sia dal punto di vista del diritto internazionale: ciò che in effetti sembra fare MICHELI, *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, cit., 39, laddove afferma che «Il problema dell'efficacia della legge tributaria nello spazio viene risolto in genere affermando il carattere strettamente territoriale di essa. Ma per territorialità di tale legge si può intendere l'estensione degli effetti della legge medesima, come legge dello stato e l'efficacia di essa quale atto normativo, come manifestazione della potestà di imposizione» (si veda sul punto anche FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 206 e ss.).

La questione in esame può essere ricondotta, in termini più generali, al problema se la sfera di validità ed efficacia dell'ordinamento giuridico dello Stato trovi un limite nel territorio dello Stato stesso, "esaurendosi" all'interno di tale territorio.

L'orientamento tradizionale della dottrina tributaristica afferma che le norme tributarie avrebbero sia il carattere della "territorialità", sia quello della "esclusività", che ne costituirebbe il logico corollario: esse sarebbero infatti valide ed efficaci solo nel territorio dello Stato (c.d. "principio di territorialità"), nel quale non vi sarebbe inoltre alcuno spazio per la validità ed efficacia di norme tributarie straniere (c.d. "principio di esclusività")<sup>99</sup>. Il principio di esclusività non subirebbe alcuna deroga neppure nel caso in cui il legislatore domestico, come talvolta accade, disponesse un rinvio formale a norme tributarie straniere, perché in tal caso il rinvio avrebbe semplicemente l'effetto di "nazionalizzare" le norme straniere<sup>100</sup>.

La territorialità e l'esclusività deriverebbero, secondo una visione meno recente, dall'assimilabilità delle norme tributarie alle norme penali, alle quali si è soliti attribuire i medesimi caratteri, o comunque dall'intrinseca coercitività delle norme tributarie, la cui efficacia extraterritoriale si porrebbe quindi in contrasto con il principio di sovranità territoriale.

Secondo una visione più recente, essenzialmente riferita alle norme che disciplinano l'attuazione del prelievo fiscale, tali caratteri deriverebbero invece dall'assimilabilità

---

<sup>99</sup> TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, cit., 37, secondo cui «La legge tributaria esplica i suoi effetti in tutto il territorio politico nazionale, e solo entro tale ambito» e, inoltre, «La legge tributaria non può avere efficacia oltre i limiti del territorio sottoposto alla sovranità dello Stato ed in questo territorio è unica ed esclusiva. Al di fuori del territorio dello Stato valgono le leggi (tributarie) degli altri Stati»; analogamente FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., per il quale «la legge tributaria statale esplica, di regola, la propria efficacia in tutto il territorio dello Stato, salva la possibilità che il legislatore disponga espresse deroghe al riguardo [...]. Le osservazioni ora svolte con riguardo alla stretta correlazione tra sovranità e potestà normativa si rivelano poi decisive anche allo scopo di affermare la esclusività della legge tributaria italiana nel territorio dello Stato»; per il carattere dell'esclusività della legge tributaria si veda anche AMATUCCI, voce *Legge tributaria*, cit., 5. Il problema è ampiamente trattato anche da MICHELI, *Problemi attuali di diritto tributario nei rapporti internazionali*, cit., 217, il quale afferma che «la legge tributaria dello Stato e solo essa può essere presa in considerazione quale norma atta a disciplinare il fenomeno tributario nell'ambito del territorio statale. La territorialità della norma si completa e si specifica con il carattere della esclusività della norma medesima»; nello stesso senso ancora MICHELI, *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, cit., 39, dove si afferma che «la territorialità della legge tributaria [...] significa altresì esclusività di essa; cioè nel territorio nazionale trova applicazione solo la legge tributaria dello stato che esercita la sovranità sul territorio medesimo». Si noti, peraltro, che in uno scritto successivo l'autore sembra modificare parzialmente la propria posizione, laddove afferma che la norma tributaria «non esaurisce necessariamente la sua efficacia nell'ambito del territorio dello Stato che l'ha emanata» (MICHELI, voce *Legge (diritto tributario)*, cit., 1094). Si veda anche FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 207 e ss..

<sup>100</sup> FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 118.

delle norme tributarie a quelle che gli Stati emanano per delimitare il potere giurisdizionale<sup>101</sup>. Da ciò conseguirebbe anche l'insussistenza, nell'ordinamento tributario, di norme aventi una funzione analoga a quella del diritto internazionale privato, cioè volte a dirimere i "conflitti" tra norme interne e norme di altri ordinamenti<sup>102</sup>.

Anche la concezione da ultimo esposta, in ogni caso, è connessa all'idea che l'attività normativa in materia tributaria costituisca esercizio di sovranità da parte degli Stati, e che pertanto non possa produrre i suoi effetti nell'ambito territoriale riferibile ad altri Stati sovrani<sup>103</sup>.

Le argomentazioni esposte a sostegno di tali orientamenti non sembrano però convincenti.

Anzitutto, si è evidenziato che l'idea di una intrinseca limitazione spaziale dell'ordinamento giuridico è priva di fondamento dal punto di vista della teoria generale del diritto: non si comprenderebbe, altrimenti, come potrebbero esistere ordinamenti giuridici sforniti di una base territoriale (come ad esempio l'ordinamento canonico).

È stato da tempo chiarito, poi, che il fenomeno tributario non è assimilabile a quello penale, e che anche le stesse limitazioni della potestà punitiva sono fondate su mere autolimitazioni del legislatore.

Inoltre, è pur vero che le norme che attribuiscono i poteri necessari all'attuazione del tributo possono essere assimilate a quelle che lo Stato emana per delimitare la propria giurisdizione: ma l'efficacia di tali norme è spazialmente delimitata solo in via indiretta, perché il limite attiene semmai all'atto che su di esse si fonda, e non alla norma in sé considerata<sup>104</sup>.

---

<sup>101</sup> MICHELI, *Problemi attuali di diritto tributario nei rapporti internazionali*, cit., 218; ID, *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, cit., 41; FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 209.

<sup>102</sup> MICHELI *Problemi attuali di diritto tributario nei rapporti internazionali*, cit., 218; ID, *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, cit., 39; ID, voce *Legge (diritto tributario)*, cit., 1093.

<sup>103</sup> FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 208, chiarisce che «la portata spaziale della norma tributaria è stata tradizionalmente ricondotta al principio di sovranità, con la conseguenza che essa trovava un limite, fuori della propria sfera territoriale, nella sovranità degli altri Stati».

<sup>104</sup> FRANSONI, *Appunti sull'esercizio di poteri di indagine tributaria all'estero*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 10, 1021, il quale giustamente osserva che l'estensione territoriale di questo genere di norme è determinata, in via immediata, dai soggetti cui esse attribuiscono il potere di attuare il tributo, cioè il giudice o l'amministrazione finanziaria, e che quindi esse non pongono, sotto questo profilo, alcun problema di territorialità. Diverso è il problema degli effetti mediati di tali norme, che però attengono, come si è detto, alla sfera di efficacia territoriale dei relativi atti, e non della norma in sé considerata.



Né il fondamento di tale limitazione potrebbe essere rinvenuto nel diritto internazionale generale.

In primo luogo, il comando contenuto in una norma giuridica non può essere equiparato alla sua attuazione autoritativa, e non comporta quindi un «*acte de contraintes*» nell'accezione classica del diritto internazionale, cioè un atto coercitivo che, se eseguito all'estero, darebbe senz'altro luogo a una violazione della sovranità territoriale degli altri Stati<sup>105</sup>.

Inoltre, il problema della territorialità formale non può essere confuso con quello della territorialità materiale: mentre quest'ultimo si riferisce all'individuazione del contenuto della norma, il primo ne prescinde totalmente, riferendosi unicamente alla validità e all'efficacia della norma quale atto in sé considerato (senza quindi che rilevi in alcun modo, ai fini di tale questione, il suo contenuto)<sup>106</sup>.

In definitiva, non sembra che possa predicarsi l'esistenza di un limite territoriale alla validità e all'efficacia della legge tributaria in sé considerata: esso non ha fondamento nella teoria generale del diritto, non può essere desunto dall'assimilazione delle norme tributarie a quelle penali o a quelle che delimitano la giurisdizione degli Stati, e non ha neppure alcun fondamento nel diritto internazionale<sup>107</sup>.

Il fatto poi che un ordinamento nazionale non riconosca la legge tributaria di un altro Stato – il che spesso accade – non significa affatto che quest'ultima, in sé, esaurisca la propria validità ed efficacia entro i confini dello Stato impositore, ma semplicemente

---

<sup>105</sup> Si è già accennato a tale questione a proposito del principio di territorialità materiale, laddove si è richiamato il pensiero di Hans Kelsen e la giurisprudenza della Corte permanente di giustizia internazionale relativa al c.d. “caso Lotus”. Si rimanda pertanto, per ulteriori approfondimenti, alle note nn. 16 e 17 del presente capitolo) e al successivo paragrafo 3.2.

<sup>106</sup> A questo proposito, sembrano interessanti le osservazioni di FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, cit., 178, secondo cui, se i problemi solitamente esaminati dalla dottrina alla luce del principio di territorialità materiale vengono ricondotti alla questione della “competenza normativa” degli Stati, la stessa distinzione tra territorialità materiale e formale si rivela puramente convenzionale. Ciò perché «Là dove venga in rilievo il principio di territorialità in senso formale, come si è detto, l'invalidità sarebbe provocata dalla violazione del territorio inteso come elemento costitutivo della sovranità dello Stato ossia quale profilo della sua personalità e, al tempo stesso, limite di ogni sua attività e competenza. Ma ciò significa, altresì, individuare nel territorio l'ambito di effettiva esistenza di interessi propri dello stato e, reciprocamente, qualificare come necessariamente appartenenti all'altrui sovranità gli interessi non qualificati da un rapporto diretto ed immediato con il territorio».

<sup>107</sup> Del resto, se al di fuori del territorio dello Stato la norma tributaria non fosse più valida ed efficace, non avrebbe neppure senso domandarsi in che modo essa possa essere attuata all'estero: a meno, naturalmente, di ritenere che le convenzioni internazionali in materia di cooperazione in materia fiscale abbiano la funzione di estendere lo spazio di validità ed efficacia della legge tributaria in sé considerata, il che peraltro non sembra sostenibile.

che tale legge non ha validità ed efficacia nella prospettiva di quello specifico ordinamento statale.

Non sembra esservi dunque, sotto questo profilo, alcun vero limite all'attuabilità all'estero degli obblighi di assolvimento dei tributi.

### **3.2 I limiti alla validità e all'efficacia degli atti di attuazione autoritativa della pretesa tributaria al di fuori del territorio dello Stato**

La seconda questione in cui si articola il principio di territorialità formale – attinente alla validità e all'efficacia all'estero degli atti amministrativi e giudiziari finalizzati alla riscossione dei tributi – solleva problematiche diverse rispetto a quelle appena esaminate, e, almeno per certi aspetti, deve essere risolta in modo diametralmente opposto. In questa prospettiva, il principio di territorialità formale esprime l'incompatibilità degli atti coercitivi extraterritoriali con il diritto internazionale. È insegnamento consolidato, infatti, che lo Stato non possa compiere, al di fuori del proprio territorio, atti implicanti l'esercizio di un potere coercitivo, poiché ciò si porrebbe in contrasto con il c.d. principio di sovranità territoriale derivante dal diritto internazionale<sup>108</sup>.

La coercizione consiste, nella prospettiva del diritto interno, nella compressione della libertà personale, domiciliare o di corrispondenza e della riservatezza degli individui<sup>109</sup>.

Dal punto di vista del diritto internazionale, il concetto di coercizione è invece più esteso, e può essere riferito sia all'uso della forza contro altri Stati, sia alla coazione nei confronti degli individui: ai fini che qui interessano, peraltro, rileva principalmente in quest'ultimo significato. Inoltre, nel diritto internazionale il divieto di atti coercitivi extraterritoriali è inteso come limite a tutela della sovranità degli Stati, non degli individui<sup>110</sup>.

---

<sup>108</sup> Kelsen, *Théorie générale du droit international public*, cit., 194, nella cui prospettiva l'invalidità degli atti coercitivi extraterritoriali deriverebbe dall'assenza di competenza statale ad emanare tali atti; Corte permanente di giustizia internazionale, sentenza 7 settembre 1927, Francia contro Turchia (c.d. "caso Lotus"), cit., punto 45, dove si affermava, come già ricordato, che «*a State [...] may not exercise its power in any form in the territory of another State. In this sense jurisdiction is certainly territorial; it cannot be exercised by a State outside its territory except by virtue of a permissive rule derived from international custom or from a convention*».

<sup>109</sup> FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, cit., 56.

<sup>110</sup> FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, cit., 57, il quale avverte, peraltro, che in certi casi il divieto di atti coercitivi extraterritoriali sembra avere fondamento anche nell'esigenza di tutelare interessi privati, come avverrebbe per il divieto di notifica all'estero degli atti giudiziari.

L'esercizio di poteri coercitivi assume natura extraterritoriale, e si pone quindi in contrasto con il principio di sovranità territoriale, anzitutto in caso di svolgimento all'estero di attività "materiali" o "esecutive", anche di carattere preparatorio all'effettivo esercizio della coercizione vera e propria<sup>111</sup>.

Le attività materiali svolte da agenti di uno Stato nel territorio straniero sono considerate illecite, peraltro, anche a prescindere dal concreto esercizio di poteri pubblicistici<sup>112</sup>, e anche qualora la funzione pubblica sia esercitata da un soggetto privato<sup>113</sup>. Del tutto irrilevante è poi l'eventuale consenso dei soggetti nei cui confronti tale attività materiale è rivolta<sup>114</sup>.

La dottrina più recente, inoltre, ritiene che l'ordinamento internazionale giudichi negativamente anche «le ipotesi in cui uno stato straniero realizzi un'effettiva limitazione dei diritti di libertà individuale dei soggetti dell'altro stato, avvalendosi di mezzi di coazione indiretta»<sup>115</sup>. In tal caso, infatti, si otterrebbe indirettamente il risultato non consentito direttamente, e potrebbe quindi verificarsi un'elusione del divieto di compiere attività materiali nel territorio dello Stato estero<sup>116</sup>.

La "coercizione indiretta", peraltro, sarebbe in contrasto con il diritto internazionale solo qualora risultasse eccedente rispetto a un «parametro sostanziale», da valutarsi nei termini di una sufficiente connessione del soggetto nei cui confronti essa è rivolta con l'ordinamento dello Stato<sup>117</sup>.

---

<sup>111</sup> KELSEN, *Théorie générale du droit international public*, cit., 194, definisce l'atto coercitivo («*acte de contrainte*») come un "puro atto d'esecuzione" («*pur acte d'exécution*»), e chiarisce inoltre che «*Ce ne sont pas seulement des faits qualifiés « d'exécution forcée » ou de « peine » au sens strict de ces mots, que le droit international limite au territoire propre à l'État ; il y enferme aussi toutes les manifestations de la puissance étatique, et notamment les actes de contrainte accomplis au cours des procédures qui préparent la peine et l'exécution forcée. [...] un Etat ne peut pas non plus accomplir sur le territoire d'un autre des actes qui ne possèdent pas eux-mêmes le caractère d'actes de contrainte, mais sont simplement des actes préparatoires d'actes de contrainte. On ne peut plus tracer une frontière nette*» (cfr. pag. 202).

<sup>112</sup> FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, cit., 61; BAGGIO, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, cit., 635.

<sup>113</sup> BAGGIO, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, cit., 636.

<sup>114</sup> FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, cit., 61; BAGGIO, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, cit., 635.

<sup>115</sup> Così FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, cit., 59.

<sup>116</sup> BAGGIO, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, cit., 642, e in particolare gli autori citati alla nota n. 21.

<sup>117</sup> FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, cit., 91, ove si osserva che «La reazione degli stati nei quali tali ordini sono destinati a produrre effetti non dipende, quindi, dalla sussistenza di una mera limitazione alla libertà di autodeterminazione del proprio residente o cittadino, ma richiede qualcosa di più, ossia il fatto che tale ordine sia ritenuto eccedente rispetto a un parametro "sostanziale". In altri termini, si può sinteticamente indicare tale parametro in un apprezzamento negativo della sufficiente

La dottrina tributaristica, alla luce di quanto sopra esposto, è solita ritenere che l'attuazione autoritativa della pretesa fiscale al di fuori del territorio dello Stato sia preclusa dal diritto internazionale<sup>118</sup>. In linea di principio, l'affermazione è certamente condivisibile, sebbene anche in questo caso sembrerebbe doversi distinguere in maggior dettaglio. Le fasi di attuazione della pretesa fiscale possono essere infatti molto variegata e complesse, consistendo di atti diversi fra loro per contenuto ed effetti, che non necessariamente comportano l'esercizio di attività coercitive extraterritoriali vietate dal diritto internazionale<sup>119</sup>.

Il principio di territorialità formale, del resto, solleva questioni di interesse anche con riferimento agli atti che qui rilevano, cioè gli atti di natura amministrativa e giudiziaria di attuazione dei tributi.

Si deve premettere che, ai fini della presente indagine, non interessa tanto la qualifica soggettiva di colui che esercita l'attività di riscossione dei tributi, ma solo il fatto che quest'ultima sia riconducibile allo Stato, e non consista dunque in una mera attività privata. In sostanza, è indifferente che gli atti della riscossione provengano dal giudice, dall'ente titolare del potere impositivo (ad esempio, l'Agenzia delle Entrate), da una sua articolazione (come adesso l'Agenzia delle Entrate - Riscossione) o da un soggetto di diritto privato, che esercita l'attività di riscossione in base alla legge (come un tempo Equitalia) o in regime di affidamento in concessione (come in epoca più risalente i concessionari della riscossione)<sup>120</sup>.

Deve poi anticiparsi che, almeno in un sistema tributario moderno, in cui il tributo si manifesta essenzialmente nelle forme di una prestazione pecuniaria oggetto di rapporto obbligatorio, l'attività del soggetto incaricato della riscossione consiste, da un lato, nell'emanazione di ordini di pagamento da adempiere sotto minaccia di sanzio-

---

rilevanza dell'interesse in funzione della cui realizzazione e tutela lo stato estero prevede l'esercizio di determinati poteri, ovvero del sufficiente collegamento con l'ordinamento straniero del soggetto al quale è rivolta la prescrizione costitutiva della posizione di soggezione». Si veda anche BAGGIO, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, cit., 644.

<sup>118</sup> Si vedano, ad esempio, FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., il quale esclude radicalmente l'esercizio di potestà di polizia tributaria e di riscossione coattiva dei tributi all'estero; MICHELLI, *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, cit., 43, il quale ritiene che «non può certo ammettersi che l'uno stato possa realizzare il potere di imposizione, compiendo atti nel territorio di altro stato senza il consenso di quest'ultimo»; analogamente FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 211.

<sup>119</sup> Si rinvia, per un esame delle implicazioni del principio di territorialità formale sulla fase istruttoria e, più in generale, sulla fase di controllo, rispettivamente a BAGGIO, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, cit., 629 e ss. e FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, cit., 64 e ss..

<sup>120</sup> BAGGIO, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, cit., 636.

ne, dall'altro, nell'individuazione e nella materiale apprensione dei beni sui quali soddisfare la pretesa erariale, ciò che avviene in mancanza dell'adempimento spontaneo agli ordini di pagamento, e quindi essenzialmente nella fase della c.d. "riscossione coattiva".

Ne consegue che, a differenza di quanto accade nel momento della posizione delle norme contenenti gli obblighi di assolvimento dei tributi, l'attività amministrativa e giudiziaria finalizzata alla riscossione dei tributi potrebbe essere interessata da eventuali profili di estraneità non solo in relazione ai soggetti nei confronti dei quali l'attività è rivolta, ma anche in relazione ai beni sui quali essa si deve esplicare.

Tenendo presente quanto si è detto, si possono ora indagare le implicazioni del principio di territorialità formale sugli atti della riscossione dei tributi di natura amministrativa e giudiziaria.

### **3.2.1 La riscossione ufficiosa e gli atti propedeutici alla riscossione coattiva**

La riscossione si esplica principalmente mediante atti di carattere amministrativo<sup>121</sup>, costituiti in primo luogo da ordini di pagamento rivolti ai soggetti individuati dalla legge come debitori del tributo.

Anzitutto, ciò accade nelle ipotesi in cui la determinazione del tributo presupponga la liquidazione dello stesso ad opera di un organo amministrativo (c.d. "riscossione ufficiosa"). Nel nostro ordinamento, il sistema della riscossione ufficiosa è stato in larga parte sostituito dall'introduzione di obblighi di versamento spontaneo, ma esso mantiene comunque un ruolo importante, specialmente nell'ambito di alcune imposte indirette.

A questo genere di atti possono inoltre essere equiparati, almeno dal punto di vista del diritto internazionale, gli atti propedeutici alla riscossione coattiva – avviso di accertamento esecutivo, ruolo, cartella di pagamento, etc. – i quali, benché aventi natura di titolo esecutivo o comunque contenenti, a differenza dei primi, una "messa in mora" del debitore, si sostanziano comunque, proprio come i primi, in un ordine di

---

<sup>121</sup> Così almeno nel nostro attuale sistema tributario, come positivamente disciplinato. In linea di principio, infatti, nulla esclude che l'attuazione degli obblighi di assolvimento dei tributi possa avvenire anche mediante atti di carattere giudiziario.

pagamento da adempiere sotto minaccia di sanzione (*i.e.* l'adempimento coattivo e le eventuali sanzioni amministrative).

Tali atti non sembrano presentare alcuna criticità sotto il profilo della territorialità formale.

Essi, infatti, non comportano l'esercizio della coercizione nel senso stretto del termine, poiché si risolvono in un mero ordine, la cui emanazione non necessita, di per sé, di alcun tipo di attività materiale da parte di agenti dello Stato impositore nel territorio dello Stato estero. Diverso, naturalmente, è il problema della notifica all'estero di tali atti: che però non è connotato da alcuna specificità derivante dal contenuto dell'ordine da essi recato, ed è quindi riconducibile al più generale problema della notifica all'estero degli atti amministrativi e giudiziari<sup>122</sup>.

Inoltre, se è vero che gli atti qui in esame, consistendo in un ordine da adempiere sotto minaccia di sanzione, potrebbero risolversi in una forma di coercizione indiretta, è anche vero che quest'ultima non eccederebbe la misura consentita dal diritto internazionale.

La legittimità di tale forma di coercizione deve essere valutata, infatti, come si è anticipato, nei termini di una sufficiente connessione tra il soggetto cui essa è rivolta e l'ordinamento dello Stato. Il comando contenuto negli atti qui in esame, peraltro, costituisce la semplice specificazione di un obbligo di pagamento astrattamente previsto dalla legge, e di conseguenza, se fosse necessaria una valutazione di conformità di tale obbligo rispetto al diritto internazionale, quest'ultima dovrebbe essere più propriamente riferita alla norma che lo istituisce. In questo caso, naturalmente, il parametro di riferimento sarebbe costituito dal principio di territorialità materiale.

Ciò vale anche nell'ipotesi in cui la riscossione sia svolta a carico di soggetti diversi dal debitore principale del tributo, poiché anche in tal caso il soggetto obbligato al pagamento non è individuato dall'amministrazione, ma dalla legge.

La sostanziale irrilevanza, dal punto di vista del diritto internazionale, degli atti propeudici alla riscossione risulta anche dal confronto con gli atti di accertamento: poiché l'effetto di tali atti, proprio come accade nel caso qui in esame, si spinge al massimo alla costituzione di una situazione giuridica doverosa, essi sono validi ed efficaci

---

<sup>122</sup> Sul tema si veda BAGGIO, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, cit., 637 e ss..

unicamente in relazione all'ordinamento da cui promanano, e non pongono, in linea di principio, alcun problema sotto il profilo del rispetto della territorialità formale<sup>123</sup>.

L'assenza di criticità degli atti qui in esame rispetto al principio di territorialità formale, infine, trova conferma nella stessa normativa sovranazionale sulla mutua assistenza nel recupero dei crediti tributari, che ne presuppone esplicitamente l'emanazione al fine di avviare le relative procedure<sup>124</sup>.

### **3.2.2 L'esecuzione esattoriale, i mezzi di induzione all'adempimento "spontaneo" e le misure cautelari**

L'inadempimento agli ordini di pagamento sopra descritti comporta l'avvio dell'esecuzione esattoriale vera e propria, che consiste essenzialmente nell'individuazione e nella materiale apprensione dei beni sui quali soddisfare la pretesa erariale.

Gli atti dell'esecuzione forzata (il pignoramento, l'assegnazione, la vendita forzata, etc.), sono sicuramente illeciti dal punto di vista internazionale se posti in essere in relazione a beni presenti in territorio estero: essi implicano infatti la coercizione nel senso stretto del termine, cioè il compimento di attività materiali da parte di agenti dello Stato impositore nel territorio dello Stato estero. Non a caso, la dottrina che attribuisce all'esecuzione esattoriale natura essenzialmente amministrativa è solita ricondurre i relativi atti alla categoria della c.d. "autotutela esecutiva", che si esplica nella «attività che esegue materialmente un precetto»<sup>125</sup>.

Il divieto di compiere atti dell'esecuzione esattoriale in territorio estero trova conferma nel parallelo con il processo esecutivo<sup>126</sup>. Anche se la legge italiana non individua

---

<sup>123</sup> FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, cit., 107 e ss., dove si esclude che gli atti di accertamento presentino criticità sotto il profilo della territorialità formale, sia che si attribuisca loro efficacia meramente dichiarativa, sia che si ritenga che essi abbiano natura costitutiva dell'obbligazione tributaria; analogamente BAGGIO, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, cit., 632, il quale ricorda – con riferimento agli avvisi di accertamento e agli avvisi di liquidazione – che tali atti in linea di principio hanno valenza solo in rapporto all'ordinamento da cui promanano, salvo diversi accordi fra gli Stati (e, si potrebbe aggiungere, salvo diversa decisione degli ordinamenti stranieri circa il riconoscimento e l'esecuzione degli atti amministrativi o giudiziari di Stati esteri).

<sup>124</sup> Si veda ad esempio l'art. 12 della Direttiva 2010/24/UE.

<sup>125</sup> Sul concetto di "autotutela esecutiva" si veda BENVENUTI, voce *Autotutela (diritto amministrativo)*, in *Enc. Dir.*, 553.

<sup>126</sup> Tale confronto sembra pienamente legittimo, non solo perché l'esecuzione esattoriale è positivamente modellata proprio sulla struttura del processo esecutivo, ma soprattutto perché quest'ultimo solleva, dal punto di vista del diritto internazionale, problematiche del tutto analoghe a quelle qui in

espressamente i titoli di giurisdizione di tale processo, infatti, la prevalente dottrina ritiene che l'azione esecutiva presupponga la localizzazione nel territorio dello Stato del bene verso cui essa è diretta<sup>127</sup>.

L'esecuzione esattoriale infine può - e in alcuni casi deve - essere preceduta dall'apposizione di vincoli finalizzati a indurre il debitore al pagamento "spontaneo" o comunque a conservare il suo patrimonio (sequestro, ipoteca, fermo amministrativo, etc.).

Le osservazioni formulate con riferimento all'esecuzione esattoriale valgono anche con riferimento a tali atti, poiché anche questi ultimi consistono, come i precedenti, nell'individuazione e nell'apprensione di beni o nell'apposizione di vincoli su di essi.

### **3.2.3 L'espropriazione presso terzi e presso il terzo proprietario**

L'esecuzione esattoriale può svolgersi anche nei confronti di soggetti terzi rispetto al debitore del tributo: ciò avviene nell'ipotesi dell'espropriazione presso terzi e dell'espropriazione contro il terzo proprietario<sup>128</sup>.

La questione, nel caso dell'espropriazione presso terzi avente ad oggetto beni mobili o dell'espropriazione contro il terzo proprietario, è abbastanza lineare: per le stesse ragioni già evidenziate nel precedente paragrafo, la procedura è compatibile con il diritto internazionale solo se il bene che ne è oggetto è situato nel territorio dello Stato. Ciò è confermato, ancora una volta, dal confronto con il processo esecutivo<sup>129</sup>.

La questione si complica, invece, se oggetto dell'espropriazione è un credito vantato dal debitore del tributo nei confronti di un soggetto estraneo rispetto all'ordinamento dello Stato (ad esempio, un istituto finanziario residente all'estero). In tal caso, siccome il credito non è un "bene" localizzabile nello spazio, e il terzo debitore ha una

---

esame, esplicandosi prevalentemente in atti "materiali" consistenti nell'individuazione e nell'apprensione di determinati beni.

<sup>127</sup> MOSCONI - CAMPIGLIO, *Diritto internazionale privato e processuale, Vol. I, Parte generale e obbligazioni*, cit.; CAMPEIS - DE PAULI, *Il processo civile e lo straniero*, Milano, 1986, 246, ove si osserva che «La dottrina dominante, rifacendosi al limite territoriale della sovranità statale, in esso identifica quello della giurisdizione esecutiva, che implica l'esercizio di un potere materiale di coazione esercitabile soltanto nel territorio dello Stato, non potendosi invadere l'ambito di sovranità di uno Stato estero».

<sup>128</sup> La prima è disciplinata nel nostro ordinamento dagli artt. 543 e ss. c.p.c., la seconda dagli artt. 602 e ss. c.p.c.

<sup>129</sup> CAMPEIS - DE PAULI, *Il processo civile e lo straniero*, cit., 247.



relazione molto labile con l'ordinamento, la possibilità di procedere all'espropriazione deve essere attentamente verificata.

Il procedimento è disciplinato, nel nostro sistema, dall'art. 72-bis d.p.r. 602/1973, il quale prevede la notificazione di un atto di pignoramento, con il quale si intima al terzo di effettuare il pagamento direttamente al soggetto incaricato della riscossione, fino a concorrenza dell'importo per cui si procede. In sostanza, si tratta di un ordine di pagamento rivolto un soggetto terzo rispetto al debitore del tributo.

Il pignoramento di crediti verso terzi, dunque, in linea di principio, non comporta l'esercizio di un potere coercitivo in senso stretto, e non è idoneo, quindi, almeno sotto questo profilo, a causare una lesione del principio di territorialità formale.

Se si adotta un concetto di coercizione più esteso, tuttavia, la conclusione può mutare. Il destinatario dell'ordine di pagamento, infatti, non è astrattamente individuato dalla legge (che si riferisce genericamente ai "debitori" del debitore del tributo), ma dal soggetto che procede alla riscossione, e la valutazione di legittimità dell'obbligo che ne consegue, quindi, non può essere riferita alla legge, ma deve essere effettuata con riferimento allo specifico soggetto che ne è inciso.

La dottrina tributaristica si è già interrogata sulla legittimità degli ordini amministrativi rivolti a soggetti estranei all'ordinamento dello Stato, con particolare riferimento alla fase istruttoria del procedimento di attuazione del prelievo fiscale. Le riflessioni emerse nell'ambito di tale dibattito possono fornire utili spunti, peraltro, anche ai fini che qui specificamente interessano.

In generale, anche se con diverse sfumature, la dottrina è concorde nel ritenere che non si possa ordinare a un soggetto del tutto estraneo all'ordinamento dello Stato, sotto minaccia di sanzione, di collaborare al controllo relativo alla posizione fiscale di soggetti terzi (ad esempio, mediante l'invio di questionari, inviti, richieste, etc.): si è ritenuto, infatti, che solo una adeguata connessione del terzo con l'ordinamento dello Stato renderebbe legittima l'attività di indagine fiscale<sup>130</sup>.

---

<sup>130</sup> FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, cit., 90, per il quale «anche l'esercizio di poteri meramente prescrittivi può integrare una fattispecie illecita secondo il diritto internazionale, là dove essi siano potenzialmente idonei a realizzare una compressione della sfera giuridica di soggetti del tutto estranei rispetto all'ordinamento al quale è riferibile la prescrizione, sia l'interesse per la cui tutela essa (prescrizione) è stabilita»; analogamente BAGGIO, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, cit., 642 e ss. e, in particolare, 646, laddove si osserva che «è ammissibile che lo Stato che legittimamente fissa un obbligo in capo ad uno straniero possa nel contempo imporgli di collaborare per accer-

Il problema diviene, quindi, l'individuazione in concreto della sussistenza di tale connessione.

Le opinioni, a questo proposito, divergono notevolmente fra loro: mentre per alcuni l'ordine istruttorio sarebbe legittimo per il solo fatto di essere rivolto a un soggetto che ha intrattenuto specifici rapporti con il contribuente<sup>131</sup>, altri si mostrano più rigorosi, e ritengono necessario che tale soggetto abbia una diretta relazione qualificata con l'ordinamento dello Stato<sup>132</sup>.

In quest'ottica, sono stati espressi forti dubbi sulla legittimità di richieste documentali rivolte non solo a banche italiane che operano all'estero mediante società controllate<sup>133</sup>, ma addirittura anche a semplici filiali estere di tali banche.

Le stesse criticità sembrano riproporsi anche con riferimento alle ipotesi qui in esame: qui, oltretutto, il grado di coazione indiretta potrebbe essere ancora più forte che in quelle degli ordini istruttori, poiché oggetto del comando non è una forma di collaborazione alle indagini fiscali (che pure può rivelarsi molto invasiva), ma l'effettuazione di un pagamento in denaro, che potrebbe anche non essere riconosciuto dal debitore del tributo quale valida forma di estinzione del proprio credito.

La problematica, peraltro, può forse essere risolta, ancora una volta, mediante il confronto con le soluzioni che la dottrina processualciviltistica ha raggiunto in relazione al processo esecutivo. In particolare, in questo ambito, e proprio con riferimento al pignoramento di crediti verso terzi, la dottrina ha espresso forti dubbi sulla sussistenza della giurisdizione italiana qualora il *debitor debitoris* sia residente all'estero<sup>134</sup>.

---

tare l'esatto ed effettivo adempimento di tale obbligo [...]. Meno pacifico è ritenere conforme al diritto internazionale un ordine indirizzato ad uno straniero non residente di collaborare con l'autorità tributaria nazionale in relazione alla posizione fiscale di un altro contribuente, chiedendogli di fornire informazioni o documenti esistenti all'estero, ancorché lo straniero stesso abbia intrattenuto rapporti con il contribuente medesimo».

<sup>131</sup> FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, cit., 94, con particolare riferimento alla fattispecie prevista dall'art. 31, comma 1, n. 8-bis), d.p.r. 600/1973, che attribuisce all'amministrazione finanziaria il potere di «*invitare ogni altro soggetto ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, atti o documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente e a fornire i chiarimenti relativi*».

<sup>132</sup> BAGGIO, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, cit., 646, che si esprime in relazione alla medesima fattispecie sopra citata.

<sup>133</sup> BAGGIO, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, cit., 650, nota n. 34

<sup>134</sup> *Contra* CAMPEIS - DE PAULI, *Il processo civile e lo straniero*, cit. 250, sull'assunto però che «nell'espropriazione mobiliare presso terzi è possibile localizzare spazialmente l'oggetto dell'espropriazione stessa, vale a dire il credito vantato dal debitore nei confronti del terzo». A prescindere dalla divisibilità di tale posizione, si noti che essa si fonda sull'idea che il credito sia localizzabile nel territorio dello Stato, e quindi la connessione con quest'ultimo è valutata in relazione ad esso, e non in relazione al soggetto, cioè il *debitor debitoris*.

In conclusione, si può affermare che la legittimità dell'ordine di pagamento, rivolto a soggetti terzi rispetto al debitore del tributo, dipende dal grado di connessione di tali soggetti con l'ordinamento dello Stato impositore. La sussistenza di tale connessione dovrebbe essere fondata, in particolare, su un rapporto qualificato del terzo rispetto all'ordinamento dello Stato, che nel caso del pignoramento di crediti verso terzi è probabilmente da individuarsi nella residenza del terzo in Italia, sulla scorta delle soluzioni raggiunte in ambito processualcivilistico. In sostanza, tale valutazione deve essere effettuata con criteri molto simili a quelli che si adottano per appurare il rispetto del principio di territorialità materiale da parte delle norme che stabiliscono gli obblighi di assolvimento dei tributi.

### **3.2.4 Le indagini patrimoniali**

Le medesime questioni sopra analizzate si pongono anche con riferimento ad altre tipologie di attività attinenti in senso lato alla riscossione dei tributi, come le indagini patrimoniali finalizzate a individuare i beni del contribuente aggredibili dal fisco.

Anche tali attività, se implicanti la presenza di funzionari dello Stato nel territorio dello Stato estero, sono senz'altro illecite<sup>135</sup>. Se invece esse si sostanziano in ordini istruttori, valgono anche in tal caso le considerazioni da ultimo svolte con riferimento agli ordini emessi nei confronti di soggetti estranei all'ordinamento dello Stato.

### **3.3 Conclusioni sul principio di territorialità formale**

A questo punto, è possibile cercare di trarre alcune conclusioni a proposito del concetto di territorialità formale e della sua idoneità a descrivere tuttora i limiti all'attività dello Stato impositore, almeno sotto il profilo delle attività amministrative e giudiziarie di riscossione dei tributi.

Per prima cosa, come si è visto in precedenza, deve essere esclusa l'idea che esista un limite alla validità ed efficacia delle norme tributarie in sé considerate. Ciò sia per le

---

<sup>135</sup> FRANSONI, *Appunti sull'esercizio di poteri di indagine tributaria all'estero*, cit., 1021; BAGGIO, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, cit., 633 e ss., il quale ravvisa la violazione del diritto internazionale non solo in occasione della penetrazione di agenti dello Stato straniero nel territorio nazionale, ma anche – in linea con lo sviluppo delle tecnologie – in caso di immissione di oggetti materiali nella sfera spaziale di altri Stati, o nell'ipotesi di accesso forzato a banche dati straniere non accessibili al pubblico.

norme sostanziali, sia per quelle che disciplinano la fase di attuazione del prelievo fiscale, la cui validità ed efficacia, come si è chiarito, è limitata solo in via indiretta, perché limitato è lo spazio nel quale i relativi atti di attuazione possono legittimamente esplicare i propri effetti.

Le stesse conclusioni possono essere estese anche agli atti amministrativi e giudiziari, salvo che essi consistano in attività “materiali” o “esecutive” da compiersi nel territorio dello Stato estero. In questo caso, infatti, tali atti si risolverebbero nell’esercizio di coercizione extraterritoriale intesa in senso stretto, e non sarebbero quindi né validi né efficaci, perché si porrebbero in contrasto con il principio di sovranità territoriale derivante dal diritto internazionale. Ciò costituisce un punto fermo, che non è in discussione in questa sede.

Si è visto, peraltro, che alcune attività degli Stati, consistenti nell’emanazione di ordini finalizzati alla riscossione dei tributi, e non quindi in mere attività materiali, sono ricondotti dalla dottrina all’idea di coercizione indiretta, al fine di giustificare la loro emergente illegittimità dal punto di vista del diritto internazionale: ciò almeno quando tali ordini siano indirizzati a soggetti estranei all’ordinamento dello Stato, nel senso sopra precisato.

Non sembra, tuttavia, che sia necessario ricorrere a un’estensione del concetto classico di coercizione per spiegare coerentemente tale fenomeno. Ciò potrebbe infatti generare confusione e far perdere di vista la sostanziale identità con il fenomeno già analizzato a proposito delle norme che impongono gli obblighi di assolvimento dei tributi.

Molto più semplice e lineare sembra infatti l’idea che, fatto salvo il caso degli atti di carattere materiale, di non vi è una diversità di fondo, dal punto di vista dell’ordinamento internazionale, tra le norme che disciplinano le fattispecie tributarie e gli atti amministrativi e giudiziari che sono finalizzati ad attuarle. Si tratta sempre di atti dello Stato - gli uni generali e astratti, gli altri individuali e concreti - che mantengono una importante differenza rispetto agli atti “materiali”, e cioè appunto il fatto di non implicare lo svolgimento di quest’ultimo genere di attività.

Più agevole - anziché tentare di ricondurre gli effetti degli atti amministrativi e giudiziari di riscossione dei tributi al concetto di “coercizione indiretta” - è dunque valutare anche tali atti alla luce del principio di territorialità materiale, come sopra definito,

cioè come necessità di una sufficiente connessione tra il soggetto destinatario di un obbligo e l'ordinamento dello Stato che lo impone.

È chiaro, naturalmente, che, mentre sugli atti normativi tale valutazione deve essere fatta in astratto, nei confronti degli atti amministrativi e giudiziari la valutazione deve essere rapportata al singolo soggetto, e presenta quindi profili del tutto diversi.

Si evita così di confondere i piani, e inoltre si prende consapevolezza - come già si affermava a proposito della territorialità materiale - che il ruolo del territorio è sempre più marginale nella delimitazione dei rispettivi ambiti di sovranità degli Stati. Il territorio rimane certamente il nocciolo duro della sovranità statale, e il divieto di svolgere all'estero attività di carattere coercitivo ne rappresenta la massima esplicazione. Accanto ad esso vanno profilandosi però limiti che riguardano il contenuto degli atti - non limitati nella propria efficacia in sé - che possono riguardare sia gli atti normativi, sia gli atti amministrativi e giudiziari.

È probabile che, da questo punto di vista, il concetto di territorialità formale sia recessivo, riducendosi ad esplicitare l'idea del divieto di attività di carattere coercitivo nel territorio dello Stato estero; e che tutte le altre valutazioni di conformità al diritto internazionale debbano essere effettuate con riferimento alle relazioni del soggetto destinatario dell'ordine - contenuto in un atto normativo, amministrativo o giudiziario - con l'ordinamento dello Stato impositore nel suo complesso.

#### **4. L'assenza di limiti all'assolvimento spontaneo dei tributi al di fuori del territorio dello Stato**

È doveroso osservare, infine, per completezza, che non sembra esservi alcun problema di diritto internazionale in relazione al pagamento spontaneo del tributo effettuato dall'estero. Ciò per le ragioni che seguono.

In primo luogo, si è visto che gli obblighi di assolvimento dei tributi - siano essi fondati direttamente su norme o su atti individuali non implicati l'esercizio di coercizione in senso stretto - non perdono, se legittimi sotto il profilo materiale, la propria va-

lità ed efficacia all'estero. Nella prospettiva dello Stato impositore, dunque, il pagamento può senz'altro essere validamente effettuato anche dall'estero<sup>136</sup>.

La spontaneità del pagamento esclude inoltre qualsiasi forma di coercizione vietata dall'ordinamento internazionale (diverso sarebbe ovviamente il pagamento spontaneo nelle mani dell'ufficiale della riscossione presente nel territorio dello Stato estero: ma qui si avrebbe, naturalmente, lo svolgimento di un'attività materiale vietato dal diritto internazionale).

Il pagamento spontaneo dall'estero, infine, non pone problemi di territorialità per l'assorbente ragione che l'attività dei privati non è suscettibile in alcun modo, di per sé, di assumere rilievo giuridico nella prospettiva dell'ordinamento internazionale, il quale ha ad oggetto unicamente le condotte e le relazioni degli Stati fra loro.

## **5. L'esigenza di una collaborazione tra gli Stati in materia di riscossione dei tributi**

L'analisi fin qui svolta consente di trarre alcune conclusioni di carattere generale, che sono utili in preparazione dell'esame delle forme di collaborazione degli Stati in materia di riscossione dei tributi.

Per prima cosa, sembra che il principio di territorialità materiale possa essere esteso a parametro di valutazione della legittimità non solo del contenuto delle norme che impongono gli obblighi di assolvimento dei tributi, ma anche degli atti amministrativi e giudiziari che contengono ordini di pagamento diretti a soggetti estranei all'ordinamento dello Stato. Ciò naturalmente con le specificità evidenziate nei paragrafi precedenti.

La valutazione del rispetto di tale principio, almeno in un sistema tributario come il nostro, fondato su una struttura del tributo quale obbligazione di carattere pecuniario, dovrà essere effettuata essenzialmente sulla base della connessione tra il soggetto, destinatario dell'obbligo normativo o dell'ordine amministrativo o giudiziario di pagamento del tributo, e l'ordinamento dello Stato impositore.

---

<sup>136</sup> Il nostro legislatore, del resto, ha disciplinato espressamente il versamento diretto mediante delega bancaria effettuato da sportelli bancari situati all'estero (cfr. art. 2 D.M. 17 maggio 2001, n. 281).

Il problema si manifesta concretamente, nell'ambito che qui interessa, laddove le norme attribuiscono l'obbligo di assolvimento del tributo a soggetti diversi da quelli che rivestono la qualifica di soggetto passivo, e nell'ipotesi assimilabile dell'imposizione di obblighi di sostituzione d'imposta. Esso si manifesta poi nell'emanazione di ordini di pagamento a soggetti diversi da quelli che sono destinatari dell'obbligo di pagamento in base alla norma, cioè principalmente nel caso di espropriazione di crediti verso terzi.

D'altra parte, il principio di territorialità formale – depurato di accezioni ormai superate quali l'esaurirsi della validità e dell'efficacia delle norme tributarie all'interno del territorio dello Stato, e ricondotto al suo significato essenziale di divieto di atti coercitivi extraterritoriali – svolge la funzione di parametro di valutazione per tutte quelle attività che si sostanziano in atti materiali da eseguirsi in un territorio determinato, e che attengono principalmente all'individuazione e all'apprensione dei beni sui quali deve essere soddisfatta la pretesa tributaria<sup>137</sup>.

Le attività che, nel settore che qui interessa, sono idonee a ledere il principio della territorialità formale sono anzitutto l'esecuzione esattoriale e l'applicazione di misure cautelari o altri vincoli finalizzati alla c.d. "induzione all'adempimento spontaneo", le quali implicano lo svolgimento di un'attività materiale ad opera di un agente dello Stato, ma anche altre attività di un certo rilievo nella riscossione dei tributi, come la notifica di atti amministrativi e giudiziari e lo svolgimento di attività di indagine patrimoniale finalizzate a individuare i beni aggredibili dal fisco al fine di soddisfare la pretesa erariale.

Non stupisce dunque che sia proprio sugli aspetti fin qui esaminati che si sviluppa ed è essenziale la collaborazione tra gli Stati in materia di riscossione dei tributi, che sarà esaminata nel prossimo capitolo del presente lavoro.

---

<sup>137</sup> Lo stesso potrebbe dirsi con riferimento all'esecuzione di misure coercitive nei confronti degli individui (come il fermo, l'arresto, etc.) che però non sono atti del diritto tributario, e quindi neppure della riscossione dei tributi, ma attengono al limite ai profili penalistici, che qui non rilevano (pur potendo chiaramente il diritto penale tutelare anche il corretto assolvimento dei tributi).





### CAPITOLO III

#### LA COLLABORAZIONE TRA GLI STATI MEMBRI DELL'UNIONE EUROPEA NELLA RISCOSSIONE DEI TRIBUTI: PROFILI GENERALI

SOMMARIO: 1. La collaborazione nella riscossione dei tributi come espansione della sovranità statale e il problema della tutela dei singoli - 2. La collaborazione nella riscossione dei tributi: origini storiche, fondamento giuridico la nozione - 2.1. La collaborazione internazionale - 2.2. La collaborazione nell'Unione europea - 3. La collaborazione tra gli Stati membri nell'imposizione di obblighi di assolvimento dei tributi a soggetti estranei all'ordinamento dello Stato - 4. La collaborazione tra gli Stati membri nell'attuazione autoritativa degli obblighi di assolvimento dei tributi (c.d. "assistenza nella riscossione dei tributi") - 4.1. La natura giuridica dell'assistenza - 4.2. Le diverse forme di assistenza - 4.2.1. L'assistenza "obbligatoria" e "spontanea" - 4.2.2. L'assistenza "reciproca" (o "mutua") e "unilaterale" - 4.2.3. L'assistenza "attiva" e "passiva" - 4.2.4. L'assistenza in forma "propria" e "impropria" - 5. Il problema della tutela dei soggetti privati.

#### 1. La collaborazione come espansione della sovranità statale e il problema della tutela dei singoli

Il superamento dei limiti territoriali alla potestà di riscossione dei tributi richiede necessariamente una certa collaborazione degli Stati tra loro<sup>138</sup>.

A questo proposito, si è già osservato che in passato gli Stati mostravano forti resistenze a collaborare tra loro nella materia fiscale e specialmente nelle attività di riscossione dei tributi. La potestà di riscossione costituisce infatti il "nocciolo duro" della sovranità statale e, di conseguenza, ogni forma di collaborazione in questo settore è stata a lungo considerata come una indesiderabile "cessione" di sovranità.

L'approccio è oggi però radicalmente mutato, perché la collaborazione (almeno se reciproca) viene vista piuttosto come uno strumento per "espandere" la sovranità statale oltre i ristretti confini nazionali, e assicurare così la riscossione dei tributi anche all'estero. È per questo che adesso vi sono numerosi strumenti di diritto internazio-

---

<sup>138</sup> UCKMAR, V., *La tassazione degli stranieri in Italia*, Padova, 1955, 87.

nale e diritto dell'Unione europea che prevedono la collaborazione tra gli Stati nel settore in esame.

La possibilità di collaborare rappresenta dunque un incisivo strumento di potere nelle mani degli Stati, che sono adesso in grado di tutelare in modo ben più efficace che in passato i rispettivi interessi fiscali. La presente ricerca si propone anzitutto di esaminare questo potere, indagandone il fondamento e le modalità d'esercizio.

Allo stesso tempo però, essa si propone di verificare quali siano i limiti di tale potere, e in particolare quali siano i limiti che derivano dall'esigenza - discendente in primo luogo dai principi dell'ordinamento europeo - di assicurare una tutela effettiva ai singoli che ne sono incisi.

Nel presente capitolo si darà un inquadramento generale della collaborazione tra gli Stati nella riscossione dei tributi (paragrafi da 2 a 4.2.4) e si anticiperanno i principali problemi che tale collaborazione pone proprio sul piano delle tutele dei soggetti privati (paragrafo 5).

L'esame dettagliato dei poteri a disposizione degli Stati e delle tutele di cui possono avvalersi i soggetti privati, e quindi la ricerca di un punto di equilibrio tra i due aspetti, verranno invece condotti nei capitoli successivi alla luce del dato normativo di riferimento (capitolo IV) e dei principi che riguardano la tutela dei soggetti privati incisi dall'esercizio di un potere pubblico (capitolo V).

## **2. La collaborazione nella riscossione dei tributi: origini storiche, fondamento giuridico e nozione**

Nel seguito si indagano le origini storiche, il fondamento giuridico e la nozione della collaborazione nella riscossione.

La presente trattazione attiene in particolare alla collaborazione nella riscossione dei tributi tra gli Stati membri dell'Unione europea, ma tale fenomeno è strettamente connesso alla collaborazione che si verifica in ambito internazionale, che anzi ne costituisce il precedente storico e può rilevare anche nei rapporti tra gli stessi Stati membri, e deve pertanto essere adeguatamente approfondito anche in questa sede.

## 2.1 La collaborazione internazionale

L'assenza di collaborazione nella riscossione dei tributi è stata giustificata nel corso del tempo attraverso svariati argomenti, rivelatisi però in seguito giuridicamente infondati o comunque non più attuali.

Si era così sostenuto, ad esempio, che la collaborazione nella riscossione dei tributi comportasse una violazione del principio di “sovranità territoriale” degli Stati; che le norme tributarie, costituendo espressione della potestà d'impero degli Stati, sarebbero dotate di un intrinseco carattere di specialità, che non ne consentirebbe né il riconoscimento, né tantomeno l'attuazione al di fuori del territorio statale<sup>139</sup>; e ancora, nei Paesi di *common law* la non collaborazione veniva fondata sulla c.d. “*revenue rule*”, una risalente regola di origine giurisprudenziale secondo la quale «*no one state ever takes notice of the revenue laws of another*»<sup>140</sup>.

La quasi totale assenza di collaborazione tra gli Stati nella riscossione dei tributi - con l'eccezione di qualche sporadico accordo internazionale bilaterale che stabiliva obblighi reciproci di assistenza in tale settore - aveva addirittura spinto una parte della dottrina a teorizzare l'esistenza di un principio di diritto internazionale generale secondo cui gli Stati non dovrebbero collaborare tra loro nella riscossione dei tributi (c.d. “principio di non collaborazione”)<sup>141</sup>.

Il rapido sviluppo dei rapporti economici internazionali e il conseguente mutamento dei sistemi tributari nazionali, però, manifestatisi progressivamente già a partire dagli inizi del XX secolo, hanno comportato anche un radicale mutamento di prospettiva sul tema della collaborazione nella riscossione dei tributi, e più in generale nella materia fiscale.

---

<sup>139</sup> L'argomento qui in esame è stato compiutamente formulato da BISCOTTINI, G., *L'efficacia degli atti stranieri di imposizione*, cfr. da pag. 131 a 134; ma esso costituisce il fondamento ultimo anche di molte altre tesi elaborate in dottrina per spiegare l'assenza di collaborazione nella riscossione dei tributi, tutte riconducibili, in ultima analisi, proprio alla circostanza che le norme tributarie sono espressione della sovranità statale: si pensi alla tesi secondo cui la collaborazione non sarebbe possibile perché le norme tributarie avrebbero carattere “territoriale” ed “esclusivo”; che le norme tributarie sarebbero assimilabili a quelle penali; che avrebbero carattere politico; o infine che sarebbero contrarie all'ordine pubblico.

<sup>140</sup> La “*revenue rule*” fu enunciata per la prima volta nel 1775 dal giudice inglese Lord Mansfield nel caso *Holman v. Johnson*. Da allora essa si è tramandata nei secoli, influenzando profondamente anche l'approccio dei Paesi di *civil law*.

<sup>141</sup> QUADRI, R., *Considérations sur l'entraide fiscale internationale, spécialement en matière de Commissions Rogatoires*, in *Revue Égyptienne de Droit International*, 1951, 15.

La trasformazione dei sistemi tributari nazionali - nei quali le imposte di carattere reale sono state progressivamente abbandonate e sostituite da imposte personali applicabili sul reddito ovunque prodotto - se da un lato ha dato luogo ai fenomeni di doppia imposizione, che la comunità internazionale ha cercato di arginare in via pattizia, dall'altro ha favorito l'emersione su larga scala del fenomeno dell'evasione fiscale internazionale (aggravato dall'esistenza dei c.d. "paradisi fiscali") e la conseguente esigenza di contrastarlo con strumenti efficaci<sup>142</sup>.

Il fenomeno è stato poi favorito anche dall'accresciuta mobilità dei contribuenti e dalla dematerializzazione della ricchezza.

La pratica dell'evasione fiscale internazionale ha inciso negativamente sul gettito fiscale degli Stati, determinando un atteggiamento di maggiore apertura alla collaborazione in materia tributaria. La necessità di fornire una risposta adeguata a tale fenomeno è stata poi avvertita sempre più profondamente, specialmente dopo gli attentati dell'11 settembre 2001, che hanno evidenziato l'esistenza di una stretta connessione tra evasione fiscale, riciclaggio e finanziamento del terrorismo internazionale, e dopo la crisi economica del 2008, che ha accentuato il timore degli Stati di vedere compromesse le proprie finanze pubbliche.

Le mutate esigenze della comunità internazionale si sono dunque progressivamente tradotte in un cambio di paradigma anche dal punto di vista giuridico, che si è manifestato in tutto il settore fiscale, ivi compresa la riscossione dei tributi.

L'esistenza di un divieto di collaborazione in materia di riscossione dei tributi fondato sul diritto internazionale generale (c.d. "principio di non collaborazione") è stata così presto superata dalla dottrina, oltre che radicalmente smentita dalla stipula di numerosi trattati internazionali aventi ad oggetto proprio la collaborazione nella riscossione dei tributi.

---

<sup>142</sup> GRIZIOTTI, *L'imposizione fiscale des étrangers*, in *Recueil des cours de La Haye*, 1926, Tome 13, 115; SELIGMAN, *La double imposition et la coopération fiscale internationale*, in *Recueil des cours de La Haye*, 1927, Tome 20, 583; EINAUDI, *La coopération internationale en matière fiscale*, cit., 16; PIATIER, *L'évasion fiscal et l'assistance administrative entre États*, Paris, 1938, 219; BÜHLER, *Les accords internationaux concernant la double imposition et l'évasion fiscale*, in *Recueil des cours de La Haye*, 1936, Tome 55, 433; STEVE, *Sulla tutela internazionale della pretesa tributaria*, cit., 260 e ss.; CHRÉTIEN, *Contribution à l'étude du droit international fiscal actuel: le rôle des organisations internationales dans le règlement des questions d'impôts entre les divers états*, in *Recueil des cours de La Haye*, 1954, Tome 86, 1.

Una parte della dottrina ha anche ottimisticamente (e utopisticamente) prospettato l'esistenza di un principio opposto, cioè di un principio di diritto internazionale generale che obbligherebbe gli Stati a collaborare tra loro nella riscossione dei tributi<sup>143</sup>.

La dottrina maggioritaria ha però correttamente evidenziato che una simile tesi, benché indubbiamente affascinante, non riflette l'attuale assetto del diritto internazionale, nel quale la collaborazione tra gli Stati nella riscossione dei tributi non è certamente vietata, ma nel quale non può essere neppure rinvenuto un generale obbligo di collaborazione in tale settore<sup>144</sup>.

La collaborazione nella riscossione dei tributi è quindi senza dubbio possibile, ma necessita ancora oggi di un preciso fondamento normativo.

Lo strumento classico con cui si realizza la collaborazione tra gli Stati nella riscossione dei tributi è l'accordo internazionale (bilaterale o multilaterale), che pone a carico degli Stati contraenti l'obbligo di fornirsi reciprocamente tale collaborazione, il cui inadempimento genera una responsabilità rilevante sotto il profilo del diritto internazionale<sup>145</sup>.

La collaborazione può però essere anche "spontanea", se uno Stato, in base a proprie particolari considerazioni, decide di collaborare nella riscossione dei tributi di un altro Stato sulla base del proprio diritto interno, indipendentemente da obblighi derivanti dall'ordinamento internazionale o da altro ordinamento sovranazionale (come ad esempio il diritto dell'Unione europea, sul quale ci si soffermerà in seguito). Le ragioni per cui uno Stato dovrebbe attribuire una precisa rilevanza all'interesse fiscale estero fornendo collaborazione su base "spontanea" possono essere molteplici. Si noti comunque che il carattere della "spontaneità" non esclude necessariamente quello

---

<sup>143</sup> UCKMAR, V., *La tassazione degli stranieri in Italia*, cit., 93, secondo cui il fondamento della collaborazione poteva rinvenirsi nella circostanza per cui «È principio di diritto internazionale che "nessuno Stato civile deve incoraggiare le violazioni delle leggi di un altro Stato"»; allo stesso modo MICHELI, *Problemi attuali di diritto tributario nei rapporti internazionali*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1965, I, 220, riteneva che la collaborazione fosse imprescindibile proprio «in virtù di un principio (che, a mio avviso, ha molta importanza in questo ramo del diritto), per cui nella comunità degli Stati il riconoscimento della sovranità costituisce il presupposto stesso della sovranità».

<sup>144</sup> Sul punto si veda GIRELLI, G., *L'ammissione al passivo dei crediti tributari vantati da un'autorità estera*, in *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, a cura di F. Paparella, Milano, 2013, 571.

<sup>145</sup> GRAU RUIZ, M. A., *Mutual Assistance for the Collection of Tax Claims*, in *Intertax*, 2000, Volume 28, Issue 6-7, 247, la quale evidenzia, peraltro, che la violazione degli obblighi di collaborazione basati sui trattati è difficilmente sanzionabile, come sempre accade nell'ambito del diritto internazionale.

della reciprocità, motivo per cui l'assistenza su base "spontanea" potrebbe risultare in concreto applicabile solo a condizione di reciprocità.

Lo sviluppo della collaborazione basata su accordi internazionali ha dato luogo anche alle prime sistemazioni dottrinali della materia, che risalgono al secondo dopoguerra e costituiscono ancora oggi un punto di riferimento imprescindibile per gli studiosi (si consideri anzi che le categorie elaborate da tale dottrina non sono state ancora oggi oggetto di un'estesa opera di aggiornamento).

La collaborazione tra gli Stati in materia di riscossione dei tributi è riconducibile, secondo tale impostazione dottrinale, alla «collaborazione o cooperazione internazionale in materia tributaria», che ha luogo ogniqualvolta gli Stati operino «in base a norme di diritto internazionale, congiuntamente o distintamente, attraverso l'esplicazione di funzioni legislative, amministrative o giurisdizionali, cospirante in modo positivo a finalità comuni nella materia tributaria, o comunque ispirandosi a concetti di solidarietà collettiva e non già a interessi egoistici, immediati, senza neppure escluderli del tutto, specie quando si tratti di rapporti bilaterali»<sup>146</sup>.

Le parole "collaborazione" e "cooperazione" valgono come sinonimi (e come tali saranno utilizzate nel seguito), anche se alcuni ritengono che la cooperazione rappresenterebbe una fase più avanzata nel percorso di integrazione fra gli Stati<sup>147</sup>.

La collaborazione o cooperazione internazionale in materia fiscale può a sua volta essere ricondotta al più ampio insieme delle «manifestazioni extraterritoriali della potestà tributaria»<sup>148</sup>. E ciò conferma lo stretto legame della collaborazione in materia fi-

---

<sup>146</sup> UDINA, *Il diritto internazionale tributario*, in *Trattato di diritto internazionale*, a cura di P. Fedozzi – S. Romano, Padova, 1949, Vol. X, 405, secondo cui la collaborazione o cooperazione internazionale in materia tributaria comprende le seguenti attività: «esercizio di potestà tributaria in comune tra più Stati», «assistenza internazionale tributaria» e «coordinamento delle potestà tributarie statuali». La collaborazione in materia tributaria è stata inoltre autorevolmente definita da STEVE, S., *Sulla tutela internazionale della pretesa tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1940, I, 260, secondo il quale: «tra i momenti costitutivi della pretesa tributaria, dopo la mera posizione della norma astratta si incontra il momento dell'accertamento, che concretizza la pretesa, e il momento della realizzazione della pretesa concretata: la tutela della pretesa tributaria in questi due momenti costituisce complessivamente la cooperazione internazionale contro l'evasione fiscale».

<sup>147</sup> GRAU RUIZ, A., *Mutual Assistance for the Collection of Tax Claims*, cit., 243.

<sup>148</sup> UDINA, *Il diritto internazionale tributario*, cit., 345 e ss., che con tale ampia espressione si riferisce alle ipotesi in cui la potestà impositiva degli Stati si manifesta legittimamente al di fuori del proprio ambito di riferimento (cioè al di fuori dei limiti territoriali che sono stati esaminati nel precedente capitolo). Le «manifestazioni extraterritoriali della potestà tributaria» comprenderebbero, secondo l'autore, i seguenti casi: l'esercizio di potestà tributaria in sostituzione o in affiancamento dello Stato locale; l'esercizio di potestà tributaria in spazi non appartenenti ad alcun altro Stato; e infine le più importanti ipotesi di collaborazione internazionale in materia tributaria.

scaie (nella specie, della collaborazione nella riscossione dei tributi) con l'esigenza di superare le limitazioni territoriali della potestà tributaria descritte nel capitolo precedente (nella specie, attinenti alla potestà di riscossione dei tributi).

La definizione esaminata costituisce ancora oggi un punto di partenza obbligato per l'approfondimento della materia qui in esame e, in linea con quanto si diceva all'inizio, consente di includere nel concetto di collaborazione sia le attività normative, sia le attività amministrative e giudiziarie, costituendo sotto questo profilo una categoria ancora sufficientemente ampia ed elastica per descrivere le svariate forme in cui la collaborazione nella riscossione si manifesta concretamente, e sulle quali ci si soffermerà dettagliatamente in seguito.

La definizione presuppone inoltre che la collaborazione trovi fondamento in un accordo internazionale e che vi sia una comunanza di interessi tra gli Stati coinvolti (che si esprime nella reciprocità o mutualità): se spesso questi due caratteri sono effettivamente alla base dei fenomeni di collaborazione interstatale in materia tributaria, essi non sembrano però costituire un elemento essenziale e imprescindibile di tale collaborazione, come accade laddove un ordinamento decida di attribuire rilevanza all'interesse fiscale di un altro Stato su base "spontanea" ed anche in assenza della condizione di reciprocità.

La presente analisi può quindi prendere le mosse dalla definizione tradizionale di collaborazione internazionale in materia tributaria, con l'avvertenza però che l'indagine includerà anche le forme di collaborazione "spontanea", e anche quelle che non sono basate sulla reciprocità<sup>149</sup>.

## **2.2 La collaborazione nell'Unione europea**

La collaborazione nella riscossione dei tributi ha poi assunto caratteri molto particolari all'interno dell'Unione europea. La collaborazione tra gli Stati membri in tale settore - che costituisce l'oggetto diretto della presente trattazione - è infatti fondata an-

---

<sup>149</sup> UDINA, *Il diritto internazionale tributario*, cit., 405, distingue la «collaborazione o cooperazione internazionale in materia tributaria» dalla «generica collaborazione, in senso ampio, cui gli Stati stessi sono costretti in tutti i casi in cui uno di essi non può perseguire da solo determinati interessi, sia pure egoistici (dei singoli suoi sudditi o dell'intera collettività statale, importa poco) senza il concorso d'un altro o di più altri - aventi o meno corrispondenti interessi da far tutelare reciprocamente -, attraverso la posizione delle norme internazionali necessarie al fine che il singolo Stato si proponesse».

zitutto sul diritto europeo, e solo in via residuale, come si vedrà, può essere fornita anche sulla base di accordi internazionali bilaterali o multilaterali.

All'interno dell'Unione europea, la collaborazione in esame (e più in generale la collaborazione in materia fiscale) è arrivata a uno stadio ben più avanzato rispetto a quello raggiunto in ambito internazionale, per le ragioni che saranno esaminate nel seguito.

Il processo di integrazione europea ha anzitutto comportato l'instaurazione di un "mercato comune", oggi denominato "mercato interno", che consiste in «*uno spazio senza frontiere interne, nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali*» (art. 26 del TFUE).

Il mercato interno ha favorito la mobilità dei contribuenti e della ricchezza all'interno del territorio dell'Unione, ma allo stesso tempo ha reso anche più agevole l'evasione fiscale transfrontaliera: si è così avvertita l'esigenza di una più intensa collaborazione tra gli Stati membri per l'eliminazione di tale fenomeno. A questo proposito, si può evidenziare che all'aumento delle libertà garantite all'interno dell'Unione non ha fatto immediatamente seguito un corrispondente aumento dei poteri degli Stati finalizzati al contrasto dell'evasione fiscale.

La collaborazione in materia fiscale - e in particolare nella riscossione dei tributi - è poi necessaria per assicurare il buon funzionamento del mercato interno<sup>150</sup>.

La collaborazione è posta anzitutto a tutela della neutralità, che potrebbe essere compromessa se gli operatori economici riuscissero a sottrarsi all'adempimento dei tributi imposti da uno Stato membro.

Essa consente inoltre di eliminare le misure discriminatorie che gli Stati membri adottano allo scopo di prevenire frodi e perdite di bilancio. La Corte di giustizia ha infatti chiarito che le misure di tal genere - come ad esempio l'imposizione di ritenute alla fonte sui redditi corrisposti ai non residenti, la tassazione delle plusvalenze latenti in caso di trasferimento all'estero della sede sociale o l'obbligo di nomina di un rappre-

---

<sup>150</sup> La direttiva 2010/24/UE del Consiglio del 16 marzo 2010 (*sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte e altre misure*) chiarisce esplicitamente, al considerando n. 1, che «L'assistenza reciproca tra gli Stati membri ai fini del recupero dei rispettivi crediti e di quelli dell'Unione derivanti da determinate imposte e altre misure contribuisce al funzionamento del mercato interno. Oltre a garantire la neutralità fiscale, ha permesso agli Stati membri di eliminare misure di protezione discriminatorie adottate in relazione alle operazioni transfrontaliere per prevenire frodi e perdite di bilancio». La necessità di garantire la neutralità del mercato interno è evidenziata anche al considerando n. 4.



sentante fiscale ai fini IVA per i non residenti - se giustificate da preminenti esigenze di tutela dell'interesse fiscale, non sono necessariamente in contrasto con il principio di non discriminazione stabilito dall'art. 18 del TFUE, ma che esse dovrebbero comunque essere rimosse laddove l'interesse fiscale possa essere adeguatamente tutelato attraverso gli strumenti di collaborazione tra gli Stati membri.

La collaborazione nella riscossione dei tributi è infine giustificata dalla necessità di garantire la materiale apprensione delle risorse proprie dell'Unione europea (che sono accertate e riscosse direttamente dagli Stati membri e che non a caso sono state oggetto proprio delle prime direttive sull'assistenza reciproca nella riscossione)<sup>151</sup> e più in generale dalla necessità di tutelare gli interessi finanziari degli Stati membri<sup>152</sup>.

Le numerose circostanze sopra individuate hanno quindi reso palese l'esigenza di espandere la sovranità tributaria dei singoli Stati membri oltre i ristretti confini nazionali, muovendo verso la creazione di uno spazio fortemente integrato all'interno dell'Unione europea non solo per ciò che concerne ampi settori dell'imposizione indiretta e più in generale del diritto tributario sostanziale, ma anche per quanto riguarda l'accertamento e la riscossione dei tributi.

Le esigenze sopra descritte non si sono comunque tradotte, neppure all'interno dell'Unione europea, in un generale obbligo di collaborazione tra gli Stati membri nella riscossione dei tributi fondato sul diritto primario.

L'Unione europea è infatti dovuta intervenire, nel rispetto dei principi di sussidiarietà e proporzionalità di cui all'art. 5 del trattato sull'Unione europea (TUE)<sup>153</sup>, a definire esattamente i contorni dell'obbligo di collaborazione nella riscossione dei tributi attraverso l'adozione di specifici strumenti di diritto secondario: in particolare, ciò è avvenuto mediante l'emanazione di apposite direttive.

L'intervento dell'Unione europea nel settore della collaborazione nella riscossione dei tributi trova la sua base giuridica anzitutto nell'art. 4, par. 3 del TUE, che stabilisce il

---

<sup>151</sup> La prima disciplina comunitaria sull'assistenza reciproca, contenuta nella direttiva 76/308/CEE del 15 marzo 1976, si riferiva inizialmente solo ad alcune entrate degli Stati membri che costituivano risorse proprie delle Comunità europee.

<sup>152</sup> La direttiva 2010/24/UE menziona esplicitamente, al considerando n. 4, l'obiettivo di «*garantire meglio gli interessi finanziari degli Stati membri*».

<sup>153</sup> DI PIETRO, A., *La collaborazione comunitaria nell'accertamento e nella riscossione: la tutela del contribuente*, in *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, a cura di C. Glendi - V. Uckmar, Padova, 2011, 642.

principio di leale collaborazione<sup>154</sup>. Il fondamento di tale intervento, inoltre, potrebbe essere ravvisato, più specificamente, nell'art. 33 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE), per quanto riguarda la materia doganale, e negli artt. 113 e 115 del TFUE, rispettivamente in tema di armonizzazione e ravvicinamento delle legislazioni, per quanto riguarda più in generale la materia fiscale<sup>155</sup>.

La base giuridica dell'attuale disciplina europea sull'assistenza reciproca nel recupero dei crediti, attuato in chiave di sussidiarietà e proporzionalità<sup>156</sup>, è infatti esplicitamente fondata proprio sulle due norme del TFUE da ultimo citate<sup>157</sup>.

Ciò premesso, si può osservare che la nozione di «collaborazione o cooperazione internazionale in materia tributaria», se adeguatamente rielaborata, è idonea a descrivere anche il fenomeno della collaborazione in materia fiscale nell'Unione europea.

La definizione classica di tale concetto esclude - è vero - le forme di collaborazione che non sono basate sul diritto internazionale e si fondano invece su norme di altri ordinamenti sovranazionali<sup>158</sup>, ma il fenomeno da essa descritto - cioè «l'esplicazione di funzioni legislative, amministrative o giurisdizionali, cospirante in modo positivo a finalità comuni nella materia tributaria, o comunque ispirandosi a concetti di solidarietà collettiva e non già a interessi egoistici, immediati, senza neppure escluderli del tutto» - è proprio quello che si verifica tra gli Stati membri dell'Unione europea.

Si tenga presente, oltretutto, che molti Stati membri hanno in vigore tra loro trattati bilaterali, o comunque aderiscono a trattati multilaterali che li vincolano a collaborare tra loro in materia fiscale. Tali strumenti internazionali, come si vedrà, hanno un certo rilievo anche in base alla stessa disciplina della collaborazione rinvenibile nel diritto

---

<sup>154</sup> BORJA, P., *Diritto tributario europeo*, Milano, 2017, 436.

<sup>155</sup> SACCHETTO, C., *Armonizzazione e coordinamento fiscale nella Unione europea*, in *Enc. Giur.*, 2010, 1; ID, *L'armonizzazione fiscale nella Comunità europea*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1989, I, 281; MELIS, G., *Coordinamento fiscale nell'Unione europea*, in *Enc. Dir.*, 2008, 394; ADONNINO, P., *Armonizzazione fiscale nell'Unione europea*, in *Enc. Dir.*, agg. III, 1999; RUSSO, P. - CORDEIRO GUERRA, R., *L'armonizzazione fiscale nella Comunità europea*, in *Rass. Trib.*, 1990, 629.

<sup>156</sup> La direttiva 2010/24/UE ricorda espressamente, al considerando n. 20, che «Poiché gli obiettivi della presente direttiva, ossia l'istituzione di un sistema uniforme di assistenza al recupero nell'ambito del mercato interno, non possono essere realizzati in misura sufficiente dagli Stati membri e possono dunque, a motivo della uniformità, dell'efficacia e dell'efficienza richieste, essere realizzato meglio a livello dell'Unione, l'Unione può intervenire in base al principio di sussidiarietà sancito dall'articolo 5 del trattato. La presente direttiva si limita a quanto è necessario per conseguire tali obiettivi in ottemperanza al principio di proporzionalità enunciato nello stesso articolo».

<sup>157</sup> La direttiva 2010/24/UE richiama proprio gli artt. 113 e 115 del TFUE. La correttezza della base giuridica di tale disciplina era stata contestata dalla Commissione europea, ma poi ritenuta corretta Corte di giustizia, che si era espressa sul tema con la sentenza 29 aprile 2004, causa C-338/01.

<sup>158</sup> UDINA, M., *Il diritto internazionale tributario*, cit., 407.

dell'Unione europea, di cui costituiscono un completamento. E ciò dimostra che il fenomeno qui in esame - pur trovando fondamento in norme appartenenti a ordinamenti diversi - è in realtà sostanzialmente il medesimo.

La collaborazione nella riscossione dei tributi, come si diceva all'inizio del presente paragrafo, è finalizzata a superare i limiti territoriali della potestà di riscossione, che si esplicano sia sull'attività normativa di individuazione dei soggetti obbligati all'assolvimento dei tributi, sia sulle attività amministrative e giudiziarie finalizzate all'attuazione di tali obblighi. Di conseguenza, tale collaborazione può verificarsi sia nel compimento di attività puramente normative, sia nel compimento di attività che rilevano (anche e soprattutto) sul piano dell'attuazione delle norme, cioè attività di natura amministrativa o giurisdizionale.

Nel seguito, si analizzerà anzitutto la prima forma di collaborazione, che è molto rilevante dal punto di vista teorico, ma non è ad oggi particolarmente sviluppata (non solo a livello internazionale, ma neppure nei rapporti tra gli Stati membri dell'Unione europea); successivamente si esaminerà invece la collaborazione nell'attuazione degli obblighi di assolvimento dei tributi, che è senz'altro quella più diffusa e dunque anche la più importante ai fini della presente trattazione.

### **3. La collaborazione tra gli Stati membri nell'imposizione di obblighi di assolvimento dei tributi a soggetti estranei all'ordinamento dello Stato**

La dottrina è solita restringere il concetto di collaborazione in materia tributaria alla collaborazione tra gli Stati nell'attuazione dei tributi.

Lo si può notare esaminando i più recenti contributi dedicati alla cooperazione nella materia fiscale, dove i concetti di "collaborazione internazionale" o "cooperazione fiscale internazionale", che sembrerebbero indicare un fenomeno molto ampio e comprendente quindi anche l'attività normativa degli Stati, sono solitamente intesi come nozioni del tutto equivalenti a quelle di "cooperazione tra amministrazioni fiscali", "cooperazione amministrativa in materia tributaria", etc., che sono invece più ristrette e rimandano al solo aspetto della collaborazione nell'attuazione delle norme tributarie di uno Stato straniero.

L'impostazione dottrinale sopra descritta è sicuramente comprensibile, se solo si considera che le forme di collaborazione concretamente attuate tra gli Stati attengono quasi sempre al solo profilo attuativo. L'adozione di un concetto più esteso di collaborazione sembra però essere preferibile, non solo perché ciò è in linea con le prime e più autorevoli sistemazioni dottrinali della materia<sup>159</sup>, ma anche perché consente un esame unitario di attività degli Stati che rispondono alla medesima esigenza - il superamento dei limiti territoriali della potestà di riscossione - e sono accomunate dunque da caratteristiche unitarie.

Per queste ragioni, sembra dunque corretto affermare che la collaborazione tra gli Stati nella materia fiscale possa essere così intensa da riguardare addirittura il momento puramente normativo della potestà tributaria.

Nel settore della riscossione, ciò implica una collaborazione tra gli Stati nella fase di creazione delle norme che impongono obblighi di assolvimento dei tributi a carico di soggetti estranei all'ordinamento dello Stato impositore.

La riscossione dei tributi, infatti, come si è visto nel primo capitolo, comprende, dal punto di vista del diritto internazionale, anche le attività di carattere normativo che gli Stati pongono in essere per assicurarsi il corretto assolvimento dei tributi stessi, individuando i soggetti obbligati al pagamento, nonché i modi e i tempi di quest'ultimo; e tale attività, se riferita a soggetti che non presentano sufficienti connessioni con il territorio dello Stato, potrebbe essere preclusa dal "principio di territorialità materiale" rinvenibile nel diritto internazionale generale e avente a sua volta fondamento nel "principio di sovranità territoriale" degli Stati.

Sicuramente, la collaborazione tra gli Stati membri a questo livello non è ancora molto sviluppata, ma esistono comunque esempi di un certo interesse.

Uno degli esempi più interessanti è costituito dalla c.d. "euro ritenuta", una particolare forma di ritenuta prevista dalla direttiva 2003/48/CE del 3 giugno 2003<sup>160</sup>, oggi abrogata dalla direttiva (UE) 2015/2060 del 10 novembre 2015<sup>161</sup>.

---

<sup>159</sup> Il riferimento è alla più volte citata definizione di UDINA, *Il diritto internazionale tributario*, cit., 405.

<sup>160</sup> Cfr. direttiva 2003/48/CE del Consiglio del 3 giugno 2003 (*in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi*), attuata in Italia dal d.lgs. 18 aprile 2005, n. 84. Le posizioni della prassi amministrativa sull'attuazione di tale disciplina sono contenute nella circolare dell'Agenzia delle entrate 30 dicembre 2005, n. 55/E.

<sup>161</sup> Cfr. direttiva (UE) 2015/2060 del Consiglio del 10 novembre 2015 (*che abroga la direttiva 2003/48/CE in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi*). La direttiva

La direttiva 2003/48/CE era finalizzata a consentire che i redditi da risparmio sotto forma di pagamento di interessi corrisposti in uno Stato membro a beneficiari effettivi residenti in un altro Stato membro fossero soggetti a un'imposizione effettiva secondo la legislazione nazionale di quest'ultimo Stato membro. A tal fine, la direttiva prevedeva che qualora il beneficiario effettivo degli interessi fosse un residente di uno Stato membro diverso da quello dove era stabilito il c.d. "agente pagatore" (ossia l'operatore economico che effettuava il pagamento, fosse esso il debitore degli interessi o un semplice intermediario), lo Stato membro di stabilimento dall'agente pagatore avrebbe dovuto raccogliere da quest'ultimo una serie di informazioni relative al beneficiario effettivo e agli interessi pagati, per poi metterle a disposizione dello Stato membro di residenza del beneficiario effettivo, attraverso il meccanismo dello scambio automatico di informazioni.

Si trattava insomma di una peculiare ipotesi di scambio automatico di informazioni relativa ad alcune specifiche tipologie di redditi, il che costituiva una forma di collaborazione funzionale all'accertamento dei tributi.

Le suddette informazioni però - per ragioni che qui adesso non rilevano - non potevano essere immediatamente messe a disposizione degli altri Stati membri da parte dell'Austria, del Belgio e del Lussemburgo. Per questo motivo, la direttiva conteneva una disciplina transitoria, volta ad assicurare un'imposizione minima effettiva anche sugli interessi corrisposti da agenti pagatori stabiliti in Austria, Belgio e Lussemburgo a beneficiari effettivi residenti in un altro Stato membro.

L'art. 11 della direttiva stabiliva, in particolare, che questi Paesi dovessero prelevare una ritenuta alla fonte sugli interessi versati dall'agente pagatore ivi stabilito a beneficiari effettivi residenti in un altro Stato membro (di qui l'espressione "euro ritenuta"), e che ciò non avrebbe comunque impedito a quest'ultimo Stato membro di tassare tali redditi secondo la propria legislazione nazionale; l'art. 12 prevedeva che il gettito della ritenuta fosse trasferito nella misura del 75% allo Stato membro di residenza del beneficiario effettivo; e l'art. 14, al fine di eliminare le doppie imposizioni che sarebbero potute derivare da tale meccanismo, consentiva al beneficiario effettivo di

---

2003/48/CE è stata abrogata a seguito dell'avvenuta generalizzazione del meccanismo dello scambio automatico di informazioni tra gli Stati membri. Il d.lgs. 84/2005 è stato abrogato dalla l. 7 luglio 2016, n. 122, su cui si veda PARISOTTO, R., *Con la legge europea 2015-2016 aggiornati gli adempimenti sullo scambio di informazioni fiscali*, in *Corr. Trib.*, 2016, 34, 2603.

scomputare la ritenuta subita dalle imposte nazionali mediante la fruizione di un credito d'imposta di pari importo, o comunque di ottenerne il rimborso.

In sostanza, poiché l'Austria, il Belgio e il Lussemburgo non collaboravano con gli altri Stati membri nell'accertamento delle imposte dovute dal beneficiario effettivo degli interessi al proprio Stato membro di residenza, il legislatore europeo aveva imposto a questi tre Stati di collaborare direttamente nella riscossione di tali imposte. E lo aveva fatto, precisamente, obbligandoli a imporre una ritenuta alla fonte a carico dell'agente pagatore stabilito nel loro territorio.

Si potrebbe discutere se l'euro ritenuta istituita dalla direttiva fosse effettivamente una forma di applicazione dell'imposta istituita dalla legislazione nazionale dello Stato membro di residenza del beneficiario effettivo degli interessi, o piuttosto un obbligo introdotto nella legislazione austriaca, belga o lussemburghese per effetto di una direttiva europea solo indirettamente finalizzato al soddisfacimento di un interesse fiscale estero. Quel che è certo è che tale meccanismo permetteva allo Stato membro di residenza del beneficiario effettivo di ottenere la materiale apprensione delle imposte da quest'ultimo dovute in relazione agli interessi da esso percepiti (e non più di questo, come dimostra la possibilità di ottenere lo scomputo o il rimborso dell'euro ritenuta). E quel che è altrettanto certo è che lo Stato membro di residenza del beneficiario effettivo non avrebbe mai potuto imporre alcuna ritenuta alla fonte a carico dell'agente pagatore stabilito in Austria, in Belgio o in Lussemburgo, trovando in ciò un limite invalicabile nel principio di territorialità materiale rinvenibile nel diritto internazionale.

Sembra dunque che l'euro ritenuta - benché si tratti di un'esperienza ormai conclusa - possa essere ricondotta a pieno titolo alla collaborazione tra gli Stati membri nella riscossione dei tributi, e in particolare alla collaborazione tra tali Stati nell'imposizione di obblighi di assolvimento dei tributi a soggetti estranei all'ordinamento dello Stato impositore.

Il limitato numero delle ipotesi di collaborazione tra gli Stati membri a tale livello induce a non approfondire ulteriormente il tema, che era indispensabile segnalare nell'ambito di questa trattazione, ma che potrà essere utilmente sviluppato se e quando il diritto positivo ne fornirà l'occasione.

Ci si limita qui ad osservare che l'attuazione degli obblighi di pagamento derivanti da questa forma di collaborazione sarà normalmente rimessa allo Stato che ha istituito l'obbligo, ma nulla vieta che nell'attuazione di tale obbligo il suddetto Stato possa avvalersi della collaborazione di altri Stati, siano essi Stati terzi o lo stesso Stato impositore (ad esempio, se l'agente pagatore violasse l'obbligo di effettuare e versare l'euro ritenuta, l'Austria, il Belgio e il Lussemburgo avrebbero potuto senz'altro avvalersi, per l'attuazione di tale obbligo, dei normali strumenti di collaborazione con gli altri Stati membri sul piano amministrativo e giudiziario).

#### **4. La collaborazione tra gli Stati membri nell'attuazione autoritativa degli obblighi di assolvimento dei tributi (c.d. "assistenza nella riscossione dei tributi")**

La collaborazione tra gli Stati nella riscossione dei tributi può riguardare, in secondo luogo, il momento attuativo della potestà impositiva: ed è questa l'ipotesi senz'altro più frequente e quindi anche più importante.

La dottrina tributaristica classica ritiene che la collaborazione interstatale si espliciti, in questo caso, nella particolare forma della «assistenza internazionale tributaria», che viene definita come la «attività coordinata, ma distinta, di organi interni di due o più Stati, mirante di volta in volta ad attuare i fini di uno tra essi indifferentemente, fini trovanti rispondenza negli analoghi degli altri, aventi egualmente diritto alla loro attuazione»<sup>162</sup>.

Il concetto di assistenza internazionale in materia tributaria è frutto della rielaborazione e della trasposizione nel settore tributario del concetto di «assistenza giuridica», che originariamente indicava la collaborazione tra le autorità giudiziarie di Stati diversi per l'attuazione dei fini insiti nell'esercizio della giurisdizione degli Stati stessi, sia in campo civile, sia in campo penale<sup>163</sup>.

---

<sup>162</sup> UDINA, M., *Il diritto internazionale tributario*, cit., 428, secondo il quale l'assistenza internazionale tributaria costituisce una particolare forma della cooperazione o cooperazione internazionale in materia tributaria, come si è visto alla nota n. 10 del presente capitolo.

<sup>163</sup> UDINA, M., *Il diritto internazionale tributario*, cit., 429. In tema di collaborazione giudiziaria si vedano BOSCHIERO, N., voce *Cooperazione giudiziaria in materia civile e commerciale (diritto comunitario)*, in *Enc. Dir.*, 344;

L'assistenza in materia tributaria è stata poi più specificamente ricondotta, in seguito, alla nozione - elaborata dalla dottrina amministrativistica - di «collaborazione amministrativa tra gli Stati» o «collaborazione amministrativa internazionale», che consiste nelle «attività che vengono svolte da uno Stato per consentire ad un altro di raggiungere le proprie finalità amministrative»<sup>164</sup> e può quindi avere ad oggetto anche la materia tributaria.

La dottrina tributaristica è oggi solita riferirsi oggi al concetto di “assistenza amministrativa” nella materia tributaria<sup>165</sup>.

Le due definizioni sopra richiamate, come giustamente osservato in dottrina, risentono della diversa impostazione metodologica degli autori che le hanno formulate<sup>166</sup>, e descrivono quindi il medesimo fenomeno da prospettive diverse: in particolare, la definizione di “assistenza” di matrice tributaristica implica un carattere di “reciprocità” che, invece, la più ampia definizione di stampo amministrativistico non considera

---

<sup>164</sup> BISCOTTINI, G., *Diritto amministrativo internazionale*, in *Trattato di diritto internazionale*, diretto da G. Baladore Pallieri – G. Morelli – R. Quadri, Padova, 1964, Tomo I, 153, la cui definizione di «collaborazione amministrativa internazionale» ha carattere generale e non è quindi limitata esclusivamente alla materia tributaria. L'autore precisa che tale collaborazione può avvenire per via diplomatica, per via consolare o mediante un diretto rapporto tra le autorità amministrative coinvolte: la decisione di fornire la collaborazione richiesta, nelle prime due ipotesi, è caratterizzata da valutazioni di tipo politico o comunque da una elevata discrezionalità, mentre nell'ultima ipotesi dipende da un semplice accertamento dei presupposti giuridici per concederla. La collaborazione tra gli Stati nell'attuazione degli obblighi di assolvimento dei tributi rientra generalmente proprio in quest'ultima ipotesi, come si vedrà modo di vedere nel capitolo IV.

<sup>165</sup> Ad esempio BARASSI, M., voce *Cooperazione tra amministrazioni fiscali*, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. Cassese, II, 2006, Milano, 1525, si riferisce proprio alla «cooperazione tra amministrazioni fiscali», definita come «l'attività di collaborazione dell'amministrazione fiscale di uno Stato con quella di un altro Stato nell'applicazione di tributi imposti da quest'ultimo Stato»; BORIA, P., *Diritto tributario europeo*, Milano, 2017, 435, utilizza il concetto di «cooperazione tra amministrazioni nazionali in tema di accertamento e riscossione dei tributi»; TOSI, L. – BAGGIO, R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Padova, 2016, 27, fanno ricorso al concetto di «collaborazione tra amministrazioni finanziarie»; BUCCISANO, A., *Assistenza amministrativa internazionale dall'accertamento alla riscossione dei tributi*, Bari, 2013, 13 e 17, si riferisce alla «cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale», definita come lo «svolgimento, di regola in condizioni di reciprocità, di attività amministrative per consentire ad ogni Stato di perseguire i propri obiettivi fiscali»; DORIGO, S., *L'ordinamento italiano e la cooperazione fiscale internazionale*, in *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, a cura di C. Sacchetto, Torino, 2016, 155, si riferisce alla «cooperazione tra amministrazioni finanziarie di Stati diversi a fini fiscali»; MASTELLONE, P., *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie*, in *Diritto tributario internazionale. Istituzioni*, a cura di R. Cordeiro Guerra, Padova, 2016, 249, utilizza il concetto di «cooperazione amministrativa in materia tributaria».

<sup>166</sup> SACCHETTO, C., *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, cit., 208. Le diverse impostazioni teoriche della questione, del resto, non possono far perdere di vista l'obiettivo della presente trattazione, che è quello di svolgere un'analisi del dato positivo, e di mettere alla prova, alla luce di questo, l'adeguatezza delle categorie dottrinali che sono usualmente adottate per descriverlo. Le categorie dottrinali, dunque, ancora una volta, non devono essere sopravvalutate, per non cadere nel rischio di anteporre le esigenze classificatorie che da essa derivano a una corretta ricognizione del dato positivo.



come un elemento essenziale; e coloro che riconducono il concetto di “assistenza” nella materia tributaria alla nozione di “collaborazione amministrativa” sembrano invece accentuare eccessivamente la natura amministrativa di tale assistenza, che invece, come si vedrà, potrebbe talvolta assumere anche natura giurisdizionale.

Le suddette definizioni, nonostante le criticità appena esposte, rimangono comunque ancora oggi un punto di riferimento imprescindibile nella materia qui in esame: non a caso, esse sono richiamate in quasi tutti gli studi successivi sull'argomento, e alcuni autori hanno anche cercato di svilupparle e armonizzarle tra loro. Si è così giunti a una efficace sintesi di tali nozioni, definendo l'assistenza nella materia tributaria - con una formulazione che sembra essere ancora oggi pienamente attuale - come la «attività posta in essere dagli Stati al fine di permettere di raggiungere scopi di natura tributaria di un altro Stato ed esplicantesi attraverso strumenti di natura amministrativa o giurisdizionale»<sup>167</sup>.

L'assistenza in materia tributaria così definita comprende, nell'impostazione prevalente, le ipotesi di assistenza nell'accertamento e nella riscossione dei tributi<sup>168</sup>, ma non le ipotesi di assistenza in materia penale-tributaria<sup>169</sup>, che sono generalmente ritenute estranee alla materia tributaria e ricondotte a quella penale.

L'assistenza che qui rileva potrebbe inoltre riguardare, in linea di principio, anche i tributi di spettanza di organismi sovranazionali, come ad esempio eventuali tributi di spettanza dell'Unione europea, anche se tali ipotesi meriterebbero comunque un posto a sé<sup>170</sup>, dal momento che in tal caso non si realizzerebbe un'ipotesi di assistenza tra Stati, ma un'ipotesi di assistenza che coinvolge uno Stato e un organismo sovranazionale.

Nel seguito, si proveranno a individuare i tratti fondamentali dell'assistenza tra gli Stati nella riscossione dei tributi, con l'avvertenza però che si tratta di categorie dottrinali utili per la comprensione del dato positivo, ma da verificare ed eventualmente

---

<sup>167</sup> SACCHETTO, C., *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, cit., 209, il quale opera una sintesi tra le definizioni di Manlio Udina e di Giuseppe Biscottini.

<sup>168</sup> STEVE, S., *Sulla tutela internazionale della pretesa tributaria*, cit., 260; SACCHETTO, C., *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, cit., 210; BUCCISANO, A., *Assistenza amministrativa internazionale dall'accertamento alla riscossione dei tributi*, cit., 17; FRIGO, G., *Il diritto al contraddittorio anticipato nella riscossione transfrontaliera dei crediti tributari e doganali*, in *Rass. Trib.*, 2016, 2, 438.

<sup>169</sup> SACCHETTO, C., *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, cit., 209.

<sup>170</sup> GRAU RUIZ, M. A., *Mutual Assistance for the Recovery of Tax Claims*, The Hague, 2003.

da rielaborare proprio alla luce del dato positivo, al cui esame dettagliato saranno dedicati i capitoli successivi.

#### 4.1 La natura giuridica dell'assistenza

La prima questione da chiarire riguarda la natura giuridica dell'assistenza nella riscossione dei tributi, che come si vedrà è prevista dalla direttiva 2010/24/UE e da numerosi accordi internazionali (tra cui la Convenzione di Strasburgo del 25 gennaio 1988 e gli accordi bilaterali che oggi trovano un modello di riferimento nell'art. 27 del Modello OCSE).

La direttiva 2010/24/UE, che attualmente disciplina la materia nel diritto dell'Unione europea, è dedicata alla «*assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte ed altre misure*», senza specificazioni sulla natura dell'assistenza; e così l'art. 27 del Modello OCSE è rubricato semplicemente «*Assistance in the Collection of Taxes*», senza ulteriori riferimenti; ma la Convenzione di Strasburgo del 25 gennaio 1988, che è il più importante trattato multilaterale contenente obblighi di assistenza tra gli Stati nella riscossione dei tributi, è ad esempio denominata «*Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*», con un esplicito riferimento, quindi, al carattere amministrativo dell'assistenza in esso prevista.

La stessa dottrina è poi solita utilizzare frequentemente termini come “collaborazione amministrativa”, “assistenza amministrativa”, etc., rimandando quindi esplicitamente alla natura amministrativa di tale assistenza<sup>171</sup>.

Il motivo di questa scelta terminologica sta nella circostanza che, nella maggior parte degli Stati, le attività di riscossione dei tributi sono affidate all'impulso di organi amministrativi, e si realizzano spesso per mezzo di procedure della medesima natura.

Ma è anche vero che l'intervento degli organi giurisdizionali in tali procedure non sempre è trascurabile (e va anche oltre la mera funzione di controllo), e sembra quindi preferibile parlare semplicemente di “assistenza”, o almeno di “assistenza amministrativa e giudiziaria”.

La dottrina, non solo quella tributaristica ma anche quella amministrativistica, è del resto concorde, a questo proposito, nel ritenere che il riferimento al carattere ammi-

---

<sup>171</sup> Si veda la dottrina citata alla nota n. 31 del presente capitolo.

nistrativo dell'assistenza, quand'anche esplicitato negli stessi strumenti di diritto dell'Unione europea o di diritto internazionale che la prevedono, non possa essere inteso troppo rigidamente.

Da tempo, infatti, i più autorevoli studiosi hanno evidenziato che non sempre è possibile distinguere nettamente tra assistenza amministrativa e giudiziaria, perché spesso accade che funzioni amministrative siano esercitate da organi giurisdizionali, o al contrario che funzioni giurisdizionali siano esercitate da organi amministrativi: ciò che dovrebbe indurre a qualificare la natura dell'assistenza non tanto in base all'organo che la presta, quanto in base alla funzione da quest'ultimo svolta<sup>172</sup>.

Similmente, si è evidenziato che il carattere amministrativo dell'assistenza atterrebbe alle finalità di quest'ultima, e non agli organi mediante i quali essa si realizza, che possono quindi essere anche organi giudiziari<sup>173</sup>.

Non è fondata, naturalmente, neppure l'idea<sup>174</sup> – diffusa soprattutto in passato – secondo cui l'assistenza amministrativa atterrebbe all'accertamento dell'obbligazione tributaria, mentre l'assistenza giudiziaria riguarderebbe la riscossione dei tributi: anche nel settore della riscossione, infatti, come si è detto, le attività amministrative sono generalmente predominanti, e quelle giurisdizionali, benché non certo irrilevanti, solitamente accessorie ed ausiliarie<sup>175</sup>.

## 4.2 Le diverse forme di assistenza

La collaborazione nell'attuazione autoritativa degli obblighi di assolvimento dei tributi può inoltre assumere forme diverse, che sono riconducibili ad altrettanti modelli teorici di assistenza in materia tributaria sviluppati dalla dottrina nel corso del tempo: si può così distinguere tra assistenza “obbligatoria” e assistenza “spontanea”; tra assistenza “reciproca” (o “mutua”) e assistenza “unilaterale”; tra assistenza “attiva” e assistenza “passiva”; e ancora tra assistenza in forma “propria” e assistenza in forma “impropria”.

---

<sup>172</sup> UDINA, M., *Il diritto internazionale tributario*, cit., 429.

<sup>173</sup> BISCOTTINI, G., *Diritto amministrativo internazionale*, cit., 153.

<sup>174</sup> Di cui dà conto UDINA, M., *Il diritto internazionale tributario*, cit., 430, e di cui si trovano tracce anche nel lavoro della Società delle Nazioni.

<sup>175</sup> UDINA, M., *Il diritto internazionale tributario*, cit., 442; considerazioni analoghe sono espresse da SACCHETTO, C., *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, cit., 210.

Si tratta di concetti che possono essere utili a comprendere e razionalizzare il dato positivo, ma che, come tutte le categorie, costituiscono dei semplici punti di riferimento, che devono poi essere messi alla prova della concreta realtà normativa di volta in volta oggetto di studio.

#### **4.2.1 L'assistenza "obbligatoria" e "spontanea"**

L'assistenza nella riscossione dei tributi è "obbligatoria", se è resa in ottemperanza a un preciso dovere derivante da un trattato internazionale, o da altro ordinamento sovranazionale, come ad esempio il diritto dell'Unione europea.

Essa è invece "spontanea", se uno Stato decide di collaborare con un altro Stato sulla base del proprio diritto interno, indipendentemente da obblighi derivanti dall'ordinamento internazionale o da altro ordinamento sovranazionale<sup>176</sup>.

Le ragioni per cui uno Stato dovrebbe attribuire una precisa rilevanza all'interesse fiscale estero fornendo collaborazione su base "spontanea" possono essere molteplici<sup>177</sup>. Come già detto, comunque, il carattere della "spontaneità" non esclude necessariamente quello della reciprocità, del quale si dirà nel paragrafo seguente, motivo per cui l'assistenza su base "spontanea" potrebbe risultare in concreto applicabile solo a condizione di reciprocità.

Si può evidenziare fin da subito che nell'ordinamento italiano non constano specifiche norme di diritto interno che consentano l'assistenza nella riscossione di tributi esteri su base spontanea<sup>178</sup>. A meno che si volga lo sguardo alle forme di assistenza in forma "impropria", e quindi al diritto internazionale privato e processuale; ma su tale aspetto ci si soffermerà in seguito.

---

<sup>176</sup> BISCOTTINI, G., *Diritto amministrativo internazionale*, cit., 155 e 158; SACCHETTO, C., *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, cit., 212.

<sup>177</sup> L'assistenza "spontanea", se da un lato costituisce un'apprezzabile apertura verso l'integrazione dei sistemi giuridici, dall'altro pone anche notevoli problemi connessi al rispetto dell'ordine pubblico, perché la tutela dell'interesse fiscale straniero non può mai andare a discapito dei principi di giustizia tributaria sostanziali e formali dell'ordinamento che presta la collaborazione, "aprendosi" spontaneamente verso l'esterno. Le forme di assistenza "obbligatorie", sotto questo profilo, sono generalmente meno problematiche, perché si basano su strumenti di diritto internazionale o di diritto dell'Unione europea che generalmente affrontano il problema alla radice, attraverso specifiche disposizioni volte proprio a evitare la circolazione di valori giuridici non conformi ai principi interni degli ordinamenti coinvolti. L'assistenza in forma "spontanea", a meno che sia limitata a determinati Stati, tipologie di tributi e mezzi di assistenza, richiede invece una valutazione caso per caso del rispetto dell'ordine pubblico, che non può che essere demandata al giudice.

<sup>178</sup> Come rilevato anche da SACCHETTO, *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, cit., 57.

#### 4.2.2 L'assistenza "reciproca" (o "mutua") e "unilaterale"

La seconda distinzione da esaminare attiene all'assistenza "reciproca" (o "mutua"), da un lato, e all'assistenza "unilaterale", cioè priva di tale carattere, dall'altro.

La caratteristica della "reciprocità" o della "mutualità" costituirebbe, secondo la definizione tradizionale, un tratto essenziale della «assistenza internazionale in materia fiscale»<sup>179</sup>. Si parla in questo caso di "reciproca assistenza" o "mutua assistenza", e tali sono le forme di collaborazione a livello amministrativo e giudiziario che, solitamente, sono disciplinate dal diritto internazionale e dal diritto dell'Unione europea.

Le parole "reciprocità" e "mutualità" sono utilizzabili come sinonimi, ma se si vuol distinguere a tutti i costi, si potrebbe dire che quella basata sulla mutualità è una forma di collaborazione più avanzata rispetto a quella basata sulla reciprocità<sup>180</sup>.

La reciprocità implica infatti che uno Stato fornisca assistenza a un altro Stato solo a condizione che quest'ultimo, nella medesima situazione, possa fornire al primo un'assistenza di tipo analogo. Nelle convenzioni più risalenti, il requisito della reciprocità veniva presunto, oppure si richiedeva che l'autorità richiedente confermasse ufficialmente, in un'apposita dichiarazione allegata alla domanda di assistenza, che essa avrebbe dato seguito ad un'analogo domanda dello Stato adito<sup>181</sup>. Il principio di reciprocità può poi esplicitarsi anche nella clausola - ancora oggi presente nella Convenzione di Strasburgo del 25 gennaio 1988 e nell'art. 27 del Modello OCSE - secondo cui lo Stato adito, nell'esecuzione dell'obbligo di assistenza, non è tenuto ad adottare misure che non sono previste sia dalla propria legislazione, sia dalla legislazione dello

---

<sup>179</sup> UDINA, M., *Il diritto internazionale tributario*, cit., 428, il quale evidenzia infatti - come già più volte evidenziato - che l'obiettivo dell'assistenza tra gli Stati nella materia tributaria avrebbe l'obiettivo di «attuare i fini di uno tra essi indifferentemente, fini trovanti rispondenza negli analoghi degli altri, aventi egualmente diritto alla loro attuazione».

<sup>180</sup> GRAU RUIZ, M. A., *Mutual Assistance for the Recovery of Tax Claims*, cit., 11; ID, *Mutual Assistance for the Collection of Tax Claims*, cit., 247. L'autrice non chiarisce tuttavia in cosa consisterebbe la differenza tra le due espressioni.

<sup>181</sup> Ad esempio, l'art. 2 della "Convenzione sull'assistenza amministrativa e giudiziaria in materia tributaria fra l'Italia e la Germania", stipulata a Roma il 9 giugno 1938 e avente ad oggetto sia l'assistenza nella riscossione, sia l'assistenza nell'accertamento, stabiliva espressamente che l'accordo era basato sul «principio della reciprocità». L'art. 1 del protocollo finale a tale convenzione stabiliva che «Nel campo dell'esazione la reciprocità è presunta. Per il resto la reciprocità formante un presupposto per l'esecuzione di domande di assistenza amministrativa o giudiziaria è considerata sussistente quando alla singola domanda di assistenza amministrativa o giudiziaria è acclusa una dichiarazione dell'autorità competente per l'inoltro della domanda, in cui viene ufficialmente confermato che ad un'analogo domanda sarà dato seguito secondo il diritto dello Stato richiedente».

Stato richiedente<sup>182</sup>. Tale clausola ha infatti l'effetto di impedire che uno Stato richieda ad un altro Stato un tipo di assistenza che non è a sua volta in grado di fornirgli.

La mutualità presuppone invece una più generica comunanza di interessi tra gli Stati coinvolti. L'assistenza prevista dal diritto dell'Unione europea è improntata proprio al carattere della mutualità: si pensi ad esempio che la direttiva 2010/24/UE non contiene alcuna previsione analoga a quella di cui al sopra - se non per il particolare caso della riscossione in pendenza di giudizio<sup>183</sup> - consentendo così a uno Stato membro di ottenere assistenza anche se nelle medesime condizioni esso non fosse in grado di fornire assistenza analoga.

Si potrebbe concludere, allora, in linea di massima, che mentre le ipotesi di assistenza che trovano fondamento nel diritto internazionale sono basate sulla reciprocità, quelle previste dal diritto dell'Unione europea sono invece ispirate al più avanzato concetto della mutualità. Né potrebbe ingannare, a questo proposito, la terminologia adottata dai vari strumenti in esame: basti pensare che la Convenzione di Strasburgo è per certi versi ispirata al principio di reciprocità, ma è denominata «*Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*», mentre la direttiva 2010/24/UE è ispirata al principio di mutualità ed è invece esplicitamente dedicata - almeno nella traduzione italiana, che si differenzia in questo da quella inglese - alla «*assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte ed altre misure*». Si tratta comunque, come al solito, di semplici indicazioni di massima, che servono unicamente a comprendere il dato positivo, ma da cui non possono essere fatte derivare conseguenze ulteriori.

La caratteristica della reciprocità o mutualità non è comunque una necessità giuridica, tanto è vero che vi possono essere casi in cui l'assistenza è priva di tale requisito (ed è quindi denominata assistenza “unilaterale”)<sup>184</sup>.

---

<sup>182</sup> L'art. 21, par. 2, lett. a) della Convenzione di Strasburgo prevede che «[...] *the provisions of this Convention shall not be construed so as to impose on the requested State the obligation: a. to carry out measures as variance with its own laws or administrative practice or the laws or administrative practice of the applicant State*». La medesima disposizione è rinvenibile all'art. 27, par. 8, lett. a) del Modello OCSE, dove si legge che «*In no case shall the provisions of this Article be construed so as to impose on a Contracting State the obligation: a. to carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State*». Le due disposizioni, come espressamente chiarito dalla prassi internazionale, sono ispirate proprio al principio di reciprocità (cfr. sul punto il par. 5 del capitolo IV).

<sup>183</sup> Cfr. l'art. 14, par. 4, terzo capoverso della direttiva 2010/24/UE, su cui si veda il par. 5.1.2 del capitolo IV.

<sup>184</sup> SACCHETTO, C., *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, cit., 213, il quale sembra ritenere che l'assistenza unilaterale andrebbe distinta sia dall'assistenza bilaterale (cioè quella fornita in base a un

La dottrina indica, quali esempi di assistenza priva del carattere della reciprocità o mutualità, ipotesi molto risalenti, come il par. 15 del Reichsabgabenordnung del 22 maggio 1931, che attribuiva all'amministrazione del Reich ampi poteri, tra cui quello di prestare assistenza alle amministrazioni fiscali straniere, e il regime capitolare vigente in Egitto in epoca coloniale<sup>185</sup>. La nozione in esame potrebbe quindi apparire priva di un interesse attuale, anche se, in realtà, non solo essa mantiene un indubbio interesse dal punto di vista teorico (quantomeno perché speculare al concetto di assistenza reciproca o mutua), ma potrebbe anche tornare concretamente utile nella descrizione del dato normativo attuale.

Se infatti si ritenesse ammissibile che l'assistenza nella riscossione dei tributi possa essere ottenuta anche in forma "impropria", cioè, come si vedrà a tempo debito, mediante l'utilizzo delle norme di diritto internazionale privato e processuale, ci si potrebbe trovare dinanzi a un significativo caso di assistenza unilaterale.

#### 4.2.3 L'assistenza "attiva" e "passiva"

La terza distinzione cui si è accennato all'inizio attiene all'assistenza "attiva", da un lato, e "passiva", dall'altro<sup>186</sup>.

La prima consiste in un *facere* e si verifica se gli organi di uno Stato svolgono nel proprio territorio un'attività nell'interesse di un altro Stato, in base a norme sovranazionali o di diritto interno<sup>187</sup>. La seconda consiste invece in un *patis* e si verifica se uno Stato consente a uno Stato straniero di porre in essere attività amministrative o giudiziarie sul proprio territorio, in base ad apposite norme sovranazionali o per effetto di un tacito consenso<sup>188</sup>.

L'assistenza attiva è senz'altro la più sviluppata, anche nello specifico settore della riscossione dei tributi, ed è quindi di gran lunga la più rilevante ai fini della presente

---

obbligo derivante dal diritto sovranazionale), sia dalla collaborazione "spontanea" ma comunque fondata sulla reciprocità. L'autore sottintende, dunque, che non esisterebbero ipotesi di assistenza unilaterale basate su accordi internazionali (il che in effetti, almeno oggi, è certamente vero).

<sup>185</sup> SACCHETTO, C., *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, cit., 213.

<sup>186</sup> BISCOTTINI, G., *Diritto amministrativo internazionale*, cit., 154; SACCHETTO, C., *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, cit., 210.

<sup>187</sup> BISCOTTINI, G., *Diritto amministrativo internazionale*, cit., 158 e ss..

<sup>188</sup> BISCOTTINI, G., *Diritto amministrativo internazionale*, cit., 156 e ss..

trattazione<sup>189</sup>. Le forme di assistenza nella riscossione dei tributi disciplinate dal diritto dell'Unione europea e dal diritto internazionale sono infatti generalmente riconducibili a questa categoria: si pensi ad esempio allo scambio di informazioni finalizzato alla riscossione, allo svolgimento di indagini patrimoniali per conto dello Stato richiedente, alla notifica di atti della riscossione da parte degli organi amministrativi o giudiziari dello Stato adito, e infine all'assistenza nel recupero vero e proprio o nell'applicazione di misure cautelari<sup>190</sup>.

L'assistenza passiva è invece un fenomeno meno diffuso, ma vi sono comunque numerosi esempi di un certo rilievo anche di tale forma di assistenza<sup>191</sup>. Di particolare interesse, ai fini della presente trattazione, è proprio il caso della notificazione diretta degli atti della riscossione nel territorio di un altro Stato membro, espressamente consentita dall'art. 9, par. 2, secondo capoverso della direttiva 2010/24/UE.

#### 4.2.4 L'assistenza in forma “propria” e “impropria”

L'assistenza nella riscossione dei tributi, infine, oltre a realizzarsi per mezzo di strumenti specificamente dedicati alla materia fiscale (siano essi di diritto internazionale, di diritto dell'Unione europea o più raramente di diritto interno), potrebbe realizzarsi anche con strumenti non originariamente pensati per tale materia.

Sotto questo profilo, si può quindi distinguere tra assistenza nella riscossione dei tributi in forma “propria”, cioè attuata mediante strumenti specificamente attinenti alla materia tributaria, e in forma “impropria”, cioè attuata mediante gli strumenti di tutela del creditore comune<sup>192</sup>.

<sup>189</sup> GIRELLI, G., *L'ammissione al passivo dei crediti tributari vantati da un'autorità estera*, cit., 573.

<sup>190</sup> Sulle specifiche tipologie di assistenza tra gli Stati membri nella riscossione dei tributi (cioè lo scambio di informazioni, le indagini patrimoniali, la notifica di atti e l'assistenza nella recupero o nell'applicazione di misure cautelari), si veda il par. 4 del capitolo IV.

<sup>191</sup> Le forme di assistenza passiva nella materia tributaria non mancano: si pensi ai servizi consolari all'estero che riscuotono i c.d. “tributi consolari”; ai posti doganali oltre frontiera che provvedono all'accertamento e alla riscossione dei dazi; all'utilizzo dei servizi postali o degli ufficiali giudiziari di uno Stato straniero al fine di notificare atti di natura tributaria. Si tratta di ipotesi che, come si vede, possono coinvolgere in vario modo anche lo specifico aspetto della riscossione dei tributi, del quale qui ci si occupa.

<sup>192</sup> La distinzione qui è esposta è ripresa da un'interessante intuizione di BISCOTTINI, G., *L'efficacia degli atti stranieri di imposizione*, cit., 134, il quale, affrontando il problema della collaborazione nell'attuazione degli obblighi di assolvimento dei tributi - che nella prospettiva dell'autore coincideva con la questione della rilevanza degli atti stranieri di imposizione - osservava che tale problema da una parte «si pone *in forma propria*, come problema di diritto amministrativo internazionale, e consiste nel vedere quali effetti amministrativi possano essere collegati agli atti che si riferiscono all'imposizione straniera; d'altro can-



L'assistenza in forma "impropria" potrebbe essere ottenuta, in particolare, attraverso le norme di diritto internazionale privato e processuale, alle quali la dottrina ha sempre rivolto l'attenzione in tutti i momenti storici in cui ha cercato di estendere la collaborazione nell'attuazione dei tributi anche oltre l'ambito di applicazione delle convenzioni internazionali, un tempo ben poco sviluppate, o delle stesse direttive dell'Unione europea, il cui ambito applicativo è stato esteso solo di recente ai tributi di ogni genere e specie.

L'assistenza impropria - se ritenuta ammissibile - potrebbe essere fondata non solo sulle norme di diritto internazionale privato e processuale comune, rinvenibili nel diritto interno dei singoli Stati, ma anche sugli accordi internazionali e sugli strumenti di diritto dell'Unione europea che stabiliscono gli obblighi di collaborazione tra gli Stati nella materia giudiziaria (anche se generalmente questi ultimi escludono espressamente la materia fiscale dal proprio ambito di applicazione *ratione materiae*).

La presente trattazione è in particolare dedicata all'assistenza in forma "propria", sulla cui disciplina ci si soffermerà nel capitolo IV.

## **5. Il problema della tutela dei soggetti privati**

La collaborazione tra gli Stati membri nella riscossione dei tributi può indubbiamente produrre effetti positivi anche per i contribuenti, dal momento che essa consente una migliore tutela dei sistemi fiscali nazionali e del mercato interno, con evidenti benefici indiretti anche per chi opera all'interno dell'Unione europea.

Le norme sulla collaborazione nella riscossione dei tributi, come si è accennato fin dall'inizio, pongono però anche gravi problemi di tutela del soggetto privato che da tale collaborazione è inciso. Le ragioni di tali criticità sono almeno due.

La prima è che le norme sovranazionali sulla collaborazione nella riscossione dei tributi si rivolgono agli Stati e non ai singoli, e difficilmente, quindi, si può ritenere che esse fondino direttamente posizioni soggettive azionabili da un privato dinanzi a un giudice.

---

to, esso si pone *in forma impropria*, come problema di diritto processuale civile internazionale, e consiste nel vedere quali procedure giudiziarie possono essere sperimentate per ottenere, sia l'adempimento di obbligazioni che nascono dall'esercizio del potere tributario straniero, sia l'esecuzione delle sentenze straniere che ne accertano l'esistenza».

La seconda ragione, strettamente connessa alla prima, è che solitamente tali norme non contengono alcuna indicazione sui profili attinenti alla tutela dei soggetti privati, o se la contengono si tratta di indicazioni estremamente generiche, che necessitano quindi di essere adeguatamente sviluppate<sup>193</sup>.

I problemi possono sorgere sia nella collaborazione a livello normativo, sia nell'assistenza amministrativa e giudiziaria, e sono connessi in entrambi casi principalmente dalla circostanza che la potestà di impositiva si articola e si sviluppa nell'ambito di più Stati diversi.

La problematica si pone dunque in primo luogo per la collaborazione sul piano normativo: per riprendere l'esempio dell'euro ritenuta, si pensi alla possibilità che l'agente pagatore non avesse effettuato tale prelievo sugli interessi versati al beneficiario effettivo, ma che quest'ultimo avesse comunque assolto le imposte dovute nello Stato membro di residenza: l'agente pagatore avrebbe potuto far valere questa circostanza per evitare di essere sottoposto all'esecuzione esattoriale? E a quale giudice avrebbe dovuto rivolgersi? Sono questioni per nulla marginali, che qui non si possono sviluppare a causa dell'attuale scarsa rilevanza della collaborazione sul piano puramente normativo, ma che meriteranno probabilmente un giorno di essere approfondite.

Le problematiche più attuali e più gravi sono allora ovviamente quelle che si pongono a fronte della collaborazione tra gli Stati nell'attuazione degli obblighi di assolvimento dei tributi in via amministrativa o giudiziaria. Anche qui, la "frammentazione" della potestà impositiva su più Stati diversi rischia di tradursi in evidenti difficoltà di accesso alla tutela giurisdizionale.

La dottrina sembra comunque aver dato sempre per scontato che una tutela piena ed effettiva del soggetto inciso dalla procedura di assistenza possa essere ricavata almeno in via interpretativa. Si pensi ad esempio alle prime riflessioni svolte dalla dottrina amministrativistica sulla tutela dei singoli nell'ambito della collaborazione "attiva",

---

<sup>193</sup> Nella direttiva 2010/24/UE, l'unico esplicito riferimento alla tutela dei soggetti privati è contenuta al considerando n. 21, dove si legge che «*La presente direttiva rispetta i diritti fondamentali e osserva i principi riconosciuti in particolare dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea*». L'art. 21 della Convenzione di Strasburgo del 25 gennaio 1988, solennemente rubricato «*Protection of persons [...]*», si limita a stabilire, al par. 1, che «*Nothing in this Convention shall affect the rights and safeguards secured to persons by the law or administrative practice of the requested State*», risolvendosi così in un mero richiamo ai diritti e alle garanzie rinvenibili nel diritto interno dei singoli Stati. L'art. 27 del Modello OCSE non contiene neppure un generico richiamo al diritto interno.

dove sembra darsi per assodato che le invalidità degli atti del procedimento di assistenza che incidono sui diritti o sugli interessi dei singoli possano essere sempre censurate dinanzi all'autorità giudiziaria e condurre quindi alla rimozione degli atti medesimi<sup>194</sup>.

Alla stessa conclusione dovrebbe potersi giungere oggi in base all'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, che sancisce il diritto a una tutela giurisdizionale effettiva. Come si avrà modo di notare in seguito, è questa sostanzialmente la posizione assunta ancora oggi dalla Corte di giustizia dell'Unione europea nella fondamentale sentenza del 26 maggio 2017, causa C-682/15 (*Berliož*).

La ricerca di adeguati mezzi di tutela dei singoli nell'ambito delle procedure di assistenza nella riscossione dei tributi costituisce dunque uno degli obiettivi principali della presente trattazione. Il tema potrà però essere affrontato solo all'esito di una compiuta ricostruzione del dato normativo e delle procedure di assistenza che in esso trovano fondamento.

---

<sup>194</sup> BISCOTTINI, G., *Diritto amministrativo internazionale*, cit., 161, il quale distingue a seconda che l'attività da porre in essere nello Stato adito avesse carattere «preliminare», e non fosse quindi direttamente in grado di influire sui diritti o sugli interessi dei singoli (come nel caso di attività preliminari all'accertamento quali lo scambio di informazioni) o che tale attività rappresentasse invece la «fase finale» di una sequenza di atti, e fosse quindi invece idonea a incidere su tali diritti o interessi (come nel caso dell'assistenza nella riscossione qui in esame). L'autore non dubitava che in entrambi i casi al singolo dovesse essere assicurata tutela, anche se in forme diverse: nel primo caso, l'invalidità dell'atto dello Stato adito si sarebbe tradotta in una invalidità del provvedimento finale emesso nello Stato richiedente; nel secondo caso, l'invalidità avrebbe potuto invece essere fatta valere direttamente nello Stato adito.



## CAPITOLO IV

### LA MUTUA ASSISTENZA TRA GLI STATI MEMBRI DELL'UNIONE EUROPEA NELLA RISCOSSIONE DEI TRIBUTI

SOMMARIO: 1. Le fonti - 1.1. Le convenzioni bilaterali e l'art. 27 del Modello OCSE - 1.2. Le convenzioni multilaterali e la Convenzione di Strasburgo del 25 gennaio 1988 - 1.3 Il diritto dell'Unione europea: dalla direttiva 76/308/CEE alla direttiva 2010/24/UE - 1.4. I rapporti tra le fonti - 2. L'ambito di applicazione - 2.1. L'ambito oggettivo - 2.2. L'ambito soggettivo - 2.3. L'ambito temporale - 3. Le autorità competenti - 4. L'assistenza nella riscossione - 5. L'assistenza nella riscossione coattiva - 5.1. La domanda di recupero - 5.1.1. Il titolo esecutivo - 5.1.2. La non contestazione del credito e del titolo esecutivo 5.1.2.1. Il recupero in pendenza di contestazione - 5.1.2.2. Le vicende del credito e del titolo esecutivo - 5.1.3. La previa applicazione di procedure di recupero adeguate da parte dello Stato richiedente - 5.1.4. I requisiti formali - 5.2. L'esecuzione della domanda di recupero - 5.2.1. Il procedimento - 5.2.2. I termini - 5.2.3. La dilazione e la rateizzazione - 5.2.4. Le preferenze - 5.2.5. Le sanzioni - 5.2.6. Gli interessi e le spese del procedimento - 5.2.7. L'estinzione del credito - 5.3. Le misure cautelari - 6. I limiti all'obbligo di fornire assistenza.

#### 1. Le fonti

La collaborazione tra gli Stati membri dell'Unione europea nell'attuazione degli obblighi di assolvimento dei tributi assume, nella sua forma "propria", i caratteri della mutua assistenza amministrativa e giudiziaria.

La mutua assistenza tra gli Stati membri nella riscossione dei tributi è attualmente disciplinata dalla direttiva 2010/24/UE, che ne costituisce il fondamento e allo stesso tempo il limite, ma possono venire in rilievo anche eventuali accordi internazionali di carattere bilaterale e multilaterale.

Le fonti internazionali, dunque, non possono essere trascurate in questa indagine: sembra anzi preferibile esaminarle per prime, perché la mutua assistenza nella riscossione, prima di divenire oggetto di una disciplina europea, si è sviluppata anzitutto, anche nei rapporti tra gli Stati membri, proprio attraverso i trattati internazionali.

## 1.1 Le convenzioni bilaterali e l'art. 27 del Modello OCSE

La mutua assistenza amministrativa e giudiziaria in materia di riscossione dei tributi si è sviluppata anzitutto attraverso accordi internazionali bilaterali.

Le prime convenzioni bilaterali sulla mutua assistenza in materia fiscale, del resto, furono stipulate nel XIX secolo, addirittura prima degli accordi per l'eliminazione della doppia imposizione<sup>195</sup>.

Le convenzioni di questo genere conobbero poi un notevole sviluppo dopo la prima guerra mondiale, specialmente tra gli Stati dell'Europa centro-orientale, che avevano visto ridisegnate le proprie relazioni territoriali e politiche a causa del conflitto<sup>196</sup>. Gli accordi bilaterali sulla mutua assistenza in materia fiscale - sia in materia di accertamento, sia in materia di riscossione - si svilupparono fin da subito attraverso due modalità: da un lato, sotto forma di clausole contenute nelle convenzioni contro le doppie imposizioni, dall'altro, sotto forma di appositi trattati<sup>197</sup>.

L'adozione dell'una o dell'altra forma è ancora oggi indicativa del livello di collaborazione raggiunto tra gli Stati coinvolti: l'inserimento di una clausola sull'assistenza nell'ambito di un trattato contro le doppie imposizioni, infatti, è generalmente più semplice rispetto alla stipulazione di un apposito trattato, che, comportando l'individuazione di una disciplina ben più complessa e dettagliata, può essere stipulato solo all'esito di approfondite negoziazioni<sup>198</sup>.

L'esigenza di una maggiore collaborazione tra gli Stati in materia fiscale diede luogo, inoltre, all'emanazione dei primi modelli di convenzione sulla mutua assistenza, che furono elaborati alla luce degli accordi già esistenti e contribuirono, a propria volta, a dare impulso alla stipulazione di nuovi accordi<sup>199</sup>. L'attività di elaborazione di tali modelli iniziò nel primo dopoguerra ad opera della Società delle Nazioni ed è ancora

---

<sup>195</sup> Si tratta della convenzione tra Belgio e Francia del 12 agosto 1843, della convenzione tra Belgio e Olanda del 24 maggio 1845 e della convenzione tra Belgio e Lussemburgo dell'11 ottobre 1845, tutte in materia di imposta di registro, seguite a oltre sessant'anni di distanza dalla convenzione tra Francia e Gran Bretagna del 15 novembre 1907, in materia di imposte di successione e donazione (cfr. UDINA, M., *Il diritto internazionale tributario*, in *Trattato di diritto internazionale*, a cura di P. Fedozzi - S. Romano, Padova, 1949, Vol. X, 432-433).

<sup>196</sup> UDINA, M., *Il diritto internazionale tributario*, cit., 433.

<sup>197</sup> UDINA, M., *Il diritto internazionale tributario*, cit., 433 e ss., dove si effettua una dettagliata ricognizione dei più risalenti accordi di collaborazione in materia fiscale.

<sup>198</sup> GRAU RUIZ, M.A., *Mutual Assistance for the Collection of Tax Claims*, in *Intertax*, 2000, 28, 6-7, 245.

<sup>199</sup> UDINA, M., *Il diritto internazionale tributario*, cit., 436.

oggi proseguita dall'OCSE, ma, a causa della reticenza degli Stati a prestarsi reciproca collaborazione in materia fiscale, ha dato luogo a una rete di accordi internazionali che è ancora molto meno sviluppata rispetto a quella esistente in materia di doppia imposizione.

Il primo modello di riferimento fu elaborato dal Comitato degli esperti tecnici della Società delle Nazioni, che si riunì dal 1923 al 1927 e mise a punto due modelli di convenzione bilaterale sull'assistenza in materia fiscale - uno relativo all'assistenza nell'accertamento, l'altro all'assistenza nella riscossione dei tributi - entrambi approvati nel 1928 e corredati da appositi commentari.

Il secondo modello fu elaborato sempre dalla Società delle Nazioni, nell'ambito dei modelli di convenzione del Messico del 1943 e di Londra del 1946<sup>200</sup>, anch'essi corredati da appositi commentari. Il documento costituiva lo sviluppo dei due modelli in materia di assistenza fiscale pubblicati nel 1928, aggiornati e riuniti in un unico testo.

La promozione degli accordi internazionali sulla mutua assistenza nella riscossione dei tributi - le cui vicende di qui in poi sono risultate sempre meno "intrecciate" a quelle dello scambio di informazioni - fu in seguito proseguita sia dall'ONU<sup>201</sup>, sia dall'OCSE<sup>202</sup>.

In particolare, nel 1981 quest'ultimo pubblicò un modello di convenzione bilaterale sulla mutua assistenza amministrativa nella riscossione dei crediti tributari, elaborato dal Comitato per gli affari fiscali<sup>203</sup>. Il modello non ebbe successo come tale, ma di lì a qualche anno costituì la base per l'elaborazione e la stipula della Convenzione di Strasburgo del 25 gennaio 1988, che contiene importanti disposizioni anche con riferimento alla mutua assistenza nella riscossione dei tributi (su cui si veda il par. 1.2).

L'attività dell'OCSE è infine proseguita attraverso l'introduzione di specifiche clausole sull'assistenza in materia fiscale all'interno del modello di convenzione contro le

---

<sup>200</sup> LEAGUE OF NATIONS, "London and Mexico Model Conventions. Commentary and Text", Ginevra, 1946, al cui interno è contenuto il "Model Bilateral Convention for the Establishment of Reciprocal Administrative Assistance for the Assessment and Collection of Taxes on Income, Property, Estates and Successions", con il relativo commentario.

<sup>201</sup> AMISSAH, *Mutual Cooperation in the Enforcement of Tax Liabilities and the Collection of Taxes, Including Exchange of Information*, Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 4th Meeting, United Nation, Geneva, 1987.

<sup>202</sup> Cfr. raccomandazione del Consiglio dell'OCSE del 19 gennaio 1981 sull'assistenza amministrativa in materia fiscale.

<sup>203</sup> Cfr. OCSE, "Model Convention for Mutual Administrative Assistance in the Recovery of Tax Claims", 1981.

doppie imposizioni. La clausola in materia di scambio di informazioni, di cui all'art. 26 del Modello OCSE, è stata infatti seguita dalla clausola sull'assistenza nella riscossione, introdotta all'art. 27 del Modello OCSE a partire dal 28 gennaio 2003<sup>204</sup>.

L'art. 27 citato rappresenta oggi l'archetipo degli accordi bilaterali sulla mutua assistenza nella riscossione dei tributi. La disciplina in esso contenuta, benché preveda una collaborazione particolarmente intensa, necessita di essere completata e integrata da appositi accordi attuativi tra gli Stati contraenti<sup>205</sup>.

È inoltre prevista una clausola alternativa, che implica un minor livello di collaborazione e può quindi essere adottata dagli Stati meno desiderosi di fornire la propria assistenza<sup>206</sup>.

Il Modello OCSE, infine, come noto, è corredato da un Commentario, che contiene importanti precisazioni anche in relazione all'art. 27.

Il Commentario, benché la nostra giurisprudenza di legittimità si sia spesso mostrata di diverso avviso<sup>207</sup>, dovrebbe rivestire un certo valore giuridico nell'interpretazione delle convenzioni stipulate sulla base del Modello OCSE<sup>208</sup>, e quindi anche nell'interpretazione della previsione qui in esame. Ciò, almeno, con riferimento alla versione del Commentario che precede la stipula delle disposizioni convenzionali og-

---

<sup>204</sup> Il testo dell'art. 27 e il relativo Commentario non hanno subito fino ad oggi alcuna rilevante modifica. Sulla versione del Modello OCSE del 28 gennaio 2003 si veda PAPOTTI, R., *Le proposte di modifica alla Convenzione-tipo dell'OCSE e al Commentario ufficiale agli artt. 1 e 23*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, IV, 175 e ss.

<sup>205</sup> Cfr. art. 27, par. 1, ult. periodo del Modello OCSE, dove è esplicitamente previsto che «*The competent authorities of the Contracting States may by mutual agreement settle the mode of application of this Article*». L'accordo dovrebbe riguardare le questioni indicate ai paragrafi da 6 a 9 del Commentario all'art. 27, tra cui ad esempio la documentazione che deve accompagnare una richiesta di assistenza, la ripartizione tra gli Stati contraenti delle spese sostenute per la riscossione, i limiti temporali oltre i quali l'assistenza non può più essere fornita, etc.

<sup>206</sup> La clausola è contenuta al par. 2 del Commentario all'art. 27 del Modello OCSE.

<sup>207</sup> Il Commentario sarebbe del tutto sfornito di "valore normativo" per Cass. civ. sez. trib. 28 luglio 2006, n. 17206; Id. 15 febbraio 2008, n. 3889; Id. 9 aprile 2010, n. 8488; Cass. pen. 2 luglio 2014, n. 41497. In senso contrario Cass. civ. sez. trib. 25 maggio 2002, n. 7682 e Cass. pen. 17 gennaio 2014, n. 1811.

<sup>208</sup> Per una sintesi delle posizioni dottrinali sul punto si vedano GIULIANI, M., *La interpretazione delle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, in AA.VV., *Corso di diritto tributario internazionale* (coordinato da V. Uckmar), Padova, 2002, 131 e CERRATO, M., *La rilevanza del Commentario OCSE ai fini interpretativi: analisi critica dei più recenti indirizzi giurisprudenziali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, I, 11. Nella letteratura internazionale, si veda l'ampia raccolta di contributi in AA.VV., *The Legal Status of the OECD Commentaries*, IBFD, 2008.



getto di interpretazione, o nella misura in cui le versioni successive si limitino a chiarire un significato già da tali disposizioni desumibile<sup>209</sup>.

Un utile riferimento per l'applicazione delle clausole convenzionali basate sull'art. 27, infine, è costituito dal manuale operativo sull'assistenza nella riscossione dei tributi pubblicato dall'OCSE il 26 gennaio 2007<sup>210</sup>.

L'ormai consistente numero di modelli di accordi bilaterali in materia di assistenza nella riscossione dei tributi non si è tradotto, comunque, in una estesa rete di accordi internazionali. Il caso dell'Italia è esemplare.

Il nostro Paese, infatti, è ad oggi vincolato solo a due risalenti accordi con la Germania<sup>211</sup> e con San Marino<sup>212</sup>, nei quali è prevista la reciproca assistenza in materia di riscossione dei tributi, e da alcune clausole sull'assistenza nella riscossione contenute in altrettanti trattati per l'eliminazione delle doppie imposizioni, tutti precedenti all'introduzione dell'art. 27 del Modello OCSE<sup>213</sup>.

Si osservi, a questo proposito, che la dottrina che ha analizzato gli accordi internazionali in materia di riscossione attualmente esistenti li ha classificati sulla base del grado di completezza della disciplina da essi recata: si distingue così tra “*reduced clause*” (nella

---

<sup>209</sup> In effetti, posto che il Commentario è elaborato dal Comitato per gli affari fiscali dell'OCSE, che è un organo costituito dai rappresentanti dei Governi dei Paesi aderenti a tale organizzazione, riconosce un rilievo interpretativo alle modifiche di carattere “innovativo” del Commentario stesso si tradurrebbe, nell'ordinamento interno, in una lesione del principio di separazione dei poteri dello Stato e delle norme costituzionali che impongono la ratifica per legge dei trattati internazionali (GUGLIELMI, S. - NAVARRINI, F., *Il ruolo dei Commentari OCSE nella interpretazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni*, in *Il fisco*, 2004, 44, 1, 7467), oltre che, naturalmente, della riserva di legge in materia di diritto tributario *ex art. 23 Cost.*

<sup>210</sup> Cfr. OCSE, “*Manual on the Implementation of Assistance in Tax Collection*” del 26 gennaio 2007.

<sup>211</sup> Cfr. la “Convenzione sull'assistenza amministrativa e giudiziaria in materia tributaria fra l'Italia e la Germania”, stipulata a Roma il 9 giugno 1938, ratificata e resa esecutiva con r.d.l. 9 settembre 1938, n. 1676, rimessa in vigore con scambio di note del 3 dicembre 1954 e dell'11 luglio 1956 (come precisato dalla nota del Dipartimento dell'Imposte Dirette n. 15/6675 del 26 febbraio 1980), su cui si veda GIANNINI, A., *La Convenzione italo-germanica sull'assistenza amministrativa e giudiziaria in materia tributaria*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1938, I, 211.

<sup>212</sup> Cfr. la “Convenzione di amicizia e buon vicinato fra l'Italia e la Repubblica di San Marino”, firmata a Roma il 31 marzo 1939, ratificata e resa esecutiva con l. 6 giugno 1939, n. 1320. Si veda in particolare il capo IV, rubricato “*Dell'assistenza amministrativa*”), e in particolare l'art. 37, che prevede la reciproca assistenza nella riscossione dei tributi.

<sup>213</sup> Le clausole sull'assistenza nella riscossione sono contenute, in particolare, nella convenzione tra Italia e Belgio del 29 aprile 1983 (ratificata con l. 3 aprile 1989, n. 148), nella convenzione tra Italia e Francia del 5 ottobre 1989 (ratificata con l. 7 gennaio 1992, n. 20) e nella convenzione tra Italia e Repubblica del Congo del 15 ottobre 2003, tutte relative all'eliminazione della doppia imposizione in materia di imposte sui redditi e sul patrimonio, nonché nella convenzione tra Italia e Grecia del 13 febbraio 1964 (ratificata con l. 18 marzo 1968, n. 524) e nella convenzione tra Italia - Francia del 20 dicembre 1990 (relative all'eliminazione della doppia imposizione in materia di imposta di successione e donazione).

quale tutti gli aspetti applicativi sono rimessi a un futuro accordo tra le parti), “*basic clause*” (che contiene solo gli aspetti salienti della disciplina e necessita comunque di una normativa di applicazione) e “*complete clause*” (che invece contiene una disciplina completa di tutti i meccanismi applicativi)<sup>214</sup>.

Le clausole stipulate dall'Italia sono generalmente riconducibili al tipo della “*basic clause*”, con l'unica eccezione, probabilmente, del trattato con la Germania, che contiene una disciplina ben più dettagliata rispetto agli altri accordi attualmente in vigore.

## **1.2 Le convenzioni multilaterali e la Convenzione di Strasburgo del 25 gennaio 1988**

L'assistenza internazionale nella riscossione dei tributi può inoltre essere fondata su accordi internazionali di carattere multilaterale<sup>215</sup>.

I primi accordi di questo genere si sono sviluppati tra Paesi geograficamente contigui e con sistemi economici, giuridici e tributari affini tra loro. Di conseguenza, inizialmente tali accordi erano applicabili unicamente su scala regionale.

Uno dei primi esempi è costituito dalla convenzione stipulata a Bruxelles il 5 settembre 1952 tra Belgio, Olanda e Lussemburgo, meglio nota come “*Benelux Convention*”.

Un altro esempio di notevole importanza è la convenzione sulla mutua assistenza in materia fiscale stipulata il 9 novembre 1972 tra Danimarca, Finlandia, Islanda, Norvegia e Svezia (meglio nota come “*Nordic Convention*”), che contiene disposizioni anche in materia di riscossione. La convenzione originaria, modificata a più riprese, è stata infine sostituita dalla convenzione stipulata il 7 dicembre 1989 tra le medesime parti, con l'aggiunta della Groenlandia e delle Isole Faroe.

L'incessante attività delle istituzioni e delle organizzazioni internazionali - tra cui l'OCSE, l'ONU e il Consiglio d'Europa - ha infine consentito l'elaborazione di un accordo multilaterale di collaborazione in materia fiscale oggi potenzialmente applicabile su scala globale.

---

<sup>214</sup> GARCÍA PRATS, F. A., *Mutual Assistance in Collection of Tax Debts*, in *Intertax*, 2002, 30, 2, 63 e ss.

<sup>215</sup> Per un approfondimento relativo agli accordi multilaterali in materia di riscossione dei tributi, si veda GRAU RUIZ, M.A., *Mutual Assistance for the Recovery of Tax Claims*, The Hague, 2003, 113 e ss.

L'accordo in questione è la "Convenzione concernente la reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale tra gli Stati membri del Consiglio d'Europa e i Paesi membri dell'OCSE", stipulata a Strasburgo il 25 gennaio 1988<sup>216</sup>.

La Convenzione riguarda lo scambio di informazioni, l'assistenza nella riscossione e l'assistenza nella notifica degli atti, ma gli Stati possono riservarsi, per quanto concerne questi ultimi due settori, di non prestarsi alcuna assistenza, del tutto o solo in relazione a talune imposte<sup>217</sup>.

L'accordo in esame - che inizialmente poteva essere sottoscritto solo dai Paesi che aderiscono alle due organizzazioni proponenti - è entrato in vigore il 1° aprile 1995, a seguito del deposito dello strumento di ratifica da parte dei primi cinque Paesi aderenti (Danimarca, Finlandia, Norvegia, Svezia e USA)<sup>218</sup>. L'Italia ha ratificato la Convenzione con legge 10 febbraio 2005, n. 19, e quest'ultima è entrata in vigore, per il nostro Paese, il 1° maggio 2006.

A seguito degli attentati dell'11 settembre 2001 e della crisi finanziaria del 2008, la comunità internazionale ha avvertito l'esigenza sempre più pressante di un adeguato contrasto all'evasione fiscale internazionale: ciò sia per evitare conseguenze dannose a carico delle finanze pubbliche degli Stati nazionali, sia per prevenire il riciclaggio e il finanziamento del terrorismo internazionale.

Di conseguenza, il Consiglio d'Europa e l'OCSE hanno approvato un protocollo di modifica del trattato multilaterale qui in esame, che è stato aperto alla sottoscrizione il 27 maggio 2010<sup>219</sup>. Il protocollo ha parzialmente modificato la Convenzione, consentendo inoltre di richiedere di essere invitati alla sottoscrizione dell'accordo multilaterale in esame anche ai Paesi non membri del Consiglio d'Europa e dell'OCSE<sup>220</sup>.

---

<sup>216</sup> La Convenzione è stata stipulata sia in lingua inglese ("*Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*"), sia in lingua francese ("*Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale*"). I due testi fanno egualmente fede. Sulla Convenzione, si vedano DANIELS, *Council of Europe/OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, in *Intertax*, 4, 1988, 101 e ss.; BROWN, *Allowing Tax Laws to Cross Borders to Defeat International Tax Avoidance: The Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, in *Brook. Jour. Int. Law*, 1989, 59 e ss.

<sup>217</sup> Cfr. art. 30, par. 1, lett. b) e d) della Convenzione.

<sup>218</sup> La Convenzione entra in vigore, per le Parti che aderiscono successivamente, il primo giorno del mese successivo alla scadenza di un periodo di tre mesi dalla data di deposito dello strumento di ratifica, accettazione o approvazione (cfr. art. 28, par. 3). Le Parti, inoltre, possono sempre modificare le proprie riserve (cfr. art. 30, par. 3 e par. 4) e denunciare la Convenzione (cfr. art. 31).

<sup>219</sup> Cfr. "*Protocol Amending the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*".

<sup>220</sup> I quali, tuttavia, possono aderire alla Convenzione unicamente nella versione risultante dalle modifiche apportate con il protocollo del 27 maggio 2010 (cfr. art. 28, par. 5). I Paesi membri del Consiglio

Il protocollo è stato ratificato dall'Italia con legge 27 ottobre 2011, n. 193, ed è entrato in vigore, per il nostro Paese, il 1° maggio 2012.

Il trattato multilaterale in esame, dunque, costituisce, per l'Italia, l'unica base giuridica per ricevere e fornire assistenza in materia di riscossione dei tributi nei rapporti con gli Stati che non fanno parte dell'Unione europea (ai quali si applica la specifica disciplina contenuta nella direttiva 2010/24/UE) e con i quali non è in vigore alcun apposito accordo bilaterale<sup>221</sup>.

La Convenzione di Strasburgo è un trattato internazionale e, come tale, deve essere interpretato sulla base dei criteri codificati nella Convenzione di Vienna del 23 maggio 1969<sup>222</sup>.

La Convenzione è inoltre corredata da una relazione esplicativa<sup>223</sup>, e importanti indicazioni si trovano anche nel già citato manuale operativo pubblicato dall'OCSE il 26 gennaio 2007.

Si potrebbe ritenere, analogamente a quanto si è visto per il Commentario al Modello OCSE (cfr. par. 1.1), che alla relazione esplicativa della Convenzione debba essere attribuito un certo valore interpretativo in base al diritto internazionale.

Nella relazione esplicativa - che si richiama inoltre, ove compatibile, all'interpretazione del Modello OCSE del 2008 fornita nel relativo Commentario<sup>224</sup> -

---

d'Europa e dell'OCSE, invece, conservano il diritto di aderire alla Convenzione nel testo del 1988 (cfr. art. 28, par. 4) o, comunque, di non ratificare il protocollo, rimanendo così parti vincolati unicamente alla Convenzione originaria.

<sup>221</sup> Ad esempio, per rimanere nel continente europeo, la Norvegia e l'Islanda (cfr. circolare dell'Agenzia delle Entrate 6 agosto 2014, n. 25/E, par. 3.4).

<sup>222</sup> Sull'interpretazione dei trattati internazionali in materia fiscale si vedano UCKMAR, V. - CORASANTI, G. - DE' CAPITANI DI VIMERCATE, P. - CORRADO OLIVA, C., *Diritto tributario internazionale – Manuale*, Padova, 2012, 11; BOSCO, L. - DE BLASI, M. - SANNA, C., *Metodi di interpretazione dei trattati contro le doppie imposizioni*, in *Boll. Trib.*, 2016, 2, 99.

<sup>223</sup> Cfr. il "Revised Explanatory Report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as Amended by Protocol" del 2010, che si riferisce alla Convenzione nel testo risultante dalle modifiche apportate con il protocollo del 27 maggio 2010, e il "Commentary on the Provisions of the Convention" del 1988, che si riferisce invece al testo originario della Convenzione.

<sup>224</sup> Cfr. "Revised Explanatory Report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as Amended by Protocol" del 2010, dove si legge che «The text of the Explanatory Report was amended in 2010 primarily on the basis of the Commentary on Article 26 of the OECD Model Tax Convention. It is understood that the provisions of the Convention, as amended by the 2010 Protocol, which follow the corresponding provisions of the 2008 OECD Model Tax Convention, shall generally be given the same interpretation as that expressed in the OECD Commentary thereon». Il riferimento, dunque, riguarderebbe unicamente le disposizioni relative allo scambio di informazioni, non le previsioni sulla mutua assistenza nella riscossione dei tributi.

si legge tuttavia che la relazione stessa non è vincolante per gli Stati aderenti<sup>225</sup>. Ciò dovrebbe condurre a ritenere che i chiarimenti in essa contenuti non siano giuridicamente vincolanti nell'interpretazione della Convenzione.

### 1.3 Il diritto dell'Unione europea: dalla direttiva 76/308/CEE alla direttiva 2010/24/UE

L'assistenza nella riscossione dei tributi si è infine sviluppata in modo peculiare all'interno dell'Unione europea.

La normativa comunitaria sulla mutua assistenza era inizialmente contenuta nella direttiva 76/308/CEE del 15 marzo 1976<sup>226</sup>, recepita in Italia dall'art. 1 del d.p.r. 9 gennaio 1978, n. 35<sup>227</sup>.

La direttiva obbligava gli Stati membri a fornirsi «*assistenza reciproca*» nel recupero di alcuni crediti sorti in altri Stati membri e relativi a risorse proprie delle Comunità europee. Nella specie, si trattava dei crediti relativi al Fondo europeo agricolo di orientamento e garanzia (FEAOG), dei prelievi agricoli e dei dazi doganali.

Nel corso del tempo, la direttiva 76/308/CEE è stata oggetto di numerose modifiche, volte principalmente ad estenderne l'ambito di applicazione.

In particolare, la direttiva 79/1071/CEE del 6 dicembre 1979 ne aveva esteso l'ambito di applicazione all'imposta sul valore aggiunto<sup>228</sup>, mentre la direttiva

---

<sup>225</sup> Cfr. “*Revised Explanatory Report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as Amended by Protocol*” del 2010, dove si legge che «*The text of the Explanatory Report [...] does not constitute an instrument providing an authoritative interpretation of the text of the Convention, although it may facilitate the understanding of the Convention's provisions*». La previsione non è contenuta, invece, nel “*Commentary on the Provisions of the Convention*” del 1988.

<sup>226</sup> Cfr. direttiva 76/308/CEE del Consiglio del 15 marzo 1976 (*relativa all'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da operazioni che fanno parte del sistema di finanziamento del Fondo europeo agricolo di orientamento e di garanzia, nonché dei prelievi agricoli e dei dazi doganali*). La normativa di attuazione era contenuta nella direttiva 77/794/CEE della Commissione del 4 novembre 1977, successivamente modificata dalla direttiva 85/479/CEE della Commissione del 14 ottobre 1985 e dalla direttiva 86/489/CEE della Commissione del 24 settembre 1986.

<sup>227</sup> La norma di recepimento aveva introdotto, nel d.p.r. 23 gennaio 1973, n. 43 (c.d. “testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale”), il capo I-bis, relativo alla “*Mutua assistenza fra gli Stati membri delle Comunità europee in materia di recupero di crediti*” (artt. da 346-bis a 346-quinquies). La procedura di assistenza nel recupero di crediti sorti in altri Stati membri era dunque fondata sull'ingiunzione fiscale, e ciò anche a seguito delle modifiche apportate con il d.p.r. 28 gennaio 1988, n. 43, che aveva fortemente limitato l'utilizzo di tale strumento (si veda infatti l'art. 130, comma 3 di tale decreto, secondo cui «*nulla è innovato*» per il recupero dei crediti esteri in ambito comunitario). La normativa secondaria di attuazione era infine contenuta nel d.m. 28 dicembre 1978 (successivamente modificato dal d.m. 1° dicembre 1986 e dal d.m. 26 aprile 1988), nonché nel d.m. 19 giugno 1981.

92/12/CEE del 25 febbraio 1992 ne aveva esteso l'ambito di applicazione a talune accise armonizzate<sup>229</sup>.

Nell'ambito di un più ampio intervento di riforma, poi, la direttiva 2001/44/CE del 15 giugno 2001 aveva esteso le previsioni della direttiva 76/308/CEE anche ai contributi e altri dazi previsti nell'ambito dell'organizzazione comune dei mercati nel settore dello zucchero, alle imposte sul reddito e sul capitale, alle imposte sui premi assicurativi e alle penali e ammende amministrative, con l'esclusione però delle sanzioni di natura penale<sup>230</sup>.

In occasione di tali modifiche, inoltre, il legislatore comunitario era intervenuto anche su altri aspetti rilevanti della disciplina, stabilendo il principio dell'automatico riconoscimento del titolo esecutivo emesso nello Stato membro richiedente e superando così la necessità che quest'ultimo fosse omologato, riconosciuto, completato o sostituito in base alle disposizioni in vigore nello Stato membro adito. La direttiva consentiva comunque agli Stati membri di derogare a tale principio.

Le modifiche apportate con la direttiva 2001/44/CE erano state recepite in Italia dal d.lgs. 9 aprile 2003, n. 69<sup>231</sup>.

---

<sup>228</sup> Cfr. direttiva 79/1071/CEE del Consiglio del 6 dicembre 1979 (*che modifica la direttiva 76/308/CEE relativa all'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da operazioni che fanno parte del sistema di finanziamento del Fondo europeo agricolo di orientamento e di garanzia, nonché dei prelievi agricoli e dei dazi doganali*), recepita in Italia con l. 19 febbraio 1985, n. 3. La norma di recepimento, introducendo i commi 6 e 7 nell'art. 62 del d.p.r. 633/1972, estendeva anche ai fini IVA la disciplina contenuta negli artt. 346-*bis* e ss. del d.p.r. 23 gennaio 1973, n. 43. La normativa secondaria di attuazione era contenuta nel d.m. 25 agosto 1986, successivamente modificato dal d.m. 26 aprile 1988. La Commissione delle Comunità europee, nell'ambito di una procedura di infrazione contro l'Italia dovuta al ritardo nel recepimento della direttiva 79/1071/CEE, aveva proposto un ricorso per inadempimento dinanzi alla Corte di giustizia (cfr. sentenza CGCE 3 ottobre 1984, causa C-279/83).

<sup>229</sup> Cfr. art. 30-*bis* della direttiva 92/12/CEE del Consiglio del 25 febbraio 1992 (*relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa*), introdotto dall'art. 1, n. 9) della direttiva 92/108/CEE del Consiglio del 14 dicembre 1992 (*che modifica la direttiva 92/12/CEE relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa e che modifica la direttiva 92/81/CEE*), recepito in Italia dall'art. 31 del d.l. 30 agosto 1993, n. 331 e dall'art. 20 del d.lgs. 504/1995 (le due norme citate sono state in seguito abrogate rispettivamente dall'art. 4, comma 2 e dall'art. 1, comma 1, lett. v) del d.lgs. 29 marzo 2010, n. 48). In particolare, si trattava dell'accisa sui tabacchi lavorati, dell'accisa sull'alcole e le bevande alcoliche e dell'accisa sugli oli minerali.

<sup>230</sup> Cfr. direttiva 2001/44/CE del Consiglio del 15 giugno 2001 (*che modifica la direttiva 76/308/CEE relativa all'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da operazioni che fanno parte del sistema di finanziamento del Fondo europeo agricolo di orientamento e di garanzia, nonché dei prelievi agricoli, dei dazi doganali, dell'imposta sul valore aggiunto e di talune accise*). In occasione di tali modifiche, il legislatore comunitario aveva abrogato la direttiva 77/794/CEE della Commissione del 4 novembre 1977, recante la normativa di attuazione, sostituendola con la direttiva 2002/94/CE della Commissione del 9 dicembre 2002, successivamente modificata dalla direttiva 2004/79/CE della Commissione del 4 marzo 2004.

<sup>231</sup> La normativa di recepimento abrogava gli artt. da 346-*bis* a 346-*quinquies* contenuti nel capo I-bis del d.p.r. 23 gennaio 1973, n. 43, nonché i commi 6 e 7 dell'art. 62 del d.p.r. 633/1972. La normativa

La normativa sulla mutua assistenza dei crediti, che fino a quel momento era contenuta nella direttiva 76/308/CEE, era stata quindi trasfusa nella direttiva 2008/55/CE del 26 maggio 2008, al mero fine di riorganizzare in un unico testo legislativo la disciplina in esame e, quindi, senza l'introduzione di alcuna particolare modifica<sup>232</sup>.

La disciplina in esame, infine, è stata da ultimo modificata con la direttiva 2010/24/UE del 16 marzo 2010, in vigore dal 1° gennaio 2012, che da un lato ne ha esteso l'ambito di applicazione all'intero settore tributario, dall'altro ha introdotto il c.d. "titolo uniforme" e ha portato così a uno stadio ormai avanzato il percorso, iniziato con la direttiva 2001/44/CE, finalizzato al reciproco riconoscimento dei titoli esecutivi tributari degli Stati membri<sup>233</sup>.

La normativa europea di attuazione della direttiva 2010/24/UE è oggi recata dal regolamento di esecuzione (UE) n. 1189/2011 della Commissione del 18 novembre 2011 e dalla decisione di esecuzione della Commissione C (2011) 8193 (definitiva) del 18 novembre 2011.

La direttiva, che doveva essere recepita dagli Stati membri entro il 31 dicembre 2011<sup>234</sup> con disposizioni applicabili a decorrere dal 1° gennaio 2012, è stata recepita in Italia con il d.lgs. 14 agosto 2012, n. 149, entrato in vigore il 14 settembre 2012<sup>235</sup>. Le disposizioni contenute in tale decreto si applicano, per espressa previsione di quest'ultimo, a decorrere dal 1° gennaio 2012<sup>236</sup>.

---

secondaria di attuazione era contenuta nel d.m. 22 luglio 2005, n. 179 e nel d.m. 28 luglio 2006, con il quale veniva costituito un comitato di coordinamento per la diffusione e lo scambio di informazioni in materia di recupero dei crediti. La disciplina era infine completata dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 23 dicembre 2005 e dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Dogane del 18 novembre 2005.

<sup>232</sup> Cfr. direttiva 2008/55/CE del Consiglio del 26 maggio 2008 (*sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da taluni contributi, dazi, imposte ed altre misure*), con la quale veniva abrogata la direttiva 76/308/CEE. In occasione di tali modifiche, il legislatore aveva inoltre abrogato la direttiva 2002/94/CE della Commissione del 9 dicembre 2002, recante la normativa di attuazione, sostituendola con il regolamento (CE) n. 1179/2008 della Commissione del 28 novembre 2008.

<sup>233</sup> Cfr. direttiva 2010/24/UE del Consiglio del 16 marzo 2010 (*sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte ed altre misure*). La direttiva è stata adottata a seguito della proposta della Commissione COM (2009) 28 definitiva del 2 febbraio 2009, su cui si vedano DE TROYER, I., *A European Perspective on Tax Recovery in Cross-Border Situations*, in *EC Tax Review*, 2009, 5, 217 e CRISTIANO, V. – BANCALARI, M., *Assistenza transfrontaliera per il recupero delle imposte: la posizione del Consiglio Ue*, in *Fisc. Int.*, 2010, 2, 131.

<sup>234</sup> Cfr. art. 28 della direttiva 2010/24/UE.

<sup>235</sup> Il citato decreto legislativo è stato emanato in base alla delega contenuta nell'art. 8, comma 1 della l. 15 dicembre 2011, n. 217 (c.d. "legge comunitaria 2010").

<sup>236</sup> Cfr. art. 17 del d.lgs. 149/2012, dove è tuttavia precisato che le sanzioni previste dal decreto si applicano solo a decorrere dalla data di entrata in vigore di quest'ultimo.

La normativa secondaria di attuazione, infine, è oggi contenuta nel d.m. 5 agosto 2013, nel d.m. 28 ottobre 2013 e nel d.m. 28 febbraio 2014.

#### 1.4 I rapporti tra le fonti

La pluralità di fonti che disciplinano la mutua assistenza in materia di riscossione dei tributi può dar luogo all'insorgere di conflitti tra norme.

Si prenda ad esempio il caso dell'Italia e del Belgio: entrambi sono membri dell'Unione europea, pertanto nei loro rapporti dovrebbe trovare applicazione la direttiva 2010/24/UE. I due Paesi aderiscono però anche alla Convenzione di Strasburgo del 25 gennaio 1988, che li obbliga a prestarsi reciproca assistenza nella riscossione dei tributi, e sono infine vincolati tra loro dalla convenzione del 29 aprile 1983 per l'eliminazione della doppia imposizione in materia di imposta sul reddito, che all'art. 27 contiene una clausola sull'assistenza nella riscossione.

E quindi in questo caso, *quid iuris?* La questione non è di poco momento, perché le previsioni contenute in tali strumenti spesso divergono sensibilmente tra loro.

L'individuazione della normativa applicabile deve avvenire prendendo in considerazione i principi che governano i rapporti il diritto dell'Unione europea e il diritto internazionale, e tra fonti internazionali fra loro. Inoltre, deve tenersi presente che le fonti qui in esame contengono specifiche disposizioni sul punto, che sono finalizzate proprio a risolvere gli eventuali conflitti con altre normative in materia di mutua assistenza.

Non c'è dubbio che, in base al principio di prevalenza del diritto dell'Unione europea, il conflitto tra norme europee e norme convenzionali debba essere risolto in favore delle prime<sup>237</sup>. Ne deriva che, in linea di principio, la direttiva 2010/24/UE è destinata a prevalere su tutti gli strumenti pattizi, e quindi sia sulla Convenzione di Strasburgo, sia sugli accordi internazionali bilaterali eventualmente applicabili<sup>238</sup>.

L'art. 24, par. 1 della direttiva 2010/24/UE, peraltro, stabilisce che «*La presente direttiva non pregiudica l'esecuzione di obblighi più ampi in materia di assistenza risultanti da accordi o*

---

<sup>237</sup> Sui rapporti tra il diritto dell'Unione europea e il diritto internazionale si veda CRAIG., P. - DE BÚRCA, G., *EU Law. Text, Cases and Materials*, Oxford, 2015, 358 e ss..

<sup>238</sup> GIRELLI, G., *L'ammissione al passivo dei crediti tributari vantati da un'autorità estera*, in *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, a cura di F. Paparella, Milano, 2013, 585; SOZZI, C., *Spazio giudiziario europeo e collaborazione alla riscossione dei crediti tributari*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, I, 235.



*convenzioni bilaterali o multilaterali, anche nel settore della notifica degli atti giudiziari o extragiudiziarî»<sup>239</sup>.*

La dottrina ritiene che tale previsione codifichi il c.d. “principio dello strumento più efficace”, in base al quale gli Stati membri dell’Unione europea, nonostante la direttiva 2010/24/UE prevalga sugli altri accordi internazionali in materia di mutua assistenza nella riscossione dei tributi eventualmente applicabili, possono comunque avvalersi anche di tali accordi, qualora essi garantiscano forme di assistenza più ampie, oppure qualora le relative procedure siano ritenute maggiormente idonee al raggiungimento del loro scopo<sup>240</sup>. La disposizione si riferisce anche agli accordi stipulati successivamente all’entrata in vigore della direttiva<sup>241</sup>.

Alle condizioni sopra descritte, dunque, nei rapporti tra gli Stati membri potrebbero trovare applicazione sia la Convenzione di Strasburgo, sia eventuali altri accordi internazionali sulla mutua assistenza nella riscossione<sup>242</sup>.

L’applicazione della Convenzione di Strasburgo non è invece mai possibile nei rapporti tra gli Stati membri che hanno ratificato tale convenzione nel 1988, ma non il protocollo di modifica del 2010: ciò a causa della esplicita disposizione in tal senso contenuta nell’art. 27, par. 2 della Convenzione di Strasburgo, come risultante nel testo del 1988<sup>243</sup>.

---

<sup>239</sup> La previsione è in linea con il considerando n. 17, secondo cui «*La presente direttiva non dovrebbe impedire l’esecuzione di obblighi più ampi in materia di assistenza risultanti da accordi o convenzioni bilaterali o multilaterali*». La direttiva prevede inoltre che gli Stati membri informino la Commissione della conclusione di eventuali accordi bilaterali o multilaterali in materia di riscossione (cfr. art. 24, par. 2), e che in ogni caso gli Stati membri, se forniscono assistenza in base ad altri accordi bilaterali o multilaterali, possono avvalersi della rete di comunicazione elettronica (CCN) e dei moduli standard adottati per l’attuazione della direttiva (cfr. art. 24, par. 3).

<sup>240</sup> FRIGO, G., *Il diritto al contraddittorio anticipato nella riscossione transfrontaliera dei crediti tributari e doganali*, in *Rass. Trib.*, 2016, 2, 448; LOVECCHIO, L., *Cooperazione internazionale in materia di riscossione coattiva dei crediti tributari*, in *Il fisco*, 2015, 3; MASTELLONE, P., *The new EU discipline on assistance in the collection of foreign tax claims*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2012, I, 334.

<sup>241</sup> DE TROYER, I., *Recovery Assistance in the EU: Evaluation of Directive 2010/24/EU: Time for an Update?*, in *EC Tax Review*, 2014, 5, 292, nota n. 33.

<sup>242</sup> Su richiesta dell’Unione europea, in occasione delle modifiche del 2010, nella Convenzione di Strasburgo è stato chiarito che «*those Parties which are member States of the European Union can apply, in their mutual relations, the possibilities of assistance provided for by the Convention in so far as they allow a wider co-operation than the possibilities offered by the applicable European Union rules*». La disposizione, che in virtù del principio di prevalenza del diritto dell’Unione europea non era di per sé strettamente necessaria, contribuisce comunque a eliminare qualsiasi possibile dubbio sui rapporti tra tale strumento e il diritto dell’Unione europea.

<sup>243</sup> La norma citata dispone che «*Notwithstanding the rules of the present Convention, those Parties which are members of the European Economic Community shall apply in their mutual relations the common rules in force in that Community*».

Più complessa è la soluzione del conflitto tra la Convenzione di Strasburgo e un eventuale accordo internazionale di carattere bilaterale (ad esempio, una clausola sul tipo dell'art. 27 del Modello OCSE, contenuta in una convenzione contro le doppie imposizioni).

Il criterio di specialità non sembra applicabile, sia perché esso riveste un ruolo residuale nella risoluzione dei conflitti fra trattati<sup>244</sup>, sia perché, nella specie, come frequentemente accade nell'ambito del diritto internazionale, la questione è esplicitamente disciplinata da una apposita "norma di conflitto" (o "*compatibility clause*"), che non può essere trascurata ai fini di una corretta ricostruzione dei rapporti tra le norme in esame.

La disposizione è contenuta nell'art. 27, par. 1 della Convenzione di Strasburgo, dove si prevede esplicitamente che *«The possibilities of assistance provided by this Convention do not limit, nor are limited by, those contained in existing or future international agreements or other arrangements between the Parties concerned or other instruments which relate to co-operation in tax matters»*<sup>245</sup>.

La norma, che nella sostanza riproduce il c.d. "principio dello strumento più efficace" (ciò che si desume anche dalla prassi internazionale)<sup>246</sup>, stabilisce dunque che le previsioni della Convenzione non limitano e non sono limitate da nessun altro accordo internazionale sulla mutua assistenza in vigore tra le Parti coinvolte, sia esso "esistente o futuro". A questo proposito, occorre distinguere.

La clausola dovrebbe essere senz'altro idonea a regolare i rapporti tra la Convenzione di Strasburgo e gli accordi bilaterali sulla mutua assistenza ad essa precedenti, dal momento che, in questa ipotesi, tale clausola costituirebbe una semplice esplicazione

---

<sup>244</sup> Il criterio di specialità non è rinvenibile nella Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati del 1969, dal quale si desume unicamente il criterio temporale. Sul punto si veda BRAVO, N., *The Multilateral Tax Instrument and Its Relationship with Tax Treaties*, in *World Tax Journal*, ottobre 2016, 289, alla quale si rimanda anche per maggiori approfondimenti sulle interrelazioni dei trattati internazionali (con speciale riguardo alla materia fiscale). L'autrice evidenzia, in particolare, che il criterio di specialità dovrebbe trovare applicazione solo quando non sia stato possibile risolvere il conflitto sulla base del criterio temporale.

<sup>245</sup> La disposizione è traducibile come segue: "Le possibilità di assistenza previste dalla presente Convenzione non limitano, né sono limitate, da quelle contenute in accordi internazionali esistenti o futuri, o altri accordi tra le Parti coinvolte, o altri strumenti che si riferiscono alla cooperazione in materia tributaria" (traduzione libera). Disposizioni analoghe non sono rinvenibili nell'art. 27 del Modello OCSE, né nella generalità degli accordi di carattere bilaterale.

<sup>246</sup> Cfr. par. 266 del "*Revised Explanatory Report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as Amended by Protocol*" del 2010, dove si fa riferimento al "*most effective instruments*".

del principio *lex posterior derogat priori*, codificato dall'art. 30, par. 3 e 4 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati del 23 maggio 1969<sup>247</sup>.

Gli Stati aderenti alla Convenzione di Strasburgo, dunque, in presenza di un accordo bilaterale sulla mutua assistenza precedentemente stipulato, potranno sicuramente utilizzare lo «strumento più efficace» tra quelli disponibili.

La questione è più complessa, invece, con riferimento ai rapporti tra la Convenzione di Strasburgo e gli accordi bilaterali sulla mutua assistenza ad essa successivi: gli Stati, infatti, nella stipulazione di un trattato, non possono ritenersi vincolati alle disposizioni di un trattato precedente, con la conseguenza che la disposizione di cui all'art. 27, par. 1 della Convenzione di Strasburgo potrebbe senz'altro essere derogata<sup>248</sup>.

Il principio dello strumento più efficace, comunque, potrebbe trovare applicazione anche in quest'ultima ipotesi, almeno laddove si possa ritenere, in via interpretativa, che l'accordo bilaterale successivamente adottato non abbia inteso escludere l'applicabilità della Convenzione di Strasburgo (ciò che si potrebbe sostenere, ad esempio, laddove l'accordo sia volto unicamente a “rafforzare” gli strumenti di mutua assistenza). La soluzione dovrebbe comunque essere desunta in concreto sulla base dell'interpretazione del singolo accordo.

Il principio dello strumento più efficace, dunque, costituisce un criterio fondamentale per l'individuazione della normativa in concreto applicabile. Sembra opportuno, dunque, soffermarsi su alcune problematiche applicative che esso solleva.

La prima notazione che si può svolgere è che il principio in esame si riferisce alla normativa più efficace nel suo complesso, e non può consentire, dunque, di applicare simultaneamente singole disposizioni di due o più strumenti normativi diversi<sup>249</sup>.

---

<sup>247</sup> Come già evidenziato, il criterio temporale costituisce, in base all'art. 30 di tale Convenzione, il criterio generale cui fare riferimento per la risoluzione dei conflitti tra i trattati.

<sup>248</sup> PAUWELYN, J., *Conflict of Norms in Public International Law: How WTO Law Relates to other Rules of International Law*, Cambridge, 2003, 355; MARCORY, P.F.J. - APPLETON, A.E. - PLUMMER, M.G., *The World Trade Organization: Legal, Economic and Political Analysis*, New York, 2007, Vol., I, 1423.

<sup>249</sup> Non è ammesso, cioè, il c.d. “cherry picking”, come confermato anche dal par. 267 del “*Revised Explanatory Report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as Amended by Protocol*” del 2010, dove si legge che «*States are at liberty to choose whichever instrument they think most appropriate to the particular case. They could not however simultaneously apply more than one instrument to a given case, since each instrument is self-contained, having its own characteristics and aims and its provisions may be incompatible with other instruments. Article 27 accordingly uses “limit” rather than “affect”, since the latter word might have been misconstrued as meaning that the simultaneous application of more than one instrument was possible*». Le stesse conclusioni sembrano ragionevolmente estensibili anche a quanto previsto dall'art. 24, par. 1 della direttiva 2010/24/UE.

Una normativa può risultare “più efficace” sotto molteplici aspetti: non solo, quindi, se il suo ambito di applicazione è più esteso sotto il profilo oggettivo, soggettivo o temporale, ma anche se stabilisce presupposti meno rigidi per legittimare la domanda di assistenza, se consente di adottare strumenti più efficaci per procedere alla riscossione nello Stato adito, e se pone limiti meno intensi all’obbligo di rendere l’assistenza richiesta.

Si è giustamente osservato che la direttiva 2010/24/UE contiene una disciplina per molti aspetti più ampia di quella convenzionale e che, pertanto, nei rapporti tra gli Stati membri, quest’ultima può essere applicata solo in ipotesi residuali<sup>250</sup>. La valutazione, comunque, deve essere effettuata in concreto, sulla base di un approccio “*case by case*”.

Da ultimo, si ritiene che tale valutazione non possa riguardare in alcun modo il livello di tutela accordato al soggetto inciso dalla procedura e che, quindi, non possa in alcun modo consentire agli Stati di avvalersi, a parità di condizioni, dello strumento che implica una minor garanzia di quest’ultimo. Ciò non solo per l’evidente disagio che una simile prospettiva ingenererebbe negli interpreti, ma anche perché l’art. 24 della direttiva 2010/24/UE e l’art. 27 della Convenzione di Strasburgo si riferiscono unicamente all’ampiezza degli obblighi di assistenza assunti dagli Stati, non anche alla posizione del contribuente.

A ciò si aggiunga che - come si vedrà nel par. 7 - quando l’assistenza riguarda due Paesi membri dell’Unione europea, essa costituisce in ogni caso una ipotesi di «applicazione del diritto dell’Unione», con la conseguente applicabilità della Carta di Nizza (cfr. art. 51). Da ciò deriva una sostanziale uniformità delle garanzie che devono essere assicurate al soggetto inciso dalla procedura, sia che questa si svolga direttamente in base alla direttiva 2010/24/UE, sia che la stessa si svolga, per il tramite dell’art. 24 della direttiva stessa, in base alla “più efficace” normativa convenzionale. Non vi sarebbe alcuno spazio, dunque, nemmeno per immaginare una procedura “meno garantita” di un’altra all’interno dell’Unione europea.

---

<sup>250</sup> DE TROYER, I., *Tax Recovery Assistance in the EU: Analysis of Directive 2010/24/EU. Scope and Types of Assistance*, in *EC Tax Review*, 2014, 3, 136. La disciplina convenzionale, a differenza di quella europea, prevede l’assistenza anche per importi inferiori a 1.500 euro e per crediti con una “anzianità” fino a quindici anni (anziché solo cinque).

Da ultimo, è necessario sottolineare che le fonti in esame, pur contenendo disposizioni diverse fra loro, presentano una struttura sostanzialmente affine, che ne consente un esame unitario. Di conseguenza, nella presente trattazione - che si concentra prevalentemente sui rapporti tra gli Stati membri dell'Unione europea - si condurrà un'analisi di tipo sinottico della direttiva 2010/24/UE, della Convenzione di Strasburgo e dell'art. 27 del Modello OCSE (quest'ultimo in qualità di modello di riferimento degli accordi bilaterali), avendo cura di segnalare i possibili spazi residui di applicazione delle norme convenzionali, alla luce dei rapporti tra le fonti sopra descritti.

## **2. L'ambito di applicazione**

Le norme in esame delimitano l'ambito di applicazione degli obblighi di mutua assistenza sotto vari profili: oggettivo, soggettivo e temporale.

Le fonti europee e convenzionali, sul punto, contengono discipline diverse tra loro, sia per quanto riguarda la tecnica normativa adottata, sia per quanto concerne gli esiti interpretativi che ne derivano. Le varie disposizioni di riferimento devono quindi essere esaminate separatamente, avendo cura di evidenziare, alla luce dei criteri di risoluzione dei conflitti tra norme esaminati nel precedente paragrafo, gli spazi applicativi residui delle norme convenzionali.

### **2.1 L'ambito oggettivo**

La direttiva 76/308/CEE del 15 marzo 1976 si applicava all'inizio solo ad alcune risorse proprie delle Comunità economiche europee. L'ambito di applicazione era stato poi progressivamente esteso ad altri tributi strettamente connessi al funzionamento del mercato comune e solo con la direttiva 2001/44/CE del 15 giugno 2001 erano state ricomprese anche le imposte sui redditi e sul capitale.

Il legislatore europeo, con la direttiva 2010/24/UE del 16 marzo 2010, ha infine preso atto che *«per garantire meglio gli interessi finanziari degli Stati membri e la neutralità del mercato interno, è necessario estendere l'ambito di applicazione dell'assistenza reciproca in materia di recupero ai crediti derivanti da imposte e dazi che ancora non vi rientrano»* (cfr. considerando n. 4) e ha conseguentemente esteso la disciplina della mutua assistenza nel recupero dei

crediti all'intero settore tributario; in particolare, al fine di individuare i tributi cui si applica l'assistenza, è stata abbandonata la tecnica normativa dell'elencazione tassativa, in favore di un richiamo di carattere generale alla «totalità delle imposte e dei dazi»<sup>251</sup>.

La direttiva 2010/24/UE stabilisce infatti, all'art. 2, par. 1, che «la presente direttiva si applica ai crediti relativi a quanto segue: a) la totalità delle imposte e dei dazi, di qualsiasi tipo, riscossi da uno Stato membro o dalle sue ripartizioni territoriali o amministrative, o per conto di essi, comprese le autorità locali, ovvero per conto dell'Unione».

La disposizione citata elenca poi le altre entrate di carattere non tributario comprese nell'ambito di applicazione oggettivo della disciplina<sup>252</sup>.

L'ambito di applicazione della direttiva comprende anche, in base all'art. 2, par. 2, i crediti relativi a:

- a) penali, sanzioni, tasse e soprattasse di natura amministrativa relative ai crediti per i quali può essere chiesta assistenza ai sensi del par. 1, irrogate dalle autorità amministrative competenti per la riscossione delle imposte o dei dazi interessati o per l'effettuazione di indagini amministrative al riguardo, o comunque confermate da organi amministrativi o giudiziari su richiesta di tali autorità amministrative;
- b) tasse per il rilascio di certificati o documenti analoghi in relazione a procedure amministrative che riguardano dazi o imposte;
- c) interessi e spese relativi ai crediti per i quali può essere chiesta assistenza ai sensi del par. 1 o del par. 2, lett. a) e b).

L'assistenza non riguarda, invece, in base all'art. 2, par. 3, i crediti relativi a:

- a) contributi previdenziali obbligatori dovuti a uno Stato membro, a una ripartizione dello stesso o a organismi di previdenza sociale di diritto pubblico;
- b) tasse diverse da quelle menzionate al par. 2;

---

<sup>251</sup> La dottrina ha messo in evidenza che la decisione di estendere l'ambito applicativo della direttiva alla «totalità delle imposte e dei dazi» rappresenta il raggiungimento di un avanzato concetto di mutualità, che non è più basato sull'idea che l'assistenza debba essere garantita solo per le imposte che esistono in altri Stati membri (DE TROYER, I., *Tax Recovery Assistance in the EU: Analysis of Directive 2010/24/EU. Scope and Types of Assistance*, cit., 136).

<sup>252</sup> L'art. 2, par. 1 include infatti anche i crediti relativi a quanto segue: «le restituzioni, gli interventi e le altre misure che fanno parte del sistema di finanziamento integrale o parziale del Fondo europeo agricolo di garanzia (FEAGA) e del Fondo europeo agricolo per lo sviluppo rurale (FEASR), ivi compresi gli importi da riscuotere nel quadro di queste azioni» (lett. b) e «i contributi e gli altri dazi previsti nell'ambito dell'organizzazione comune dei mercati nel settore dello zucchero» (lett. c).

- c) diritti di natura contrattuale, quali i corrispettivi di pubblici servizi (lett. c);
- d) sanzioni penali irrogate in base a un'azione penale o altre sanzioni penali non menzionate al par. 2, lett. a).

Le disposizioni appena esaminate trovano puntuale riscontro nella normativa interna di recepimento (cfr. art. 1 del d.lgs. 14 agosto 2012, n. 149).

La definizione del concetto di «*totalità delle imposte e dei dazi*» rappresenta una questione molto delicata, stante l'assenza nell'ordinamento europeo di una precisa definizione di "imposta" cui fare riferimento<sup>253</sup>.

Sembra certo, tuttavia, che tale definizione debba essere ricavata dal diritto dell'Unione europea e non dal diritto nazionale<sup>254</sup>. L'assistenza può inoltre avere ad oggetto solo la riscossione di crediti e non l'esecuzione di vincoli reali, poiché la direttiva stabilisce esplicitamente, all'art. 1, par. 1, che l'assistenza si applica ai «*crediti*» ivi elencati.

La generica formulazione letterale della disposizione in esame, l'utilizzo del termine "totalità" e infine la precisa volontà legislativa di estendere l'ambito di applicazione oggettivo dell'assistenza (risultante dal considerando n. 4 sopra citato) dovrebbero comunque consentire un'interpretazione molto ampia del concetto di "imposte e dazi" rinvenibile nella direttiva<sup>255</sup>.

Lo stesso legislatore italiano, in occasione del recepimento della direttiva, si è del resto riferito, all'art. 1, comma 2, lett. a) del d.lgs. 149/2012, ai «*tributi e ai dazi, di qualsiasi tipo*» (non quindi alle sole "imposte", come pure risulta nella versione italiana del-

<sup>253</sup> La Corte di giustizia ha ad esempio sottolineato che nei trattati non è rinvenibile alcuna indicazione sull'interpretazione dell'espressione «*disposizioni fiscali*» contenuta all'art. 95, par. 2 del TCE (oggi art. 114, par. 2 del TFUE), in materia di ravvicinamento delle legislazioni (cfr. CGUE 29 aprile 2004, causa C-338/01, punto 63).

<sup>254</sup> La necessità di una nozione autonoma di diritto dell'Unione europea emerge dal confronto con le altre norme europee in tema di cooperazione tra gli Stati membri. La Corte di giustizia, infatti, quando è stata chiamata a definire il significato dell'espressione «*materia civile e commerciale*», che delimita l'ambito di applicazione *ratione materiae* delle norme europee sulla cooperazione giudiziaria tra gli Stati membri (cfr. il regolamento (CE) n. 44/2001 e il regolamento (UE) n. 1215/2012), ha sempre ritenuto necessario elaborarne una nozione autonoma di diritto europeo «*allo scopo di garantire, per quanto possibile, l'uguaglianza e l'uniformità dei diritti e degli obblighi [...] derivanti agli Stati contraenti ed ai soggetti interessati*» (CGCE, 14 ottobre 1976, causa 29/79, «*LTU*», punto 3; CGCE, 15 maggio 2003, causa C-266/01, «*Tiard*», punto 20; CGUE, 11 aprile 2013, causa C-645/11, «*Sapir*»). Le medesime esigenze di uguaglianza e uniformità sembrano sussistere anche con riferimento ai diritti e agli obblighi degli Stati membri e dei soggetti interessati che derivano dalla cooperazione in materia fiscale.

<sup>255</sup> FRIGO, G., *Il diritto al contraddittorio anticipato nella riscossione transfrontaliera dei crediti tributari e doganali*, cit., 445, nota n. 29 secondo cui in mancanza di specifiche indicazioni si deve ritenere che il termine "imposte" faccia riferimento sia alle imposte dirette, sia alle imposte indirette.

la direttiva), mostrando così di aver inteso la nozione in esame in termini estremamente ampi.

La disciplina si dovrebbe di conseguenza applicare, con riferimento alle imposte italiane, non solo alle imposte sui redditi, all’IVA, alle accise e ai dazi doganali, che erano già in precedenza ricompresi nell’ambito applicativo dell’assistenza, ma anche all’IRAP<sup>256</sup>, alle imposte di successione e donazione, all’imposta di registro, alle imposte ipotecarie e catastali, all’imposta sulle transazioni finanziarie (c.d. “Tobin Tax”), all’IVIE, all’IVAFE e ai tributi locali.

La nozione di “imposte e dazi” deve poi essere distinta da quelle affini di «*contributi previdenziali obbligatori*», «*tasse*» e «*diritti di natura contrattuale*», esplicitamente escluse dall’ambito di applicazione oggettivo dell’assistenza (cfr. art. 3, par. 3, lett. a), b) e c) della direttiva). È necessario, infine, soffermarsi sul concetto di “sanzioni di natura amministrativa” e su quello - forse meno rilevante ma certamente non trascurabile - di “interessi e spese”.

Le citate nozioni sono brevemente esaminate di seguito.

a) *I contributi previdenziali obbligatori*. L’esclusione dei contributi dall’ambito di applicazione della mutua assistenza (salvo che ai limitati fini dello scambio di informazioni) è giustificata dalla volontà di evitare inutili duplicazioni con gli strumenti per il recupero transfrontaliero dei contributi in esame, che trovano fondamento nell’art. 84 del regolamento (CE) n. 883/2004, relativo al coordinamento dei sistemi di sicurezza sociale, e negli artt. 78 e ss. del regolamento (CE) n. 987/2009, contenenti la connessa disciplina attuativa<sup>257</sup>.

---

<sup>256</sup> La precedente formulazione della direttiva aveva dato luogo ad alcuni problemi interpretativi, che rendevano problematica l’inclusione dell’IRAP nei tributi oggetto di assistenza. Sul tema, si vedano GIRELLI, G., *L’ammissione al passivo dei crediti tributari vantati da un’autorità estera*, cit., 580 e nota 41; TOMASSINI, A., *Le procedure di riscossione all’interno dell’Unione europea*, in *Corr. Trib.*, 2012, 43; CANTILLO, M., *La riscossione dei crediti tributari esteri*, in *La riscossione dei tributi*, a cura di M. Basilavecchia, S. Cannizzaro - A. Carinci, Milano, 2011, 359; DELLA VALLE, E. - D’ALFONSO, E., *La riscossione dei crediti tributari esteri e la riscossione all’estero*, in *Corr. Trib.*, 2011, 33; SOZZI, C., *Spazio giudiziario europeo e collaborazione alla riscossione dei crediti tributari*, cit., 226 e ss.

<sup>257</sup> La proposta di direttiva presentata dalla Commissione europea nel 2009 includeva inizialmente anche i contributi previdenziali obbligatori: ciò perché in molti Stati è difficile distinguere tra imposte e contributi e la riscossione di entrambi i prelievi è spesso affidata alle medesime autorità. Nelle more dell’iter di approvazione della direttiva 2010/24/UE era stato però approvato il regolamento (CE) n. 987/2009, con il quale era divenuto possibile il recupero transfrontaliero dei contributi previdenziali obbligatori. Sul punto, si veda DE TROYER, I., *Tax Recovery Assistance in the EU: Analysis of Directive 2010/24/EU. Scope and Types of Assistance*, cit., 140 e ss.



La nozione di “contributo previdenziale obbligatorio” può quindi essere ricavata attraverso il confronto con la normativa europea in tema di previdenza sociale, adottando un’interpretazione di tipo sistematico.

La Corte di giustizia, pronunciandosi sul regolamento (CEE) n. 1408/71 del 14 giugno 1971, oggi sostituito dal citato regolamento (CE) n. 883/2004, ha fornito un criterio generale per l’individuazione dei prelievi nazionali che possono essere considerati “contributi” e quindi rientrare nell’ambito di applicazione del regolamento. In particolare, essa ha stabilito, da un lato, che la qualificazione di un prelievo come “imposta” in base al diritto nazionale (e non come “contributo”) non è sufficiente a escluderlo dall’ambito di applicazione del regolamento, dall’altro, che l’attinenza della disposizione che istituisce tale prelievo al sistema di sicurezza sociale (e quindi l’applicabilità del regolamento) «*risiede nel rapporto che deve intercorrere tra la disposizione di cui trattasi e le leggi che disciplinano i settori di previdenza sociale elencati dall’art. 4 [oggi art. 3, n.d.a.] dello stesso regolamento, rapporto che deve essere diretto e sufficientemente rilevante*»<sup>258</sup>.

La conclusione che se ne può trarre è la seguente: se alla luce dei suddetti criteri un prelievo nazionale è qualificabile come contributo in base al regolamento (CE) n. 883/2004, esso può essere recuperato con gli appositi strumenti disciplinati dal regolamento stesso e, pertanto, non rientra nell’ambito di applicazione oggettivo della direttiva 2010/24/UE, dal quale sono espressamente esclusi proprio i contributi previdenziali obbligatori.

La dottrina, facendo leva sull’ampia formulazione dell’art. 2 della direttiva, che si riferisce alla «*totalità delle imposte e dei dazi*», ha ritenuto che i contributi previdenziali, se riconducibili a tale nozione, potrebbero comunque rientrare nell’ambito di applicazione della direttiva 2010/24/UE, anche se soggetti al regolamento (CE) n. 883/2004<sup>259</sup>. La tesi non sembra però condivisibile, in quanto si tradurrebbe in un approccio asistemico alla materia, non giustificato da alcuna reale esigenza di tutela del credito, che infatti può essere riscosso mediante le procedure di recupero transnazionale fondate sul regolamento (CE) n. 883/2004.

---

<sup>258</sup> CGCE, 15 febbraio 2000, causa C-34/98, “*Commissione contro Repubblica francese*”, punti 34 e 35; CGCE, 15 febbraio 2000, causa C-169/98, “*Commissione contro Repubblica francese*”, punti 32 e 33; CGCE, 3 aprile 2008, causa C-103/06, “*Derouin*”, punto 22.

<sup>259</sup> DE TROYER, I., *Recovery Assistance in the EU: Evaluation of Directive 2010/24/EU: Time for an Update?*, cit., 285.

b) *Le tasse*. La definizione del concetto di «*tasse*» presenta difficoltà ancora maggiori, perché non constano, nell'ordinamento europeo, strumenti specifici per il recupero di tali crediti, in base ai quali delimitare la nozione anche ai fini della direttiva 2010/24/UE.

La direttiva si riferisce da un lato alle «*imposte*» («*taxes*», nella versione inglese), dall'altro alle «*tasse*» («*fees*», nella versione inglese). Le tasse sono esplicitamente menzionate sia all'art. 2, par. 2, lett. b) della direttiva, che le esclude dall'ambito di applicazione oggettivo, sia al successivo art. 2, par. 3, lett. b) della direttiva stessa, che fa esplicitamente eccezione a tale esclusione per le «*tasse per il rilascio di certificati o documenti analoghi in relazione a procedure amministrative che riguardano dazi o imposte*», le quali risultano dunque incluse nell'ambito di applicazione oggettivo dell'assistenza.

L'evidente conseguenza che se ne può trarre è che le due nozioni devono essere distinte fra loro<sup>260</sup>.

La dottrina che ha approfondito l'esame della direttiva 2010/24/UE ha poi ritenuto, proprio al fine di distinguere la nozione di “tassa” da quella di “imposta”, che la prima, pur costituendo comunque una prestazione imposta per legge, è dovuta, a differenza della seconda, a fronte della prestazione di uno specifico servizio<sup>261</sup>.

L'interpretazione, che corrisponde nella sostanza ai criteri adottati nel nostro ordinamento per distinguere tra imposta e tassa, è sostanzialmente condivisibile e risulta anche confermata da una dichiarazione del governo austriaco in fase di approvazione della direttiva.

La questione è inoltre ulteriormente complicata, per l'ordinamento italiano, dalle particolari opzioni terminologiche adottate dal legislatore nazionale in sede di recepimento della direttiva. Il d.lgs. 149/2012 si riferisce infatti da un lato ai «*tributi e ai dazi, di qualsiasi tipo*», dall'altro all'insolita nozione dei «*corrispettivi*»<sup>262</sup>, difficilmente inquadrabile nella tradizionale distinzione del tributo nelle categorie dell'imposta e della tassa (alle quali si aggiungevano, nelle classificazioni più risalenti, anche quelle dei contributi e delle entrate derivanti dai monopoli fiscali).

---

<sup>260</sup> DE TROYER, I., *Tax Recovery Assistance in the EU: Analysis of Directive 2010/24/EU. Scope and Types of Assistance*, cit., 139.

<sup>261</sup> DE TROYER, I., *Tax Recovery Assistance in the EU: Analysis of Directive 2010/24/EU. Scope and Types of Assistance*, cit., 139.

<sup>262</sup> La prima espressione è utilizzata all'art. 1, comma 2, lett. a) del d.lgs. 149/2012, la seconda invece è utilizzata all'art. 1, comma 2, lett. e) e all'art. 1, comma 3, lett. b) del d.lgs. 149/2012.

La normativa interna potrebbe però essere letta, in base a un'interpretazione conforme al diritto dell'Unione, nel senso di includere nell'assistenza tutti i tributi ad eccezione di quelli che sono dovuti a fronte della prestazione di uno specifico servizio, con il risultato che il concetto di «*corrispettivo*» finirebbe sostanzialmente per coincidere con quello tradizionale di tassa.

c) *I diritti di natura contrattuale*. La nozione di «*totalità delle imposte e dei dazi*» deve infine essere distinta da quella dei «*diritti di natura contrattuale, quali corrispettivi per pubblici servizi*», anch'essi espressamente esclusi, ai sensi dell'art. 2, par. 3, lett. c) della direttiva, dall'ambito di applicazione oggettivo dell'assistenza.

La nozione si riferisce a quegli importi di cui lo Stato è creditore non per effetto di un obbligo legale, ma in virtù di un rapporto di natura contrattuale. I suoi contorni possono essere delineati con maggiore precisione attraverso il confronto con la normativa europea in materia di cooperazione giudiziaria, avvalendosi ancora una volta di un'interpretazione di tipo sistematico.

Il regolamento (CE) n. 44/2001 (c.d. "Bruxelles I") e il regolamento (UE) n. 1215/2012 (c.d. "Bruxelles I-bis"), che disciplinano la competenza giurisdizionale, il riconoscimento e l'esecuzione delle decisioni in materia civile e commerciale, si applicano infatti proprio alla sola "*materiale civile e commerciale*", con l'espressa esclusione della "*materia fiscale, doganale e amministrativa*" (art. 1 di entrambi i regolamenti). La Corte di giustizia ha più volte chiarito, a questo proposito, che rientrano nell'ambito di applicazione dei regolamenti sopra citati anche i rapporti che coinvolgono un'autorità pubblica, ma che la situazione è diversa qualora l'autorità pubblica agisca nell'esercizio della sua potestà d'imperio<sup>263</sup>.

La conseguenza che se ne può trarre, facendo leva sull'esigenza di un'interpretazione sistematica del dato positivo europeo in tema di cooperazione tra gli Stati membri, è che i «*diritti di natura contrattuale*», in quanto espressamente esclusi dall'area della fiscalità, siano riconducibili alla più ampia categoria della «*materia civile e commerciale*» (che a sua volta è espressamente distinta dalla materia fiscale, doganale e amministrativa dai regolamenti Bruxelles I e Bruxelles I-bis). In particolare, alla luce delle indicazioni

---

<sup>263</sup> Cfr. CGCE, 15 maggio 2003, causa C-266/01, "*Tiard*", punto 22; CGUE, 12 settembre 2013, causa C-49/12, "*Sunico*", punto 34. Sul punto si veda anche VISMARA, F., *Assistenza amministrativa tra Stati membri dell'Unione europea e titolo esecutivo in materia fiscale*, in *Riv. Dir. Int. Priv. e Proc.*, 2013, 1, 78, nota n. 16.

della Corte di giustizia sopra esaminate, si può ritenere che i diritti in esame derivano da rapporti contrattuali in cui lo Stato non agisce nell'esercizio della sua potestà d'imperio.

Più in generale, si dovrebbe ritenere che tutti i rapporti in «*materia civile e commerciale*», anche se di natura non contrattuale (e quindi non espressamente esclusi dalla direttiva 2010/24/UE), siano estranei all'ambito di applicazione oggettivo dell'assistenza nella riscossione, in quanto non riconducibili alla nozione di “imposte e dazi”, che invece implica necessariamente una supremazia dello Stato sui soggetti privati: è il caso, ad esempio, dei rapporti di natura extracontrattuale.

d) *Le sanzioni*. La direttiva ricomprende anche le “sanzioni di natura amministrativa” o, più precisamente, secondo la formulazione letterale della norma, le «*penali, sanzioni, tasse e soprattasse di natura amministrativa relative ai crediti per i quali l'assistenza reciproca può essere chiesta conformemente al paragrafo 1, irrogate dalle autorità amministrative competenti per la riscossione delle imposte o dei dazi interessati o l'effettuazione di indagini amministrative al riguardo, o confermate da organi amministrativi o giudiziari su richiesta di tali autorità amministrative*» (cfr. art. 2, par. 2, lett. a) della direttiva).

Sono escluse, invece, le “sanzioni penali”, cioè le «*sanzioni penali irrogate in base ad un'azione penale*», nonché le «*altre sanzioni penali non contemplate al paragrafo 2, lettera a)*» (cfr. art. 2, par. 3, lett. d) della direttiva).

L'apprezzamento della natura penale delle sanzioni dovrebbe avvenire, secondo alcuni, sulla base dei medesimi criteri elaborati dalla Corte europea dei diritti dell'uomo ai fini dell'applicazione dell'art. 6 della CEDU<sup>264</sup>.

La direttiva, tuttavia, è stata recentemente modificata proprio per evitare che il soggetto inciso dal recupero sollevi contestazioni fondate sulla natura delle sanzioni<sup>265</sup>.

La precedente formulazione della norma ricomprendeva infatti nell'ambito di applicazione oggettivo dell'assistenza le «*penali e sanzioni amministrative [...], con l'esclusione di qualsiasi sanzione di natura penale determinata dalla normativa vigente nello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita*» (cfr. art. 2, par. 1, lett. i) della direttiva 2008/55/CE).

---

<sup>264</sup> LOVECCHIO, L., *Cooperazione internazionale in materia di riscossione coattiva dei crediti tributari*, cit., nota n. 5.

<sup>265</sup> DE TROYER, I., *Tax Recovery Assistance in the EU: Analysis of Directive 2010/24/EU. Scope and Types of Assistance*, cit., 138.

La nuova formulazione, invece, da un lato chiarisce che le sanzioni di natura amministrativa sono quelle «irrogate dalle autorità amministrative competenti per la riscossione delle imposte o dei dazi interessati o l'effettuazione di indagini amministrative al riguardo», dall'altro elimina il precedente riferimento alla "natura" penale delle sanzioni ed esclude dall'ambito di applicazione oggettivo dell'assistenza le sole «sanzioni penali» inflitte sulla base di un'azione penale («public prosecution») e le «altre sanzioni penali non contemplate al paragrafo 2, lettera a)».

Si è giustamente, osservato, peraltro, che la nuova formulazione della direttiva non elimina affatto le precedenti incertezze sulla qualificazione delle sanzioni<sup>266</sup>.

La normativa di recepimento non contribuisce certamente a fare chiarezza: l'art. 1, co. 3, lett. d) del d.lgs. 149/2012, infatti, riprende addirittura la vecchia formulazione della direttiva, escludendo dall'ambito di applicazione dell'assistenza «qualsiasi sanzione pecuniaria di natura penale determinata dalla normativa vigente nello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita».

e) *Gli interessi e le spese.* La direttiva ricomprende infine gli interessi e le spese relativi ai crediti per cui può essere chiesta l'assistenza.

La dottrina ha correttamente osservato che la formulazione della norma è tale da consentire anche il recupero di crediti relativi unicamente interessi e spese<sup>267</sup>. Inoltre, queste ultime non sono solo le "spese di recupero", ma includono anche tutte le altre spese relative all'accertamento e alla riscossione del credito<sup>268</sup>.

Il d.lgs. 149/2012 non contiene alcuna specificazione al proposito, ma si deve ritenere che rientrino nell'ambito di applicazione dell'assistenza sia gli interessi da ritardata iscrizione a ruolo ex art. 20 del d.p.r. 602/1973, sia gli interessi di mora ex art. 30 del d.p.r. 602/1973, sia infine gli interessi legali, ove applicabili.

La normativa europea ha dunque un ambito di applicazione oggettivo estremamente ampio, che ricomprende in linea di principio tutti i crediti per imposte e dazi, ivi comprese le sanzioni amministrative, gli interessi e le spese ad essi relativi. Ne resta-

---

<sup>266</sup> DE TROYER, I., *Tax Recovery Assistance in the EU: Analysis of Directive 2010/24/EU. Scope and Types of Assistance*, cit., 139, secondo il quale però, nel caso in cui le sanzioni avessero carattere penale in base all'art. 6 della CEDU, il recupero andrebbe sospeso.

<sup>267</sup> DE TROYER, I., *Tax Recovery Assistance in the EU: Analysis of Directive 2010/24/EU. Scope and Types of Assistance*, cit., 140.

<sup>268</sup> DE TROYER, I., *Tax Recovery Assistance in the EU: Analysis of Directive 2010/24/EU. Scope and Types of Assistance*, cit., 140.

no esclusi i contributi previdenziali, le tasse, i diritti di natura contrattuale (e in genere tutti i rapporti nei quali lo Stato agisce con poteri non esorbitanti rispetto a quelli applicabili nei rapporti tra privati) e infine le sanzioni penali.

Ciò premesso, la direttiva 2010/24/UE consente che gli Stati membri applichino la normativa convenzionale anche nei rapporti tra loro, se quest'ultima garantisce un'assistenza più ampia (art. 24). Di conseguenza, la normativa convenzionale potrebbe trovare applicazione per la riscossione di crediti eventualmente non contemplati nell'ambito di applicazione *ratione materiae* dalla direttiva.

L'analisi deve quindi essere completata verificando gli eventuali spazi residui di applicazione della normativa convenzionale sotto questo profilo.

La Convenzione di Strasburgo del 25 gennaio 1988 stabilisce che gli Stati si prestano assistenza nella «riscossione dei crediti tributari» (art. 11).

Il credito tributario (*tax claim*) è definito come «qualsivoglia importo riferito a un tributo, ai relativi interessi, sanzioni amministrative e costi di riscossione, dovuto e non ancora pagato» (art. 3, par. 1.c)<sup>269</sup>.

La nozione di “tributo” (*tax*) è poi a sua volta definita attraverso il rinvio - disposto dall'art. 3, par. 1.b della Convenzione - alla complessa elencazione contenuta all'art. 2, nella quale sono ricompresi tributi di vario genere, con l'inclusione dei contributi previdenziali obbligatori dovuti ad amministrazioni pubbliche o a organismi di previdenza sociale di diritto pubblico, ma con la rilevante esclusione dei dazi doganali<sup>270</sup>.

La tecnica dell'elencazione dei tributi - cui fa da corollario il dovere degli Stati aderenti di individuare e comunicare i tributi cui si applica la Convenzione, nonché di risolvere eventuali controversie a questo proposito mediante apposite consultazioni tra le autorità competenti - contribuisce a eliminare le possibili incertezze

---

<sup>269</sup> L'obbligo di reciproca assistenza non concerne solamente i tributi sopra menzionati, ma anche le addizionali e le sovrimposte (cfr. par 40 del *Revised Explanatory Report*). La prassi internazionale evidenzia che, poiché la Convenzione non definisce la nozione di “sanzioni amministrative”, la questione dovrebbe essere disciplinata dal diritto interno, e in particolare che «*An administrative fine is generally deemed to be any penalty the legal basis of which is determined by rules other than those of criminal law*» (cfr. par 42 del *Revised Explanatory Report*).

<sup>270</sup> Ai quali si dovrebbe applicare la “Convenzione internazionale sulla mutua assistenza amministrativa in materia doganale” di Bruxelles del 27 giugno 2003 (*International Convention On Mutual Administrative Assistance In Customs Matters*), che tuttavia non è ancora in vigore. Le imposte incluse nella Convenzione di Strasburgo sono essenzialmente quelle indicate nella “*Revenue Statistics*” pubblicata dall'OCSE, disponibile online al seguente indirizzo: <http://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=21699>

nell'individuazione dei tributi cui si applica la Convenzione, anche se non le elimina del tutto<sup>271</sup>.

L'elencazione contenuta nell'art. 2 si divide in due parti: ciò in funzione del complesso sistema di riserve disciplinato dall'art. 30, che gli Stati firmatari possono apporre, con riferimento all'assistenza nello scambio di informazioni, solo in relazione ai tributi che rientrano nella seconda delle due categorie (cfr. art. 30, par. 1.a e par. 2). La riserva può però riguardare, con riferimento all'assistenza nella riscossione, tutte le imposte previste nella convenzione<sup>272</sup>.

La prima parte include i tributi prelevati per conto dello Stato: imposte sul reddito o sugli utili, imposte sugli utili di capitale (c.d. "capital gains") prelevate separatamente dalle imposte sul reddito o sugli utili, e imposte sul patrimonio netto (cfr. art. 2, par. 1.a).

In questa categoria rientrano l'IRPEF, l'IRES (ex IRPEG) e le imposte sostitutive delle imposte sui redditi<sup>273</sup>.

La seconda parte include numerosi altri tributi, tra cui le maggiori imposte indirette (ad eccezione dei dazi doganali), i tributi locali e i contributi previdenziali, che risultano così inclusi nel concetto di tributo ai fini convenzionali (cfr. art. 2, par. 1.b)<sup>274</sup>.

---

<sup>271</sup> L'assenza di una autonoma nozione convenzionale di "tributo" potrebbe comportare alcune criticità nell'applicazione dell'art. 2, par. 4 della Convenzione, dove si dispone che quest'ultima è applicabile anche a tutti i tributi «identici o sostanzialmente analoghi» a quelli che già rientrano nel suo ambito di applicazione, o più semplicemente in caso di introduzione di un nuovo tributo nell'ordinamento interno. Le questioni relative alla qualificazione di un nuovo prelievo come "tributo" dovrebbero infatti essere risolte in base alla regola contenuta nell'art. 3, par. 2, secondo cui «*As regards the application of the Convention by a Party, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning which it has under the law of that Party concerning the taxes covered by the Conventions*». La problematica è sostanzialmente analoga a quella che si pone con riferimento all'art. 27 del Modello OCSE, dove essa si pone in modo ben più grave: si rimanda pertanto alle osservazioni formulate *infra* nel presente paragrafo in relazione al citato art. 27.

<sup>272</sup> L'obbligo di fornire assistenza sussiste anche in relazione alle imposte appartenenti a una categoria nella quale lo Stato richiesto non ha indicato alcuna propria imposta, a meno che sia stata formulata una espressa riserva (cfr. par. 35 del *Revised Explanatory Report*).

<sup>273</sup> Cfr. "Annex A" alla Convenzione.

<sup>274</sup> Nello specifico, l'art. 2, par. 1.b indica i seguenti "tributi": (i) imposte su reddito, sugli utili o sugli utili di capitale prelevate per conto di suddivisioni politiche o enti locali di una Parte; (ii) contributi previdenziali obbligatori dovuti alle amministrazioni pubbliche o a organismi di previdenza sociale di diritto pubblico; (iii) altri tributi, ad eccezione dei dazi doganali, prelevati per conto di una Parte, e precisamente tributi sulle successioni e donazioni, tributi sui beni immobili, tributi generali su beni e servizi quali le imposte sul valore aggiunto e sulle vendite, tributi su determinati beni e servizi quali le accise, tributi sull'uso o sulla proprietà di veicoli a motore, tributi sull'uso o sulla proprietà di beni mobili diversi dai veicoli a motore e ogni altra imposta; (iv) tributi rientranti nelle categorie di cui al punto precedente, prelevati per conto di suddivisioni politiche o enti locali di una Parte.

In tale categoria rientrano l'IRAP, l'IVA, l'imposta di registro, le imposte ipotecaria e catastale, l'imposta sulle transazioni finanziarie (c.d. "Tobin Tax"), l'IVIE, l'IVAFE e l'IMU (ex ICI)<sup>275</sup>.

L'Italia si è avvalsa della facoltà di apporre la riserva per i contributi previdenziali e per alcune imposte di minore rilievo, i quali non risultano così ricompresi negli obblighi di assistenza, ivi inclusi quelli relativi alla riscossione<sup>276</sup>.

L'ambito di applicazione *ratione materiae* della Convenzione di Strasburgo, dunque, potrebbe rivelarsi più ampio rispetto a quello della direttiva solo in ipotesi limitate, ad esempio nella misura in cui si riferisce anche ai contributi previdenziali. Tuttavia, non solo occorrerebbe verificare che la Convenzione sia compatibile con il regolamento (CE) n. 883/2004 (ciò che non è oggetto della presente trattazione), ma si deve anche considerare che l'Italia si è riservata di non concedere assistenza in relazione a tali contributi.

L'art. 27 del Modello OCSE prevede infine che «gli Stati contraenti si prestano assistenza reciproca nella riscossione dei crediti tributari» (par. 1, primo periodo).

Il credito tributario («*revenue claim*») è definito come «un importo dovuto in relazione a tributi di ogni genere e specie, imposti per conto degli Stati contraenti o delle loro suddivisioni politiche o enti locali, nella misura in cui la relativa tassazione non sia contraria alla presente Convenzione o ad ogni altro accordo del quale gli Stati contraenti siano parti, nonché gli interessi, le sanzioni amministrative e i costi di riscossione o conservazione connessi a tali importi» (par. 2).

L'art. 27 non fornisce una definizione del concetto di "tributi di ogni genere e specie", ma si limita a precisare che l'assistenza in materia di riscossione «non è limitata» dall'art. 2 del Modello OCSE (par. 1, secondo periodo), nel quale sono individuati i tributi cui si applica la convenzione<sup>277</sup>. L'ampiezza di tale definizione dovrebbe comunque consentire di includere nell'ambito di applicazione oggettivo dell'art. 27 tributi di ogni genere, ivi inclusi i tributi locali<sup>278</sup>.

---

<sup>275</sup> Cfr. "Annex A" alla Convenzione.

<sup>276</sup> Le riserve formulate dall'Italia sono rinvenibili nell' "Annex" A alla Convenzione.

<sup>277</sup> L'art. 2 del Modello OCSE individua le imposte cui la convenzione è applicabile, cioè le imposte "sul reddito e sul capitale" ivi specificamente elencate. Il Commentario all'art. 27 contempla comunque la possibilità che gli Stati decidano di limitare l'assistenza reciproca sul piano oggettivo, limitandola alle stesse imposte cui si applica la convenzione (par. 11) o a un elenco dettagliato di imposte (par. 12).

<sup>278</sup> GIRELLI, G., *L'ammissione al passivo dei crediti tributari vantati da un'autorità estera*, cit., 574.



È significativo notare, inoltre, che non possono essere ricompresi nell'ambito di applicazione oggettivo della norma in esame gli importi che si riferiscono a una tassazione "contraria alla presente Convenzione o ad ogni altro accordo del quale gli Stati contraenti siano parti". Si tratta di un criterio che si rinviene anche in altre fonti internazionali, ma generalmente non concorre alla definizione dell'ambito di applicazione dell'accordo, ponendosi invece come ipotesi nella quale lo Stato adito può legittimamente rifiutare di fornire l'assistenza<sup>279</sup>.

L'assenza di una autonoma nozione convenzionale di "tributo" potrebbe dar luogo al rischio che insorgano complessi problemi interpretativi (che nella Convenzione di Strasburgo è significativamente ridotto, ma non eliminato del tutto, attraverso la tecnica dell'elencazione).

L'ipotesi è la seguente: lo Stato richiedente (ad esempio, la Francia) chiede assistenza in relazione a un prelievo che, in base al suo diritto interno, è qualificato come tributo (ad esempio, un contributo previdenziale che nel diritto francese è considerato alla stregua di un'imposta); ma lo Stato adito (ad esempio, l'Italia) ritiene che quel prelievo, alla luce del proprio diritto interno, non sia qualificabile come tributo e non possa quindi beneficiare dell'assistenza. *Quid iuris?*

La dottrina internazionale, facendo leva sulla formulazione testuale dell'art. 27, par. 2 del Modello OCSE, che si riferisce ai tributi «imposti per conto degli Stati contraenti o delle loro suddivisioni politiche o enti locali», ritiene che la nozione di tributo debba essere desunta dalla legislazione tributaria dello Stato richiedente<sup>280</sup>.

L'argomento letterale sembra essere però estremamente debole, perché la dizione sopra citata si limita a individuare gli enti impositori che possono beneficiare dell'assistenza (escludendo ad esempio le comunità religiose che impongono tributi), senza nulla aggiungere alla definizione del concetto di tributo e soprattutto senza fare alcun esplicito riferimento al diritto interno dello Stato richiedente.

La mancanza di una espressa definizione del concetto di "tributo" richiede allora l'applicazione del criterio interpretativo generale delineato dall'art. 3, par. 2 del Mo-

---

<sup>279</sup> Cfr. art. 21, par. 2, lett. e) della Convenzione di Strasburgo del 25 gennaio 1988. Ciò non comporta significative differenze sul piano applicativo.

<sup>280</sup> DOURADO, A. P. - BECKER, J., *Assistance in the Collection of Taxes*, in Vogel, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (edited by E. Reimer - A. Rust), The Netherlands, 2015, Vol. 2, 1960, par. 52; GARCÍA PRATS, F.A., *Mutual Assistance in Collection of Tax Debts*, cit., 66.

dello OCSE, che, salvo che il contesto richieda diversamente («*unless the context otherwise requires*») o che la questione sia sciolta di mutuo accordo dalle autorità competenti, attribuisce ai termini non espressamente definiti nella convenzione il medesimo significato loro attribuito dalla legislazione tributaria dello Stato che applica la convenzione<sup>281</sup>.

L'applicazione del citato art. 3, par. 2 è a sua volta caratterizzata, come noto, da numerose incertezze, su cui non è possibile soffermarsi in questa sede<sup>282</sup>.

L'applicazione letterale di tale criterio interpretativo dovrebbe condurre, comunque, ad enucleare la nozione di “tributo” a partire dal significato che a tale termine è attribuito nella legislazione tributaria dello Stato che applica la convenzione: con la conseguenza che, poiché sia lo Stato richiedente, sia lo Stato adito applicano la convenzione, il primo potrebbe richiedere assistenza solo in relazione ai prelievi che sono considerati “tributi” in base alla propria legislazione tributaria, ma allo stesso tempo il secondo la dovrebbe concedere solo in relazione a prelievi qualificabili come tali in base alla propria legislazione tributaria.

L'effetto finale di questo “doppio vaglio” sarebbe quello di rimettere la soluzione, in ultima analisi, al diritto interno dello Stato adito. La regola espressa dall'art. 3, par. 2 del Modello OCSE, in sostanza, in linea con le ragioni storiche che la giustificano, avrebbe l'effetto di limitare la “cessione” di sovranità dello Stato adito ai soli casi in cui ciò sia chiaramente desumibile dal testo della convenzione<sup>283</sup>.

Lo stesso risultato pratico comunque - anche laddove non si concordasse con tale impostazione - potrebbe essere raggiunto dallo Stato adito invocando nei casi più gravi la clausola di ordine pubblico (su cui ci si soffermerà al par. 6), ad esempio per rifiutare assistenza in relazione a un prelievo di carattere discriminatorio o con effetti confiscatori.

---

<sup>281</sup> L'art. 3, par. 2 del Modello OCSE stabilisce in particolare che «*As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires or the competent authorities agree to a different meaning pursuant to the provisions of Article 25, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning given to the term under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State*».

<sup>282</sup> Le diverse possibili applicazioni di tale criterio interpretativo sono espone in VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Convention*, The Netherlands, 1997, 206 e ss..

<sup>283</sup> VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Convention*, cit., 209, par. 60a.

La dottrina osserva da tempo, tuttavia, che il richiamo alla legislazione tributaria dello Stato che applica la convenzione è tale da comprendere, nel caso degli Stati membri dell'Unione europea, anche il diritto europeo<sup>284</sup>.

La nozione di “tributo” dovrebbe allora essere desunta, in quest’ottica, dall’art. 2 della direttiva 2010/24/UE, con la conseguenza di uniformare gli ambiti di applicazione *ratione materiae* della disciplina convenzionale e della disciplina europea.

Si deve ricordare, peraltro, a questo proposito, che tutti gli accordi bilaterali stipulati dall’Italia e attualmente in vigore limitano l’assistenza ivi prevista, con l’eccezione della convenzione con San Marino, ai tributi oggetto della convenzione (o, comunque, che formano oggetto di una convenzione contro le doppie imposizioni).

## 2.2 L’ambito soggettivo

Le fonti delimitano l’ambito applicativo degli obblighi di assistenza anche sotto il profilo soggettivo. Le previsioni europee e internazionali, ancora una volta, sono diverse tra loro e devono quindi essere esaminate separatamente.

La normativa europea precisa anzitutto, all’art. 3, lett. c) della direttiva 2010/24/UE, il significato del termine «*persona*», che ricomprende le persone fisiche, le persone giuridiche, le associazioni di persone anche prive di personalità giuridica cui la normativa vigente riconosce la capacità di compiere atti giuridici, nonché «*qualsiasi altro istituto giuridico di qualunque natura, dotato o meno di personalità giuridica, che possiede o gestisce beni che, compreso il reddito da essi derivato, sono soggetti a una delle imposte di cui alla presente direttiva*».

La definizione, come rilevato in dottrina, ha un’evidente funzione antielusiva<sup>285</sup>.

La direttiva non distingue in alcun modo sulla base della residenza o della nazionalità del debitore, pertanto l’assistenza si applica prescindendo del tutto da tali circostanze.

La normativa di attuazione – rispettivamente all’art. 3 del regolamento di esecuzione (UE) n. 1189/2011 per le richieste di informazioni, di recupero e di misure cautelari e

---

<sup>284</sup> VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Convention*, cit., 211, par. 62.b; AVELLA, F., *Using EU Law To Interpret Undefined Tax Treaty Terms: Article 31(3)(c) of the Vienna Convention on the Law of Treaties and Article 3(2) of the OECD Model Convention*, in *World Tax Journal*, giugno 2012, 95.

<sup>285</sup> MASTELLONE, P., *The new EU discipline on assistance in the collection of foreign tax claims*, cit., 331.

all'art. 11 del medesimo regolamento per le richieste di notifica – individua poi le «*personae*» nei cui confronti può essere formulata una richiesta di assistenza.

Un'interpretazione sistematica della normativa europea mostra che il soggetto obbligato deve essere tale in base alla normativa dello Stato membro richiedente<sup>286</sup>.

Il regolamento menziona in primo luogo il «*debitore principale*» e il «*codebitore*» (cfr. art. 3, par. 2, lett. a) del regolamento (UE) n. 1189/2011).

La prima fattispecie si riferisce essenzialmente al soggetto passivo del tributo (ivi inclusi quindi il coobbligato in via paritaria e il sostituto a titolo d'imposta), ma è sufficientemente ampia per ricomprendervi anche il soggetto destinatario di obblighi strumentali, al quale sia comminata una sanzione amministrativa per il caso di inadempimento.

La seconda fattispecie dovrebbe invece sostanzialmente coincidere con quella dell'obbligato in via dipendente. La responsabilità del «*codebitore*» potrebbe essere fondata non solo sulla legge fiscale<sup>287</sup>, ma anche sulla legge civile (ad esempio, si potrebbe trattare dei soci di società di persone che, in forza della responsabilità illimitata prevista dal codice civile, sono responsabili del pagamento di tutti i debiti della società, tra cui ad esempio l'IRAP).

La richiesta di assistenza può in secondo luogo essere riferita anche a «*una persona diversa dal codebitore tenuta al pagamento delle imposte, dazi o altre misure o di altri crediti relativi a tali imposte, dazi o altre misure, ai sensi della normativa in vigore nello Stato membro in cui ha sede l'autorità richiedente*» (cfr. art. 3, par. 2, lett. b) del regolamento (UE) n. 1189/2011).

L'interpretazione di questa disposizione è più problematica: per darle un significato occorre infatti riferirla a soggetti responsabili del pagamento del tributo diversi dal soggetto passivo e dai coobbligati dipendenti.

---

<sup>286</sup> L'art. 3, par. 2 del regolamento di esecuzione (UE) n. 1189/2011, dove sono individuati i soggetti nei confronti dei quali può essere richiesta l'assistenza, si riferisce espressamente, alla lettera b), a «*una persona diversa da codebitore tenuta al pagamento delle imposte [...] ai sensi della normativa in vigore nello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita*». Il medesimo riferimento non è espressamente contenuto anche alle lettere a) e c), ma un'interpretazione coerente di tali disposizioni induce a ritenere che il fondamento della responsabilità debba derivare dal diritto interno dello Stato richiedente anche per i soggetti in esse indicati-

<sup>287</sup> Le ipotesi di coobbligazione solidale dipendente fondate sulla legge fiscale sono molteplici: si pensi alla responsabilità solidale delle società controllate nel regime di trasparenza (art. 115, comma 8, d.p.r. 917/1986) e nel consolidato nazionale (art. 127, comma 2, d.p.r. 917/1986); alla responsabilità, in tema di imposta di registro, dei pubblici ufficiali che hanno redatto, ricevuto o autenticato l'atto (art. 57 d.p.r. 131/1986); alla responsabilità del cessionario d'azienda (art. 14 d.lgs. 472/1997), etc.

Un'autorevole dottrina ha ritenuto che tale previsione legittimerebbe il recupero anche nei confronti di chi è obbligato verso il fisco sulla base di un rapporto accessorio o comunque "relativo" al rapporto tributario<sup>288</sup>. Gli esempi formulati da tale dottrina sono quelli del fideiussore, che è obbligato verso il fisco per effetto di un rapporto accessorio all'obbligazione tributaria (alla quale si potrebbe assimilare il caso dell'accollante) e del partecipante a una frode, che sia tenuto a risarcire il fisco ai sensi del generale principio del *neminem laedere*<sup>289</sup>

La tesi è senz'altro interessante e vi sarebbero ottime ragioni per accoglierla: essa consente di attribuire un significato preciso a una disposizione che rischierebbe altrimenti di esserne sfornita; è in linea con l'esigenza, risultante dai considerando della direttiva, di garantire l'assistenza più ampia possibile tra gli Stati membri; e consentirebbe di colmare possibili "vuoti di tutela" dei crediti erariali, perché spesso i rapporti accessori o comunque "relativi" alla materia tributaria sono estranei all'ambito di applicazione *ratione materiae* della cooperazione in materia giudiziaria, dal momento che spesso in tali rapporti lo Stato esercita poteri autoritativi che non consentono di ricondurre i rapporti medesimi alla nozione di "materia civile e commerciale"<sup>290</sup>.

La tesi però non sembra trovare riscontro sul piano letterale, perché la disposizione in esame richiede che la responsabilità abbia un fondamento legale («una persona diversa dal codebitore tenuta al pagamento [...] ai sensi della normativa in vigore nello Stato membro in

---

<sup>288</sup> DE TROYER, I., *Tax Recovery Assistance in the EU: Analysis of Directive 2010/24/EU. Scope and Types of Assistance*, cit., 137. L'autore, alla luce del dato normativo sopravvenuto, modifica la posizione espressa in un suo precedente scritto sull'argomento (DE TROYER, I., *A European Perspective on Tax Recovery in Cross-Border Situations*, cit., 217).

<sup>289</sup> Le azioni giudiziarie finalizzate a dare attuazione a tali rapporti rientrano, a tali condizioni, nell'ambito di applicazione delle norme europee sulla cooperazione in materia civile e commerciale. La Corte di giustizia ha infatti, con la sentenza 15 maggio 2003, causa C-266/01 (*Tiard*), che rientra nell'ambito di applicazione *ratione materiae* di tali norme «un'azione promossa da uno Stato contraente per l'esecuzione di un contratto di fideiussione destinato a garantire il pagamento di un'obbligazione doganale, quando il rapporto giuridico tra lo Stato e il fideiussore, derivante da tale contratto, non corrisponda all'esercizio da parte dello Stato di poteri esorbitanti rispetto alle norme applicabili nei rapporti tra privati, e ciò anche qualora il fideiussore possa far valere eccezioni che impongono di esaminare la sussistenza ed il contenuto dell'obbligazione doganale». La Corte ha inoltre stabilito, con la sentenza 12 settembre 2013, causa C-49/12 (*Sunico*), che «La nozione di «materia civile e commerciale», ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, del regolamento (CE) n. 44/2001 del Consiglio, del 22 dicembre 2000, concernente la competenza giurisdizionale, il riconoscimento e l'esecuzione delle decisioni in materia civile e commerciale, dev'essere interpretata nel senso che comprende un'azione con cui un'autorità pubblica di uno Stato membro chiede un risarcimento danni a persone fisiche e giuridiche residenti in un altro Stato membro in riparazione di un danno causato da un patto illecito costituito a fini di frode dell'imposta sul valore aggiunto dovuta nel primo Stato membro».

<sup>290</sup> La circostanza che tali importi rientrino a volte nell'ambito applicativo dei regolamenti sulla cooperazione giudiziaria in materia civile e commerciale, oltretutto, non dovrebbe essere un argomento logicamente sufficiente per escluderli dall'ambito di applicazione della direttiva 2010/24/UE.

*cui ha sede l'autorità richiedente*) e che l'obbligo attenga proprio al pagamento di un tributo o di un credito "relativo" al tributo, cioè un credito per sanzioni, interessi e spese («una persona diversa dal debitore tenuta al pagamento delle imposte, dazi e altre misure o di altri crediti relativi a tali imposte, dazi o altre misure»).

La prima condizione è assente nel caso di fideiussione e acollo, la seconda non può parimenti ritenersi soddisfatta nel caso della responsabilità extracontrattuale, perché in questo caso l'obbligazione ha ad oggetto un risarcimento, non un tributo.

La disposizione qui in esame potrebbe allora essere valorizzata per ricomprendere nell'ambito di applicazione soggettivo dell'assistenza tutti quei soggetti che sono responsabili per legge del pagamento del tributo, ma non possono essere ricompresi nella categoria dei «codebitori»: potrebbe essere il caso, ad esempio, del responsabile "per fatto proprio".

Il regolamento include infine nell'ambito di applicazione soggettivo dell'assistenza «il terzo che detenga beni appartenenti a una delle persone di cui alle lettere a) o b) o abbia debiti nei confronti delle stesse» (cfr. art. 3, par. 2, comma 1, lett. c). Sono quindi ammesse misure analoghe all'espropriazione presso terzi, mentre non dovrebbero essere ammesse misure quali l'espropriazione del terzo proprietario, perché in tal caso l'assistenza non atterrebbe più semplicemente a un «credito», ma comporterebbe l'esecuzione di un vincolo di natura reale, che non è consentita dalla direttiva.

Le fonti internazionali contengono disposizioni diverse da quelle fin qui esaminate, che conducono però a esiti interpretativi per molti aspetti analoghi. Ragion per cui non sembra che nelle norme convenzionali possa essere ravvisato un ambito di applicazione degli obblighi di assistenza *ratione personae* più ampio di quello risultante dalle norme europee.

La Convenzione di Strasburgo del 25 gennaio 1988 stabilisce in particolare che, dal punto di vista soggettivo, l'assistenza non è limitata dalla nazionalità o dalla residenza del contribuente (o degli altri soggetti coinvolti) (cfr. art. 1, par. 3)<sup>291</sup>.

L'assistenza deve inoltre essere fornita non solo in relazione al soggetto passivo del tributo, ma anche in relazione a coloro che sono responsabili ad altro titolo per il pagamento del tributo stesso, nonché di una sanzione o di un accessorio<sup>292</sup>.

---

<sup>291</sup> La residenza del debitore incide però sulla disciplina dei presupposti materiali della domanda di recupero (sul punto si rimanda al par. 5.1.2).

La prassi internazionale ritiene che il fondamento della responsabilità debba essere desunto esclusivamente dal diritto interno dello Stato richiedente, per due ragioni: da un lato, le controversie relative all'obbligazione tributaria sono attribuite dall'art. 23, par. 2 alla giurisdizione dello Stato richiedente; dall'altro, la regola secondo cui la Convenzione non obbliga lo Stato adito a porre in essere misure in contrasto con la sua legislazione o prassi amministrativa, espressa dall'art. 21, par. 2, lett. a), atterrebbe unicamente al procedimento di recupero e non anche al fondamento della responsabilità<sup>293</sup>.

La stessa prassi ritiene poi che la Convenzione renda possibili anche misure assimilabili all'espropriazione presso terzi, poiché la responsabilità che si fa valere con tali strumenti è pur sempre riferibile al soggetto obbligato all'assolvimento del tributo<sup>294</sup>.

Non sembra, invece, che possano essere ammesse misure assimilabili all'espropriazione contro il terzo proprietario, perché come già visto ciò non comporterebbe l'esecuzione di un credito, ma di vincoli reali<sup>295</sup>.

Da ultimo, la Convenzione prevede una specifica limitazione all'assistenza nella riscossione relativa ai debiti tributari del *de cuius* (cfr. art. 11, par. 3)<sup>296</sup>.

L'art. 27 del Modello OCSE si limita infine a precisare che l'applicabilità della convenzione, ai fini dell'assistenza, «non è limitata» dall'art. 1 del Modello OCSE<sup>297</sup>. Ciò significa che la clausola sull'assistenza, a differenza delle misure per l'eliminazione della doppia imposizione, è applicabile anche in assenza del c.d. «resident recipient».

La norma non aggiunge altro, ma la disciplina dell'assistenza dovrebbe comunque essere ritenuta applicabile anche a soggetti diversi dal debitore principale.

---

<sup>292</sup> La relazione esplicativa chiarisce del resto che «*It is understood that the term "tax" covers not only the personal obligation of the taxpayer or of the person subjected to social security contributions but also the responsibility of the person (for example, employer or payer) who has neglected to withhold at source the tax and/or the social security contribution and/or to pay them to the administrations*» (cfr. par. 40 del *Revised Explanatory Report*).

<sup>293</sup> Cfr. par. da 100 a 104 e par. 107 del *Revised Explanatory Report*.

<sup>294</sup> Cfr. par. 105 del *Revised Explanatory Report*.

<sup>295</sup> Sul punto si veda anche GARCÍA PRATS, F.A., *Mutual Assistance in Collection of Tax Debts*, cit. 67.

<sup>296</sup> La norma stabilisce che «*The obligation to provide assistance in the recovery of tax claims concerning a deceased person or his estate, is limited to the value of the estate or of the property acquired by each beneficiary of the estate, according to whether the claim is to be recovered from the estate or from the beneficiaries thereof*».

<sup>297</sup> L'art. 27, par. 1 stabilisce che «*assistance is not restricted by Articles 1 and 2*», che rispettivamente delimitano l'ambito di applicazione soggettivo e oggettivo del Modello OCSE. In particolare, l'art. 1 stabilisce che la convenzione si applica a persone residenti di uno o entrambi gli Stati contraenti. Il Commentario all'art. 27 contempla comunque la possibilità che gli Stati decidano di limitare l'assistenza reciproca sul piano soggettivo, limitandola agli stessi soggetti cui si applica la convenzione (par. 4).

Il silenzio della norma non sembra pregiudicare neppure l'adozione di misure assimilabili all'espropriazione presso terzi, mentre le misure assimilabili all'espropriazione contro il terzo proprietario non dovrebbero essere ammesse, per la ragione, già più volte ricordata, che ciò non comporterebbe l'esecuzione di un credito, ma di vincoli reali.

### 2.3 L'ambito temporale

La direttiva non contiene alcuna disposizione specifica in merito all'ambito di applicazione temporale degli obblighi di assistenza da essa discendenti.

La Corte di giustizia, con la sentenza 1° luglio 2004, cause riunite C-361/02 e C-362/02 (*Tsapalos - Diamantakis*)<sup>298</sup>, ha però fornito alcune importanti precisazioni a questo riguardo. Il caso aveva ad oggetto una richiesta di assistenza formulata dall'autorità italiana all'autorità greca nel 1996, relativa a crediti doganali sorti nel territorio dello Stato nel 1968. Il debitore si era opposto al procedimento, rilevando che la Grecia era vincolata agli atti della Comunità europea (e quindi anche alla direttiva 76/308/CEE, che conteneva la disciplina di riferimento applicabile all'epoca della richiesta) solo a partire dall'adesione, avvenuta nel 1981.

La Corte, dopo aver ricordato che le "norme di procedura", a differenza di quelle di merito, sono applicabili a tutte le controversie pendenti al momento in cui entrano in vigore (punto 19), chiariva che le norme sulla mutua assistenza erano qualificabili proprio come norme di procedura, perché la direttiva 76/308/CEE regolava unicamente il riconoscimento e l'esecuzione dei crediti sorti in un altro Stato membro, senza enunciare regole relative alla loro nascita o alla loro portata (punto 20). La pronuncia osservava inoltre che gli obblighi di assistenza non erano in alcun modo limitati *ratione temporis* dalla direttiva, ma che anzi la finalità di quest'ultima era quella di sopprimere gli ostacoli al funzionamento del mercato comune e di impedire la realizzazione di operazioni fraudolente (punti 21 e 22).

---

<sup>298</sup> Cfr. CGCE, sentenza 1° luglio 2004, cause riunite C-361/02 e C-362/02 (*Nikolaos Tsapalos e Konstantinos Diamantakis*), con nota di POGGIOLI, M., *Applicabilità della disciplina comunitaria di assistenza alla riscossione ai crediti tributari sorti antecedentemente all'entrata in vigore della direttiva 76/308/CEE*, in *Rass. Trib.*, 2005, 345.



La Corte concludeva quindi che la direttiva era applicabile anche a tutti i crediti «*che sono sorti in uno Stato membro e costituiscono oggetto di un titolo emesso da questo Stato prima dell'entrata in vigore della detta direttiva nell'altro Stato membro, ove l'autorità destinataria dell'istanza ha sede*» (punto 23).

Secondo alcuni, l'applicazione della mutua assistenza a crediti sorti prima dell'entrata in vigore della relativa normativa sarebbe lesiva degli interessi privati<sup>299</sup>.

È stato però correttamente evidenziato che, nell'ordinamento europeo, l'irretroattività delle norme tributarie (o meglio, delle norme impositrici) è giustificata da esigenze di tutela dell'affidamento del contribuente, il quale deve essere in grado di pianificare in anticipo il proprio carico fiscale: di conseguenza, l'irretroattività non può essere invocata in relazione alle norme che non modificano il carico tributario, ma che incidono solo sulla riscossione di crediti già sorti ed accertati<sup>300</sup>.

Il principio enucleato dalla Corte dovrebbe disciplinare anche il caso della successione nel tempo delle norme europee sulla mutua assistenza.

La nostra normativa di recepimento disciplina tale ipotesi all'art. 17, terzo periodo del d.lgs. 149/2012, il quale stabilisce che «*Per le richieste di assistenza inviate da un altro Stato membro dal 1° gennaio 2012 le disposizioni del presente decreto si applicano anche se dette richieste si riferiscono a crediti che costituiscono oggetto di un titolo esecutivo emesso dall'altro Stato membro prima del 1° gennaio 2012*»<sup>301</sup>. La disposizione è conforme a quanto già in precedenza disposto dall'art. 11 del d.lgs. 69/2003.

La suddetta disciplina, secondo alcuni, confliggerebbe con le indicazioni provenienti dalla pronuncia sopra esaminata, perché l'applicazione della nuova normativa non potrebbe essere fatta dipendere dal momento di presentazione della domanda di assi-

---

<sup>299</sup> GRAU RUIZ, M.A., *Mutual Assistance for the Recovery of Tax Claims*, cit., 60.

<sup>300</sup> POGGIOLI, M., *Applicabilità della disciplina comunitaria di assistenza alla riscossione ai crediti tributari sorti antecedentemente all'entrata in vigore della direttiva 76/308/CEE*, cit..

<sup>301</sup> L'art. 18 del medesimo decreto, in conformità con tale disciplina, detta inoltre le disposizioni transitorie, stabilendo, al comma 1, che «*Alle procedure di recupero e di adozione delle misure cautelari avviate anteriormente al 1° gennaio 2012 continuano ad applicarsi le disposizioni previste dal decreto legislativo 9 aprile 2003, n. 69*» e, al comma 2, che «*Per le richieste di recupero pervenute prima del 1° gennaio 2012 per le quali non sia stata avviata entro il 31 dicembre 2011 la procedura di riscossione, gli uffici di collegamento hanno facoltà di invitare l'autorità richiedente a rinnovare la richiesta accompagnata da un titolo uniforme ovvero di provvedere alla formazione di un titolo uniforme su espressa autorizzazione e sotto la responsabilità dell'autorità richiedente*».

stenza, ma dovrebbe avvenire fin da subito, anche con riferimento ai procedimenti già avviati<sup>302</sup>.

Le fonti internazionali, infine, a differenza di quelle europee, contengono generalmente disposizioni più precise in merito ai profili di diritto intertemporale.

La Convenzione di Strasburgo, nel testo del 1988, è applicabile anche ai crediti tributari sorti prima della sua entrata in vigore, ma in base all'art. 30, par. 1, lett. c) gli Stati possono riservarsi di non fornire assistenza in relazione a tali crediti. La riserva era stata a suo tempo formulata dal nostro Paese.

Le previsioni della Convenzione, nel testo risultante dalle modifiche del 2010, si applicano invece - a meno che gli Stati decidano di mutuo accordo di derogare a tale regola - ai soli crediti tributari relativi ai periodi d'imposta che iniziano a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo all'entrata in vigore di tali previsioni o che, se non c'è un periodo d'imposta, sorgono dopo la medesima data (cfr. art. 28, par. 6).

La regola appena esposta subisce infine un'eccezione nel caso in cui il credito sia connesso a violazioni che assumono rilievo penale nello Stato richiedente, nel qual caso l'assistenza si estende anche ai crediti sorti prima dell'entrata in vigore delle suddette previsioni (cfr. art. 28, par. 7). Gli Stati possono comunque riservarsi di non applicare tale previsione (cfr. art. 20, par. 1, lett. f) della Convenzione).

L'art. 27 del Modello OCSE non prevede invece alcuna regola specifica relativa al proprio ambito di applicazione temporale, pertanto la disposizione si potrebbe applicare anche a crediti tributari sorti anche prima dell'entrata in vigore o dell'effettiva applicabilità della Convenzione. Il Commentario suggerisce comunque che gli Stati, se lo desiderano, limitino l'ambito di applicazione temporale degli obblighi di assistenza (cfr. par. 14).

Gli obblighi di assistenza che risultano dalle norme convenzionali non potranno dunque mai rivelarsi "più ampi", sotto il profilo temporale, di quelli risultanti dalle norme europee.

---

<sup>302</sup> POGGIOLI, M., *Applicabilità della disciplina comunitaria di assistenza alla riscossione ai crediti tributari sorti antecedentemente all'entrata in vigore della direttive 76/308/CEE*, cit..

### 3. Le autorità competenti

Le norme sulla mutua assistenza nella riscossione dei tributi individuano le autorità competenti a formulare la richiesta di assistenza o a riceverla, cioè a intrattenere i rapporti con lo Stato con il quale è posta in essere la collaborazione.

Le autorità competenti, in questo settore, sono generalmente autorità di natura *lato sensu* amministrativa: ciò perché, nella quasi totalità degli Stati, l'attività di impulso nella riscossione dei tributi è affidata ad autorità di questo genere, mentre l'autorità giudiziaria interviene solo in una fase successiva, spesso unicamente a fini di controllo.

La collaborazione amministrativa può avvenire, secondo una classificazione dottrinale che distingue proprio in ragione dell'autorità competente a richiedere e fornire l'assistenza, con tre diverse modalità: “per via diplomatica”, se è previsto un contatto tra il Ministero degli affari esteri e un agente diplomatico dell'altro Stato; “per via consolare”, se la richiesta di assistenza implica l'intervento del console; e infine attraverso il contatto diretto tra le autorità amministrative che pongono in essere le attività oggetto di assistenza<sup>303</sup>. Quest'ultima è senz'altro la modalità più spedita ed efficiente.

L'intermediazione di un organo ministeriale è frequente negli accordi internazionali, mentre le norme europee prediligono il contatto diretto tra le autorità amministrative competenti a richiedere e fornire l'assistenza.

La direttiva 2010/24/UE, che al riguardo contiene senz'altro la disciplina più dettagliata, arriva addirittura a delineare l'organizzazione degli uffici preposti a richiedere e fornire l'assistenza.

Essa richiede anzitutto che gli Stati membri comunichino alla Commissione una «*autorità competente*» ai fini della direttiva (cfr. art. 4, par. 1)<sup>304</sup>.

L'autorità competente designa un «*ufficio centrale di collegamento*», che è il responsabile principale dei contatti con gli altri Stati membri nel settore dell'assistenza reciproca

---

<sup>303</sup> BISCOTTINI, G., *Diritto amministrativo internazionale*, in *Trattato di diritto internazionale*, diretto da G. Balladore Pallieri - G. Morelli - R. Quadri, Padova, 1964, Sezione seconda, Volume VI, Tomo I, 155.

<sup>304</sup> L'art. 3, co. 1 del d.lgs. 149/2012 ha individuato quale autorità competente per l'Italia il Direttore generale delle finanze.

prevista dalla direttiva e che può essere designato altresì quale responsabile dei contatti con la Commissione (cfr. art. 4, par. 2)<sup>305</sup>.

L'autorità competente può infine designare degli «uffici di collegamento» responsabili per l'assistenza reciproca in relazione a specifiche categorie di tributi (cfr. art. 4, par. 3), nonché dei «servizi di collegamento» che «chiedono o accordano assistenza reciproca a norma della presente direttiva nel quadro delle rispettive competenze territoriali o funzionali specifiche» (cfr. art. 4, par. 4)<sup>306</sup>.

La competenza a richiedere e fornire l'assistenza reciproca prevista dalla direttiva è riservata all'ufficio centrale di collegamento, agli uffici di collegamento e ai servizi di collegamento, come si desume dalle definizioni di «autorità richiedente» e di «autorità aditata» contenute nell'art. 3 della direttiva<sup>307</sup>.

La direttiva stabilisce inoltre che l'ufficio che riceva una domanda di assistenza reciproca comportante un intervento che esula dalle competenze che gli sono conferite inoltra senza indugio la domanda all'ufficio o al servizio competente, se noto, o all'ufficio centrale di collegamento, informandone l'autorità richiedente (cfr. art. 4, par. 5).

La circostanza che, in base al c.d. “principio dello strumento più efficace” previsto dall'art. 24 della direttiva 2010/24/UE, si renda applicabile una diversa procedura disciplinata da un accordo internazionale bilaterale o multilaterale, non dovrebbe incidere in alcun modo sull'individuazione degli uffici competenti. L'art. 24 prevede in-

---

<sup>305</sup> L'art. 3, co. 4 del d.lgs. 149/2012 prevede che l'ufficio centrale di collegamento sia designato con provvedimento del Direttore generale delle finanze. Quest'ultimo, con decreto 5 agosto 2013, ha attribuito tale funzione all'Agenzia delle entrate, Direzione centrale accertamento, Ufficio Cooperazione Operativa.

<sup>306</sup> L'art. 3, co. 2 del d.lgs. 149/2012 ha stabilito che le autorità nazionali abilitate a formulare e ricevere una domanda di assistenza sono gli uffici di collegamento dell'Agenzia delle entrate, dell'Agenzia delle dogane, dell'Agenzia del territorio e del Dipartimento delle finanze, ciascuno in relazione ai tributi rientranti nelle rispettive competenze. Il decreto 28 febbraio 2014 ha individuato i predetti uffici di collegamento, rispettivamente nella Direzione centrale accertamento (cui sono attribuite anche le funzioni di ufficio di collegamento dell'Agenzia del territorio, a seguito dell'incorporazione di quest'ultima nell'Agenzia delle entrate), il Servizio autonomo interventi settore agricolo (S.A.I.S.A.) e la Direzione relazioni internazionali del Dipartimento delle finanze. L'art. 1, co. 2 del citato decreto precisa infine i tributi di competenza dei suddetti uffici. Le regole domestiche sulla competenza sono completate dall'art. 8, co. 10 del d.lgs. 149/2012, il quale prevede che «Nel caso in cui viene richiesto il recupero di crediti relativi a tributi che non sono riscossi nel territorio nazionale [...] il recupero è affidato all'Agenzia delle entrate».

<sup>307</sup> La prima è definita dall'art. 3, par. 1, lett. a) della direttiva 2010/24/UE come «un ufficio centrale di collegamento, un ufficio di collegamento o un servizio di collegamento di uno Stato membro che formula una domanda di assistenza relativa a un credito di cui all'articolo 2», mentre la seconda, specularmente, è definita dall'art. 3, par. 1, lett. b) della direttiva medesima come «un ufficio centrale di collegamento, un ufficio di collegamento o un servizio di collegamento di uno Stato membro cui è rivolta una domanda di assistenza».

fatti che «*La presente direttiva non pregiudica l'esecuzione di obblighi più ampi in materia di assistenza risultanti da accordi o convenzioni bilaterali o multilaterali, anche nel settore della notifica di atti giudiziari o extragiudiziari*». La norma si riferisce dunque agli obblighi di assistenza “più ampi” che risultano dalle fonti internazionali, non anche alle autorità competenti a richiedere o rendere l'assistenza richiesta.

Di conseguenza, le autorità competenti dovrebbero comunque essere individuate in base alla disciplina recata dalla direttiva.

Ciò si ricava anche dall'esame delle disposizioni nazionali di recepimento della direttiva 2010/24/UE. L'art. 13, co. 7, ult. periodo del d.lgs. 149/2012, infatti, riferendosi al caso in cui si applichino accordi internazionali più ampi o efficaci rispetto alla direttiva, stabilisce che «*Ai fini dell'applicazione delle disposizioni previste dai suddetti accordi o convenzioni si utilizzano le procedure stabilite dal presente decreto*». Il richiamo a tali procedure sembra presupporre logicamente anche il richiamo alle norme sulla competenza degli uffici. Le disposizioni regolamentari danno ulteriore conferma di quanto si è detto<sup>308</sup>.

Le fonti internazionali sono invece molto meno dettagliate di quelle europee, contenendo solitamente l'individuazione di un'unica autorità competente a richiedere e fornire l'assistenza.

In particolare, la Convenzione di Strasburgo prevede che gli Stati designino un'autorità competente («*competent authority*»), che deve essere indicata nel c.d. “Annex B” (cfr. art. 3, par. 1, lett. d) della Convenzione di Strasburgo). L'Italia ha indicato come autorità competente il Ministero dell'economia e delle finanze, Dipartimento delle finanze.

L'art. 27 del Modello OCSE, infine, non precisa cosa debba intendersi per “autorità competente”, pertanto ci si deve rifare alla definizione contenuta all'art. 3, par. 1, lett.

---

<sup>308</sup> L'art. 3 del decreto 28 febbraio 2014 prevede che, nel caso in cui si applichino accordi internazionali più ampi o efficaci rispetto alla direttiva, ma non sia possibile utilizzare le procedure disciplinate dal d.lgs. 149/2012, «*potranno essere applicate le altre procedure vigenti nell'ordinamento nazionale [...]. Per i tributi rientranti nella competenza del Dipartimento delle finanze può essere prevista, in sede di convenzione, la possibilità da parte dello stesso Dipartimento di avvalersi dell'Agenzia delle entrate*». La previsione non avrebbe senso se, in tale ipotesi, dovessero applicarsi le norme sulla competenza rinvenibili nell'accordo internazionale. Analogamente, l'art. 5 del decreto 28 ottobre 2013, che disciplina le modalità di assistenza alla notifica applicabili all'ufficio di collegamento del Dipartimento delle finanze, stabilisce che, sempre nel caso in cui si applichino accordi internazionali più ampi o efficaci rispetto alla direttiva, ma non sia possibile utilizzare le procedure disciplinate dal d.lgs. 149/2012, «*l'ufficio di collegamento del DF [i.e. il Dipartimento delle finanze] provvede alla notifica secondo le procedure vigenti nell'ordinamento nazionale. Può essere prevista, in sede di convenzione, la possibilità da parte dello stesso Dipartimento di avvalersi dell'Agenzia delle entrate*».

f) del modello stesso, dove gli Stati contraenti dovrebbero indicare le rispettive autorità competenti ai fini della convenzione. Nel caso dell'Italia, generalmente, si tratta del Ministero delle finanze.

Da ultimo, si noti che le norme in esame riguardano unicamente la competenza a intrattenere i rapporti con lo Stato con cui la collaborazione è posta in essere. Di conseguenza, esse non attribuiscono, né ripartiscono in alcun modo, il potere di adottare i provvedimenti necessari ad eseguire la richiesta di assistenza, che, per quanto riguarda questi aspetti, resta interamente disciplinato dal diritto interno dei singoli Stati.

È per questo, probabilmente, che in alcuni Paesi europei la giurisprudenza ha svalutato il rilievo delle violazioni relative alle norme qui in esame, sull'assunto che si tratterebbe di regole attinenti unicamente ai rapporti tra gli Stati, che non possono quindi incidere sulla posizione giuridica soggettiva dei soggetti privati<sup>309</sup>.

#### **4. L'assistenza nella riscossione**

La riscossione comprende lo svolgimento di più attività finalizzate alla materiale apprensione dei tributi: (a) indagini patrimoniali, (b) notifica di atti della riscossione ufficiale o propedeutici alla riscossione coattiva, nonché (c) riscossione coattiva, che si manifesta sia attraverso l'esecuzione esattoriale vera e propria, sia attraverso l'apposizione di vincoli finalizzati alla c.d. "induzione all'adempimento spontaneo" o di natura cautelare.

Lo Stato impositore non può svolgere all'estero le suddette attività, a causa dei limiti territoriali esaminati nel capitolo II.

Le norme sulla mutua assistenza nella riscossione consentono però allo Stato impositore di svolgere comunque tali attività nel territorio di un altro Stato, direttamente (c.d. "assistenza passiva") o più spesso per mezzo degli organi amministrativi o giudiziari di quest'ultimo (c.d. "assistenza attiva").

---

<sup>309</sup> DE TROYER, I., *Recovery Assistance in the EU: Evaluation of Directive 2010/24/EU: Time for an Update?*, cit., 287.

L'assistenza nella riscossione avviene generalmente "su richiesta", ma vi sono anche alcune ipotesi di assistenza "spontanea" e "automatica" (queste ultime, solo per quanto attiene allo scambio di informazioni).

La mutua assistenza tra gli Stati membri disciplinata dalla direttiva 2010/24/UE riguarda tutte le fasi della riscossione sopra descritte. L'assistenza può infatti riguardare:

- a) la fase delle indagini patrimoniali: in questo caso, lo Stato impositore può beneficiare dello scambio di informazioni su richiesta (art. 5), dello scambio di informazioni "spontaneo" (art. 6) e delle norme che consentono la partecipazione dei propri funzionari alle indagini amministrative nel territorio dello Stato estero (art. 7);
- b) la fase di notifica di atti della riscossione ufficiosa o propedeutici alla riscossione coattiva: lo Stato impositore può chiedere allo Stato estero di effettuare le notifiche per suo conto (art. 8) oppure effettuarle direttamente nel territorio di quest'ultimo (art. 9, par. 2, secondo capoverso, c.d. "notifica diretta");
- c) la fase della riscossione coattiva: lo Stato impositore può ottenere il c.d. "recupero" del credito ad opera degli organi amministrativi o giudiziari dello Stato estero, cioè l'esecuzione esattoriale del credito o l'apposizione di strumenti di "induzione all'adempimento spontaneo" (artt. da 10 a 15, 19 e 20) e l'apposizione di misure cautelari (artt. 16 e 17).

Lo Stato impositore può avvalersi a sua discrezione di una o più delle forme di assistenza sopra descritte, poiché tali previsioni sono autonome e indipendenti tra loro<sup>310</sup>. Le ipotesi di assistenza descritte ai punti a) e b) possono verificarsi anche sulla base di strumenti europei o internazionali non specificamente attinenti alla riscossione dei tributi, come le norme sulla cooperazione amministrativa in materia tributaria (che consentono di utilizzare le informazioni ottenute anche ai fini della riscossione dei crediti) e le norme sulla notifica degli atti amministrativi e giudiziari (che in alcune ipotesi possono essere utilizzate anche ai fini della notifica degli atti della riscossione). La stessa Convenzione di Strasburgo del 25 gennaio 1988 contiene ad esempio norme in materia di scambio di informazioni, indagini congiunte e notifica degli atti

---

<sup>310</sup> BUCCISANO, A., *Assistenza amministrativa internazionale dall'accertamento alla riscossione dei tributi*, Bari, 2013, 151, nota 34.

all'estero che non attengono unicamente alla riscossione, ma possono essere utilizzate anche (e soprattutto) ai fini dell'accertamento.

La collaborazione in tali settori è del resto connotata da specificità che attengono proprio alle modalità con cui la collaborazione si svolge (svolgimento di indagini congiunte, scambi di informazioni o notifiche di atti all'estero) e non tanto alle sue finalità (cioè l'accertamento o la riscossione dei tributi).

La circostanza suggerisce di non soffermarsi ulteriormente su tali ipotesi di collaborazione, ma di concentrarsi nel seguito sulla sola assistenza nella riscossione coattiva, nei suoi due aspetti del "recupero" (che come si è visto include l'esecuzione esattoriale e l'apposizione di strumenti di "induzione all'adempimento spontaneo") e dell'apposizione di misure cautelari.

L'analisi includerà naturalmente non solo le norme della direttiva 2010/24/UE, ma anche le norme convenzionali appositamente dedicate all'assistenza nel recupero e nelle misure cautelari.

## **5. L'assistenza nella riscossione coattiva**

La direttiva 2010/24/UE obbliga gli Stati membri a fornirsi mutua assistenza nel recupero dei crediti tributari e nell'apposizione di misure cautelari<sup>311</sup>. Lo stesso dispongono la Convenzione di Strasburgo del 25 gennaio 1988 e l'art. 27 del Modello OCSE<sup>312</sup>.

L'assistenza è fornita su richiesta. Lo Stato che richiede l'assistenza è detto "Stato richiedente", mentre lo Stato che la fornisce è detto "Stato adito".

Lo Stato richiedente può formulare la domanda di assistenza (nel recupero o nell'esecuzione di misure cautelari) unicamente al verificarsi di certi presupposti, in presenza dei quali lo Stato adito è obbligato a fornirla.

L'inadempimento dello Stato membro adito agli obblighi di assistenza derivanti dalla direttiva 2010/24/UE genera una responsabilità rilevante dal punto di vista

---

<sup>311</sup> Cfr. art. 10 della direttiva 2010/24/UE.

<sup>312</sup> Cfr. art. 1, par. 1 e par. 2.b) della Convenzione di Strasburgo; art. 27, par. 1 del Modello OCSE.



dell'ordinamento europeo (e ciò anche se l'obbligo deriva dall'applicazione di una norma convenzionale ex art. 24 della direttiva stessa).

## 5.1 La domanda di recupero

L'assistenza nel recupero può essere richiesta - e deve essere obbligatoriamente fornita, salvi i limiti che si analizzeranno in seguito - unicamente al verificarsi dei presupposti previsti dal diritto dell'Unione europea o dagli accordi internazionali.

Tali presupposti possono essere sia di carattere "materiale", sia di carattere "formale"<sup>313</sup>.

I primi di solito corrispondono all'esistenza di un titolo esecutivo emesso nello Stato membro richiedente (che deve essere dotato di efficacia ai fini del recupero nello Stato membro adito, con le modalità appositamente previste), a un certo grado di stabilità della pretesa fiscale (che solitamente corrisponde all'assenza di contestazioni sulla pretesa o sul titolo esecutivo) e al previo esperimento di procedure di recupero adeguate da parte dello Stato richiedente<sup>314</sup>.

I secondi riguardano invece la corretta formulazione della domanda di recupero, che deve contenere specifiche attestazioni dell'autorità richiedente, deve essere corredata da apposita documentazione e talvolta deve addirittura essere redatta in forme precise.

L'assenza di uno o più di tali presupposti non consente il sorgere dell'obbligo di eseguire la domanda di recupero. Lo Stato membro adito deve tuttavia generalmente limitarsi a un riscontro sommario della loro esistenza (cfr. sul punto il paragrafo 5.2 del presente capitolo).

La sussistenza di tali presupposti potrebbe poi essere contestata anche dal soggetto privato inciso dal procedimento di recupero, al fine di opporsi a tale procedimento (cfr. sul punto il paragrafo 3.3.2 del capitolo V).

---

<sup>313</sup> La distinzione si rinviene anche in GARCIA PRATS, F. A., *Mutual Assistance in Collection of Tax Debts*, cit., 68.

<sup>314</sup> GIRELLI, G., *L'ammissione al passivo dei crediti tributari vantati da un'autorità estera*, cit., 573.

### 5.1.1 Il titolo esecutivo

La domanda di recupero deve essere sempre sorretta da un titolo che consente l'esecuzione nello Stato richiedente, come previsto sia dalla direttiva 2010/24/UE, sia dalla Convenzione di Strasburgo e dall'art. 27 del Modello OCSE<sup>315</sup>.

Il titolo esecutivo può essere sia di natura amministrativa, sia di natura giudiziaria, dal momento che le fonti europee e convenzionali non operano alcuna distinzione sul punto<sup>316</sup>.

La domanda di recupero, dunque, nel caso dei crediti tributari italiani, può essere fondata non solo sui titoli esecutivi emessi dall'amministrazione, cioè l'iscrizione a ruolo di cui al d.p.r. 602/1973, l'ingiunzione fiscale di cui al r.d. 639/1910 e l'avviso di accertamento esecutivo ex art. 29 del d.l. 78/2010<sup>317</sup>, ma anche sulle sentenze del giudice tributario favorevoli al fisco, almeno qualora si voglia aderire alla tesi secondo cui tali pronunce sostituirebbero l'atto impugnato e sarebbero direttamente dotate di efficacia esecutiva.

Né si può escludere che il titolo esecutivo sia rappresentato da una sentenza del giudice ordinario, qualora quest'ultima si riferisca a un credito che rientra nell'ambito di applicazione della direttiva 2010/24/UE o delle altre norme internazionali qui in esame. Ciò potrebbe accadere, in concreto, qualora si ritenesse che la suddetta direttiva sia applicabile anche ai crediti che derivano da una condanna al risarcimento dei

---

<sup>315</sup> L'art. 10, par. 1 della direttiva 2010/24/UE stabilisce che «*Su domanda dell'autorità richiedente, l'autorità adita procede al recupero dei crediti oggetto di un titolo che consente l'esecuzione nello Stato membro richiedente*». L'art. 11, par. 2, primo capoverso della Convenzione di Strasburgo stabilisce che l'obbligo di recupero «[...] shall apply only to tax claims which form the subject of an instrument permitting their enforcement in the applicant State [...]» («si applica unicamente ai crediti tributari che formano oggetto di un titolo che ne consente l'esecuzione nello Stato richiedente»). L'art. 27 del Modello OCSE stabilisce che «*When a revenue claim of a Contracting State is enforceable under the laws of that State [...] that revenue claim shall, at the request of the competent authority of that State, be accepted for purposes of collection by the competent authority of the other Contracting State*» («quando un credito tributario di uno Stato è azionabile in via esecutiva in base al diritto di tale Stato [...] detto credito tributario, su richiesta della competente autorità di tale Stato, deve essere accettato ai fini della riscossione dalla competente autorità dell'altro Stato contraente).

<sup>316</sup> VISMARA, F., *Assistenza amministrativa tra Stati membri dell'Unione europea e titolo esecutivo in materia fiscale*, cit., 78, ha osservato che «Il credito da recuperare nelle forme previste dalla direttiva 2010/24/UE riguarda anche quello accertato dall'autorità competente dello Stato membro richiedente all'esito di procedure di impugnazione [...] si realizza così, indirettamente, una forma di attuazione delle decisioni in materia fiscale, esclusa, com'è noto, dalla cooperazione giudiziaria in materia civile».

<sup>317</sup> Sul momento in cui l'avviso di accertamento esecutivo diviene idoneo a sorreggere la domanda di recupero fondata sulla direttiva 2010/24/UE, si veda BUCCISANO, A., *Assistenza amministrativa internazionale dall'accertamento alla riscossione dei tributi*, cit., 196 e ss.

danni in favore dell'amministrazione finanziaria ex art. 2043 c.c. (tesi che peraltro, come si è già avuto modo di osservare al par. 2.2, non sembra condivisibile).

Il titolo esecutivo, di per sé, non potrebbe produrre alcun effetto al di fuori del territorio dello Stato, dove quest'ultimo non può esercitare alcuna forma di coazione.

Le norme qui in esame attribuiscono però al titolo esecutivo dello Stato richiedente proprio l'effetto di legittimare il recupero nello Stato adito, realizzando così una sorta di estensione della sovranità territoriale del primo per mezzo degli organi amministrativi e giudiziari del secondo. A tal fine, il titolo esecutivo deve essere appositamente dotato di efficacia ai fini del recupero nello Stato adito, ponendo in essere gli adempimenti prescritti a tal fine<sup>318</sup>.

I suddetti adempimenti sono posti in essere direttamente dallo Stato richiedente solo nelle forme di collaborazione più avanzate, mentre restano appannaggio dello Stato adito in quelle meno sviluppate. Nel primo caso, si tratta di attività che attengono a pieno titolo ai presupposti della domanda, mentre nel secondo rappresentano in realtà la prima fase dell'esecuzione dell'obbligo di recupero. Il tema, comunque, sarà trattato unitariamente qui di seguito, per esigenze di chiarezza dell'esposizione.

La normativa comunitaria, in origine, prevedeva che il titolo esecutivo emesso nello Stato membro richiedente fosse «*omologato, riconosciuto, completato o sostituito con un titolo che ne permetta l'esecuzione nel suo territorio*» (art. 8, primo capoverso della direttiva 76/308/CEE). Il riconoscimento del titolo da parte dello Stato adito era comunque subordinato unicamente a un controllo di tipo meramente cartolare, superato il quale ciò diventava un atto dovuto, come ribadito anche dalla stessa Corte di giustizia<sup>319</sup>.

La direttiva 2001/44/CE, innovando profondamente sul punto allo scopo di consentire un recupero più efficace, aveva poi introdotto il c.d. "principio del riconoscimento automatico", tale per cui «*Il titolo esecutivo per il recupero del credito è riconosciuto diretta-*

---

<sup>318</sup> L'intensità dei suddetti adempimenti costituisce una "cartina al tornasole" particolarmente indicativa del grado di collaborazione e quindi in ultima analisi del grado di fiducia tra gli Stati (cfr. SOZZI, C., *Spazio giudiziario europeo e collaborazione alla riscossione dei crediti tributari*, cit., 242). Il riconoscimento del titolo esecutivo emesso nello Stato richiedente da parte dello Stato adito avviene infatti in automatico - senza bisogno cioè di alcun altro adempimento, né da parte dello Stato richiedente, né da parte dello Stato adito - solo nelle più avanzate forme di cooperazione giudiziaria in materia civile e commerciale all'interno dell'Unione europea (cfr. VISMARA, F., *Assistenza amministrativa tra Stati membri dell'Unione europea e titolo esecutivo in materia fiscale*, cit., 83).

<sup>319</sup> Cfr. CGCE, 14 gennaio 2012, causa C-233/08 (*Kyrian*), punto 38. L'art. 8, secondo capoverso della direttiva 76/308/CEE stabiliva del resto che i suddetti adempimenti «*non possono essere rifiutati quando il titolo che permette l'esecuzione nello Stato membro in cui ha sede l'autorità richiedente sia formalmente regolare*».

mente e trattato automaticamente come uno strumento che consente l'esecuzione di un credito dello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita» (cfr. l'art. 8, par. 1 della direttiva 76/308/CEE, come sostituito dall'art. 1, n. 6) della direttiva 2001/44/CE)<sup>320</sup>.

La stessa direttiva consentiva però, agli Stati che lo ritenessero opportuno, di derogare a tale principio, continuando a prevedere forme di omologazione, riconoscimento, completamento o sostituzione del titolo (cfr. l'art. 8, par. 2, primo capoverso della direttiva 76/308/CEE, come sostituito dall'art. 1, n. 6) della direttiva 2001/44/CE).

La normativa interna di recepimento aveva accolto la nuova impostazione della direttiva, prevedendo che i titoli esecutivi emessi negli altri Stati membri avessero «*diretta ed immediata efficacia esecutiva*» e fossero «*equiparati ai ruoli di cui al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602*» (cfr. art. 5, co. 1 del d.lgs. 69/2003).

La previsione legislativa, che era in linea con lo spirito della direttiva, era stata però sostanzialmente svuotata di contenuto dai provvedimenti attuativi del direttore dell'Agenzia delle Entrate e del direttore dell'Agenzia delle Dogane, che avevano prescritto l'iscrizione a ruolo dei crediti risultanti da titoli esecutivi esteri per i quali era stata avviata la procedura di recupero comunitaria<sup>321</sup>, con una scelta che era stata criticata in dottrina per la mancanza di coerenza<sup>322</sup>.

Lo scarso successo di tale disciplina - dovuto non solo alla tradizionale diffidenza degli Stati membri in questo settore, ma anche ai problemi di traduzione dei titoli esecutivi - ha infine indotto il legislatore europeo a riformulare nuovamente le previsioni sul punto.

La direttiva 2010/24/UE ha infatti abbandonato il principio di riconoscimento automatico dei titoli esecutivi, introducendo il c.d. "titolo uniforme" (cui ci si riferisce anche con l'acronimo inglese "UIPE", cioè "*uniform instrument permitting enforcement*"),

---

<sup>320</sup> GIRELLI, G., *L'ammissione al passivo dei crediti tributari vantati da un'autorità estera*, cit., 578; MASTELLONE, P., *The new EU discipline on assistance in the collection of foreign tax claims*, cit., 327; FRIGO, G., *Il diritto al contraddittorio anticipato nella riscossione transfrontaliera dei crediti tributari e doganali*, cit., 442, il quale si riferisce a una "tendenziale equiparazione" tra i titoli esecutivi emessi nello Stato membro richiedente e quelli emessi nello Stato membro adito.

<sup>321</sup> Cfr. punto 4.1 del provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate 23 dicembre 2005 e art. 4, co. 1 del provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Dogane 18 novembre 2005.

<sup>322</sup> SAPONARO, F., *Il titolo esecutivo europeo: prospettive in materia fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2008, 1, secondo il quale tale scelta avrebbe dovuto essere compiuta tutt'al più dalla legge; SOZZI, C., *Spazio giudiziario europeo e collaborazione alla riscossione dei crediti tributari*, cit., 243, nota n. 65, secondo cui invece la possibilità di derogare al principio di automatico riconoscimento dei titoli esecutivi esteri avrebbe reso difficile sostenere qualsiasi contrasto con il diritto comunitario.

che costituisce un atto formalmente distinto rispetto al titolo esecutivo iniziale<sup>323</sup> ed è l'unica base per le procedure di recupero fondate sulla direttiva stessa.

Le domande di recupero devono dunque essere accompagnate da un titolo uniforme che consente la riscossione nello Stato adito (art. 11, par. 1, co. 1).

La direttiva prevede che il titolo uniforme «*rispecchia nella sostanza il contenuto del titolo iniziale che consente l'esecuzione e costituisce l'unica base per le misure di recupero e le misure cautelari adottate nello Stato membro adito*» (art. 12, par. 1, co. 2, primo periodo). Il titolo uniforme inoltre non deve essere riconosciuto, completato o sostituito nello Stato membro adito (art. 12, par. 1, co. 2, secondo periodo). Il suo contenuto minimo è individuato in dettaglio dalla direttiva<sup>324</sup>.

La formazione del titolo uniforme - che può avere ad oggetto anche più crediti - è demandata allo Stato membro richiedente, che provvede in base al “format” predisposto dal regolamento di esecuzione (UE) n. 1189/2011. Il titolo uniforme deve essere trasmesso allo Stato membro adito, ma non è necessario che sia notificato al debitore.

L'attuale disciplina europea, sotto questo profilo, è senz'altro più avanzata rispetto alla disciplina convenzionale, che quindi, sotto questo profilo, non dovrebbe mai risultare più ampia o più efficace.

La Convenzione di Strasburgo prevede infatti che il titolo deve essere accettato, riconosciuto, completato o sostituito appena possibile con un titolo che consente l'esecuzione nello Stato richiedente (cfr. art. 13, par. 2).

L'art. 27 del Modello OCSE non contiene specifiche disposizioni al riguardo, ma anche in tal caso è da ritenere che il titolo debba essere oggetto di una apposita forma di riconoscimento<sup>325</sup>. Lo stesso par. 7 del Commentario suggerisce che tale aspetto sia oggetto di un apposito accordo tra le autorità competenti.

---

<sup>323</sup> VISMARA, F., *Assistenza amministrativa tra Stati membri dell'Unione europea e titolo esecutivo in materia fiscale*, cit., 82.

<sup>324</sup> L'art. 12, par. 1, co. 3 prevede che il titolo uniforme contenga almeno le seguenti indicazioni: a) l'indicazione del titolo che consente la riscossione nello Stato membro richiedente e del credito per cui si procede; b) l'indicazione del debitore; c) gli estremi dell'ufficio competente per l'accertamento del credito e, se diverso, dell'ufficio presso cui possono essere ottenute informazioni sul credito o sulle possibilità di contestare l'obbligo di pagamento.

<sup>325</sup> DORIGO, S., *L'ordinamento italiano e la cooperazione fiscale internazionale*, in *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, a cura di C. Sacchetto, Torino, 2016, 177; VISMARA, F., *Assistenza amministrativa tra Stati membri dell'Unione europea e titolo esecutivo in materia fiscale*, cit., 81.

## 5.1.2 La non contestazione del credito e del titolo esecutivo

La domanda di recupero presuppone inoltre un certo grado di stabilità della pretesa fiscale. Il requisito in esame comporta una forma di tutela indiretta del soggetto inciso dal procedimento di recupero<sup>326</sup>.

Le prime convenzioni internazionali richiedevano a tal fine che il credito e il titolo esecutivo avessero il carattere della “definitività”, mentre oggi tale requisito si considera generalmente soddisfatto se il credito e il titolo esecutivo non sono oggetto di contestazione (cioè sono “non contestati”).

La direttiva 2010/24/UE prevede infatti che l'autorità richiedente non può presentare una domanda di recupero finché il credito e/o il titolo esecutivo iniziale sono contestati nello Stato membro richiedente (art. 11, par. 1).

La direttiva prevede inoltre che, se dopo la presentazione della domanda di recupero il credito, il titolo esecutivo iniziale, il titolo uniforme o una notifica effettuata dallo Stato membro richiedente sono contestati dinanzi al competente organo di quest'ultimo, l'autorità richiedente ne deve informare l'autorità adita e quest'ultima deve sospendere il recupero per quanto riguarda la parte contestata del credito (art. 11, par. 3 e 4, primo capoverso).

Le misure di recupero sono infine sospese o interrotte anche in caso di avvio di procedure amichevoli, «a meno che si tratti di un caso di estrema urgenza per frode o insolvenza» (art. 14, par. 4, terzo capoverso)<sup>327</sup>.

La direttiva non definisce il significato del termine “contestazione”, che dovrebbe quindi essere desunto dal diritto interno dello Stato membro richiedente<sup>328</sup>.

La pretesa deve ritenersi contestata, se lo Stato membro richiedente è l'Italia, non solo se è stato presentato ricorso dinanzi alle commissioni tributarie o è stata proposta opposizione agli atti esecutivi ex art. 615 c.p.c., ma anche in caso di attivazione del

---

<sup>326</sup> DORIGO, S., *L'ordinamento italiano e la cooperazione fiscale internazionale*, in *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, 175.

<sup>327</sup> Sul requisito dell'insolvenza si veda FRIGO, G., *Il diritto al contraddittorio anticipato nella riscossione transfrontaliera dei crediti tributari e doganali*, cit., 455, nota 60, secondo cui «Il tenore letterale della norma porta a ritenere che in tal caso non sia sufficiente un generico pericolo di decozione del debitore esecutato, richiedendosi piuttosto che l'insolvenza si sia già manifestata e sia tutt'ora in atto».

<sup>328</sup> A differenza dei regolamenti europei sulla cooperazione in materia giudiziaria, che chiariscono esplicitamente quando un credito debba considerarsi non contestato (VISMARA, F., *Assistenza amministrativa tra Stati membri dell'Unione europea e titolo esecutivo in materia fiscale*, cit., 83 e ss.).

reclamo ex art. 17-bis del d.lgs. 546/1992, mentre non rileva la presentazione di un'istanza di autotutela<sup>329</sup>.

Il credito cessa di essere contestato non solo se la domanda giudiziale è accolta con sentenza passata in giudicato o se il reclamo viene accolto dall'amministrazione finanziaria, ma anche in caso di acquiescenza, accertamento con adesione o conciliazione giudiziale<sup>330</sup>.

Le fonti internazionali contengono disposizioni parzialmente simili a quelle fin qui esaminate.

La Convenzione di Strasburgo del 25 gennaio 1988 stabilisce infatti, all'art. 11, par. 2, primo periodo, che, a meno che sia diversamente concordato tra le Parti, l'obbligo di assistenza «si applica unicamente ai crediti tributari che [...] non sono contestati». La «non contestazione» non deve riguardare solo il credito, ma anche il titolo esecutivo iniziale, come si desume da una lettura della disposizione in esame coordinata con il successivo art. 23, par. 2.

La disposizione da ultimo citata prevede infatti a sua volta che, se il credito o il titolo esecutivo iniziale sono contestati successivamente alla presentazione della domanda di recupero, la procedura deve essere sospesa.

Il sistema appena descritto subisce però una rilevante eccezione: ai sensi dell'art. 11, par. 2, secondo periodo della Convenzione, infatti, se il recupero ha ad oggetto un credito nei confronti di una persona non residente nello Stato membro richiedente, la domanda può essere formulata solo quando tale credito non è più contestabile (cioè è «definitivo»).

L'art. 27 del Modello OCSE, infine, a differenza della direttiva e della Convenzione di Strasburgo, non prevede direttamente che la contestazione o la non definitività del credito o del titolo esecutivo iniziale inibiscano la procedura.

Il par. 3, primo periodo dispone però, richiamandosi al diritto interno dello Stato richiedente, che «quando un credito tributario di uno Stato che sia azionabile in via esecutiva è a carico di una persona che, in quel momento, in base al diritto di quello

---

<sup>329</sup> VISMARA, F., *Assistenza amministrativa tra Stati membri dell'Unione europea e titolo esecutivo in materia fiscale*, cit., 84 e ss.; BUCCISANO, A., *Assistenza amministrativa internazionale dall'accertamento alla riscossione dei tributi*, cit., 199.

<sup>330</sup> VISMARA, F., *Assistenza amministrativa tra Stati membri dell'Unione europea e titolo esecutivo in materia fiscale*, cit., 84

Stato, non può impedirne la riscossione, detto credito tributario, su richiesta della competente autorità di tale Stato, deve essere accettato ai fini della riscossione dalla competente autorità dell'altro Stato contraente»<sup>331</sup>.

Il par. 7 stabilisce inoltre che, se in base al diritto interno dello Stato richiedente il credito tributario cessa di essere “azionabile in via esecutiva” o comunque “un credito di cui non può essere impedita la riscossione”, l'autorità richiedente deve informarne l'autorità adita e, su opzione dello Stato adito, sospendere o ritirare la domanda di recupero.

La contestazione o la non definitività del credito o del titolo esecutivo iniziale, in sostanza, inibiscono o sospendono il procedimento di recupero solo se ciò ha l'effetto di far venire meno l'azionabilità in via esecutiva o comunque la possibilità di procedere alla riscossione coattiva del credito in base al diritto interno dello Stato richiedente.

Il verificarsi di tale condizione non è però ancora sufficiente a legittimare l'avvio del procedimento di recupero: come chiarito dal par. 16 del Commentario, il c.d. “principio di reciprocità” risultante all'art. 27, par. 3, ult. periodo del Modello OCSE comporta, infatti, che il procedimento possa essere avviato solo all'ulteriore condizione che la contestazione o la non definitività del credito non facciano venire meno l'azionabilità in via esecutiva o comunque la possibilità di procedere alla riscossione coattiva del credito anche in base al diritto interno dello Stato adito<sup>332</sup>.

La riscossione è sospesa, nel diritto italiano, solo in caso di impugnazione dell'atto impositivo, ivi compresa l'impugnazione dell'avviso di accertamento esecutivo. La contestazione del titolo esecutivo iniziale non sospende invece la riscossione (a meno che intervenga un provvedimento cautelare)<sup>333</sup>.

Di conseguenza, se l'Italia è lo Stato membro richiedente, il procedimento di recupero è inibito o sospeso solo in caso di impugnazione dell'atto impositivo, non anche in caso di impugnazione del titolo esecutivo iniziale: a condizione, naturalmente, che in quest'ultimo caso la riscossione coattiva sia possibile anche nello Stato adito.

---

<sup>331</sup> Il Commentario precisa che il “diritto di impedire la riscossione” può essere sia di natura amministrativa, sia di natura giudiziaria (par. 15, secondo periodo).

<sup>332</sup> A meno che gli Stati decidano di utilizzare la formulazione alternativa proposta dallo stesso Commentario (par. 16).

<sup>333</sup> DORIGO, S., *L'ordinamento italiano e la cooperazione fiscale internazionale*, in *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, 176.



### 5.1.2.2 Il recupero in pendenza di contestazione

A certe condizioni, la disciplina europea e internazionale consente di procedere al recupero anche in pendenza di una contestazione sul credito o sul titolo<sup>334</sup>.

L'art. 14, par. 4, terzo capoverso della direttiva 2010/24/UE<sup>335</sup> consente infatti che, su domanda dell'autorità richiedente, l'autorità adita recuperi comunque il credito contestato, a condizione «*le disposizioni legislative e regolamentari e le prassi amministrative vigenti*» consentano la riscossione in pendenza di giudizio sia nello Stato membro richiedente, sia nello Stato membro adito. La domanda deve essere motivata<sup>336</sup>.

La medesima norma stabilisce inoltre che, se la contestazione risulta favorevole al debitore, l'autorità richiedente deve restituire ogni importo recuperato «*unitamente ad ogni compensazione dovuta, secondo la legislazione in vigore nello Stato membro adito*». La restituzione dovrebbe avvenire anche sulla base di decisioni favorevoli al contribuente non definitive.

L'ipotesi esaminata costituisce uno dei pochi casi in cui la normativa europea subordina l'applicabilità di una misura di recupero alla doppia condizione che essa sia ammessa sia nello Stato membro richiedente, sia nello Stato membro adito.

Nell'ipotesi in cui lo Stato membro richiedente sia l'Italia, il recupero in pendenza di contestazione è dunque possibile solo per la parte del credito che può essere riscossione in base alle norme sulla c.d. "riscossione frazionata" (cfr. art. 15 del d.p.r. 602/1973, art. 68 del d.lgs. 546/1992, etc.). A condizione, naturalmente, che norme analoghe siano in vigore anche nello Stato membro adito<sup>337</sup>.

Il recupero in pendenza di contestazione è comunque possibile solo qualora la contestazione penda sul credito, non qualora attenga al titolo esecutivo iniziale o al titolo

---

<sup>334</sup> Secondo BUCCISANO, A., *Assistenza amministrativa internazionale dall'accertamento alla riscossione dei tributi*, cit., 196 e ss., le domande di assistenza andrebbero presentate, per buona prassi, dopo la scadenza del termine per impugnare.

<sup>335</sup> Applicabile sia nei casi in cui la domanda è inibita ex art. 11, par. 1, sia nei casi in cui il procedimento è sospeso ex art. 14, par. 4, primo capoverso.

<sup>336</sup> BUCCISANO, A., *Assistenza amministrativa internazionale dall'accertamento alla riscossione dei tributi*, cit., 189, ritiene che la motivazione dovrebbe riguardare, per quanto riguarda i crediti tributari italiani o di cui si chiede il recupero in Italia, il "fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito", per analogia con l'art. 22 del d.lgs. 472/1997. Allo stesso modo, DORIGO, S., *L'ordinamento italiano e la cooperazione fiscale internazionale*, in *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, 174 ritiene che la motivazione dovrebbe riguardare la sussistenza del *periculum in mora*.

<sup>337</sup> Il recupero è naturalmente ammissibile anche qualora, nel diritto interno, la contestazione non produca alcun effetto sulla possibilità di avviare o proseguire la riscossione.

uniforme: ciò perché l'art. 14, par. 4, terzo capoverso si riferisce solo al recupero di un "credito contestato" e non anche al "recupero di un credito che forma oggetto di un titolo contestato".

La Convenzione di Strasburgo non contiene alcuna disposizione a questo proposito, pertanto la contestazione del credito o del titolo esecutivo iniziale comportano sempre l'inibizione o comunque la sospensione del procedimento di recupero.

L'art. 27 del Modello OCSE è invece formulato in modo tale da consentire il recupero in pendenza di contestazione.

Nel paragrafo precedente, si è già visto che tale norma consente di procedere al recupero di un credito contestato o ancora non definitivo se ciò è possibile sia in base al diritto dello Stato richiedente, sia in base al diritto dello Stato adito.

Ne consegue che il recupero in pendenza di contestazione è possibile solo se entrambi gli Stati coinvolti consentono la riscossione in tale circostanza.

### **5.2.2.2 Le vicende del credito e del titolo esecutivo**

A seguito della presentazione della domanda di recupero, il credito, il titolo esecutivo iniziale e il titolo uniforme potrebbero subire modificazioni o addirittura venir meno del tutto: ciò a causa di una decisione amministrativa (ad esempio, un provvedimento di autotutela) o giudiziaria (una sentenza di annullamento), o più semplicemente per effetto dell'avvenuto pagamento delle somme dovute alle competenti autorità dello Stato richiedente.

Le suddette vicende, se la domanda di recupero è ancora pendente, si riflettono su di essa, privandola di uno dei necessari presupposti materiali. Viene quindi meno, in tutto o in parte, l'obbligo dello Stato adito di fornire l'assistenza richiesta.

Anche se la direttiva 2010/24/UE non lo prevede esplicitamente, è ovvio che in tal caso lo Stato membro richiedente deve ritirare o modificare la propria domanda, provvedendo inoltre, ai sensi dell'art. 15, par. 1, a informarne immediatamente l'autorità adita e a precisarne i motivi<sup>338</sup>.

---

<sup>338</sup> L'art. 22 del regolamento di esecuzione (UE) n. 1189/2011 prevede del resto che «*Se la richiesta di recupero o di adozione di misure cautelari diviene priva di oggetto in seguito al pagamento del credito, all'annullamento di quest'ultimo o per qualsiasi altro motivo, l'autorità richiedente ne informa immediatamente l'autorità adita affinché quest'ultima possa interrompere l'azione intrapresa*». L'art. 15, par. 1 della direttiva stabilisce inoltre che

La direttiva stabilisce invece, all'art. 15, par. 2, primo capoverso, che se la modifica della domanda è dovuta a una decisione resa dal competente organo dello Stato membro richiedente, concernente il credito, il titolo esecutivo iniziale o il titolo uniforme, il procedimento di recupero può continuare sulla base di tale decisione, corredata di un nuovo titolo uniforme. La Corte di giustizia ha chiarito che la norma in esame non comporta l'avvio di un nuovo procedimento di recupero, ma la prosecuzione di quello già in corso<sup>339</sup>.

La norma non lo prevede esplicitamente, ma sembra comunque necessario che tale decisione sia dotata di efficacia esecutiva nell'ordinamento dello Stato membro richiedente, o che quest'ultimo si procuri nuovamente un idoneo titolo esecutivo<sup>340</sup>.

Il recupero del credito infatti presuppone sempre l'esistenza di un valido titolo esecutivo nello Stato membro richiedente, come si desume dall'art. 10, par. 1 della direttiva.

La direttiva stabilisce infine, all'art. 15, par. 2, secondo capoverso, che le misure di recupero e cautelari adottate sulla base del titolo uniforme originale possono continuare sulla base del nuovo titolo, a meno che la modifica della domanda sia dovuta proprio all'invalidità del titolo esecutivo iniziale o del titolo uniforme originale.

La Convenzione di Strasburgo non prevede nulla per il caso della modifica o del venir meno del credito o del titolo esecutivo iniziale, ma anche qui si deve ovviamente ritenere, in via interpretativa, che tali vicende si riflettano sulla validità della domanda di recupero.

L'art. 27, par. 7, lett. a) del Modello OCSE contiene invece una espressa disciplina applicabile alle circostanze qui in esame. La disposizione prevede infatti che, se in base al diritto interno dello Stato richiedente il credito tributario cessa di essere "azionabile in via esecutiva" o comunque "un credito di cui non può essere impedita la riscossione", l'autorità richiedente deve informarne l'autorità adita e, su opzione dello Stato adito, sospendere o ritirare la domanda di recupero.

---

*«L'autorità richiedente informa immediatamente l'autorità adita di qualsiasi modifica apportata alla propria domanda di recupero o del ritiro della stessa, precisando i motivi della modifica o del ritiro».*

<sup>339</sup> SAPONARO, F., *Il titolo esecutivo europeo: prospettive in materia fiscale*, cit..

<sup>340</sup> Ad esempio, a seguito della riforma di una sentenza di annullamento dell'atto impositivo, l'amministrazione finanziaria dovrebbe provvedere a una nuova iscrizione a ruolo delle somme dovute (a meno che si ritenga che la sentenza si sostituisca all'atto impugnato e sia dotata di efficacia esecutiva).

La modifica o il venir meno del credito o del titolo esecutivo iniziale comportano ovviamente, nel diritto italiano, sia il venir meno del carattere esecutivo della pretesa, sia il diritto di inibire la riscossione coattiva.

### **5.1.3 La previa applicazione di procedure di recupero adeguate da parte dello Stato richiedente**

Le norme in esame richiedono infine, quale terzo e ultimo presupposto materiale della domanda di recupero, che prima della presentazione di tale domanda lo Stato richiedente abbia applicato le procedure di recupero adeguate disponibili (c.d. “*exhaustion rule*”).

La regola costituisce espressione del principio di sussidiarietà<sup>341</sup> e comporta che il recupero del credito all'estero si configuri unicamente come una *extrema ratio*<sup>342</sup>.

La direttiva 2010/24/UE prevede in particolare, all'art. 11, par. 2, che «*Prima che l'autorità richiedente presenti una domanda di recupero, si applicano le procedure di recupero adeguate disponibili nello Stato membro richiedente tranne nei seguenti casi: a) quando è ovvio che non vi sono beni utili al recupero nello Stato membro richiedente o che tali procedure non porteranno al pagamento integrale del credito e l'autorità richiedente è in possesso di specifiche informazioni secondo cui l'interessato dispone di beni nello Stato membro adito; b) quando il ricorso a tali procedure nello Stato membro richiedente darebbe adito a difficoltà eccessive*».

L'art. 19 della Convenzione di Strasburgo (nel testo del 1988) conteneva una disposizione analoga, la quale stabiliva che «*The requested state shall not be obliged to accede to a request if the applicant state has not pursued all means available in its own territory, except where recourse to such means would give rise to disproportionate difficulties*».

La norma imponeva un requisito particolarmente rigido, poiché richiedeva, a differenza di quella europea che si riferisce al previo svolgimento di procedure “adeguate”, che lo Stato richiedente avesse esaurito “tutte le misure disponibili nel proprio territorio”.

---

<sup>341</sup> CANTILLO, M., *La riscossione dei crediti tributari esteri*, cit., 357; BUCCISANO, A., *Assistenza amministrativa internazionale dall'accertamento alla riscossione dei tributi*, cit., 182.

<sup>342</sup> DORIGO, S., *L'ordinamento italiano e la cooperazione fiscale internazionale*, in *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, 175.

Il protocollo di modifica del 2010 ha abrogato l'art. 19, riproponendo la "exhaustion rule" all'art. 21, par. 2, lett. g), tra i limiti all'obbligo di rendere l'assistenza richiesta, con la seguente formulazione: *«the provisions of this Convention shall not be construed so as to impose on the requested State the obligation: [...] g) to provide administrative assistance if the applicant State has not pursued all reasonable measures available under its laws or administrative practice, except where recourse to such measures would give rise to disproportionate difficulty»*.

La nuova disposizione dunque, che tecnicamente non costituisce più un presupposto della domanda ma un limite agli obblighi di assistenza, non si riferisce più a "tutte le misure disponibili", ma solo alle "misure ragionevoli disponibili", avvicinandosi quindi alla previsione della direttiva.

La stessa scelta si rinviene nell'art. 27 del Modello OCSE, il quale non include la clausola della "exhaustion rule" tra i presupposti della domanda di recupero, ma tra i limiti agli obblighi di assistenza.

Il par. 8, lett. c) stabilisce infatti che *«in no case shall the provisions of this Article be construed so as to impose on a Contracting State the obligation: [...] c) to provide assistance if the other Contracting State has not pursued all reasonable measures of collection or conservancy, as the case may be, available under its laws or administrative practices»*. La formulazione è chiaramente analoga a quella della Convenzione di Strasburgo, nel testo risultante dopo le modifiche del 2010 (anche se non identica, perché il riferimento al limite delle "difficoltà sproporzionate").

La dottrina è concorde nel ritenere che il rispetto della "exhaustion rule" debba essere apprezzato sulla base di un mero "giudizio prognostico", avente ad oggetto l'esito delle possibili iniziative di riscossione dello Stato richiedente<sup>343</sup>. Le fonti non chiariscono però quali siano gli indici da prendere in considerazione per effettuare tale valutazione<sup>344</sup>.

---

<sup>343</sup> DELLA VALLE, E. - D'ALFONSO, E., *La riscossione dei crediti tributari esteri e la riscossione all'estero*, cit.; BUCCISANO, A., *Assistenza amministrativa internazionale dall'accertamento alla riscossione dei tributi*, cit., 183; SOZZI, C., *Spazio giudiziario europeo e collaborazione alla riscossione dei crediti tributari*, cit., 244.

<sup>344</sup> BUCCISANO, A., *Assistenza amministrativa internazionale dall'accertamento alla riscossione dei tributi*, cit., 183, nota n. 107; SOZZI, C., *Spazio giudiziario europeo e collaborazione alla riscossione dei crediti tributari*, cit., 244 e 245, nota n. 68.

#### 5.1.4 I requisiti formali

La domanda di recupero deve infine rispettare alcuni requisiti di carattere formale.

Le norme infatti generalmente prevedono, da un lato, che la domanda debba contenere determinate informazioni sul credito e sul debitore, dall'altro, che essa debba attestare ufficialmente la sussistenza dei presupposti materiali per il recupero. Il rispetto di tali formalità è necessario per far sorgere l'obbligo dello Stato adito di avviare il procedimento di recupero.

In alcuni casi, la domanda deve inoltre essere addirittura redatta e trasmessa con modalità particolari, ma la violazione di tali regole solitamente non comporta l'invalidità della domanda o del procedimento di recupero.

La normativa europea stabilisce, all'art. 15 del regolamento di esecuzione (UE) n. 1189/2011, che *«La richiesta di recupero o di adozione di misure cautelari contiene una dichiarazione comprovante che sono soddisfatte le condizioni previste dalla direttiva 2010/24/UE per l'avvio della procedura di assistenza reciproca»*.

La domanda, sotto questo profilo, dovrebbe anche essere motivata, per dar modo all'autorità adita di svolgere un controllo sulla effettiva sussistenza dei presupposti dell'obbligo di recupero. Su tale aspetto ci si soffermerà comunque al paragrafo seguente.

Le informazioni essenziali sul credito e sul debitore sono contenute nel titolo uniforme, che deve essere allegato alla domanda (art. 16, par. 1, primo capoverso del regolamento).

Le domande di recupero, corredate di una traduzione nella lingua ufficiale dello Stato membro adito (art. 22 della direttiva 2010/24/UE) sono inviate per via elettronica utilizzando il modulo standard<sup>345</sup>, a meno che ciò risulti impossibile per motivi tecnici (art. 21 della direttiva). La richiesta può inoltre essere corredata di tutti gli altri documenti necessari al recupero del credito emessi nello Stato membro richiedente (art. 12, par. 2 della direttiva).

Il mancato utilizzo della forma elettronica o dei moduli standard non pregiudica in ogni caso la validità delle domande di recupero (art. 22, par. 3 della direttiva).

---

<sup>345</sup> Allegato alla decisione di esecuzione della Commissione C (2011) 8193 (definitiva) del 18 novembre 2011.

La Convenzione di Strasburgo del 25 gennaio 1988 stabilisce invece, all'art. 13, par. 1, primo periodo, che la richiesta di assistenza deve essere corredata dalla seguente documentazione:

- a) la duplice attestazione che il credito di cui si chiede il recupero (i) ha ad oggetto un tributo che rientra nell'ambito di applicazione della Convenzione e (ii) non è oggetto di contestazioni (o è definitivo, nel caso in cui il debitore non sia residente nello Stato richiedente);
- b) una copia ufficiale del titolo esecutivo iniziale;
- c) ogni altro documento necessario per il recupero o l'adozione di misure cautelari.

Lo Stato richiedente deve inoltre indicare, ai sensi dell'art. 18, par. 1, lett. a), b) e d), l'autorità richiedente, la persona nei cui confronti la richiesta è formulata e la composizione del credito.

La domanda deve infine attestare, ai sensi dell'art. 18, par. 1, lett. f), sia la conformità dell'assistenza richiesta alla legge e alla prassi amministrativa dello Stato richiedente, sia il rispetto della "exhaustion rule" prevista dall'art. 21, par. 2, lett. g).

L'art. 27 del Modello OCSE invece non prevede particolari requisiti formali. Il Commentario suggerisce tuttavia che tale questione sia oggetto di uno specifico accordo tra le autorità competenti degli Stati contraenti<sup>346</sup>.

Le convenzioni bilaterali stipulate dall'Italia prevedono solitamente che l'autorità richiedente, oltre a fornire determinate informazioni sul credito e sul debitore, debba attestare la sussistenza dei presupposti materiali che legittimano l'avvio del procedimento di recupero<sup>347</sup>.

## 5.2 L'esecuzione della domanda di recupero

L'autorità adita è obbligata a eseguire la domanda di recupero del credito<sup>348</sup>.

---

<sup>346</sup> Cfr. par. 7 del Commentario.

<sup>347</sup> Cfr. la "Convenzione sull'assistenza amministrativa e giudiziaria in materia tributaria fra l'Italia e la Germania", stipulata a Roma il 9 giugno 1938.

<sup>348</sup> Cfr. art. 10, par. 1 della direttiva 2010/24/UE; art. 11, par. 1 della Convenzione di Strasburgo del 25 gennaio 1988; art. 27, par. 1 del Modello OCSE.

L'obbligo sorge solo in presenza dei necessari presupposti materiali e formali, ma il controllo dell'autorità adita sulla sussistenza di tali presupposti incontra limiti significativi.

La prevalente dottrina sembra ritenere che tale controllo abbia natura meramente cartolare, limitandosi a una verifica della corretta formulazione della domanda di recupero sul piano formale<sup>349</sup>.

La Corte di giustizia aveva in effetti chiarito - nel vigore della direttiva 76/308/CEE, che prevedeva il riconoscimento, il completamento o la sostituzione del titolo esecutivo emesso nello Stato membro richiedente ad opera dello Stato membro adito - che *«tali formalità non possono essere rifiutate quando il titolo esecutivo è redatto correttamente»*<sup>350</sup>.

La statuizione si riferiva però, in linea con il testo della direttiva<sup>351</sup>, solo all'effettuazione degli adempimenti necessari al riconoscimento del titolo esecutivo nello Stato membro adito, non anche alla diversa questione del controllo di quest'ultimo sulla sussistenza dei presupposti materiali che legittimano la domanda di recupero.

La stessa Corte di giustizia è poi infatti intervenuta sulla questione qui in esame con la sentenza 16 maggio 2017, causa C-682/15 (*Berlios*), che si riferisce al controllo dei presupposti degli obblighi di cooperazione tra gli Stati membri derivanti dalla direttiva 2011/16/UE, ma formula conclusioni che sembrano estensibili anche alla fattispecie qui in esame. La pronuncia si riferiva in particolare alla *«prevedibile pertinenza»* delle informazioni richieste, che è presupposto dell'obbligo di avviare il procedimento di scambio di informazioni.

La Corte ha chiarito che spetta all'autorità richiedente, *«che è a capo dell'indagine sfociata nella richiesta di informazioni, valutare, in base alle circostanze della causa, la prevedibile pertinenza delle informazioni richieste ai fini di tale indagine»* (punto 70) e che il principio della fidu-

---

<sup>349</sup> FRIGO, G., *Il diritto al contraddittorio anticipato nella riscossione transfrontaliera dei crediti tributari e doganali*, cit., 451 e 452; DELLA VALLE, E. - D'ALFONSO, E., *La riscossione dei crediti tributari esteri e la riscossione all'estero*, cit.; SAPONARO, F., *Il titolo esecutivo europeo: prospettive in materia fiscale*, cit..

<sup>350</sup> Cfr. CGCE, 14 gennaio 2010, causa C-233/08 (*Kyrian*), punto 38. Sul punto si vedano GIRELLI, G., *L'ammissione al passivo dei crediti tributari vantati da un'autorità estera*, cit., 577, nota n. 36; VISMARA, F., *Assistenza amministrativa tra Stati membri dell'Unione europea e titolo esecutivo in materia fiscale*, cit., 79 e nota n. 20; SOZZI, C., *Spazio giudiziario europeo e collaborazione alla riscossione dei crediti tributari*, cit., 240.

<sup>351</sup> L'art. 8, par. 2 della direttiva 76/308/CEE stabiliva infatti che *«All'omologazione, al riconoscimento, al completamento o alla sostituzione del titolo si deve provvedere quanto prima a decorrere dalla data di ricevimento della domanda di recupero. Essi non possono essere rifiutati quando il titolo che permette l'esecuzione nello Stato membro in cui ha sede l'autorità richiedente sia formalmente regolare»*.



cia reciproca tra gli Stati membri comporta che *«l'autorità interpellata non può sostituire la propria valutazione dell'eventuale utilità delle informazioni richieste a quella dell'autorità richiedente»* (punto 77). Allo stesso tempo, la Corte ha ritenuto che *«l'autorità interpellata deve tuttavia verificare se le informazioni richieste non siano prive di qualsiasi prevedibile pertinenza per l'indagine condotta dall'autorità richiedente»* (punto 78) e che per consentire tale valutazione *«l'autorità richiedente deve fornire un'adeguata motivazione in merito alla finalità delle informazioni richieste»* (punto 80).

La conclusione che si ricava da tale pronuncia è che il controllo dell'autorità adita non si limita alla regolarità formale della richiesta di assistenza, ma riguarda l'adeguatezza della motivazione che deve accompagnare la domanda, e può comportare anche la richiesta all'autorità richiedente di ulteriori elementi informativi necessari per *«assicurarsi che le informazioni richieste non siano prive di qualsiasi prevedibile pertinenza»* (punti 81 e 82).

In sostanza, l'autorità richiedente deve motivare la richiesta, e l'autorità adita può sindacare tale motivazione, se essa è manifestamente infondata. Dalla pronuncia si desume anche che la domanda di assistenza deve essere motivata in relazione ai presupposti che la legittimano.

Le stesse conclusioni dovrebbero ragionevolmente valere anche per quanto riguarda l'assistenza nella riscossione.

L'esecuzione della domanda di recupero - una volta appurato che lo Stato adito ha il dovere di fornire l'assistenza richiesta - è poi governata da alcuni principi fondamentali, di cui si dà conto nel seguito.

Il primo è costituito dal c.d. "principio di equivalenza", che impegna lo Stato adito a recuperare il credito tributario dello Stato richiedente esattamente come se si trattasse di un proprio credito tributario<sup>352</sup>. Il principio trova fondamento sia nelle norme europee, sia in quelle internazionali.

La direttiva 2010/24/UE prevede infatti che, ai fini del recupero nello Stato membro adito, *«ogni credito per cui è stata presentata una domanda di recupero è trattato come un credito dello Stato membro adito, salvo diverse disposizioni della presente direttiva»* (art. 13, par. 1, primo capoverso, primo periodo).

---

<sup>352</sup> DE TROYER, I., *Tax Recovery Assistance in the EU: Execution of Requests for Recovery and/ or Precautionary Measures in Other EU Member States*, in *EC Tax Review*, 2014, 4, 210.

La direttiva precisa inoltre, subito dopo, che l'autorità adita «*esercita le competenze conferite e si avvale delle procedure previste dalle disposizioni legislative, regolamentari o amministrative dello Stato membro adito applicabili ai crediti riguardanti i medesimi dazi o le medesime imposte o, in mancanza di questi, dazi e imposte analoghi, salvo diversa previsione della presente direttiva*» (cfr. art. 13, par. 1, primo capoverso, secondo periodo)<sup>353</sup>.

Il principio di equivalenza è espressamente derogato dalla direttiva solo con riferimento ad alcuni limitati aspetti del recupero, come ad esempio in materia di termini di prescrizione e decadenza, che sono disciplinati dal diritto dello Stato richiedente, e in materia di preferenze del credito, poiché lo Stato adito non ha il dovere di concedere al credito tributario estero le medesime preferenze attribuite ai propri crediti tributari.

A questo proposito, è stato correttamente osservato che, in generale, le norme sulla mutua assistenza attribuiscono allo Stato adito il compito di disciplinare gli aspetti relativi al recupero del credito, lasciando invece alla disciplina dello Stato richiedente la disciplina sostanziale dell'obbligazione tributaria<sup>354</sup>.

La portata del principio è estremamente ampia: si deve ritenere infatti che esso si riferisca sia alle norme procedurali che disciplinano il recupero del credito, sia alle norme sostanziali che possono eventualmente incidere sul recupero stesso, come ad esempio quelle che regolano l'estinzione dell'obbligazione tributaria (su cui si veda il paragrafo 5.2.7 del presente capitolo).

Le disposizioni convenzionali sono meno dettagliate, ma da esse si ricava un principio del tutto analogo.

L'art. 11, par. 1 della Convenzione di Strasburgo del 25 gennaio 1988 stabilisce infatti che «*At the request of the applicant State, the requested State shall, subject to the provisions of Articles 14 and 15, take the necessary steps to recover tax claims of the first-mentioned State as if they were its own tax claims*». Le deroghe riguardano anche in questo caso i termini di prescrizione e decadenza (art. 14) e l'attribuzione delle preferenze al credito (art. 15).

---

<sup>353</sup> L'art. 13, par. 2 precisa infine che «*Se ritiene che i medesimi dazi o le medesime imposte ovvero dazi e imposte analoghi non siano riscossi sul territorio nazionale, l'autorità adita esercita le competenze conferite e si avvale delle procedure previste dalle disposizioni legislative, regolamentari o amministrative dello Stato membro adito applicabili ai crediti riguardanti le imposte sui redditi delle persone fisiche, salvo diversa disposizione della presente direttiva*».

<sup>354</sup> FRIGO, G., *Il diritto al contraddittorio anticipato nella riscossione transfrontaliera dei crediti tributari e doganali*, cit., 452.; LOVECCHIO, L., *Cooperazione internazionale in materia di riscossione coattiva dei crediti tributari*, cit..

L'art. 27, par. 3, ult. periodo del Modello OCSE prevede infine che «*That revenue claim shall be collected by that other State in accordance with the provisions of its law applicable to the enforcement and collection of its own taxes as if the revenue claim were a revenue claim of that other State*». Anche qui le deroghe attengono essenzialmente ai termini e alle preferenze.

Il secondo principio che governa il recupero del credito, di cui occorre dar conto prima passare all'analisi del procedimento vero e proprio, è il “principio di reciprocità”, in base al quale lo Stato adito è obbligato a porre in essere unicamente misure di recupero che potrebbero essere esperite in un'analogia situazione anche dallo Stato richiedente.

Il principio non è codificato - e non trova quindi applicazione - nell'ambito dei procedimenti di recupero fondati sulla direttiva 2010/24/UE, che è infatti ispirata al più avanzato concetto della “mutualità” (si veda al proposito il par. 3.2.2 del capitolo III). Le uniche rilevanti eccezioni sono rappresentate dal recupero in pendenza di contestazione e dall'applicazione di misure cautelari prima della presentazione della domanda di recupero, che in base all'art. 14, par. 4, terzo capoverso e in base all'art. 16, par. 1 sono possibili solo qualora analoghe misure siano ammesse sia nello Stato membro richiedente, sia nello Stato membro adito.

L'art. 21, par. 2, lett. a) della Convenzione di Strasburgo e l'art. 27, par. 8, lett. a) del Modello OCSE prevedono invece esplicitamente che lo Stato adito può rifiutare di porre in essere misure di recupero del creduti che non siano contemporaneamente conformi al diritto interno dello Stato richiedente e dello Stato adito.

Il principio è espressamente derogato solo con riferimento ad alcuni aspetti del recupero, come ad esempio in materia di termini di prescrizione e decadenza, che come si vedrà restano disciplinati unicamente dal diritto dello Stato richiedente.

La prassi internazionale chiarisce che il principio di reciprocità mira a far sì che, attraverso l'applicazione delle norme convenzionali, gli Stati non possano porre in essere misure non ammesse nel proprio diritto interno, “estendendo” così i propri normali poteri di riscossione per il tramite degli accordi internazionali<sup>355</sup>.

Ciò comporta dunque che, nell'applicazione delle fonti convenzionali, il principio di equivalenza debba sempre essere “messo alla prova” del principio di reciprocità: ope-

---

<sup>355</sup> Cfr. par. 183 del *Revised Explanatory Report*.

razione che invece non è necessaria, generalmente, nell'applicazione delle norme europee.

### 5.2.1 Il procedimento

Il recupero del credito estero avviene, in applicazione del principio di equivalenza, attraverso i procedimenti previsti nel diritto interno dello Stato adito per il recupero di analoghi crediti nazionali.

L'art. 13, par. 1, primo capoverso, secondo periodo della direttiva 2010/24/UE lo prevede espressamente, e anche la prassi internazionale lo conferma<sup>356</sup>.

La normativa di recepimento, contenuta nel d.lgs. 149/2012, disciplina il procedimento di recupero in Italia di crediti di altri Stati membri.

L'art. 8, comma 3 prevede anzitutto che *«Su domanda dell'autorità richiedente dell'altro Stato membro ed in forza del titolo uniforme, gli uffici di collegamento [...] procedono al recupero dei crediti di cui all'articolo 1, comma 2, affidando la riscossione delle somme richieste, in deroga alle disposizioni in materia di iscrizione a ruolo, in carico agli agenti della riscossione, anche ai fini dell'esecuzione forzata»*<sup>357</sup>.

L'art. 8, comma 5 dispone poi che l'agente per la riscossione, con raccomandata semplice spedita all'indirizzo indicato nella richiesta di assistenza, informa il debitore di aver preso in carico le somme per la riscossione, allegando a tale comunicazione il titolo uniforme.

Il comma 6 dispone inoltre che *«in forza del titolo uniforme e senza la preventiva notifica della cartella di pagamento o di altra intimazione, l'agente della riscossione procede, in qualsiasi momento, ad espropriazione forzata con i poteri, le facoltà e con le modalità previste dalle disposizioni che disciplinano la riscossione a mezzo ruolo. Sulla base dello stesso titolo, può essere iscritta l'ipoteca di cui all'articolo 77 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602»*.

L'esplicito riferimento all'art. 77 del d.p.r. 602/1973 è necessario perché l'ipoteca esattoriale, oltre a produrre effetti reali di garanzia in favore del fisco, costituisce anche una causa legittima di prelazione, di cui il credito tributario oggetto del procedimento di recupero, ai sensi dell'art. 13, par. 1, terzo capoverso della direttiva

<sup>356</sup> Cfr. par. 109 - 111 del *Revised Explanatory Report* e par. 17 del Commentario all'art. 27 del Modello OCSE.

<sup>357</sup> Le modalità di attuazione di tale norma sono poi disciplinate dal d.m. 28 febbraio 2014.

2010/24/UE, non potrebbe godere in assenza di diversi accordi o di diverse disposizioni interne dello Stato membro adito<sup>358</sup>.

Il comma 9 contiene infine un rinvio generale alle norme in materia di riscossione a mezzo ruolo contenute nel d.p.r. 602/1973, nel d.lgs. 46/1999 e nel d.lgs. 112/1999, precisando che, ai fini del procedimento di recupero, tutti i riferimenti al ruolo e alla cartella di pagamento contenuti in norme vigenti si intendono effettuati al titolo uniforme, e tutti i riferimenti alle somme iscritte a ruolo si intendono effettuati alle somme affidate all'agente per la riscossione ai fini del recupero.

Il procedimento di recupero, dunque, ad eccezione della fase iniziale - che non prevede la formale notifica al debitore di un atto equiparabile alla cartella di pagamento, ma il semplice invio di una comunicazione - è in tutto e per tutto analogo ai procedimenti di riscossione disciplinati dal diritto nazionale.

La dottrina ha correttamente evidenziato che, per questo motivo, la disciplina degli avvisi di accertamento esecutivi introdotta dall'art. 29 del d.l. 78/2010 non comporta alcuna conseguenza sulla disciplina di tale procedimento<sup>359</sup>.

Il rinvio generale al d.p.r. 602/1973 *«per quanto non è regolato dal presente articolo»* comporta che, se non è altrimenti disposto, l'agente per la riscossione possa esercitare tutti i poteri ivi previsti: si devono quindi ritenere applicabili tutte le norme che disciplinano la riscossione coattiva (art. 45 e ss.) e l'espropriazione forzata (art. 49 e ss.), nonché le norme relative all'ipoteca esattoriale (art. 77) (peraltro specificamente richiamate dall'art. 8, comma 6 del d.lgs. 149/2012) e al fermo amministrativo dei beni mobili registrati (art. 86).

L'art. 13, comma 7, ult. periodo del d.lgs. 149/2012, posto che le norme del decreto non pregiudicano gli obblighi più ampi derivanti da accordi internazionali, prevede infine che *«Ai fini dell'applicazione delle disposizioni previste dai suddetti accordi o convenzioni si utilizzano le procedure stabilite dal presente decreto»*. Le norme sopra esaminate disciplinano dunque il procedimento di recupero dei crediti tributari di un altro Stato membro anche se ciò avviene in applicazione delle norme convenzionali.

---

<sup>358</sup> Cfr. sul punto il paragrafo 5.2.4 del presente capitolo.

<sup>359</sup> TOMASSINI, A., *Le procedure di riscossione all'interno dell'Unione europea*, cit.; DELLA VALLE, E. - D'ALFONSO, E., *La riscossione dei crediti tributari esteri e la riscossione all'estero*, cit..

In quest'ultimo caso, l'applicazione delle misure di recupero è ovviamente subordinata al riscontro che misure analoghe possano essere adottate anche nello Stato richiedente, nel rispetto del principio di reciprocità.

## 5.2.2 I termini

Le fonti contengono una disciplina espressa dei termini di prescrizione e decadenza relativi al credito tributario, che costituisce una delle più importanti deroghe al principio di equivalenza.

L'art. 19, par. 1 della direttiva 2010/24/UE stabilisce come regola generale che «*I problemi concernenti i termini di prescrizione sono disciplinati esclusivamente dalle norme di legge in vigore nello Stato membro richiedente*». La disposizione in esame si riferisce solo alla “prescrizione”, e anche l'art. 13, comma 4 del d.lgs. 149/2012, che l'ha recepita nel diritto interno, si limita a stabilire che «*La prescrizione dei crediti è regolata dalle disposizioni vigenti nello Stato membro in cui sono sorti*».

La regola deve però essere ragionevolmente applicata anche ai termini di decadenza, per numerose ragioni<sup>360</sup>.

La prima è che in altre versioni della direttiva 2010/24/UE la distinzione tra termini di “prescrizione” e di “decadenza” non sembra trovare alcun fondamento, come ad esempio nella versione inglese, che utilizza la generica espressione «*periods of limitation*».

La seconda è che i termini di decadenza, ancor più di quelli di prescrizione, sono strettamente connessi alla disciplina dell'obbligazione tributaria, che in linea di principio è riservata dalla direttiva al diritto dello Stato membro richiedente<sup>361</sup>. Nei procedimenti tributari, infatti, i termini di decadenza si riferiscono solitamente alle attività di accertamento, nonché alla formazione o alla notifica del titolo esecutivo, mentre i termini di prescrizione entrano in gioco solo dopo, in relazione a crediti già accertati

---

<sup>360</sup> La disciplina in esame è stata poi ritenuta applicabile sia ai termini di prescrizione, sia ai termini di decadenza anche da LOVECCHIO, L., *Cooperazione internazionale in materia di riscossione coattiva dei crediti tributari*, cit., nota n. 13. Argomenti in questo senso possono essere rinvenuti anche da Cass. 28 marzo 2014, n. 7328 (riguardante però la Convenzione tra Italia e Germania del 1938).

<sup>361</sup> FRIGO, G., *Il diritto al contraddittorio anticipato nella riscossione transfrontaliera dei crediti tributari e doganali*, cit., 452.; LOVECCHIO, L., *Cooperazione internazionale in materia di riscossione coattiva dei crediti tributari*, cit.. Si veda anche l'art. 14, che attribuisce la risoluzione delle controversie sull'obbligazione tributaria alle competenti autorità dello Stato membro richiedente.

e iscritti a ruolo, per i quali si deve procedere all'esecuzione forzata. È quindi probabile che la direttiva menzioni solo i termini di prescrizione perché tali sono i termini che solitamente attengono alle attività di recupero.

Né avrebbe senso distinguere a seconda che l'attività di recupero sia regolata, nel diritto dello Stato adito, da termini di decadenza o prescrizione, perché in tal modo la disciplina applicabile verrebbe esclusivamente a dipendere da una scelta del legislatore nazionale.

La soluzione sopra esposta è infine coerente con quanto disposto sul punto dalle fonti convenzionali.

L'art. 14, par. 1, primo periodo della Convenzione di Strasburgo del 25 gennaio 1988 stabilisce infatti che «*Questions concerning any period beyond which a tax claim cannot be enforced shall be governed by the law of the applicant State*».

Allo stesso modo, l'art. 27, par. 5 del Modello OCSE stabilisce che «*Notwithstanding the provisions of paragraphs 3 and 4, a revenue claim accepted by a Contracting State for purposes of paragraphs 3 or 4 shall not, in that State, be subject to the time limits [...] applicable to a revenue claim under the laws of that State by reason of its nature as such*».

Le norme citate costituiscono una delle più importanti eccezioni al principio di reciprocità espresso dall'art. 21, par. 2, lett. a) della Convenzione e dall'art. 27, par. 8, lett. a) del Modello OCSE.

Le espressioni utilizzate («*any period beyond which a tax claim cannot be enforced*» e «*time limits*») hanno una portata estremamente ampia<sup>362</sup> e sono quindi pacificamente riferibili sia ai termini di prescrizione, sia ai termini di decadenza<sup>363</sup>.

Le fonti europee e internazionali contengono inoltre previsioni specifiche relative agli atti di sospensione, interruzione e di proroga dei termini.

La direttiva prevede a questo proposito, all'art. 19, par. 2, che:

- a) gli atti di recupero effettuati dall'autorità adita che in base alle norme di legge vigenti nello Stato membro adito hanno l'effetto di sospendere, interrompere

---

<sup>362</sup> La relazione esplicativa alla Convenzione di Strasburgo chiarisce che l'espressione «*period beyond which a tax claim cannot be enforced*» è stata scelta proprio per evitare i problemi che sarebbero potuti sorgere se si fossero utilizzati i termini «*prescription*» o «*limitation*» (cfr. il par. 135 del *Revised Explanatory Report*).

<sup>363</sup> GIRELLI, G., *L'ammissione al passivo dei crediti tributari vantati da un'autorità estera*, cit., 575; CANTILLO, M., *La riscossione dei crediti tributari esteri*, cit., 356; DE' CAPITANI DI VIMERCATE, P., *La cooperazione internazionale in materia di accertamento e riscossione*, in *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, a cura di C. Glendi - V. Uckmar, 2011, 701.

o prorogare i termini hanno lo stesso effetto anche nello Stato membro richiedente, a condizione che «*l'effetto corrispondente*» sia previsto dalle norme di legge in quest'ultimo vigenti;

- b) se la sospensione, l'interruzione o la proroga non sono possibili secondo le norme di legge vigenti nello Stato membro adito, gli atti di recupero effettuati dall'autorità adita, che avrebbero avuto tale effetto secondo le norme di legge vigenti nello Stato membro richiedente, si considerano a questi fini compiuti in quest'ultimo Stato;
- c) quanto sopra non pregiudica in ogni caso il diritto dello Stato membro richiedente di sospendere, interrompere o prorogare i termini sulla base delle proprie norme di legge.

La sospensione, interruzione o proroga dei termini è in sostanza rimessa in ultima analisi al diritto dello Stato membro richiedente.

L'art. 14, par. 2, primo periodo della Convenzione di Strasburgo enuncia invece la regola opposta, secondo cui «*Acts of recovery carried out by the requested State in pursuance of a request for assistance, which, according to the laws of that State, would have the effect of suspending or interrupting the period mentioned in paragraph 1, shall also have this effect under the laws of the applicant State*».

L'art. 27 del Modello OCSE non contiene alcuna disposizione sul punto.

Le fonti contengono infine alcune importanti disposizioni che consentono allo Stato adito di rifiutare di fornire l'assistenza richiesta in relazione a crediti sorti in epoca troppo risalente.

La direttiva 2010/24/UE prevede infatti, all'art. 18, par. 2, che l'assistenza non debba essere obbligatoriamente prestata se la domanda si riferisce a crediti che «*risalgono a più di cinque anni prima, a decorrere dalla data in cui il credito è divenuto esigibile nello Stato membro richiedente alla data della suddetta domanda iniziale*»<sup>364</sup>.

L'art. 14, par. 3 della Convenzione di Strasburgo fissa invece un limite ben più ampio, perché l'assistenza può essere rifiutata solo se la domanda di recupero è presentata «*after a period of 15 years from the date of the original instrument permitting enforcement*».

---

<sup>364</sup> Precisazioni relative alle contestazioni e ai piani rateali



Le norme della Convenzione di Strasburgo potrebbero quindi trovare applicazione nei rapporti tra gli Stati membri, ai sensi dell'art. 24 della direttiva 2010/24/UE, in tutti i casi in cui la "anzianità" del credito da recuperare sia maggiore di cinque anni. L'art. 27 del Modello OCSE non contiene particolari previsioni a questo proposito, che è rinviata ancora una volta a un successivo accordo tra le autorità competenti.

### **5.2.3 La dilazione e la rateizzazione**

La direttiva e le altre fonti internazionali precisano che l'autorità adita, se il diritto interno dello Stato adito lo consente, può concedere una dilazione di pagamento o un pagamento rateale, informandone l'autorità richiedente<sup>365</sup>.

Nel caso in cui lo Stato adito sia l'Italia, trovano quindi applicazione le disposizioni sulla dilazione di pagamento ex art. 19 del d.lgs. 602/1973.

La dottrina si è posta il problema se lo Stato membro richiedente sia vincolato al rispetto della dilazione o della rateizzazione concessa dallo Stato membro adito, evidenziando tuttavia che si tratta di una questione più che altro teorica, dal momento che, se è stata formulata una richiesta di assistenza nella riscossione, il debitore non dovrebbe possedere in patria beni aggredibili dall'amministrazione finanziaria dello Stato richiedente<sup>366</sup>.

### **5.2.4 Le preferenze**

La disciplina delle preferenze rappresenta la più importante eccezione al principio di equivalenza.

La direttiva 2010/24/UE prevede, all'art. 13, par. 1, terzo capoverso, che lo Stato membro adito non è tenuto a concedere ai crediti sorti nello Stato membro richiedente le stesse preferenze accordate a crediti analoghi sorti nello Stato adito, a meno

---

<sup>365</sup> Cfr. art. 13, par. 4 della direttiva 2010/24/UE; art. 16 della Convenzione di Strasburgo del 25 gennaio 1988.

<sup>366</sup> DE TROYER, I., *Tax Recovery Assistance in the EU: Execution of Requests for Recovery and/or Precautionary Measures in Other EU Member States*, cit., 212.

che vi siano diversi accordi o diverse disposizioni nella legislazione dello Stato membro adito<sup>367</sup>.

La medesima norma prevede inoltre che, se uno Stato membro concede preferenze ai crediti di un altro Stato membro, non può, alle stesse condizioni, rifiutare di accordare le medesime preferenze anche ai crediti analoghi di altri Stati membri (c.d. “clausola della nazione più favorita”)<sup>368</sup>.

Le “preferenze” cui si riferisce la direttiva sono essenzialmente le cause legittime di prelazione, cioè gli istituti che assicurano un prioritario soddisfacimento del credito in caso di esecuzione concorsuale. Nel nostro ordinamento, si tratta dei privilegi, delle ipoteche e del pegno.

Il legislatore nazionale ha scelto di non accordare agli altri Stati membri le preferenze che nel nostro ordinamento sono accordate ai crediti tributari (rappresentata essenzialmente dai privilegi previsti dal codice civile). L’art. 8, comma 13 del d.lgs. 149/2012 stabilisce infatti che *«I crediti di cui all’articolo 1, comma 2, non godono del grado di prelazione di crediti analoghi sorti nel territorio nazionale, salvo diverso accordo con gli altri Stati membri»*.

Un’ipotesi problematica è rappresentata dall’ipoteca esattoriale ex art. 77 del d.p.r. 602/1973, che oltre a costituire una garanzia reale in favore del fisco rappresenta anche una causa legittima di prelazione e dovrebbe quindi probabilmente ritenersi inclusa nel concetto di “preferenze”. L’art. 8, comma 6, ult. periodo del d.lgs. 149/2012 dispone però che sulla base del titolo uniforme *«può essere iscritta l’ipoteca di cui all’articolo 77 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602»*, superando così ogni possibile dubbio sull’applicabilità di tale misura.

La regola sopra esaminata è espressa in termini analoghi anche dall’art. 15 della Convenzione di Strasburgo, secondo cui *«The tax claim in the recovery of which assistance is provided shall not have in the requested State any priority specially accorded to the tax claims of that State even if the recovery procedure used is the one applicable to its tax claims»*.

---

<sup>367</sup> DE TROYER, I., *Tax Recovery Assistance in the EU: Execution of Requests for Recovery and/or Precautionary Measures in Other EU Member States*, cit., 210, il quale ritiene che tali accordi o disposizioni possano avere ad oggetto anche solo alcune specifiche categorie di crediti.

<sup>368</sup> BUCCISANO, A., *Assistenza amministrativa internazionale dall’accertamento alla riscossione dei tributi*, cit., 186.

La norma si preoccupa dunque di specificare che le preferenze non riconosciute sono solo quelle specificamente riferibili ai crediti tributari dello Stato adito (“*specially accorded to the tax claims of that State*”).

L’art. 27, par. 5, primo periodo del Modello OCSE dispone infine che «*Notwithstanding the provisions of paragraphs 3 and 4, a revenue claim accepted by a Contracting State for purposes of paragraphs 3 or 4 shall not, in that State, be [...] accorded any priority applicable to a revenue claim under the laws of that State by reason of its nature as such*». Il secondo periodo della norma citata precisa inoltre, specularmente, che «*a revenue claim accepted by a Contracting State for purposes of paragraphs 3 or 4 shall not, in that State, have any priority applicable to that revenue claim under the laws of the other Contracting States*».

La norma stabilisce dunque anche qui che le preferenze non riconosciute sono solo quelle che lo Stato adito accorda ai propri crediti tributari in ragione della loro natura (“*by reason of its nature as such*”).

La prassi internazionale chiarisce, a questo proposito, che lo Stato adito può sempre avvalersi delle cause legittime di prelazione che non dipendono dalla natura tributaria del credito, ma dall’applicazione di principi e regole di diritto comune<sup>369</sup>.

Le regole fin qui esaminate sono state oggetto di autorevoli critiche già in epoca risalente<sup>370</sup>. La ragione per cui esse sono sostanzialmente rimaste immutate nel tempo è che tali regole permettono da un lato di evitare “competizioni” tra i crediti dello Stato richiedente e dello Stato adito<sup>371</sup>, che andrebbero a danno della collaborazione, e dall’altro di non penalizzare eccessivamente i creditori diversi dal fisco, che si troverebbero infatti a dover concorrere non solo con l’amministrazione finanziaria locale, ma anche con quella straniera<sup>372</sup>.

---

<sup>369</sup> Cfr. il par. 151 del *Revised Explanatory Report*, dove si chiarisce che la norma non limita in alcun modo la possibilità per lo Stato adito di ottenere garanzie per il credito tributario dello Stato richiedente «*in general law*» e il par. 27 del Commentario all’art. 27 del Modello OCSE, dove si precisa invece che la norma non si applica alle regole che comportano una preferenza dei crediti sorti anteriormente rispetto a quelli sorti in un momento successivo. La questione è trattata anche al par. 50 del *Manual on Implementation of Assistance in Tax Collection* del 26 gennaio 2007.

<sup>370</sup> GRIZIOTTI, B., *L’imposition fiscale des étrangers*, in *Recueil des cours de La Haye*, 1926, Tome 13, 118.

<sup>371</sup> Cfr. par. 149 del *Revised Explanatory Report*.

<sup>372</sup> Cfr. par. 149 del *Revised Explanatory Report*.

### 5.2.5 Le sanzioni

Le sanzioni applicabili dovrebbero essere le stesse previste nello Stato adito per l'inottemperanza all'ordine di pagamento.

Il principio di equivalenza dovrebbe comunque in questo caso scontare dei limiti: ad esempio, è stato osservato che lo Stato adito non potrebbe applicare sanzioni quali il carcere per il mancato pagamento dei debiti tributari<sup>373</sup>. Il che è sicuramente condivisibile, se non altro perché misure di questo genere possono essere difficilmente intese come “misure di recupero” del credito.

Il mancato pagamento del debito, in ogni caso, se lo Stato adito è l'Italia, non dovrebbe poter essere sanzionato.

Le sanzioni per omesso versamento previste dall'art. 13, comma 3 del d.lgs. 471/1997 per il mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto si applicano infatti «*Fuori dei casi di tributi iscritti a ruolo*», e la procedura di recupero dei crediti tributari di altri Stati membri è fondata sul titolo uniforme, che è equiparato all'iscrizione a ruolo per effetto dell'esplicita previsione contenuta nell'art. 8, comma 9 del d.lgs. 149/2012.

### 5.2.6 Gli interessi e le spese del procedimento

La direttiva prevede che l'autorità adita applichi gli interessi di mora previsti dalle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative in vigore nello Stato membro adito (art. 13, par. 3).

La previsione è stata attuata nel diritto interno dall'art. 8, comma 13 del d.lgs. 149/2012, ai sensi del quale alle somme oggetto di recupero si applicano gli interessi previsti dall'art. 30 del d.p.r. 602/1973, a partire dalla data di ricevimento della domanda di recupero.

Le convenzioni internazionali non dispongono esplicitamente al proposito, ma nella prassi internazionale si rinvengono comunque utili indicazioni per l'applicazione degli interessi da parte degli Stati<sup>374</sup>.

---

<sup>373</sup> DE TROYER, I., *Tax Recovery Assistance in the EU: Execution of Requests for Recovery and/or Precautionary Measures in Other EU Member States*, cit., 210 e 211.

<sup>374</sup> Cfr. il par. 25 del *Manual on Implementation of Assistance in Tax Collection* del 26 gennaio 2007.

La direttiva prevede che le spese del procedimento di recupero siano recuperate unitamente al credito e ai suoi accessori, secondo le disposizioni in vigore nello Stato adito (art. 20, par 1).

Le norme europee e quelle convenzionali prevedono infine che, in linea di principio, le spese ordinarie siano a carico dello Stato adito e le spese straordinarie siano a carico dello Stato richiedente<sup>375</sup>.

### 5.2.7 L'estinzione del credito

Le modalità di estinzione del credito tributario oggetto di recupero non sono esplicitamente disciplinate né dalla direttiva, né dalle convenzioni. Le norme si limitano infatti a stabilire che lo Stato adito recupera il credito nella propria valuta e trasferisce le somme riscosse allo Stato richiedente<sup>376</sup>.

La questione, per effetto del principio di equivalenza, dovrebbe essere interamente disciplinata dal diritto nazionale dello Stato adito.

L'obbligazione tributaria estera, quindi, dovrebbe poter essere estinta, nel caso in cui il recupero avvenga in Italia, non solo attraverso il pagamento "spontaneo" o coattivo delle somme dovute, ma anche mediante compensazione ai sensi degli artt. 28-ter e 28-quater del d.p.r. 602/1973, per effetto del generale rinvio al d.p.r. 602/1973 contenuto nell'art. 8, comma 9 del d.lgs. 149/2012.

La compensazione potrebbe inoltre avvenire ai sensi dell'art. 31 del d.lgs. 78/2010, anche se tale norma non è contenuta nel d.p.r. 602/1973: un'interpretazione conforme al principio di equivalenza induce infatti a ritenere applicabili ai procedimenti di recupero fondati sul titolo uniforme tutti i modi di estinzione dei debiti tributari iscritti a ruolo previsti nel nostro ordinamento.

Lo stesso risultato interpretativo dovrebbe essere raggiunto, per effetto di un'interpretazione conforme agli obblighi internazionali ex art. 117 Cost., per il pro-

---

<sup>375</sup> Cfr. art. 20, par. 2 e 3 della direttiva 2010/24/UE; art. 26 Convenzione di Strasburgo; l'art. 27 del Modello OCSE non contiene previsioni sul punto, ma il par. 8 del Commentario suggerisce di raggiungere sul punto uno specifico accordo.

<sup>376</sup> Cfr. art. 13, par. 1, quarto capoverso della direttiva 2010/24/UE. L'applicazione di tale regola potrebbe comportare che l'importo trasferito allo Stato membro richiedente risulti, al cambio della data del trasferimento, superiore o inferiore a quello del credito originario: come osservato da SOZZI, C., *Spazio giudiziario europeo e collaborazione alla riscossione dei crediti tributari*, cit., 247, nota n. 75, nel primo caso il contribuente potrebbe chiedere un rimborso, mentre nel secondo l'amministrazione finanziaria conserverebbe il potere di agire per l'integrale soddisfacimento della pretesa.

cedimenti di recupero fondati sulle convenzioni internazionali, anch'esse basate sul principio di equivalenza. Salvo il rispetto, naturalmente, come sempre, del principio di reciprocità.

L'applicazione del principio di equivalenza potrebbe divenire però estremamente problematica se lo Stato adito, in base al proprio diritto interno, avesse la facoltà di rinunciare in tutto o in parte ai crediti tributari nazionali.

Nel nostro ordinamento, il credito tributario è considerato indisponibile, per cui in linea di principio il problema non dovrebbe porsi. Anche nella nostra legislazione, tuttavia, esistono alcune rilevanti ipotesi di “falcidia” dei crediti tributari, che operano nella fase della riscossione e potrebbero quindi potenzialmente interessare anche i crediti esteri oggetto di un procedimento di recupero. Il debitore, avvalendosi delle procedure di risoluzione concordata della crisi d'impresa (come il concordato preventivo, l'accordo di ristrutturazione dei debiti, il concordato fallimentare, etc.) o della procedura di composizione della crisi da sovraindebitamento, può infatti a certe condizioni beneficiare dell'effetto dell'inesigibilità dei crediti nei suoi confronti, ivi inclusi i crediti tributari.

La rinuncia in questo caso potrebbe valere anche per i crediti tributari oggetto di un procedimento di recupero? La soluzione non è ricavabile *de plano* dal dato positivo sovranazionale e deve pertanto essere raggiunta in via interpretativa.

La prassi internazionale ritiene che il principio di equivalenza non consenta di rinunciare al credito oggetto del procedimento di recupero, perché quest'ultimo rimarrebbe comunque nella titolarità dello Stato richiedente<sup>377</sup>.

La tesi, che si fonda sull'idea di una “indisponibilità soggettiva” del credito, è senz'altro condivisibile, perché le norme europee e convenzionali obbligano gli Stati a prestarsi assistenza nel recupero dei crediti tributari, e la rinuncia al credito non costituisce ovviamente una forma di recupero.

La stessa prassi internazionale osserva inoltre che, nel caso in cui lo Stato adito abbia accordato al debitore il beneficio della inesigibilità dei crediti nei suoi confronti, ivi

---

<sup>377</sup> Il par. 85 del *Manual on Implementation of Assistance in Tax Collection* del 26 gennaio 2007 chiarisce a questo proposito che «*As the requested state is collecting a revenue claim belonging to another state, the competent authority of the requested state shall not accept a compromise or settlement of the foreign revenue claim. Should a taxpayer make such a proposal, the competent authority of the requested state should refer the taxpayer to the competent authority of the applicant state and continue with its collection actions until the applicant state informs the requested state that a compromise or settlement has been granted to the taxpayer.*».

compresi quelli tributari (come potrebbe accadere in caso di concordato preventivo, esdebitazione, etc.) il procedimento di recupero non potrebbe proseguire, ma lo Stato richiedente resterebbe libero di proseguire la riscossione nel proprio territorio o di avvalersi dell'assistenza di Stati terzi<sup>378</sup>.

La soluzione è ancora una volta coerente e condivisibile, dal momento che la “indisponibilità soggettiva”, se da un lato non giustifica che le rinunce dello Stato adito producano effetti anche nei confronti dello Stato richiedente, dall'altro non può neppure costringere lo Stato adito a effettuare il recupero in deroga al suddetto beneficio dell'inesigibilità, perché in tal modo il credito estero sarebbe maggiormente tutelato rispetto a quello nazionale, in contrasto con il principio di equivalenza.

A ciò si aggiunga che il credito tributario estero, proprio in virtù del principio di equivalenza, che impone di trattarlo “né più né meno” come un credito tributario nazionale, potrebbe sicuramente concorrere, con il grado di prelazione che gli è riconosciuto nello Stato adito, al riparto delle somme ottenute nell'ambito di una procedura di risoluzione concordata della crisi d'impresa. E lo Stato richiedente resterebbe naturalmente libero, per la parte non soddisfatta del credito, di proseguire la riscossione in altro modo.

### 5.3 Le misure cautelari

L'assistenza nella riscossione coattiva può infine comportare l'applicazione, da parte dello Stato adito, di misure cautelari a tutela del credito dello Stato richiedente.

L'art. 12, par. 1, secondo capoverso della direttiva 2010/24/UE prevede che il titolo uniforme costituisce l'unica base per le misure di recupero «*le misure cautelari adottate nello Stato membro adito*».

---

<sup>378</sup> Il par. 85 del *Manual on Implementation of Assistance in Tax Collection* del 26 gennaio 2007 osserva infatti che «*However, some states have domestic legislation that allows a debtor to seek a debt settlement arrangement with all his creditors. Such arrangements are normally administered by the courts or special authorities and are granted only under certain conditions, one of which is where the taxpayer's failure to pay his tax arrears is caused by circumstances beyond his control. If such an arrangement is granted to a taxpayer, the tax authorities of the requested state will normally only receive dividends, and cannot continue enforcement actions. In cases where the competent authority of the requested state can no longer collect a claim belonging to the applicant state because the taxpayer has been granted a debt settlement arrangement, it must immediately notify the applicant state. This means that the applicant state must accept that the requested state ceases collection proceedings, but the applicant state may of course continue collection on its own territory or by requesting another state for assistance*».

L'autorità adita, sulla base del titolo uniforme, può dunque non solo procedere al recupero, ma anche applicare misure cautelari (*«precautionary measures»*). La domanda di recupero è in sostanza di per sé sufficiente a legittimare anche l'adozione di queste ultime, perché “nel più sta il meno”, come riconosciuto anche in dottrina e in giurisprudenza<sup>379</sup>.

La possibilità di adottare sulla base del titolo uniforme sia strumenti di recupero, sia misure cautelari, priva ovviamente di interesse, ai fini dell'applicazione della direttiva, il dibattito dottrinale e giurisprudenziale interno al nostro ordinamento a proposito della natura cautelare o semplicemente conservativa dell'ipoteca esattoriale e del fermo amministrativo dei beni mobili registrati ex art. 77 e art. 86 del d.p.r. 602/1973.

L'art. 14, par. 4, secondo e ultimo capoverso della direttiva, inoltre, prevede che, in ipotesi di sospensione del procedimento di recupero per effetto di una contestazione nello Stato membro richiedente o dell'avvio di una procedura amichevole, l'autorità adita, *«su domanda dell'autorità richiedente, o se lo ritiene altrimenti necessario»* possa adottare misure cautelari per garantire il recupero, se le disposizioni in vigore nello Stato adito lo consentono.

La previsione è stata attuata nell'ordinamento nazionale dall'art. 9, comma 4 del d.lgs. 149/2012, il quale prevede che, in caso di contestazioni, *«Su domanda dell'autorità richiedente e, ove si ritenga necessario, gli uffici di collegamento, anche tramite le proprie strutture territoriali, richiedono, ai sensi dell'articolo 22 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, l'adozione delle misure cautelari»*.

La pendenza di contestazione non dovrebbe impedire neppure l'adozione dell'ipoteca esattoriale e del fermo amministrativo dei beni mobili registrati, che infatti presuppone unicamente la sussistenza del titolo esecutivo<sup>380</sup>.

Le misure cautelari, tuttavia, possono essere adottate anche prima della presentazione della domanda di recupero (e della sua eventuale sospensione).

---

<sup>379</sup> DE TROYER, I., *Tax Recovery Assistance in the EU: Execution of Requests for Recovery and/or Precautionary Measures in Other EU Member States*, cit., 210, il quale cita una decisione della Corte di cassazione belga del 25 settembre 2009 che ha stabilito proprio quanto si è detto.

<sup>380</sup> Se si ritiene che tali strumenti abbiano natura cautelare, essi potrebbero essere adottati in base all'art. 14, par. 4, secondo e ultimo capoverso della direttiva qui in esame. Se invece si ritiene che abbiano natura meramente conservativa, dovrebbe applicarsi la disciplina della riscossione in pendenza di contestazione, e quindi tali strumenti potrebbero essere applicati solo a condizione che misure analoghe possano essere adottate anche nel diritto interno dello Stato membro richiedente (cfr. art. 14, par. 4, terzo capoverso).



L'art. 16, par. 1, primo capoverso della direttiva 2010/24/UE stabilisce infatti che l'autorità adita, su domanda dell'autorità richiedente, adotta misure cautelari nelle seguenti ipotesi:

- a) qualora il credito o il titolo che consente l'esecuzione nello Stato membro richiedente siano contestati al momento della presentazione della domanda;
- b) qualora il credito non sia ancora oggetto di un titolo che consente l'esecuzione nello Stato membro richiedente.

L'adozione di misure cautelari è in questo caso subordinata alla doppia condizione della conformità con la legislazione nazionale e la prassi amministrativa sia dello Stato membro adito, sia dello Stato membro richiedente. Vigge dunque, in questo caso, il principio di reciprocità nella sua più stretta accezione.

L'art. 16, par. 1, secondo capoverso prevede inoltre che *«Il documento redatto, se del caso, ai fini dell'adozione di misure cautelari nello Stato membro richiedente e relativo al credito per cui è domandata l'assistenza reciproca è allegato alla domanda di misure cautelari nello Stato membro adito. Tale documento non è oggetto di alcun atto di riconoscimento, completamento o sostituzione nello Stato adito»*.

Una parte della dottrina ha ritenuto che il documento redatto nello Stato membro richiedente per l'adozione di misure cautelari costituirebbe l'unica base per l'adozione di misure cautelari nello Stato membro adito.

È stato tuttavia osservato che ciò non è sempre vero, perché le misure cautelari possono essere adottate anche in assenza di tale documento, come dimostra l'inciso *«se del caso»* contenuto nella disposizione sopra esaminata<sup>381</sup>.

La direttiva non lo prevede esplicitamente, ma si deve ritenere che la domanda di misure cautelari debba essere motivata<sup>382</sup> e che tale motivazione costituisca l'elemento principale che l'autorità adita dovrà tenere in considerazione per valutare la sussistenza o meno dell'obbligo di fornire l'assistenza richiesta<sup>383</sup>.

L'art. 17 rende infine applicabili alle misure cautelari previste dall'art. 16, *mutatis mutandis*, l'art. 10, par. 2, l'art. 13, par. 1 e par. 2, l'art. 14 e l'art. 15 della direttiva.

---

<sup>381</sup> DE TROYER, I., *Tax Recovery Assistance in the EU: Execution of Requests for Recovery and/or Precautionary Measures in Other EU Member States*, cit., 208 e ss.

<sup>382</sup> BUCCISANO, A., *Assistenza amministrativa internazionale dall'accertamento alla riscossione dei tributi*, cit., 190.

<sup>383</sup> BUCCISANO, A., *Assistenza amministrativa internazionale dall'accertamento alla riscossione dei tributi*, cit., 151.

Le previsioni della direttiva sono state recepite nel nostro ordinamento dall'art. 11 del d.lgs. 149/2012, che consente nei casi sopra descritti di adottare l'ipoteca e il sequestro di cui all'art. 22 del d.lgs. 472/1997.

La dottrina sembra inoltre ritenere che la nostra amministrazione finanziaria possa in linea di principio adottare anche strumenti cautelari non espressamente menzionati dal d.lgs. 149/2012, come ad esempio il fermo amministrativo dei rimborsi previsto dall'art. 69, comma 6 del r.d. 2440/1923<sup>384</sup>.

L'art. 16 della direttiva potrebbe infine legittimare anche l'adozione dell'ipoteca esattoriale e del fermo amministrativo dei beni mobili registrati ex art. 77 e art. 86 del d.p.r. 602/1973, qualora si ritenesse, con la prevalente giurisprudenza e dottrina, che tali strumenti abbiano natura cautelare. Tuttavia, poiché tali strumenti presuppongono il titolo uniforme, la loro adozione sarebbe possibile solo qualora il credito o il titolo che consente l'esecuzione nello Stato membro richiedente siano contestati al momento della presentazione della domanda, non anche qualora il credito non sia oggetto di un titolo che consente l'esecuzione nello Stato membro richiedente.

La disciplina convenzionale è infine assai simile a quella sopra esaminata.

La domanda di recupero dovrebbe infatti consentire anche in questo caso l'applicazione di misure cautelari, per la ragione già vista che "nel più sta il meno", salvo ovviamente il rispetto del principio di reciprocità espresso dall'art. 21, par. 2, lett. a) della Convenzione e dall'art. 27, par. 8, lett. a) del Modello OCSE.

L'art. 12 della Convenzione di Strasburgo del 25 gennaio 1988 prevede poi che «*At the request of the applicant State, the requested State shall, with a view to the recovery of the amount of tax, take measures of conservancy even if the claim is contested or is not yet the subject of an instrument permitting enforcement*».

L'art. 23, par. 2, terzo periodo prevede inoltre che, in caso di contestazione del credito o del titolo esecutivo iniziale, «*the requested State shall, if asked by the applicant State, take measures of conservancy to safeguard recovery*».

Le disposizioni citate consentono dunque di applicare misure cautelari su richiesta, sia prima della presentazione della domanda di recupero, se il credito è contestato o

---

<sup>384</sup> FRIGO, G., *Il diritto al contraddittorio anticipato nella riscossione transfrontaliera dei crediti tributari e doganali*, cit., 458, il quale evidenzia tuttavia che tale strumento ha pochi riscontri in altri ordinamenti europei ed è quindi di difficile applicazione.

non è oggetto di un titolo esecutivo, sia successivamente, se il credito o il titolo sono contestati e la procedura di recupero è quindi sospesa.

La prassi internazionale richiede comunque che l'ammontare del credito sia almeno provvisoriamente determinato<sup>385</sup>.

L'art. 27, par. 4 del Modello OCSE consente infine di adottare misure cautelari anche quando il credito non è "azionabile in via esecutiva" o non è un credito "di cui non si può impedire la riscossione" nello Stato richiedente, ovvero in assenza delle condizioni per presentare la domanda di recupero. Anche qui, il par. 20 del Commentario richiede che l'ammontare del credito sia almeno provvisoriamente determinato.

È sempre fatto salvo il principio della reciprocità, sia per quanto riguarda la Convenzione di Strasburgo, sia per quanto riguarda l'art. 27 del Modello OCSE.

## 6. I limiti all'obbligo di fornire assistenza

Lo Stato membro adito, al verificarsi dei necessari presupposti, ha l'obbligo di fornire l'assistenza richiesta<sup>386</sup>.

Gli obblighi che discendono dalla direttiva 2010/24/UE e dalle convenzioni internazionali incontrano tuttavia dei limiti, in presenza dei quali lo Stato adito non è più tenuto a fornire l'assistenza richiesta.

Nei rapporti tra gli Stati membri dell'Unione europea, alcuni di tali limiti discendono dai principi, mentre altri sono individuati dalla stessa direttiva 2010/24/UE. È opportuno per chiarezza iniziare l'esame a partire da questi ultimi.

L'art. 18 della direttiva, rubricato "*Limitazioni agli obblighi dell'autorità adita*", prevede in particolare che:

- a) l'autorità adita non è tenuta ad accordare l'assistenza nel recupero disciplinata dagli artt. da 10 a 16, se il recupero del credito «è di natura tale da provocare, a causa della situazione del debitore, gravi difficoltà di ordine economico o sociale nello Stato membro adito, purché le disposizioni legislative o regolamentari e le prassi amministrative vigenti in detto Stato membro consentano tale eccezione per i crediti nazionali» (par. 1).

<sup>385</sup> Cfr. il par. 115 e il par. 124 del *Revised Explanatory Report*.

<sup>386</sup> La violazione di tale obbligo genera una responsabilità rilevante dal punto di vista dell'ordinamento europeo.

La circostanza non è prevista nella nostra legislazione, pertanto, qualora lo Stato membro adito sia l'Italia, il suddetto limite non è applicabile<sup>387</sup>;

- b) l'autorità adita non è tenuta ad accordare l'assistenza nella riscossione (ivi inclusa quindi l'assistenza di cui agli artt. 5, 7, 8 e 9), se la domanda si riferisce a crediti «che risalgono a più di cinque anni prima, a decorrere dalla data in cui il credito è divenuto esigibile nello Stato membro richiedente alla data della suddetta domanda iniziale» (par. 2);
- c) lo Stato membro adito non è tenuto a concedere assistenza «se l'importo totale dei crediti contemplati dalla presente direttiva per i quali è richiesta assistenza è inferiore a 1500 euro» (par. 3). Una parte della dottrina ritiene che quest'ultimo limite dovrebbe applicarsi solo all'assistenza nel recupero e nell'adozione di misure cautelari<sup>388</sup>, mentre altri ritengono che si estenderebbe a tutte le ipotesi di assistenza nella riscossione<sup>389</sup>. Il nostro legislatore ha comunque stabilito, all'art. 12, comma 3 del d.lgs. 149/2012, che il limite si riferisce a tutti i tipi di assistenza. Il limite di valore dovrebbe infine essere apprezzato non solo in relazione al credito, ma includendo anche sanzioni, interessi e costi<sup>390</sup>.

L'autorità adita è sempre tenuta a informare l'autorità richiedente dei motivi che ostano all'accoglimento della domanda di assistenza (art. 18, par. 4).

La dottrina ha correttamente evidenziato che il singolo Stato membro potrebbe decidere se rifiutare assistenza in tutte le ipotesi di cui sopra, oppure rimettere la decisione caso per caso all'autorità competente<sup>391</sup>. Nel nostro ordinamento, tuttavia, dove l'attività dell'amministrazione finanziaria ha natura tendenzialmente vincolata, non sembra immaginabile che il rifiuto di concedere l'assistenza richiesta sia basato su valutazioni discrezionali.

---

<sup>387</sup> Sul punto SOZZI, C., *Spazio giudiziario europeo e collaborazione alla riscossione dei crediti tributari*, cit., 233, nota 35.

<sup>388</sup> DE TROYER, I., *Tax Recovery Assistance in the EU: Execution of Requests for Recovery and/or Precautionary Measures in Other EU Member States*, cit., 214.

<sup>389</sup> FRIGO, G., *Il diritto al contraddittorio anticipato nella riscossione transfrontaliera dei crediti tributari e doganali*, cit., 449, note n. 44 e n. 445; LOVECCHIO, L., *Cooperazione internazionale in materia di riscossione coattiva dei crediti tributari*, cit., nota n. 12.

<sup>390</sup> DE TROYER, I., *Tax Recovery Assistance in the EU: Analysis of Directive 2010/24/EU. Scope and Types of Assistance*, cit., 140; DE TROYER, I., *Tax Recovery Assistance in the EU: Execution of Requests for Recovery and/or Precautionary Measures in Other EU Member States*, cit., 214.

<sup>391</sup> DE TROYER, I., *Tax Recovery Assistance in the EU: Execution of Requests for Recovery and/or Precautionary Measures in Other EU Member States*, cit., 214.

A questi limiti si aggiunge, anche se non espressamente menzionato dalla direttiva, il limite dell'ordine pubblico dello Stato membro richiedente.

La Corte di giustizia ha infatti più volte ritenuto che l'obbligo degli Stati membri di fornirsi reciproca assistenza nella riscossione dei crediti, benché fondato sul “principio della fiducia reciproca”, incontri in situazioni eccezionali proprio tale limite, che potrebbe essere invocato in particolare nel caso in cui la collaborazione comporti un'ingiustificata compressione dei diritti di difesa riservati ai singoli<sup>392</sup>. Il tema sarà affrontato approfonditamente nella Sezione II.

Le norme internazionali contengono infine limiti ancora più intensi di quelli che risultano dall'ordinamento europeo (tali limiti sono infatti inversamente proporzionali al grado di fiducia sviluppatosi tra gli ordinamenti coinvolti, che è sicuramente maggiore all'interno dell'Unione europea).

L'art. 21 della Convenzione di Strasburgo del 25 gennaio 1988 (rubricato “*Protection of persons and limits to the obligations to provide assistance*”) prevede in particolare che le disposizioni convenzionali non possono essere interpretate in modo tale da obbligare lo Stato adito:

- a) ad adottare misure difformi da quelle esperibili sia in base al diritto e alla prassi amministrativa dello stesso Stato adito, sia in base al diritto e alla prassi amministrativa dello Stato richiedente<sup>393</sup>. La norma costituisce come già visto la più importante espressione del principio di reciprocità cui sono informati gli strumenti convenzionali (su cui si vedano il paragrafo 4.2.2 del capitolo III e il paragrafo 5.2 del presente capitolo);
- b) ad adottare misure contrarie all'ordine pubblico (“*ordre public*”)<sup>394</sup>;
- c) a fornire assistenza se e nella misura in cui lo Stato adito ritenga che la tassazione nello Stato richiedente sia contraria ai “principi generalmente riconosciuti in materia fiscale”, alle previsioni di una convenzione per l'eliminazione delle doppie imposizioni o a qualsiasi altra convenzione che lo Stato adito

---

<sup>392</sup> Cfr. CGUE, 26 aprile 2018, causa C-34/17 (*Ea. Do.*), punti 48, 49 e 52; CGCE, 14 gennaio 2010, causa C-233/08 (*Kyrian*), punto 42. Sul punto VISMARA, F., *Assistenza amministrativa tra Stati membri dell'Unione europea e titolo esecutivo in materia fiscale*, cit., 89 e ss.

<sup>393</sup> Cfr. art. 21, lett. a) della Convenzione di Strasburgo.

<sup>394</sup> Cfr. art. 21, lett. b) della Convenzione di Strasburgo.

abbia concluso con lo Stato richiedente<sup>395</sup>. Una condizione simile concorre, nell'art. 27, par. 2 del Modello OCSE, alla definizione della nozione di “credito tributario”;

- d) a fornire assistenza in relazione a una disposizione fiscale che comporti una discriminazione di un soggetto avente la nazionalità dello Stato adito («*nationab*») rispetto a un soggetto avente la nazionalità dello Stato richiedente, i quali si trovino nella medesima situazione<sup>396</sup>;
- e) a fornire assistenza se lo Stato adito non ha posto in essere tutte le misure ragionevolmente disponibili in base alla propria legislazione o alla propria prassi amministrativa, salvo che il ricorso a tali misure dia luogo a difficoltà sproporzionate<sup>397</sup>. La fattispecie costituiva, nel testo della Convenzione del 1988, un presupposto della domanda di assistenza (cfr. art. 19, oggi abrogato). Sul punto si veda il paragrafo 5.1.3 del presente capitolo;
- f) a fornire assistenza nel recupero nei casi in cui gli oneri amministrativi («*administrative burdens*») siano chiaramente sproporzionati rispetto ai benefici che ne deriverebbero allo Stato richiedente<sup>398</sup>.

L'art. 27, par. 8 del Modello OCSE stabilisce limitazioni agli obblighi dello Stato adito quasi identiche. La norma prevede infatti che le disposizioni convenzionali non possono essere interpretate in modo tale da obbligare uno Stato contraente:

- a) ad adottare misure difformi da quelle esperibili sia in base al diritto e alla prassi amministrativa dello stesso Stato adito, sia in base al diritto e alla prassi amministrativa dello Stato richiedente<sup>399</sup>;
- b) ad adottare misure contrarie all'ordine pubblico («*ordre public*»)<sup>400</sup>;
- c) a fornire assistenza se l'altro Stato contraente non ha posto in essere tutte le ragionevoli misure di recupero o conservazione, disponibili a seconda dei casi in base alle proprie leggi e alle proprie prassi amministrative<sup>401</sup>;

---

<sup>395</sup> Cfr. art. 21, lett. e) della Convenzione di Strasburgo.

<sup>396</sup> Cfr. art. 21, lett. f) della Convenzione di Strasburgo.

<sup>397</sup> Cfr. art. 21, lett. g) della Convenzione di Strasburgo.

<sup>398</sup> Cfr. art. 21, lett. h) della Convenzione di Strasburgo.

<sup>399</sup> Cfr. 27, par. 8, lett. a) del Modello OCSE.

<sup>400</sup> Cfr. 27, par. 8, lett. b) del Modello OCSE.

<sup>401</sup> Cfr. 27, par. 8, lett. c) del Modello OCSE.

d) a fornire assistenza nei casi in cui gli oneri amministrativi («*administrative burdens*») siano chiaramente sproporzionati rispetto ai benefici che ne deriverebbero all'altro Stato contraente<sup>402</sup>.

Il par. 31 del Commentario precisa che in tutte queste ipotesi l'assistenza può comunque essere fornita, senza che si possa obiettare che essa non è dovuta.

I limiti presenti nelle fonti internazionali dovrebbero poter essere invocati anche nei rapporti tra gli Stati membri, in tutte le ipotesi in cui le norme convenzionali trovano applicazione tra di essi ai sensi dell'art. 24 della direttiva 2010/24/UE.

---

<sup>402</sup> Cfr. 27, par. 8, lett. d) del Modello OCSE.





## CAPITOLO V

### LA TUTELA DEI SOGGETTI PRIVATI

SOMMARIO: 1. Il problema della tutela dei singoli - 2. Le garanzie procedurali - 3. Le garanzie giurisdizionali - 3.1. Le questioni relative all'obbligazione tributaria, al titolo esecutivo e alla legittimità degli atti della riscossione - 3.2. Le questioni relative alla notifica degli atti presupposti - 3.3 Le questioni relative alla conformità dei procedimenti di mutua assistenza alla disciplina sovranazionale - 3.3.1. L'inapplicabilità delle norme sull'assistenza - 3.3.2. La mancanza dei presupposti dell'assistenza - 3.3.3. La violazione dei limiti agli obblighi di assistenza.

#### 1. Il problema della tutela dei singoli

La mutua assistenza tra gli Stati membri nella riscossione dei tributi solleva il problema della tutela dei soggetti incisi dai relativi procedimenti. La questione non riguarda solamente l'assistenza nella riscossione, ma si riferisce, in generale, a tutte le ipotesi di assistenza in materia fiscale.

Le norme in questione, riferendosi agli Stati e non direttamente ai singoli, non sembrano infatti di per sé idonee a fondare precisi strumenti di garanzia attivabili nel procedimento amministrativo o in sede giurisdizionale<sup>403</sup>.

Il problema è reso ancora più grave dalla circostanza che tali norme non contengono neppure regole precise sulla tutela dei soggetti privati (cioè non obbligano gli Stati a predisporre specifiche garanzie procedurali o giurisdizionali a tutela di questi ultimi), ma generalmente fanno riferimento, per questi aspetti, ai principi o semplicemente alla disciplina di diritto interno.

La dottrina ha messo in luce da tempo queste criticità, sia in relazione alla collaborazione nell'accertamento, sia in relazione alla collaborazione nella riscossione dei tributi<sup>404</sup>.

---

<sup>403</sup> Le direttive dell'Unione europea sono rivolte agli Stati, che le devono recepire nel proprio ordinamento mediante norme di diritto interno. L'art. 1 della direttiva 2010/24/UE, del resto, recita come segue: «*La presente direttiva stabilisce le norme ai sensi delle quali gli Stati membri devono fornire, in uno Stato membro, l'assistenza al recupero dei crediti di cui all'articolo 2 sorti in un altro Stato membro*». Anche le norme delle convenzioni internazionali sono rivolte agli Stati, che sono i soggetti del diritto internazionale, e non ai singoli.

<sup>404</sup> DI PIETRO, A., *La collaborazione comunitaria nell'accertamento e nella riscossione: la tutela del contribuente*, in *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, a cura di C. Glendi - V. Uckmar, Padova, 2011, 647;

Le norme qui in esame, infatti, non fanno eccezione: anch'esse non hanno l'effetto di fondare direttamente situazioni giuridiche soggettive di rilievo procedimentale o processuale, né obbligano gli Stati a predisporre specifici strumenti di tutela dei singoli attivabili nel procedimento amministrativo o in sede giurisdizionale, ma si limitano a generici riferimenti ai principi o alle garanzie di diritto interno.

Nella direttiva 2010/24/UE, l'unico esplicito riferimento alla tutela dei soggetti privati è contenuta al considerando n. 21, dove si legge che «*La presente direttiva rispetta i diritti fondamentali e osserva i principi riconosciuti in particolare dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea*».

L'art. 21 della Convenzione di Strasburgo del 25 gennaio 1988, solennemente rubricato «*Protection of persons [...]*», si limita a stabilire, al par. 1, che «*Nothing in this Convention shall affect the rights and safeguards secured to persons by the law or administrative practice of the requested State*», risolvendosi così in un mero richiamo ai diritti e alle garanzie rinvenibili nel diritto interno dei singoli Stati.

L'art. 27 del Modello OCSE non contiene neppure un generico richiamo al diritto interno.

La genericità delle previsioni esaminate potrebbe indurre, allora, a ricercare adeguati strumenti di tutela dei singoli nelle norme che pongono limiti agli obblighi degli Stati nell'assistenza nella riscossione, come ad esempio quelle che consentono allo Stato adito di rifiutare l'assistenza richiesta per motivi di ordine pubblico. La nozione di "ordine pubblico", infatti, è sufficientemente ampia per comprendervi anche il necessario rispetto dei diritti e degli interessi dei singoli.

La soluzione non permetterebbe però di compiere significativi passi in avanti, dal momento che non solo anche queste norme sono di per sé inadeguate a fondare precisi strumenti di garanzia (potendo al massimo garantire una forma solo indiretta ed eventuale di tutela), ma soprattutto il richiamo alla nozione di ordine pubblico non si traduce in nulla più che un semplice richiamo ai principi di diritto interno.

---

LOVECCHIO, L., *Cooperazione internazionale in materia di riscossione coattiva dei crediti tributari*, cit.; Le stesse considerazioni sono formulate, per la collaborazione nell'accertamento, da BORIA, P., *Diritto tributario europeo*, Milano, 2017, 442; PIERRO, M.C., *Il dovere di informazione dell'amministrazione finanziaria e il diritto al contraddittorio preventivo*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2016, 2.

Né, infine, si potrebbero ottenere risultati migliori rivolgendo lo sguardo alle regole sul riparto delle controversie tra le autorità competenti dello Stato richiedente e dello Stato adito, contenute nelle fonti europee e internazionali.

Le suddette regole, che generalmente attribuiscono la risoluzione delle controversie sull'obbligazione tributaria e sul titolo esecutivo allo Stato richiedente e la risoluzione delle controversie sugli atti dell'esecuzione esattoriale allo Stato adito<sup>405</sup>, non valgono infatti a fondare il diritto dei singoli di agire per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi, ma piuttosto lo presuppongono, limitandosi a individuare l'autorità alla quale devolvere le controversie. Né tali norme sembrano obbligare gli Stati a concedere tutela ai singoli mediante apposite previsioni di diritto interno, preoccupandosi piuttosto di risolvere eventuali "conflitti di potere" tra le autorità degli Stati coinvolti.

La posizione dei soggetti privati incisi dai procedimenti di mutua assistenza, dunque, vista la genericità del dato positivo, deve essere delineata in via essenzialmente interpretativa. Ciò che si cercherà di fare nel seguito del presente lavoro.

La prima domanda cui dare risposta attiene ovviamente all'individuazione delle garanzie procedurali e processuali accordate ai soggetti incisi dai procedimenti di mutua assistenza.

La seconda domanda riguarda invece le modalità con cui il singolo può far valere tali garanzie: in che momento (nel procedimento amministrativo o nel processo), dinanzi a quale autorità, con che forme, etc. In questo, le regole sul riparto delle controversie divengono ovviamente un riferimento normativo imprescindibile.

L'analisi che segue richiede di svolgere due brevi premesse.

La prima è che i procedimenti di mutua assistenza nella riscossione dei tributi tra gli Stati membri sono sempre fondati, in ultima analisi, sulla direttiva 2010/24/UE e quindi sul diritto dell'Unione europea. La direttiva, infatti, in virtù dei principi generali, prevale sempre su eventuali accordi internazionali in vigore tra lo Stato richiedente e lo Stato adito, che possono essere applicati solo in via residuale, in base al "principio dello strumento più efficace" sancito dall'art. 24 della direttiva stessa.

---

<sup>405</sup> Si tratta delle regole espresse dall'art. 14, parr. 1 e 2 della direttiva 2010/24/UE, dall'art. 23 della Convenzione di Strasburgo del 25 gennaio 1988 e dall'art. 27, par. 6 del Modello OCSE, sulle quali ci si soffermerà in dettaglio al par. 3.1 del presente capitolo.

Ne consegue che in caso di assistenza tra due Stati membri nella riscossione dei tributi si verserà sempre, indipendentemente dalle disposizioni di volta in volta applicate, in una ipotesi rilevante ai sensi dell'art. 51, par. 1 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (c.d. "Carta di Nizza"), secondo la quale «*Le disposizioni della presente Carta si applicano alle istituzioni, organi e organismi dell'Unione nel rispetto del principio di sussidiarietà, come pure agli Stati membri esclusivamente nell'attuazione del diritto dell'Unione*»<sup>406</sup>. L'applicabilità delle garanzie previste dalla Carta di Nizza a tutte le ipotesi di mutua assistenza tra gli Stati membri nella riscossione dei tributi consente una trattazione sostanzialmente unitaria del tema qui in esame, non potendo evidentemente neppure immaginarsi, per le ragioni sopra esposte, che il livello di garanzia dei soggetti privati possa variare a seconda della normativa - europea o internazionale - di volta in volta applicata in base al "principio dello strumento più efficace".

La seconda premessa, relativa all'oggetto della ricerca, è la seguente: la dottrina, sulla scorta di una classificazione elaborata tempo fa in ambito internazionale e che rispecchia proprio quella adottata dalle fonti sovranazionali, distingue le garanzie accordate ai soggetti incisi dalle procedure di mutua assistenza (c.d. "participation rights") in "notification rights", tra cui il diritto di essere informati, "consultation rights", tra cui il diritto di essere ascoltati, e "intervention rights", che riguardano il diritto di ottenere un controllo amministrativo o giurisdizionale delle decisioni che incidono sui loro diritti e interessi legittimi<sup>407</sup>. La classificazione qui richiamata – dovendo essere applicata in sistemi giuridici che possono essere anche molto diversi tra loro – non distingue tra diritti che attengono al procedimento amministrativo e diritti che attengono invece alla tutela processuale (ad esempio, negli "intervention rights" potrebbero rientrare non solo i mezzi di tutela giurisdizionale, ma anche gli strumenti di revisione in via amministrativa).

---

<sup>406</sup> La Corte di giustizia dell'Unione europea ha chiarito più volte che il ricorso ai procedimenti di collaborazione in materia fiscale rappresenta un'ipotesi di attuazione del diritto dell'Unione da parte degli Stati membri e comporta quindi l'applicabilità della Carta di Nizza (cfr. CGUE, sentenza del 22 ottobre 2013, causa C-276/12 "*Sabou*", punti 26 e 27 e CGUE, sentenza del 16 maggio 2017, causa C-682/15 "*Berlioz*", punti da 32 a 42). A seguito dell'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, avvenuta il 1° dicembre 2009, la Carta di Nizza ha assunto il medesimo valore giuridico dei trattati (cfr. art. 6 del TUE).

<sup>407</sup> MASTELLONE, P., *L'Unione europea non riconosce participation rights al contribuente sottoposto a procedure di mutua assistenza amministrativa tra autorità fiscali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2013, 11, che richiama la classificazione proposta dall'OCSE nel 1994.

Nel seguito però, per ragioni di chiarezza espositiva e soprattutto per coerenza con l'impostazione adottata nell'ordinamento europeo e in quello costituzionale, si distinguerà tra garanzie da far valere nel procedimento amministrativo, da un lato, e garanzie di tipo giurisdizionale, dall'altro.

Le prime sono riconducibili essenzialmente al “diritto ad una buona amministrazione” sancito dall'art. 41 della Carta di Nizza, che si articola a sua volta nel diritto di essere ascoltati prima dell'adozione di un provvedimento pregiudizievole, nel diritto di accesso agli atti e nell'obbligo di motivazione. Nell'ordinamento costituzionale italiano, tali diritti sono generalmente fatti discendere dall'art. 97 Cost..

Le seconde sono invece riconducibili al “diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale” sancito dall'art. 47 della Carta di Nizza. Nel nostro ordinamento costituzionale un analogo diritto è fondato sull'art. 24 Cost..

Nei paragrafi che seguono, dunque, si tratteranno prima le garanzie procedurali, con particolare riferimento al diritto di essere ascoltati, e infine quelle di natura giurisdizionale, con particolare attenzione all'effettività dei mezzi di tutela giurisdizionale.

## **2. Le garanzie procedurali**

La normativa europea e convenzionale sulla mutua assistenza nella riscossione dei tributi non attribuisce ai soggetti privati alcuna specifica garanzia procedimentale (o meglio, non obbliga gli Stati ad attribuire ai soggetti privati alcuna specifica garanzia nell'ambito del procedimento amministrativo).

La situazione è quindi sostanzialmente analoga a quella che si verifica nello scambio di informazioni, dove la normativa sovranazionale non attribuisce al singolo né il diritto di essere informato dell'inizio del procedimento, né il diritto di essere consultato preventivamente sull'oggetto della domanda, né il diritto di partecipare alla raccolta dei dati, rinviando nel migliore dei casi ai principi o al diritto nazionale<sup>408</sup>.

---

<sup>408</sup> PIERRO, M.C., *Il dovere di informazione dell'amministrazione finanziaria e il diritto al contraddittorio preventivo*, cit.; PIERRO, M.C., *Cooperazione amministrativa tra Svizzera ed UE: lo scambio di informazioni*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2016, 3, 614, la quale evidenzia che la disciplina interna non prevede garanzie nella fase c.d. “pre-istruttoria”. Sui c.d. “participation rights” del contribuente nello scambio di informazioni automatico, si veda PIERRO, M.C., *Il dovere fiscale e lo scambio di informazioni*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2017, 4.

Le garanzie procedurali devono quindi essere desunte dall'ordinamento europeo ed eventualmente anche dal diritto nazionale, se questo prevede "participation rights" nel procedimento amministrativo.

Le garanzie qui in esame dovrebbero in particolare essere ricondotte ai diritti fondamentali dell'Unione europea, oggi codificati nella Carta di Nizza<sup>409</sup>.

L'art. 41, par. 2 della Carta di Nizza sancisce infatti «il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio» (c.d. "diritto di essere ascoltati").

La Corte di giustizia dell'Unione europea, con la sentenza del 22 ottobre 2013, causa C-276/12 (*Sabou*), ha già avuto modo di confrontarsi con l'applicazione di tale diritto nelle procedure di collaborazione in materia fiscale e di porre alcuni punti fermi<sup>410</sup>.

La sentenza citata riguardava il diritto al contraddittorio<sup>411</sup> nello scambio di informazioni su richiesta previsto dalla direttiva 77/799/CEE, oggi abrogata e sostituita dalla direttiva 2011/16/UE, ma le indicazioni emergenti da tale sentenza sono certamente rilevanti anche ai fini della mutua assistenza nella riscossione, posto che anche quest'ultima è una forma di collaborazione in materia fiscale attivabile sulla base di una specifica richiesta.

La pronuncia in esame, in particolare, dopo aver ribadito che la collaborazione fondata sulla direttiva 77/799/CEE rappresentava un'ipotesi di applicazione del diritto dell'Unione (punti 26 e 27) e che il diritto al contraddittorio trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto per esso lesivo (punto 38), giungeva sostanzialmente ad escludere la sussistenza di tale diritto nei procedimenti di scambio di informazioni su richiesta, trattandosi di

---

<sup>409</sup> DI PIETRO, A., *La collaborazione comunitaria nell'accertamento e nella riscossione: la tutela del contribuente*, cit., 655.

<sup>410</sup> La sentenza è stata annotata da FERNÁNDEZ MARÍN, F., *La tutela nazionale del contribuente nello scambio comunitario d'informazioni*, in *Rass. Trib.*, 2014, 6, 1411 e MASTELLONE, P., *L'Unione europea non riconosce participation rights al contribuente sottoposto a procedure di mutua assistenza amministrativa tra autorità fiscali*, cit., 349.

<sup>411</sup> A quel tempo rilevante come principio generale di diritto dell'Unione. La giurisprudenza europea aveva infatti stabilito, anche prima che il diritto di essere ascoltati venisse codificato nel citato art. 41, par. 2 della Carta di Nizza, che i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione (cfr. CGUE, sentenza del 18 dicembre 2008, causa C-349/07 "*Sopropé*", punto 37).

procedimenti attinenti alla fase di controllo e non a quella successiva di accertamento, quindi non direttamente lesivi della sfera giuridica individuale (punti da 40 a 42).

La soluzione accolta dalla Corte è stata apprezzata in dottrina, posto che essa consente di tutelare adeguatamente l'interesse nazionale all'accertamento dei tributi e di far comunque sorgere il diritto al contraddittorio prima dell'adozione dell'atto lesivo, come previsto dalle fonti europee<sup>412</sup>.

Il medesimo criterio può quindi essere applicato anche per verificare se nei procedimenti di mutua assistenza nella riscossione sussista o meno il diritto di essere ascoltati (che in base all'art. 41, par. 2 della Carta di Nizza presuppone proprio che nei confronti di una persona sia adottato un provvedimento individuale che «*le rechi pregiudizio*», ovvero che sia lesivo della sua sfera giuridica). E qui occorre distinguere.

Lo Stato membro adito, rendendo l'assistenza richiesta, pone sicuramente in essere atti lesivi della sfera giuridica individuale, con la conseguenza che in questi casi il diritto di essere ascoltati prima dell'adozione di un atto pregiudizievole dovrebbe senz'altro ritenersi sussistente. La dottrina ha correttamente ritenuto, in particolare, che, se lo Stato adito è l'Italia, lo strumento per l'attivazione del diritto di essere ascoltati dovrebbe essere rappresentato dalla comunicazione inviata dall'agente della riscossione ai sensi dell'art. 8, comma 5 del d.lgs. 149/2012, relativa alla presa in carico delle somme per cui è richiesta l'assistenza<sup>413</sup>.

Lo Stato membro richiedente, invece, formulando la richiesta, non compie un atto immediatamente lesivo della sfera giuridica del singolo, con la conseguenza che in questa ipotesi l'art. 41, par. 2 della Carta di Nizza non potrebbe ritenersi applicabile<sup>414</sup>.

La soluzione appare coerente sul piano dei principi, ma è destinata a sollevare notevoli problemi applicativi: ad esempio, è difficile immaginare in che modo il diritto di

---

<sup>412</sup> PIERRO, M.C., *Il dovere di informazione dell'amministrazione finanziaria e il diritto al contraddittorio preventivo*, cit.; PIERRO, M.C., *Cooperazione amministrativa tra Svizzera ed UE: lo scambio di informazioni*, cit., 617; FERNÁNDEZ MARÍN, F., *La tutela nazionale del contribuente nello scambio comunitario d'informazioni*, cit.; si mostra invece favorevole a maggiori aperture MASTELLONE, P., *L'Unione europea non riconosce participation rights al contribuente sottoposto a procedure di mutua assistenza amministrativa tra autorità fiscali*, cit..

<sup>413</sup> FRIGO, G., *Il diritto al contraddittorio anticipato nella riscossione transfrontaliera dei crediti tributari e doganali*, cit., 458 e ss..

<sup>414</sup> La soluzione opposta, che tuttavia, per le ragioni appena esposte, non si ritiene condivisibile, è autorevolmente prospettata da DI PIETRO, A., *La collaborazione comunitaria nell'accertamento e nella riscossione: la tutela del contribuente*, cit., 655-657, che sembra porre a carico dell'amministrazione richiedente sia il dovere di informare, sia il dovere di ascoltare il soggetto inciso dalla mutua assistenza.

essere ascoltati possa essere coordinato con le regole di riparto delle controversie, le quali, come si è visto, attribuiscono le controversie sull'obbligazione tributaria e sul titolo esecutivo allo Stato richiedente e le controversie sugli atti dell'esecuzione esattoriale allo Stato adito.

Il diritto di essere ascoltati, infatti, sorge in occasione di un atto emesso dallo Stato adito, ma quest'ultimo non potrebbe certamente prendere in considerazione le questioni riguardanti l'obbligazione tributaria o il titolo esecutivo, poiché tali questioni dovrebbero essere devolute alle autorità competenti dello Stato richiedente.

In questa ipotesi, le complicazioni che ne seguirebbero sul piano applicativo rendono arduo affermare che il contraddittorio debba svolgersi con le autorità competenti di entrambi gli Stati membri coinvolti, anche se, probabilmente, la rigorosa applicazione del principio espresso dall'art. 41, par. 2 della Carta dovrebbe condurre proprio a questo esito interpretativo.

La soluzione raggiunta sulla base dei principi europei dovrebbe essere poi fatta reagire con l'ordinamento nazionale.

Nel nostro ordinamento, il diritto al contraddittorio endoprocedimentale dovrebbe trovare fondamento sia nei principi costituzionali, sia nella legge generale sul procedimento amministrativo.

La prevalente giurisprudenza di legittimità, però, ritiene che non esista un generale diritto al contraddittorio endoprocedimentale e che quest'ultimo sia obbligatorio solo nei procedimenti relativi ai tributi armonizzati (in applicazione degli artt. 41 e 51, par. 1 della Carta di Nizza e quindi in realtà non in base al diritto interno, ma in applicazione dei principi europei) o in dipendenza di specifiche previsioni di legge (come ad esempio all'esito di accessi, ispezioni e verifiche presso la sede del contribuente, nell'ipotesi di accertamenti fondati sull'elusione o abuso del diritto, nel caso di accertamento sintetico, etc.).

Nei procedimenti di riscossione, il contraddittorio è specificamente previsto solo in alcune limitate ipotesi: ad esempio, l'iscrizione di ipoteca esattoriale e il fermo amministrativo dei beni mobili registrati di cui all'art. 77 e all'art. 86 del d.p.r. 602/1973 devono essere preceduti da una comunicazione preventiva, che consente l'istaurazione del contraddittorio prima dell'adozione di tali vincoli. Si deve dunque ritenere che la comunicazione preventiva sia necessaria anche nel caso di ipoteca e



fermo amministrativo adottati nell'ambito di un procedimento di riscossione basato sul d.lgs. 149/2012.

Nel procedimento di esecuzione esattoriale vero e proprio, invece, la legge non prevede alcuna specifica forma di contraddittorio. Ne consegue che, per questa via, il diritto al contraddittorio non potrebbe essere ravvisato neppure nei procedimenti di riscossione transnazionale, che in base all'art. 8, comma 6 del d.lgs. 149/2012 si svolgono con *«i poteri, le facoltà e le modalità previste dalle disposizioni che disciplinano la riscossione a mezzo ruolo»*.

La conseguenza di quanto si è visto è che, non essendovi specifiche disposizioni di legge sul punto, il diritto al contraddittorio endoprocedimentale nei procedimenti di mutua assistenza dovrebbe essere fatto derivare, nel nostro diritto interno, direttamente dai principi generali del diritto dell'Unione europea, in applicazione degli artt. 41 e 51, par. 1 della Carta di Nizza. Né si potrebbe distinguere tra tributi "armonizzati" e "non armonizzati", posto che tale distinzione non è certamente decisiva ai fini dell'applicabilità della Carta di Nizza, per cui è richiesto solo che si versi in un caso di applicazione del diritto dell'Unione.

A ciò si aggiunga che un'interpretazione fondata solo su riferimenti normativi di diritto interno non favorirebbe l'integrazione della disciplina dei procedimenti di riscossione negli Stati membri, che invece, nell'ottica di una sempre maggiore integrazione tra i rispettivi sistemi fiscali, sembra senz'altro auspicabile.

### **3. Le garanzie giurisdizionali**

Le norme sulla mutua assistenza nella riscossione dei tributi, oltre a tacere sui diritti procedurali, non si preoccupano neppure di conferire ai singoli precisi strumenti di tutela giurisdizionale.

Non v'è dubbio che i soggetti incisi dalle procedure mutua di assistenza abbiano diritto di tutelare in giudizio i propri diritti e interessi legittimi, configurandosi altrimenti una palese violazione dei più elementari principi di civiltà giuridica (è appena il caso di osservare che tale diritto è sancito sia dall'art. 47 della Carta di Nizza, sia dagli artt. 24 e 113 Cost.).

La possibilità di agire in giudizio, dunque, non è certamente in dubbio: non è chiaro però quale sia l'intensità della tutela giurisdizionale garantita ai soggetti privati, ovvero quali siano le questioni suscettibili di essere dedotte in giudizio, dinanzi a quale giudice debbano essere proposte e con che modalità. Nella prospettiva dei giudizi di tipo impugnatorio, cui è ispirato il sistema processuale tributario italiano, ciò equivale a chiedersi quali siano le invalidità censurabili in giudizio, quale sia il giudice cui rivolgersi e quali siano gli atti impugnabili.

L'analisi che segue - nella quale si farà riferimento alle "questioni" e non ai "vizi", perché i modelli processuali coinvolti non sono necessariamente di tipo impugnatorio - si soffermerà prima sulle questioni che possono sorgere anche nei procedimenti interni di riscossione, cioè sostanzialmente quelle che attengono alla sussistenza dell'obbligazione tributaria, al titolo esecutivo e alla legittimità degli atti del procedimento di riscossione.

La complessità dell'indagine è data qui dalla circostanza che i procedimenti di mutua assistenza coinvolgono due Stati diversi, e occorre quindi coordinare gli strumenti di tutela potenzialmente esperibili, scongiurando allo stesso tempo eventuali "vuoti di tutela". A questi profili sono dedicati i paragrafi 3.1 e 3.2.

In secondo luogo, si esamineranno le questioni - più specifiche e complesse - relative alla conformità dei procedimenti di mutua assistenza al modello sovranazionale di riferimento. Si tratta essenzialmente delle questioni relative all'applicabilità delle norme sulla mutua assistenza, alla corretta formulazione della domanda di assistenza e alle violazioni dei limiti all'obbligo degli Stati di fornire assistenza. A questi profili è dedicato il paragrafo 3.3 del presente capitolo.

Le non poche questioni interpretative che si porranno dovranno essere risolte attraverso percorsi argomentativi razionali che tengano in debito conto i valori giuridici in gioco, tra cui il diritto del soggetto inciso dalle procedure in esame a una tutela effettiva, rinveniente dai principi.

### 3.1 Le questioni relative all'obbligazione tributaria, al titolo esecutivo e alla legittimità degli atti della riscossione

Le questioni che possono sorgere nei procedimenti interni di riscossione - cioè quelle relative alla sussistenza dell'obbligazione tributaria, al diritto di procedere alla riscossione e alla legittimità degli atti del procedimento di riscossione - potrebbero porsi anche nell'ambito dei procedimenti di mutua assistenza.

In questo caso, non c'è dubbio che ai singoli debba essere assicurata una tutela giurisdizionale effettiva, almeno nella misura in cui questa è garantita nell'ambito dei procedimenti di diritto interno. Il carattere transnazionale dell'attività di riscossione, infatti, non è certamente un motivo sufficiente per derogare ai principi fondamentali espressi dall'art. 47 della Carta di Nizza e dagli artt. 24 e 113 Cost..

Le norme europee e convenzionali sulla mutua assistenza, del resto, si limitano a fissare le regole di riparto delle controversie tra lo Stato richiedente e lo Stato adito, proprio sul presupposto che il diritto interno o comunque i principi garantiscano ai privati la possibilità di avvalersi della tutela giurisdizionale.

L'art. 14, par. 1, primo periodo della direttiva 2010/24/UE stabilisce in particolare che «*Le controversie concernenti il credito, il titolo iniziale che consente l'esecuzione nello Stato membro richiedente o il titolo uniforme che consente l'esecuzione nello Stato membro adito nonché le controversie riguardanti la validità di una notifica effettuata da un'autorità competente dello Stato membro richiedente rientrano nella competenza degli organismi competenti dello Stato membro richiedente*»<sup>415</sup>. L'art. 14, par. 2 prevede invece che «*Le controversie concernenti le misure esecutive adottate nello Stato membro adito o la validità di una notifica effettuata da un'autorità competente dello Stato membro adito sono portate dinanzi all'organo competente di tale Stato membro in conformità alle disposizioni legislative e regolamentari in esso vigenti*». La regola appena esaminata<sup>416</sup> si applica anche alle misure cautelari, per effetto del richiamo contenuto nell'art. 17 della direttiva.

---

<sup>415</sup> Il secondo periodo pone a carico dell'autorità adita, dinanzi alla quale sia stata sollevata una contestazione relativa al credito, al titolo iniziale o al titolo uniforme il dovere di informare il soggetto interessato che tale contestazione deve essere mossa dinanzi all'organo competente dello Stato membro richiedente.

<sup>416</sup> Una regola analoga si riscontra anche nei regolamenti europei sulla cooperazione giudiziaria. Sul punto si veda VISMARA, F., *Assistenza amministrativa tra Stati membri dell'Unione europea e titolo esecutivo in materia fiscale*, in *Riv. dir. int. priv. e proc.*, 2013, 1, 88.

La disciplina europea trova inoltre puntuale riscontro nella normativa italiana di recepimento, contenuta all'art. 9, commi 1 e 6 del d.lgs. 149/2012.

L'art. 23 della Convenzione di Strasburgo del 25 gennaio 1988 enuncia una regola sostanzialmente analoga a quella appena esaminata: la disposizione stabilisce, infatti, da un lato, che «*Proceedings relating to measures taken under this Convention by the requested State shall be brought only before the appropriate body of that State*» (par. 1), dall'altro, che «*Proceedings relating to measures taken under this Convention by the applicant State, in particular those which, in the field of recovery, concern the existence or the amount of the tax claim or the instrument permitting its enforcement, shall be brought only before the appropriate body of that States*» (par. 2)<sup>417</sup>. La norma si applica anche all'assistenza nell'adozione di misure cautelari, nello scambio di informazioni e nella notifica di documenti, in quanto collocata nel Capitolo IV della Convenzione, relativo a tutte le forme di assistenza da essa disciplinate.

L'art. 27, par. 6 del Modello OCSE stabilisce infine che «*Proceedings with respect to the existence, validity or the amount of a revenue claim of a Contracting State shall not be brought before the courts or administrative bodies of the other Contracting States*»<sup>418</sup>. La norma non aggiunge altro, ma la prassi internazionale ritiene comunque “evidente” che le controversie relative alle misure di recupero adottate nello Stato adito debbano essere instaurate dinanzi ai competenti organi di quest'ultimo Stato<sup>419</sup>. Lo stesso dovrebbe potersi dire per le controversie relative alle misure cautelari.

La regola desumibile dalle fonti europee ed internazionali, dunque, è la seguente: le controversie relative all'obbligazione tributaria e agli atti compiuti dallo Stato richiedente sono devolute alle competenti autorità di tale Stato, mentre le controversie re-

---

<sup>417</sup> La disposizione può essere tradotta come segue: “i procedimenti relativi alle misure adottate dallo Stato adito devono essere instaurati dinanzi ai competenti organi di tale Stato” (par. 1); “i procedimenti relativi alle misure adottate dallo Stato richiedente in base alla presente Convenzione - e in particolare quelle che, nell'ambito del recupero, riguardano l'esistenza e l'ammontare del credito o il titolo che ne consente l'esecuzione - devono essere instaurati dinanzi ai competenti organi di quest'ultimo Stato” (traduzione libera).

<sup>418</sup> La disposizione può essere tradotta come segue: “i procedimenti relativi all'esistenza, alla validità o all'ammontare del credito tributario di uno Stato contraente non possono essere instaurati dinanzi agli organi giudiziari o amministrativi dell'altro Stato contraente” (traduzione libera).

<sup>419</sup> Il par. 76 del *Manual on Implementation of Assistance in Tax Collection* del 26 gennaio 2007 conferma che «*When the enforcement measures taken in the requested state are being contested, actions are to be brought only before the competent bodies of the requested state [...]. This rule is obvious and is not likely to be challenged. It is therefore not mentioned in Article 27 of the OECD Model Conventions*».

lative agli atti compiuti dallo Stato adito sono devolute alle competenti autorità di quest'ultimo.

Le norme citate possono essere oggetto di un'analisi unitaria, sia perché esse sono pressoché identiche tra loro, sia perché - quand'anche le norme convenzionali dovessero trovare applicazione nei rapporti tra due Stati membri dell'Unione europea - le garanzie riconosciute ai singoli dovrebbero comunque essere sostanzialmente analoghe, in applicazione dei principi sanciti dalla Carta di Nizza.

La prima osservazione che si può svolgere è che le fonti individuano l'autorità competente a risolvere la controversia in funzione del diritto nazionale da applicare, come si evince anche dalla giurisprudenza europea e dalla prassi internazionale<sup>420</sup>.

L'ampiezza dei concetti di "procedimento" e "controversia" utilizzati dalle norme esaminate, inoltre, consente di applicare la regola da esse desumibile non solo ai procedimenti giurisdizionali, ma anche ai procedimenti contenziosi che si sviluppano dinanzi a un'autorità amministrativa. L'analisi che segue si concentrerà però sui soli procedimenti giurisdizionali, come già chiarito in precedenza.

La Corte di giustizia dell'Unione europea, con la sentenza 14 gennaio 2010, causa C-233/08 (*Kyrian*), ha fornito importanti linee guida per l'interpretazione dell'art. 14 della direttiva 2010/24/UE<sup>421</sup>.

La pronuncia citata ha fornito una lettura rigorosa di tale disposizione, ribadendo, da un lato, che *«in linea di principio, conoscere della fondatezza delle contestazioni vertenti sul credito o sul titolo esecutivo rientra nella competenza esclusiva degli organi dello Stato membro in cui ha sede l'autorità richiedente»* (punto 42) e, dall'altro, che *«i giudici dello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita non sono, in linea di principio, competenti a verificare l'esecutorietà del titolo esecutivo che consente il recupero. Per contro, nell'ipotesi in cui un giudice di tale Stato membro sia adito con un ricorso avverso la validità o la regolarità dei provvedimenti di esecuzione [...] detto giudice ha*

---

<sup>420</sup> La Corte di giustizia dell'Unione europea, con la sentenza 14 gennaio 2010, causa C-233/08 (*Kyrian*), ha affermato, in particolare, che *«tale ripartizione delle competenze è corollario del fatto che il credito e il titolo esecutivo vengono emessi sulla base del diritto vigente nello Stato membro in cui ha sede l'autorità richiedente, mentre, per i provvedimenti esecutivi adottati nello Stato membro adito, quest'ultima applica [...] le disposizioni previste dal proprio diritto nazionale per atti corrispondenti, poiché tale autorità è quella che si trova nella migliore posizione per giudicare della legittimità di un atto in funzione del suo diritto nazionale»* (punto 40). Le stesse osservazioni sono sostanzialmente rinvenibili sia al par. 77 del *Manual on Implementation of Assistance in Tax Collection* del 26 gennaio 2007, sia al par. 28 del Commentario all'art. 27 del Modello OCSE.

<sup>421</sup> Cfr. il commento critico di MARCHESELLI, A., *Assistenza internazionale al recupero di crediti tributari, lingua degli atti e gusto processo*, in *G-T Riv. giur. trib.*, 2010, 4, 281.

*il potere di verificare se tali provvedimenti siano stati regolarmente eseguiti, conformemente alle disposizioni legislative e regolamentari di detto Stato membro» (punto 50).*

La Corte, in applicazione di tale regola, ha ritenuto in particolare che le questioni relative per la notifica del titolo esecutivo iniziale, effettuata dallo Stato membro adito per conto dello Stato membro richiedente, siano devolute alla giurisdizione del giudice dello Stato membro adito<sup>422</sup>.

La giurisprudenza nazionale ha fornito un'interpretazione altrettanto rigorosa delle regole sul riparto delle controversie, risolvendo al contempo anche i problemi connessi al riparto interno di giurisdizione tra giudice tributario e giudice ordinario. Ed è giunta ad esiti applicativi generalmente condivisibili. A questo proposito, è necessario distinguere.

In particolare, nelle ipotesi in cui l'Italia sia lo Stato adito, la Corte di cassazione ha stabilito che le questioni relative alla sussistenza dell'obbligazione tributaria sono devolute alla giurisdizione del giudice straniero, mentre le questioni relative ai vizi propri degli atti della riscossione sono devolute al giudice italiano<sup>423</sup>. Tra le prime vi sono, ad esempio, le questioni in tema di prescrizione e decadenza<sup>424</sup>, tra le seconde invece le questioni relative alla motivazione degli atti della riscossione<sup>425</sup>.

---

<sup>422</sup> La questione atteneva, in particolare, alla lingua utilizzata per effettuare la notifica del titolo esecutivo iniziale nello Stato membro adito. Sul punto MARCHESELLI, A., *Assistenza internazionale al recupero di crediti tributari, lingua degli atti e giusto processo*, cit., 281, che, sulla premessa che la questione della lingua atterrebbe al titolo e non alla notifica, osserva che la Corte avrebbe potuto ricondurre la questione in esame alla giurisdizione del giudice dello Stato adito in altro modo, ad esempio facendo leva su una nozione di "ordine pubblico" comprensiva dei rapporti tra l'autorità e il privato. La distinzione tra notifica del titolo e sua traduzione emerge anche nella giurisprudenza italiana in materia di mutua assistenza nella riscossione (cfr. ad esempio Cass. 3 giugno 1992, n. 6795).

<sup>423</sup> Cfr. Cass. Sez. Un. 17 gennaio 2006, n. 760, con note di MULA, A., *A proposito di una recente pronuncia in tema di assistenza internazionale nella riscossione dei crediti tributari*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, II, 851; POGGIOLI, M., *Le controversie giudiziali generate dalla riscossione in Italia di crediti tributari formati all'estero ed il riparto di giurisdizione affermato dalle S.S.UU. della Corte di cassazione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, II, 119; PLACIDO, D., *Riscossione in Italia di debiti tributari formati all'estero. L'impugnazione dell'avviso di mora va proposta dinanzi al giudice tributario nazionale*, in *Il fisco*, 2006, 26, 4081; in tema si veda anche CUSINTINO, G., *Riscossione in Italia dei crediti fiscali degli Stati esteri e sistema di tutela giurisdizionale*, in *Il fisco*, 2009, 2, 220. Si vedano anche Cass. 17 febbraio 2005, n. 3229; Cass. Sez. Un. 1° febbraio 2006, n. 2198; Cass. 9 ottobre 2006, n. 21669; Cass. 11 ottobre 2006, n. 21719; Cass. Sez. Un. 3 luglio 2008, n. 18189; Cass. 11 novembre 2011, n. 23597; Cass. 12 settembre 2014, n. 19283; Cass. 11 aprile 2018, n. 8931. Le pronunce citate attengono per la maggior parte alla "Convenzione sull'assistenza amministrativa e giudiziaria in materia tributaria fra l'Italia e la Germania" del 1938, da cui comunque, come esplicitamente riconosciuto dalla stessa Corte di cassazione, si ricavano regole sul riparto di giurisdizione pressoché identiche a quelle fin qui esaminate.

<sup>424</sup> Cfr. Cass. Sez. Un. 17 gennaio 2006, n. 760; Cass. Sez. Un. 1° febbraio 2006, n. 2198; Cass. 28 marzo 2014, n. 7328, dove si affronta in particolare il tema dell'estinzione della pretesa impositiva per in-

Le questioni che appartengono alla giurisdizione italiana, alla luce dell'art. 2 del d.lgs. 546/1992, sono poi devolute *ratione materiae* al giudice tributario, salvo che si tratti di atti "successivi alla notifica della cartella di pagamento", nel qual caso la giurisdizione appartiene al giudice ordinario<sup>426</sup>.

La dottrina ha salutato con favore l'equiparazione, ai fini dell'art. 2 del d.lgs. 546/1992, del tributo estero al tributo italiano<sup>427</sup>. La soluzione fornita dalla giurisprudenza di legittimità, anche se sostanzialmente condivisibile, presenta però alcuni aspetti critici, perché sembra dare per scontato che tutto ciò che costituisce "tributo" in base alle norme sulla mutua assistenza sia tale anche ai fini del diritto processuale tributario italiano: il che, in alcune ipotesi, potrebbe anche non essere vero, dando luogo a evidenti problemi di legittimità costituzionale.

L'attuale struttura del procedimento di recupero dei crediti tributari di altri Stati membri, comunque, non offre numerose occasioni di tutela dinanzi al giudice tributario, a meno che l'amministrazione italiana adotti misure cautelari ai sensi dell'art. 22 del d.lgs. 472/1997, che l'agente della riscossione proceda all'iscrizione di ipoteca esattoriale o all'apposizione del fermo dei beni mobili registrati ex art. 77 e art. 86 del d.p.r. 602/1973 o che, infine, valorizzando l'interesse ad agire ex art. 100 c.p.c., la

---

tervenuta decadenza dell'amministrazione finanziaria estera, riconducendolo alla giurisdizione straniera.

<sup>425</sup> Cfr. Cass. 9 ottobre 2006, n. 21669, che annulla l'avviso di mora, emesso dall'amministrazione finanziaria italiana per il recupero di un credito tributario tedesco, in quanto privo delle indicazioni necessarie a verificare quale sia il credito per cui si proceda. Le Sezioni Unite avevano precisato che, se agisce in base alla convenzione italo-germanica, l'amministrazione finanziaria italiana «*deve procedere, senza udire preventivamente il debitore, ma pur sempre in conformità alla legge italiana [...] provvedendo alla notifica di un atto che renda il contribuente consapevole del fatto che la Amministrazione italiana procede alla riscossione di un debito tributario nell'interesse e per conto della Amministrazione tedesca*». La normativa di recepimento della direttiva 2010/24/UE, a differenza della legge di ratifica ed esecuzione di tale convenzione, delinea invece, come si è già visto, una specifica sequenza procedimentale per il recupero dei crediti stranieri. Sui vizi propri che possono riguardare i relativi atti si veda anche Cass. 11 aprile 2018, n. 8931.

<sup>426</sup> Cfr. Cass. 17 febbraio 2005, n. 3229; Cass. Sez. Un. 17 gennaio 2006 n. 760; Cass. Sez. Un. 1° febbraio 2006, n. 2198; Cass. 9 ottobre 2006, n. 21669; Cass. 11 ottobre 2006, n. 21719; Cass. Sez. Un. 23 maggio 2008, n. 13357; Cass. Sez. Un. 3 luglio 2008, n. 18189. La precedente giurisprudenza, argomentando a partire dall'elencazione tassativa contenuta nell'art. 1 del d.p.r. 636/1972, attinente ai c.d. "limiti esterni" della giurisdizione tributaria, aveva ritenuto che la giurisdizione sugli atti della riscossione relativi a crediti tributari esteri spettasse al giudice ordinario (cfr. Cass. Sez. Un. 8 marzo 1993, n. 2755).

<sup>427</sup> MULA, A., *A proposito di una recente pronuncia in tema di assistenza internazionale nella riscossione dei crediti tributari*, cit., 859, il quale osserva che le considerazioni della Corte di cassazione, «secondo cui le obbligazioni "di riparto" delle spese pubbliche di una collettività diversa rispetto a quella della quale lo Stato adito è ente esponenziale, sono qualificabili alla stregua di "tributi" anche con riferimento all'ordinamento di quest'ultimo [...] illuminano [...] di una luce nuova lo stesso modo di intendere i rapporti internazionali in materia tributaria, con riferimento alla fase applicativa dei tributi».

comunicazione di presa in carico che quest'ultimo deve inviare al contribuente ai sensi dell'art. 8, comma 6 del d.lgs. 149/2012 sia considerata atto impugnabile. Il giudice tributario, secondo questa impostazione, dovrebbe infine conoscere anche dei vizi delle notifiche effettuate dall'amministrazione finanziaria italiana per conto dell'amministrazione estera.

Lo strumento di reazione del contribuente, nella maggior parte dei casi, dovrebbe allora essere l'opposizione agli atti esecutivi *ex art. 617 c.p.c.*, da proporsi al giudice dell'esecuzione in occasione del primo atto dell'esecuzione forzata<sup>428</sup>. Si deve ritenere esperibile, inoltre, anche l'opposizione di terzo *ex art. 619 c.p.c.*<sup>429</sup>.

Specularmente, se l'Italia è lo Stato membro richiedente, le questioni relative alla sussistenza dell'obbligazione tributaria sono devolute alla giurisdizione del giudice italiano (e, chiaramente, trattandosi di materia tributaria, a quello tributario), mentre sulle questioni relative alla procedura esecutiva si pronuncia il giudice straniero<sup>430</sup>.

Il contribuente, dunque, potrà impugnare dinanzi al giudice tributario tanto l'atto impositivo, quanto il titolo esecutivo (sia esso un avviso di accertamento esecutivo o un'iscrizione a ruolo seguita dalla notifica della cartella di pagamento) e il titolo uniforme, sollevando inoltre in tale sede tutte le questioni relative alle notifiche effettuate direttamente dall'amministrazione finanziaria italiana, anche ai sensi dell'art. 9, par. 2 della direttiva 2010/24/UE.

Si noti che se l'atto impositivo italiano è notificato all'estero dall'amministrazione straniera, il contribuente sarà costretto a instaurare due giudizi, devolvendo al giudice italiano i vizi dell'atto e al giudice straniero il vizio di notifica.

Non sembra invece che possa essere impugnata la richiesta di assistenza formulata dall'Italia allo Stato membro adito, sia perché essa non è un atto impugnabile *ex art. 19 del d.lgs. 546/1992*, sia perché non è neppure notificata al soggetto privato e non è quindi idonea a costituire la "prima manifestazione" della pretesa esecutiva che se-

---

<sup>428</sup> L'opposizione all'esecuzione *ex art. 615 c.p.c.* non sarebbe infatti proponibile, non tanto a causa del divieto contenuto nell'art. 57 del d.p.r. 602/1973, oggi venuto meno per effetto della sentenza della Corte costituzionale 31 maggio 2018, n. 114, quanto per l'assenza, sulle relative questioni, della giurisdizione italiana.

<sup>429</sup> FRIGO, G., *Il diritto al contraddittorio anticipato nella riscossione transfrontaliera dei crediti tributari e doganali*, cit., 454.

<sup>430</sup> L'esplicita affermazione di tale principio, già peraltro desumibile con ogni evidenza dalla giurisprudenza precedente, si può trovare ad esempio in Cass. 17 marzo 2017, n. 6925 (con riferimento alle questioni relative al titolo esecutivo) e nella più risalente Cass. 13 giugno 1992, n. 7260.



condo una parte della giurisprudenza di legittimità legittimerebbe il ricorso in commissione tributaria ai sensi dell'art. 100 c.p.c..

### 3.2 Le questioni relative alla notifica degli atti presupposti

Il riparto di giurisdizione delineato dalla direttiva 2010/24/UE e dalle altre fonti internazionali, per quanto apparentemente lineare, pone alcuni problemi interpretativi di notevole rilievo. Le regole di riparto appena esaminate, infatti, possono generare il rischio che alcune legittime esigenze di tutela del contribuente siano lasciate prive di un'adeguata risposta da parte di entrambi gli ordinamenti coinvolti.

La criticità è ben presente sia nella giurisprudenza europea<sup>431</sup>, sia in sede internazionale<sup>432</sup>.

Anche la dottrina ha da tempo rilevato che la rigorosa ripartizione delle attribuzioni giurisdizionali sopra descritta lascia numerose "zone d'ombra", almeno se ci si pone nella prospettiva del verificarsi di situazioni patologiche<sup>433</sup>.

L'ipotesi probabilmente più rilevante è quella della mancata notifica dell'atto impositivo o del titolo esecutivo: cosa succede se il contribuente inciso dalla procedura di mutua assistenza lamenta di essere venuto a conoscenza della pretesa impositiva nei suoi confronti solo in occasione della ricezione del primo atto della procedura di recupero? Il giudice dello Stato membro adito dovrebbe declinare la propria giurisdizione, perché la questione attiene alla notificazione del provvedimento impositivo e quindi al credito; ma il giudice dello Stato richiedente potrebbe a sua volta negare tutela, dal momento che manca un atto nazionale avverso il quale proporre opposizione<sup>434</sup>.

---

<sup>431</sup> Cfr. CGUE, sentenza 14 gennaio 2010, causa C-233/08 (*Kyrian*), punto 42, su cui si tornerà in seguito.

<sup>432</sup> Lo stesso Commentario all'art. 27 del Modello OCSE riconosce, al par. 28, che l'applicazione rigorosa delle regole di riparto della giurisdizione appena esaminate potrebbe ingenerare, in alcuni Stati, problemi di ordine costituzionale o comunque legale, e suggerisce pertanto che in tal caso la previsione sia adeguatamente modificata o addirittura omessa nella stipulazione degli accordi bilaterali.

<sup>433</sup> POGGIOLI, M., *Le controversie giudiziali generate dalla riscossione in Italia di crediti tributari formati all'estero ed il riparto di giurisdizione affermato dalle SS.UU. della Corte di cassazione*, cit., 128-129

<sup>434</sup> La problematicità era stata ben avvertita anche in dottrina: si veda ad esempio POGGIOLI, M., *Le controversie giudiziali generate dalla riscossione in Italia di crediti tributari formati all'estero ed il riparto di giurisdizione affermato dalle SS.UU. della Corte di cassazione*, cit., 132, il quale osserva che in tal caso la possibilità di difesa viene compromessa, e potrebbe perfino mancare anche nello Stato richiedente (come ad esempio accaduto nel caso deciso da CTP Roma, sez. IX, 31 maggio 2006, n. 125, citato da tale autore).

Il problema – per quanto riguarda l'Italia – è certamente rilevante: a seguito della “concentrazione” della riscossione nell'accertamento, avvenuta con l'introduzione dei c.d. “avvisi di accertamento esecutivi” ad opera del d.l. 78/2010, la sequenza di atti che precede l'inizio dell'esecuzione forzata si è infatti notevolmente ridotta, con la conseguenza che un eventuale vizio di notifica è sempre più rilevante.

La soluzione deve essere ricavata in via interpretativa.

Una prima ipotesi, avanzata in dottrina per superare questa “inaccettabile compressione del diritto di difesa del contribuente”, era fondata sulla distinzione tra i due concetti di diritto processuale di “giurisdizione”, da un lato, e di “cognizione”, dall'altro: in particolare, si era sostenuto che il giudice tributario italiano, alla luce dell'ampia cognizione incidentale ad esso riservata dall'art. 2, comma 3 del d.lgs. 546/1992, potrebbe conoscere incidentalmente anche di questioni rimesse alla giurisdizione di giudici stranieri, quale quella attinente alla notifica dell'atto impositivo, così venendo meno il pericolo di un vuoto di tutela del contribuente<sup>435</sup>.

La dottrina citata si spinge anche oltre, prefigurando l'assenza di legittimazione passiva, in tali giudizi, dell'amministrazione finanziaria richiedente<sup>436</sup>.

La soluzione, per quanto ingegnosa e ispirata a condivisibili esigenze di tutela, non sembra però compatibile né con la formulazione letterale dell'art. 14 della direttiva 2010/24/UE, che non distingue tra giurisdizione e cognizione, ma si limita a stabilire che le controversie «*sono portate*» dinanzi all'autorità competente, né con la finalità delle regole in esame, che, come chiarito dalla Corte di giustizia, è quella di far giudicare al giudice nazionale le controversie nelle quali viene il rilievo il suo diritto nazionale.

Una simile opzione interpretativa, inoltre, basandosi sul disposto dell'art. 2, comma 3, d.lgs. 546/1992, dovrebbe avere portata generale e, quindi, dovrebbe applicarsi anche a casi che non pongono alcun problema sotto il profilo della tutela del contribuente, finendo per vanificare del tutto le norme europee sul riparto di giurisdizione.

---

<sup>435</sup> POGGIOLI, M., *Le controversie giudiziali generate dalla riscossione in Italia di crediti tributari formati all'estero ed il riparto di giurisdizione affermato dalle S.S.UU. della Corte di cassazione*, cit., 132 e ss.

<sup>436</sup> La tesi dell'autore era basata sulle soluzioni emerse a proposito della legittimazione passiva dell'amministrazione finanziaria e del concessionario per la riscossione nelle cause relative agli atti della riscossione. Di contrario avviso la giurisprudenza di legittimità, secondo cui l'amministrazione finanziaria estera sarebbe in ogni caso “contraddittore necessario” in merito ai profili relativi all'obbligazione tributaria (cfr. Cass. Sez. Un. 17 gennaio 2006, n. 760; Cass. Sez. Un. 1° febbraio 2006, n. 2198).

Non sembra un caso, dunque, che la giurisprudenza di legittimità, in fattispecie analoghe a quella qui in discussione, abbia finora preferito limitarsi a declinare la propria giurisdizione in favore del giudice straniero<sup>437</sup>. Senza peraltro muovere alcun passo in avanti verso la ricerca di una soluzione alternativa.

L'altra possibilità è muoversi nel solco della regola di riparto delineata dalla direttiva 2010/24/UE, richiamandosi ai principi per non giungere a un esito interpretativo che sacrifichi eccessivamente le legittime esigenze di tutela del contribuente. In questo caso, si possono prospettare almeno due scenari.

La prima opzione consisterebbe nel far leva sul diritto a un ricorso giurisdizionale effettivo sancito dall'art. 47 della Carta di Nizza, ed eventualmente sui principi costituzionali interni, per garantire la possibilità di censurare dinanzi al giudice dello Stato membro richiedente la legittimità della pretesa fiscale, superando eventuali problematiche di diritto interno connesse all'assenza di un atto nazionale avverso il quale proporre opposizione.

La soluzione avrebbe il vantaggio di una perfetta aderenza al dato normativo rinveniente dalla direttiva 2010/24/UE, ma esporrebbe comunque il contribuente a dover affrontare un giudizio sulla legittimità della pretesa fiscale in assenza dell'atto impositivo, e quindi "al buio" (il contribuente, cioè, potrebbe contestare la mancanza della notifica, ma difficilmente il merito della pretesa). E ciò non eviterebbe del tutto quell'ingiustificato sacrificio dei diritti del contribuente che invece occorre scongiurare.

Non resta, allora, che affidare la tutela del contribuente al giudice dello Stato membro adito, il cui intervento si deve configurare però in termini di eccezione necessitata. È questa, del resto, la strada che la Corte di giustizia aveva indicato fin dal principio, affermando che *«Se quindi, in linea di principio, conoscere della fondatezza delle contestazioni vertenti sul credito o sul titolo esecutivo rientra nella competenza esclusiva degli organi dello Stato membro in cui ha sede l'autorità richiedente, non è da escludersi che, in via eccezionale, gli organi dello*

---

<sup>437</sup> Cfr. Cass. Sez. Un. 23 aprile 2009, n. 9671 di PERSANO, F., *Controversie concernenti la riscossione di imposte dovute all'estero e riparto di giurisdizione fra giudice del foro e giudice straniero*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, 2010, 2, 1037. La sentenza citata osserva a questo proposito che *«è di tutta evidenza che - pur formalmente opponendosi ad un atto, quale l'ingiunzione doganale, adottato dalla autorità italiana - il ricorrente, nel dedurre la necessità della previa notifica, contestava in realtà la suddetta dichiarazione e, con essa, l'esecutività del titolo azionato, in tal modo introducendo una questione esplicitamente attribuita dalla legge all'autorità dello Stato richiedente»*. In senso conforme Cass. 11 novembre 2011, n. 23597.

*Stato membro in cui ha sede l'autorità adita siano autorizzati a verificare se l'esecuzione del detto titolo sia atta a ledere, in particolare, l'ordine pubblico di quest'ultimo Stato membro e, eventualmente, a non accordare in tutto o in parte la cooperazione o a subordinarla al rispetto di talune condizioni»<sup>438</sup>.*

La Corte di giustizia dell'Unione europea, con la recente sentenza 26 aprile 2018, causa C-34/17 (*Ea. Do.*), si è mossa proprio in questa direzione, valorizzando l'ordine pubblico e il diritto a una tutela giurisdizionale effettiva sancito dall'art. 47 della Carta di Nizza per tracciare un limite alla regola sul riparto di giurisdizione.

La sentenza citata ha richiamato anzitutto il principio della fiducia reciproca tra gli Stati membri, in base al quale ciascuno di tali Stati ha il dovere, salvo casi eccezionali, di ritenere che gli altri Stati membri rispettino il diritto dell'Unione e, in particolare, i diritti fondamentali sanciti dalla Carta di Nizza. Conseguentemente, dopo aver ribadito che la regola generale sul riparto di giurisdizione è quella stabilita dall'art. 14 della direttiva 2010/24/UE, ha chiarito che dall'art. 47 della Carta di Nizza «*non [...] discende in nessun modo che gli atti dello Stato membro richiedente debbano poter essere impugnati tanto dinanzi ai giudici di tale Stato membro quanto dinanzi a quelli dello Stato membro adito*» (dal punto 40 al punto 46).

Dopodiché, richiamandosi esplicitamente al suo precedente, la Corte ha osservato che «*non si può escludere che l'autorità adita possa decidere, in via eccezionale, di non accordare la propria assistenza all'autorità richiedente*», quando l'esecuzione della domanda di recupero «*possa essere lesiva dell'ordine pubblico*» (punto 47)<sup>439</sup>. Con il doppio vincolo, però, del controllo della Corte sui limiti entro cui ciò può avvenire (punto 49) e di una interpretazione restrittiva, in quanto si tratta di una limitazione del principio della fiducia reciproca (punto 50).

Sulla base di queste premesse, la Corte ha ritenuto che in un caso come quello sottoposto al suo giudizio, dove l'interessato è stato messo a conoscenza della pretesa fiscale solo con la notifica del titolo uniforme (che non ha tale funzione) ed è stato quindi privato del diritto a un ricorso giurisdizionale effettivo, previsto dall'art. 47

<sup>438</sup> Cfr. CGUE del 14 gennaio 2010, causa C-233/08 “*Kyrian*” (punto 42).

<sup>439</sup> Si noti, peraltro, che l'ordine pubblico non è previsto espressamente come limite all'attuazione agli obblighi di assistenza nel recupero. Il limite dell'ordine pubblico è invece esplicitamente previsto dall'art. 5, par. 2, lett. c) della direttiva 2010/24/UE con riferimento allo scambio di informazioni ai fini della riscossione. Sul punto si veda anche VISMARA, F., *Assistenza amministrativa tra Stati membri dell'Unione europea e titolo esecutivo in materia fiscale*, cit., 89.

della Carta di Nizza, gli organi dello Stato membro adito possono legittimamente rifiutare di concedere assistenza al recupero del credito (dal punto 51 al punto 60)<sup>440</sup>.

A conclusione del suo *iter* argomentativo, la Corte ha quindi stabilito che l'art. 14, paragrafi 1 e 2 della direttiva 2010/24/UE, non osta a che un'autorità di uno Stato membro rifiuti l'esecuzione di una domanda di recupero riguardante un credito tributario di un altro Stato membro, sulla base del rilievo che tale credito (o meglio, l'non è stato correttamente notificato all'interessato prima della presentazione della domanda di recupero.

Si tratta di un'interpretazione razionalmente fondata, che riesce a coniugare il rispetto del dato normativo europeo con le esigenze di tutela del contribuente discendenti dai principi.

La sentenza, benché resa in relazione a un caso che coinvolgeva la Grecia e l'Irlanda, produce ovviamente dirette implicazioni anche nel nostro ordinamento. Le conseguenze che ne possono derivare sul piano applicativo meritano di essere più approfonditamente sviluppate. A tal fine, occorre distinguere.

Se l'Italia è lo Stato membro adito, il contribuente inciso dalla procedura di recupero potrà lamentare, dinanzi al giudice italiano, la mancata notifica dell'atto impositivo straniero. Lo stesso dovrebbe valere per il titolo che consente l'esecuzione nello Stato membro richiedente.

La questione potrà essere introdotta, in applicazione delle regole a suo tempo enunciate dalla giurisprudenza di legittimità, dinanzi al giudice tributario (in occasione dell'impugnazione di una iscrizione di ipoteca o della comunicazione dell'agente della riscossione, qualora essa sia ritenuta atto impugnabile) o dinanzi al giudice dell'esecuzione.

Lo strumento da utilizzare in quest'ultimo caso dovrebbe essere l'opposizione agli atti esecutivi *ex art. 617 c.p.c.*, anche se il recente intervento della Corte costituzionale in materia di opposizione all'esecuzione nei procedimenti di esecuzione forzata tributaria potrebbe dar luogo, nella particolare fattispecie qui in esame, a qualche proble-

---

<sup>440</sup> Nel senso che la notifica del primo atto della procedura, con allegato il titolo esecutivo, vale anche come notifica di quest'ultimo, si veda la risalente Cass. 13 giugno 1992, n. 7260.

ma di coordinamento, almeno laddove si lamenti la mancata notifica dell'atto impositivo straniero<sup>441</sup>.

Si dovrebbe inoltre ritenere, in ogni caso, che l'amministrazione finanziaria estera sia contraddittore necessario nel processo<sup>442</sup>.

Se l'Italia è lo Stato membro richiedente, invece, il contribuente, inciso dall'atto di recupero adottato dall'amministrazione estera, potrà lamentare la mancata notifica dell'atto impositivo o del titolo che consente l'esecuzione in Italia dinanzi al giudice dello Stato adito. Le modalità di introduzione della questione dinanzi al giudice straniero attengono ovviamente al diritto straniero e non possono essere indagate in questa sede.

La possibilità, alla luce delle indicazioni fornite dalla Corte con la sentenza in commento, che il contribuente inciso all'estero dalla procedura di recupero adisca il giudice dello Stato membro adito, non dovrebbe escludere comunque che egli adisca anche il giudice italiano.

Ammettendo la possibilità di invocare tutela dinanzi all'autorità giurisdizionale dello Stato adito, infatti, la Corte non sembra aver voluto escludere che il soggetto inciso dalla procedura si rivolga anche al giudice dello Stato membro richiedente.

Il contribuente, dunque, potrebbe cercare tutela anche dinanzi al giudice tributario italiano, valorizzando la circostanza che l'atto esecutivo estero costituisce la prima manifestazione della pretesa fiscale ed è quindi idoneo a far sorgere l'interesse ad agire *ex art. 100 c.p.c.* E ciò alla luce della più recente giurisprudenza di legittimità in tema di opposizione al pignoramento non preceduto dalla notifica della cartella di pagamento<sup>443</sup>.

La scelta difensiva avrebbe il pregio, per il soggetto privato, di ottenere la sospensione *ex lege* della procedura esecutiva estera ai sensi dell'art. 14, par. 4 della direttiva 2010/24/UE. Il rischio sarebbe però di vedersi negare tutela dal giudice straniero, che potrebbe a questo punto ritenere di non trovarsi in una situazione "eccezionale",

---

<sup>441</sup> Cfr. C. Cost. 31 maggio 2018, n. 114, pubblicata in G.U. il 6 giugno 2018, che ha ammesso l'opposizione all'esecuzione *ex art. 615 c.p.c.* anche nell'ambito dell'esecuzione forzata tributaria. La questione della mancata notifica del titolo esecutivo straniero, invece, attenendo alla regolarità formale del titolo, dovrebbe comunque essere sollevata *ex art. 617 c.p.c.*

<sup>442</sup> Argomenti da Cass. Sez. Un. 17 gennaio 2006, n. 760 e Cass. Sez. Un. 1° febbraio 2006, n. 2198.

<sup>443</sup> Cfr. Cass. Sez. Un. 5 giugno 2017, n. 13913; Cass. 11 maggio 2018, n. 11481.

tale da giustificare, alla luce delle indicazioni della Corte di giustizia, la deroga alle ordinarie regole di riparto della giurisdizione tracciate dalla normativa europea.

### **3.3 Le questioni relative alla conformità dei procedimenti di mutua assistenza alla disciplina sovranazionale**

La possibilità di sollevare dinanzi a un giudice le questioni esaminate nei paragrafi precedenti non sembra sufficiente a rispondere a tutte le legittime esigenze di tutela dei soggetti incisi dai procedimenti di mutua assistenza.

Tali procedimenti si svolgono infatti sulla base di norme sovranazionali (contenute nella direttiva 2010/24/UE o nelle convenzioni internazionali) che disciplinano con precisione l'ambito di applicazione degli obblighi di assistenza, i presupposti in presenza dei quali lo Stato adito deve fornire assistenza allo Stato richiedente e i limiti all'obbligo dello Stato adito di fornire tale assistenza.

Si pone dunque il problema, non affrontato dalle norme sovranazionali e quindi ancora una volta da risolvere in via interpretativa, se i soggetti incisi dai procedimenti in esame possano opporsi ad essi lamentando in giudizio che l'attività degli Stati non è conforme alla relativa disciplina sovranazionale.

Il problema è particolarmente avvertito con riferimento alla sindacabilità dei presupposti e dei limiti degli obblighi di assistenza, ma per evidenti esigenze di razionalità dell'esposizione occorre esaminare prima di tutto le questioni relative all'inapplicabilità delle norme sulla mutua assistenza.

#### **3.3.1 L'inapplicabilità delle norme sull'assistenza**

Nessuno sembra aver mai dubitato che i singoli possano opporsi ai procedimenti di mutua assistenza nella riscossione dei tributi lamentando l'inapplicabilità della normativa di riferimento, sotto il profilo oggettivo, soggettivo e temporale.

La normativa sovranazionale è stata trasposta in legge in occasione del recepimento della direttiva 2010/24/UE e della ratifica ed esecuzione delle convenzioni: di conseguenza, il fondamento giuridico (e allo stesso tempo il limite) delle attività ammini-

strative e giurisdizionali poste in essere all'interno dello Stato è la legge, di cui il singolo può pretendere il rispetto<sup>444</sup>.

L'unico profilo problematico è dunque l'individuazione del giudice cui devolvere la questione e della modalità di accesso alla tutela.

In dottrina, è stato sostenuto che le questioni relative all'applicabilità *ratione materiae* della direttiva 2010/24/UE dovrebbero essere devolute al giudice dello Stato richiedente, poiché la formulazione dell'art. 14 della direttiva stessa, che attribuisce a quest'ultimo le «*controversie concernenti il credito*», sarebbe sufficientemente ampia da ricomprendervi anche le controversie relative alla riconducibilità del credito alla nozione di «*imposte e dazi*» contenuta nell'art. 2 della direttiva; e, oltretutto, tale giudice avrebbe anche una «maggior familiarità» con il credito in questione<sup>445</sup>.

La tesi non convince, perché comporta un'evidente petizione di principio: la regola contenuta all'art. 14 della direttiva può infatti essere applicata solo a condizione che sia applicabile anche la direttiva stessa, con l'evidente conseguenza che tale regola non può essere utilizzata per individuare il giudice dinanzi al quale sollevare la relativa questione.

L'osservazione appena svolta trova conferma, del resto, anche nella prassi internazionale, dove è stato chiarito che la regola di riparto della giurisdizione non può disciplinare tutte le possibili controversie e, in particolare, non può certamente disciplinare le controversie relative all'applicabilità della normativa sulla mutua assistenza<sup>446</sup>.

Sembra corretto, quindi, ritenere che, in linea di principio, la questione in esame possa essere sollevata in qualsiasi sede, e quindi sia dinanzi al giudice dello Stato membro richiedente, sia dinanzi al giudice dello Stato membro adito.

---

<sup>444</sup> Non sembra, invece, che il soggetto privato possa opporsi ai procedimenti qui in esame sostenendo che il diritto interno stabilisce obblighi di assistenza più ampi di quelli risultanti dalle fonti sovranazionali, posto che queste ultime non hanno certamente l'obiettivo di vietare agli Stati di fornire un'assistenza più ampia.

<sup>445</sup> DE TROYER, I., *Tax Recovery Assistance in the EU: Execution of Requests for Recovery and/or Precautionary Measures in Other EU Member States*, in *EC Tax Review*, 2014, 4, 215.

<sup>446</sup> Il par. 236 del *Revised Explanatory Report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as Amended by Protocol* chiarisce infatti che «*Paragraphs 1 and 2 regulate matters concerning the competence of the courts for most of the actions capable of being brought, but these provisions do not form a comprehensive regulation for resolving every possible dispute in this field. In particular, they do not cover actions contesting the application of the Convention itself, whether by the applicant State (actions contesting the request for assistance) or by the requested State (actions contesting the obligation to provide assistance)*».



La questione, naturalmente, potrà essere introdotta dinanzi a tali giudici solo a condizione che siano rispettati tutti i necessari presupposti in base alle norme processuali interne. È quindi necessario distinguere.

Se l'Italia è lo Stato adito, la questione potrà essere sollevata in occasione dell'impugnazione del primo atto autonomamente impugnabile, o comunque dinanzi al giudice dell'esecuzione.

Se invece l'Italia è lo Stato richiedente, la questione dovrà essere sollevata dinanzi al giudice dello Stato adito nei modi e nelle forme previsti dal diritto processuale straniero, poiché la richiesta di assistenza, come si è già visto, non è atto autonomamente impugnabile dinanzi al giudice tributario<sup>447</sup>.

### **3.3.2 La mancanza dei presupposti dell'assistenza**

Il problema è ben più complesso quando si tratta di opporsi ai procedimenti di mutua assistenza adducendo la mancanza dei presupposti dell'obbligo dello Stato adito di fornire tale assistenza.

Il soggetto privato potrebbe sindacare la mancanza dei presupposti dell'obbligo di assistenza sia sul piano materiale, sia sul piano formale: si pensi ad esempio all'ipotesi in cui lo Stato richiedente non abbia previamente svolto adeguate procedure di recupero all'interno del proprio territorio, o all'ipotesi in cui la domanda di assistenza non sia stata correttamente formulata sul piano formale.

La negazione di tutela giurisdizionale, in questi casi, è tradizionalmente basata su due argomenti: da un lato si osserva che il soggetto privato non può vantare una generica pretesa al rispetto delle norme sovranazionali da parte degli Stati, dall'altro si sostiene che, trattandosi di aspetti che riguardano i rapporti degli Stati tra loro, il soggetto privato non avrebbe interesse ad agire in giudizio.

Ancora di recente, si è osservato che le norme sovranazionali «pongono in capo allo Stato l'obbligo di riconoscere il titolo esecutivo straniero, in presenza di determinate condizioni [...]; condizioni che, però, rimangono apprezzabili unicamente come pre-

---

<sup>447</sup> La questione, tuttavia, potrebbe essere introdotta dinanzi al giudice italiano in occasione della notifica del primo atto di recupero emesso dall'amministrazione estera, valorizzando l'interesse ad agire ex art. 100 c.p.c.. La giurisprudenza di legittimità, del resto, ha proprio di recente ritenuto ammissibile un giudizio - vertente su altri profili - introdotto proprio con queste modalità (cfr. Cass. 17 marzo 2017, n. 6925).

supposti per il sorgere dell'obbligo (se di obbligo si tratta) in capo allo Stato adito, e solo con un difficile sforzo ermeneutico, possono considerarsi altresì requisiti per la legittimità del suo agire secondo i parametri dell'ordinamento interno»<sup>448</sup>.

La giurisprudenza di legittimità meno recente, rinunciando evidentemente a compiere questo pur desiderabile “sforzo ermeneutico”, ha affermato che le questioni qui in esame - in particolare quelle relative ai presupposti formali della domanda di recupero - atterrebbero ai rapporti tra i due Stati e non sarebbero pertanto sindacabili dai privati<sup>449</sup>.

Il problema deve però essere risolto diversamente, affermando che, al contrario, i soggetti privati hanno diritto a un controllo giurisdizionale pieno ed effettivo sulla conformità dei procedimenti di mutua assistenza nella riscossione dei tributi al modello sovranazionale, almeno laddove ciò possa comportare una lesione della loro posizione giuridica soggettiva<sup>450</sup>. E ciò si può affermare sia in una prospettiva di diritto interno, sia alla luce dei diritti fondamentali rinvenibili nell'ordinamento europeo.

Nella prima prospettiva, si può osservare che i presupposti dell'obbligo di fornire assistenza, individuati dalla disciplina sovranazionale, sono stati trasposti in legge in occasione del recepimento della direttiva 2010/24/UE nell'ordinamento nazionale o della ratifica ed esecuzione delle convenzioni internazionali. Ne consegue che tali presupposti costituiscono parametri di legittimità dell'azione amministrativa e la loro violazione è sindacabile ai sensi dell'art. 24 Cost..

Di recente, ponendosi in contrasto con l'orientamento sopra ricordato e valorizzando proprio le argomentazioni appena esposte, la Corte di cassazione ha del resto affermato che il soggetto privato può attivare il controllo giurisdizionale sui presupposti qui in esame, perché il rispetto di tali presupposti si riflette sulla validità delle conse-

---

<sup>448</sup> MULA, A., *A proposito di una recente pronuncia in tema di assistenza internazionale nella riscossione dei crediti tributari*, cit., 861.

<sup>449</sup> Si veda Cass. 11 novembre 2011, n. 23597, dove, con riferimento agli adempimenti previsti dalla “Convenzione sull'assistenza amministrativa e giudiziaria in materia tributaria fra l'Italia e la Germania” del 1938, si osserva che tali adempimenti «riguardano i rapporti tra le due Autorità Supreme [...]». *Nessuna norma prevede che tali atti debbano corredare l'avvio della procedura di riscossione nei confronti del contribuente*. In modo simile, con riferimento requisito della traduzione, sembra porsi Cass. 3 giugno 1992, n. 6795.

<sup>450</sup> DI PIETRO, A., *La collaborazione comunitaria nell'accertamento e nella riscossione: la tutela del contribuente*, cit., 654; GIRELLI, G., *L'ammissione al passivo dei crediti tributari vantati da un'autorità estera*, in *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, a cura di F. Paparella, Milano, 2013, 588; GARCIA PRATS, F. A., *Mutual Assistance in Collection of Tax Debts*, in *Intertax*, 2002, 30, 2, 75.

guenti attività di riscossione, che sono idonee a comprimere la posizione giuridica soggettiva del soggetto che ne è inciso<sup>451</sup>.

Le medesime conclusioni si raggiungono infine in una prospettiva di diritto dell'Unione europea, che anzi vale a eliminare ogni possibile dubbio rimanente.

La Corte di giustizia dell'Unione europea, con la sentenza 16 maggio 2017, causa C-682/15 (*Berlioż*), si è infatti occupata proprio della sindacabilità dei presupposti dell'assistenza, risolvendo il problema in senso positivo e fornendo anche alcune importanti indicazioni sulla cognizione del giudice.

La sentenza riguardava il caso di un soggetto privato che, nell'ambito di una procedura di scambio di informazioni basata sulla direttiva 2011/16/UE, si era rifiutato di fornire all'amministrazione lussemburghese alcune informazioni da quest'ultima richieste per conto dell'amministrazione francese, ed era stato pertanto sanzionato in via amministrativa. Il soggetto si era opposto all'irrogazione delle sanzioni, adducendo la mancanza del requisito della «*prevedibile pertinenza*» delle informazioni richieste, che ai sensi dell'art. 1, par. 1 della direttiva 2011/16/UE costituisce uno dei presupposti per l'avvio dei procedimenti di scambio di informazioni.

La Corte, in particolare, dopo aver ribadito che l'irrogazione delle sanzioni costituiva un'ipotesi di applicazione del diritto dell'Unione (punto 42), che «*per costante giurisprudenza, la tutela nei confronti di interventi dei pubblici poteri nella sfera di attività privata di una persona, sia fisica che giuridica, che siano arbitrari o sproporzionati, rappresenta un principio generale del diritto dell'Unione*» (punto 51) e che il diritto alla tutela può sicuramente essere invocato dinanzi a un atto pregiudizievole come un provvedimento di irrogazione di sanzioni (punto 52), giungeva ad affermare che il requisito della «*prevedibile pertinenza*»

---

<sup>451</sup> Cfr. Cass. 17 marzo 2017, n. 6925. La motivazione, che per la sua chiarezza vale la pena citare per esteso, è la seguente: «*Tale assetto normativo, invero, pone delle regole procedurali in merito alla ricevibilità della richiesta di assistenza ma, contrariamente a quanto ritiene l'Agenzia, ciò non significa che la posizione del contribuente sia indifferente rispetto alla loro inosservanza. La collaborazione internazionale attiva, infatti, dà vita ad un fenomeno complesso caratterizzato da una pluralità di atti posti in essere dai singoli ordinamenti dei diversi Stati in vista, nella materia fiscale, di un intento unitario costituito dal corretto accertamento e dalla riscossione delle imposte. Lo Stato richiedente deve, in particolare, garantire i presupposti dai quali scaturisce il diritto di richiedere e l'obbligo di fornire la collaborazione, tanto più quando venga in rilievo una attività come la riscossione che comporta la compressione dei diritti del contribuente. In tale evenienza il fondamento giuridico della collaborazione deve necessariamente essere valutato in base alle norme interne che regolano lo svolgimento dell'attività amministrativa richiesta, sicché tutta l'attività posta in essere dallo Stato collaborante è necessariamente condizionata dalla regolarità dell'attività posta in essere dallo Stato richiedente. In altri termini, il contribuente può venire leso nei suoi interessi non soltanto per le irregolarità del procedimento di riscossione, ossia per la fase esecutiva in senso proprio, ma anche per quelle che si possano riscontrare negli atti compiuti da parte dello Stato che ha avanzato la richiesta, perché la loro regolarità costituisce condizione di validità di un presupposto*» (punto 11.3).

è uno dei presupposti dell'obbligo di fornire le informazioni richieste e, di riflesso, costituisce anche una condizione di legittimità del provvedimento sanzionatorio, censurabile in giudizio dal soggetto privato destinatario di tale provvedimento (punto 74).

La pronuncia chiariva inoltre che il controllo giurisdizionale sulla «prevedibile pertinenza» delle informazioni richieste si basa sulla motivazione della richiesta ed è limitato alla verifica dell'assenza manifesta di tale requisito (punto 89).

I principi enucleati dalla decisione esaminata sono applicabili anche ai procedimenti di mutua assistenza nella riscossione dei tributi, che comportano senz'altro l'adozione di atti pregiudizievoli: si può pertanto affermare che i soggetti incisi da tali atti possono censurare in giudizio la mancanza dei presupposti dell'obbligo di assistenza.

Il riferimento ai principi del diritto dell'Unione europea consente di evitare i “vuoti di tutela” che si potrebbero verificare qualora il problema venisse esaminato unicamente in una prospettiva di diritto interno, garantendo inoltre una soluzione uniforme a livello europeo.

A questo punto, stabilito che i soggetti privati possono chiedere tutela in caso di violazioni attinenti ai presupposti dei procedimenti di mutua assistenza nella riscossione, occorre individuare l'autorità giurisdizionale cui devolvere le relative controversie e le modalità di accesso alla tutela. Nel caso esaminato dalla Corte di giustizia, la tutela veniva concessa dal giudice dello Stato adito, ma non sembra che la pronuncia abbia voluto prendere posizione sull'individuazione del giudice cui devolvere la controversia, limitandosi piuttosto a chiarire che il presupposto per invocare tutela in base al diritto dell'Unione è rappresentato dall'adozione di un atto pregiudizievole della sfera giuridica del singolo. Le soluzioni possibili sono quindi numerose.

La dottrina, esaminando il problema nella prospettiva in cui lo Stato adito sia l'Italia, ha ritenuto che le questioni che riguardano la “fase di collegamento” (cioè essenzialmente i presupposti dell'assistenza), in quanto attinenti non alla pretesa originaria ma ai presupposti della procedura di riscossione, ricadrebbero nella giurisdizione italiana e potrebbero essere censurati con l'impugnazione del primo atto autonomamente impugnabile<sup>452</sup>.

---

<sup>452</sup> POGGIOLI, M., *Le controversie giudiziali generate dalla riscossione in Italia di crediti tributari formati all'estero ed il riparto di giurisdizione affermato dalle S.S.UU. della Corte di cassazione*, cit., 131, che, alla luce della normati-

La giurisprudenza di legittimità ha invece adottato un approccio diverso. Nel caso in cui l'Italia sia lo Stato adito, essa ha infatti ritenuto che la mancanza dei presupposti materiali della domanda di assistenza sarebbe un vizio del titolo esecutivo e dovrebbe quindi essere censurata dinanzi al giudice dello Stato richiedente, mentre al contrario la mancanza dei presupposti formali si tradurrebbe in un vizio degli atti della riscossione e potrebbe quindi essere fatta valere dinanzi al giudice italiano in occasione dell'impugnazione degli atti della riscossione<sup>453</sup>. Nel caso in cui l'Italia sia lo Stato richiedente, essa ha poi coerentemente ritenuto che la mancanza dei presupposti materiali possa essere censurata dinanzi al giudice italiano, e ciò addirittura in occasione della notifica del primo atto di riscossione notificato dall'amministrazione estera<sup>454</sup>.

Le soluzioni fornite in dottrina e in giurisprudenza sembrano tutte egualmente fondate, per il semplice motivo che le regole di riparto delle controversie contenute nelle fonti europee e internazionali non disciplinano gli aspetti in esame e consentono di ritenere che l'assenza dei presupposti dell'assistenza possa essere censurata in qualsiasi sede, a condizione naturalmente che il diritto processuale interno garantisca l'accesso alla tutela giurisdizionale.

Di conseguenza, se l'Italia è lo Stato adito, la questione potrà essere sollevata dinanzi al giudice tributario o al giudice ordinario, a seconda che sussista la giurisdizione del primo o del secondo.

Se l'Italia è lo Stato richiedente, invece, il soggetto privato non potrebbe impugnare la richiesta di assistenza e la questione dovrebbe essere devoluta al giudice dello Stato adito. A meno che si ritenga che la questione essere introdotta dinanzi al giudice italiano in occasione della notifica del primo atto di recupero emesso dall'amministrazione estera, proprio come sembra aver fatto una recente pronuncia della Corte di cassazione<sup>455</sup>.

---

va a quel tempo vigente, individuava l'atto da impugnare nell'iscrizione a ruolo; GIRELLI, G., *L'ammissione al passivo dei crediti tributari vantati da un'autorità estera*, cit., 588 e 589, secondo cui, in tal caso, l'autorità fiscale istante potrebbe partecipare al giudizio, in proprio o delegando a tal fine l'autorità fiscale italiana (l'autore non manca di osservare che un simile riparto di giurisdizione sarebbe in ogni caso «gravoso» per il contribuente). Sul tema si veda anche SAPONARO, F., *Il titolo esecutivo europeo: prospettive in materia fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2008, 1, nota n. 75.

<sup>453</sup> Cfr. Cass. 12 settembre 2014, n. 19283.

<sup>454</sup> Cfr. Cass. 17 marzo 2017, n. 6925.

<sup>455</sup> Cfr. Cass. 17 marzo 2017, n. 6925.

### 3.3.3 La violazione dei limiti agli obblighi di assistenza

Le stesse osservazioni svolte nel paragrafo precedente valgono anche per la sindacabilità delle violazioni dei limiti all'obbligo degli Stati di fornire assistenza.

È chiaro, naturalmente, che in questo caso la questione potrà generalmente essere fatta valere con successo solo nello Stato adito: è difficile immaginare, infatti, che lo Stato richiedente accolga un'opposizione al procedimento di mutua assistenza per tutelare l'ordine pubblico dello Stato adito, o perché il tributo per il quale si richiede l'assistenza è contrario ai principi generalmente riconosciuti in materia fiscale, etc.

Il problema interpretativo, in questo caso, è dato dalla circostanza che i limiti in esame attribuiscono allo Stato adito la facoltà di rifiutare l'assistenza richiesta, sulla base di una valutazione puramente discrezionale, che implica scelte politiche concernenti le relazioni internazionali. Si potrebbe essere indotti a credere, allora, che il soggetto privato non possa pretendere il rispetto di tali limiti, in quanto il rifiuto dell'assistenza non è un obbligo ma una facoltà dello Stato.

Il riferimento alla "discrezionalità" non può però essere equivocado. Esso si riferisce semplicemente all'inesistenza di un obbligo di rilievo sovranazionale a carico dello Stato adito, non anche al fatto che le autorità amministrative e giurisdizionali di quest'ultimo, competenti ad opporre i limiti in questione, possano compiere al proposito valutazioni discrezionali.

È proprio a questo problema che si riferisce la prassi internazionale, quando osserva che l'attivazione dei limiti in esame da parte del soggetto privato dipende dall'interpretazione delle norme convenzionali operata nel singolo Stato<sup>456</sup>.

E nel nostro sistema giuridico, dove l'attività dell'amministrazione finanziaria ha natura tendenzialmente vincolata, l'attivazione dei limiti qui in esame deve senz'altro

---

<sup>456</sup> Il par. 228 del *Revised Explanatory Report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as Amended by Protocol*, relativo all'art. 23 della Convenzione di Strasburgo del 25 gennaio 1988, recante la regola di riparto delle controversie, avverte infatti che «*A particular problem arises with regard to paragraph 3 of Article 14 and paragraph 2 of Article 21. These articles confer powers on the authority and the question arises as to whether the individual is entitled to require the authority to exercise them, especially where the failure to exercise a power violates a right guaranteed by the national law of the authority in question. The solution to this problem depends on the interpretation of the Convention given by the courts of each States*»

avvenire in base alla legge, con la conseguenza che il soggetto privato può sicuramente lamentarne la violazione dinanzi al giudice<sup>457</sup>.

---

<sup>457</sup> La conclusione trova conferma anche nella giurisprudenza di legittimità, dove si è implicitamente ritenuto, ad esempio, che il contribuente possa opporsi al procedimento di riscossione lamentando che quest'ultimo comporterebbe "gravissime difficoltà economiche e sociali nel territorio" italiano (cfr. Cass. 12 settembre 2014, n. 19283). Le «gravi difficoltà di ordine economico o sociale nello Stato membro adito» sono infatti una delle fattispecie che, in base all'art. 18 della direttiva 2010/24/UE, possono giustificare il rifiuto di quest'ultimo di fornire l'assistenza richiesta.





## Bibliografia

- AA.VV., *The Legal Status of the OECD Commentaries*, IBFD, 2008
- ADONNINO, P., *Armonizzazione fiscale nell'Unione europea*, in *Enc. Dir.*, agg. III, 1999
- AGO, *Teoria del diritto internazionale privato*, Padova, 1934
- AMATUCCI, A., voce *Legge tributaria*, in *Enc. Dir.*, 1
- AMISSAH, *Mutual Cooperation in the Enforcement of Tax Liabilities and the Collection of Taxes, Including Exchange of Information*, Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 4th Meeting, United Nation, Geneva, 1987
- AVELLA, F., *Using EU Law To Interpret Undefined Tax Treaty Terms: Article 31(3)(c) of the Vienna Convention on the Law of Treaties and Article 3(2) of the OECD Model Convention*, in *World Tax Journal*, giugno 2012, 95
- BAGGIO, R., *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009
- BALLADORE - PALLIERI, *I limiti di efficacia dell'ordinamento italiano*, in *Jus*, 1940, 28
- BARASSI, M., voce *Cooperazione tra amministrazioni fiscali*, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. Cassese, II, 2006, Milano, 1525
- BASILAVECCHIA, M., voce *Riscossione delle imposte*, in *Enc. Dir.*, XL, 1989, 1179
- BENVENUTI, F., voce *Autotutela (diritto amministrativo)*, in *Enc. Dir.*, 553.
- BERLIRI, A., *Principi di diritto tributario*, Milano, 1952
- BISCOTTINI, G., *Diritto amministrativo internazionale*, in *Trattato di diritto internazionale*, diretto da G. Balladore Pallieri – G. Morelli – R. Quadri, Padova, 1964, Sezione seconda, Volume VI, Tomo I
- BISCOTTINI, G., *L'efficacia degli atti stranieri di imposizione*, in *Studi in memoria di Guido Zanobini*, Vol. IV, Milano, 1965
- BORIA, P., *Diritto tributario europeo*, Milano, 2017
- BOSCHIERO, N., voce *Cooperazione giudiziaria in materia civile e commerciale (diritto comunitario)*, in *Enc. Dir.*, 344
- BOSCO, L. - DE BLASI, M - SANNA, C., *Metodi di interpretazione dei trattati contro le doppie imposizioni*, in *Boll. Trib.*, 2016, 2
- BRAVO, N., *The Multilateral Tax Instrument and Its Relationship with Tax Treaties*, in *World Tax Journal*, ottobre 2016, 279

- BROWN, *Allowing Tax Laws to Cross Borders to Defeat International Tax Avoidance: The Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, in *Brook. Jour. Int. Law*, 1989
- BUCCISANO, A., *Assistenza amministrativa internazionale dall'accertamento alla riscossione dei tributi*, Bari, 2013
- BÜHLER, O., *Les accords internationaux concernant la double imposition et l'évasion fiscale*, in *Recueil des cours de La Haye*, 1936, Tome 55, 433
- CAMPEIS, G. - DE PAULI, A., *Il processo civile e lo straniero*, Milano, 1986
- CANTILLO, M., *La riscossione dei crediti tributari esteri*, in *La riscossione dei tributi*, a cura di M. Basilavecchia, S. Cannizzaro - A. Carinci, Milano, 2011, 349
- CERRATO, M., *La rilevanza del Commentario OCSE ai fini interpretativi: analisi critica dei più recenti indirizzi giurisprudenziali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, I,
- CHRÉTIEN, M., *Contribution à l'étude du droit international fiscal actuel: le rôle des organisations internationales dans le règlement des questions d'impôts entre les divers états*, in *Recueil des cours de La Haye*, 1954, Tome 86, 1
- CRAIG, P. - DE BURCA, G., *EU Law. Text, Cases and Materials*, Oxford, 2015, 358 e ss.
- CRISTIANO, V. – BANCALARI, M., *Assistenza transfrontaliera per il recupero delle imposte: la posizione del Consiglio Ue*, in *Fisc. Int.*, 2010, 2, 131
- CROXATTO, G. A., voce *Diritto internazionale tributario*, in *Dig. Disc. Priv. - Sez. Comm.*, IV, 1989, 640
- CUSINTINO, G., *Riscossione in Italia dei crediti fiscali degli Stati esteri e sistema di tutela giurisdizionale*, in *Il fisco*, 2009, 2, 220
- DANIELS, *Council of Europe/OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, in *Intertax*, 4, 1988
- DE' CAPITANI DI VIMERCATE, P., *La cooperazione internazionale in materia di accertamento e riscossione*, in *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, a cura di C. Glendi - V. Uckmar, 2011, 671
- DE TROYER, I., *Recovery Assistance in the EU: Evaluation of Directive 2010/24/EU: Time for an Update?*, in *EC Tax Review*, 2014, 5, 284
- DE TROYER, I., *Tax Recovery Assistance in the EU: Execution of Requests for Recovery and/or Precautionary Measures in Other EU Member States*, in *EC Tax Review*, 2014, 4, 207

- DE TROYER, I., *Tax Recovery Assistance in the EU: Analysis of Directive 2010/24/EU. Scope and Types of Assistance*, in *EC Tax Review*, 2014, 3, 135
- DE TROYER, I., *A European Perspective on Tax Recovery in Cross-Border Situations*, in *EC Tax Review*, 2009, 5, 211
- DELLA VALLE, E. - D'ALFONSO, E., *La riscossione dei crediti tributari esteri e la riscossione all'estero*, in *Corr. Trib.*, 2011, 33, 2714
- DI PIETRO, A., *La collaborazione comunitaria nell'accertamento e nella riscossione: la tutela del contribuente*, in *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, a cura di C. Glendi - V. Uckmar, Padova, 2011
- DORIGO, S., *L'ordinamento italiano e la cooperazione fiscale internazionale*, in *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, a cura di C. Sacchetto, Torino, 2016, 155
- DOURADO, A. P. - BECKER, J., *Assistance in the Collection of Taxes*, in Vogel, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (edited by E. Reimer - A. Rust), The Netherlands, 2015, Vol. 2, 1959
- EINAUDI, L., *La coopération internationale en matière fiscale*, in *Recueil des cours de La Haye*, 1928, Tome 25, 1
- FALSITTA, G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2017
- FANTOZZI, A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003
- FERNÁNDEZ MARÍN, F., *La tutela nazionale del contribuente nello scambio comunitario d'informazioni*, in *Rass. Trib.*, 2014, 6,
- FRANSONI, G., *Appunti sull'esercizio di poteri di indagine tributaria all'estero*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 10, 1021
- FRANSONI, G., *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004
- FRIGO, G., *Il diritto al contraddittorio anticipato nella riscossione transfrontaliera dei crediti tributari e doganali*, in *Rass. Trib.*, 2016, 2, 437
- GAFFURI, G., *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 2009
- GARCIA PRATS, F. A., *Mutual Assistance in Collection of Tax Debts*, in *Intertax*, 2002, 30, 2, 56
- GIANNINI, A., *La Convenzione italo-germanica sull'assistenza amministrativa e giudiziaria in materia tributaria*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1938, I, 211

- GIULIANI, M., *La interpretazione delle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, in AA.VV., *Corso di diritto tributario internazionale* (coordinato da V. Uckmar), Padova, 2002
- GIRELLI, G., *L'ammissione al passivo dei crediti tributari vantati da un'autorità estera*, in *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, a cura di F. Paparella, Milano, 2013, 567
- GRAU RUIZ, M.A., *Mutual Assistance for the Recovery of Tax Claims*, The Hague, 2002
- GRAU RUIZ, M. A., *Mutual Assistance for the Collection of Tax Claims*, in *Intertax*, 2000, Volume 28, Issue 6-7
- GRIZIOTTI, B., *L'imposition fiscale des étrangers*, in *Recueil des cours de La Haye*, 1926, Tome 13, 1
- GUGLIELMI, S. - NAVARRINI, F., *Il ruolo dei Commentari OCSE nella interpretazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni*, in *Il fisco*, 2004, 44, 1, 7467
- KELSEN, H., *Théorie générale du droit international public*, in *Recueil des cours de la Haye*, 1932, Tome 42, 117
- LOVECCHIO, L., *Cooperazione internazionale in materia di riscossione coattiva dei crediti tributari*, in *Il fisco*, 2015, 3, 247
- LUPI, R., voce *Territorialità del tributo*, in *Enc. giur. it.*, XXXI, Roma, 1994
- MAFFEZZONI, F., *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970
- MAISTO, G., *Brevi riflessioni sulla evoluzione del concetto di "genuine link" ai fini della territorialità dell'imposizione tributaria tra diritto internazionale generale e diritto dell'Unione europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 10, 889
- MANGANELLI, A., *Territorialità dell'imposta*, in *Dig. IV, Disc. priv., Sez. com.*, XV, Torino, 1998
- MANZONI, I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965
- MARCHESELLI, A., *Assistenza internazionale al recupero di crediti tributari, lingua degli atti e giusto processo*, in *G-T Riv. giur. trib.*, 2010, 4, 281
- MARCORY, P.F.J. - APPLETON, A.E. - PLUMMER, M.G., *The World Trade Organization: Legal, Economic and Political Analysis*, New York, 2007, Vol., I
- MARONGIU, G., *Alle radici dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 1988

- MASTELLONE, P., *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie*, in *Diritto tributario internazionale. Istituzioni*, a cura di R. Cordeiro Guerra, Padova, 2016
- MASTELLONE, P., *L'Unione europea non riconosce participation rights al contribuente sottoposto a procedure di mutua assistenza amministrativa tra autorità fiscali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2013, 11
- MASTELLONE, P., *The new EU discipline on assistance in the collection of foreign tax claims*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2012, I, 321
- MASTELLONE, P., *Recent Developments in Cross-border Enforcement of Tax Liability*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2009, 2, 581
- MELIS, G., *Coordinamento fiscale nell'Unione europea*, in *Enc. Dir.*, 2008, 394
- MICHELI G. A., *Problemi attuali di diritto tributario nei rapporti internazionali*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1965, I, 217
- MICHELI, G.A., *Premesse per una teoria della potestà di imposizione*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1967
- MICHELI, G. A., *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, Roma, 1968
- MICHELI, G. A., voce *Legge (diritto tributario)*, in *Enc. Dir.*, XXIII, 1973
- MICHELI, G. A. – TREMONTI, G., voce *Obbligazioni (diritto tributario)*, in *Enc. Dir.*, XXIX, 1979
- MORELLI, *Limiti dell'ordinamento statale e limiti della giurisdizione*, in *Riv. dir. internaz.*, 1939, 382
- MOSCHETTI, F., *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973
- MOSCONI, F. - CAMPIGLIO, C., *Diritto internazionale privato e processuale, Vol. I, Parte generale e obbligazioni*, Vicenza, 2017
- MULA, A., *A proposito di una recente pronuncia in tema di assistenza internazionale nella riscossione dei crediti tributari*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, II, 851
- PAPARELLA, F., *L'accollo del debito d'imposta*, Milano, 2008
- PAPOTTI, R., *Le proposte di modifica alla Convenzione-tipo dell'OCSE e al Commentario ufficiale agli artt. 1 e 23*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, IV, 175
- PARISOTTO, R., *Con la legge europea 2015-2016 aggiornati gli adempimenti sullo scambio di informazioni fiscali*, in *Corr. Trib.*, 2016, 34, 2603
- PAUWELYN, J., *Conflict of Norms in Public International Law: How WTO Law Relates to other Rules of International Law*, Cambridge, 2003

- PERSANO, F., *Controversie concernenti la riscossione di imposte dovute all'estero e riparto di giurisdizione fra giudice del foro e giudice straniero*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, 2010, 2, 1037
- PIATIER, A., *L'évasion fiscale et l'assistance administrative entre États*, Paris, 1938
- PIERRO, M.C., *Il dovere fiscale e lo scambio di informazioni*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2017, 4,
- PIERRO, M.C., *Il dovere di informazione dell'amministrazione finanziaria e il diritto al contraddittorio preventivo*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2016, 2
- PIERRO, M.C., *Cooperazione amministrativa tra Svizzera ed UE: lo scambio di informazioni*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2016, 3
- PLACIDO, D., *Riscossione in Italia di debiti tributari formati all'estero. L'impugnazione dell'avviso di mora va proposta dinanzi al giudice tributario nazionale*, in *Il fisco*, 2006, 26, 4081
- POGGIOLI, M., *Le controversie giudiziali generate dalla riscossione in Italia di crediti tributari formati all'estero ed il riparto di giurisdizione affermato dalle SS.UU. della Corte di cassazione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, II, 119
- POGGIOLI, M., *Applicabilità della disciplina comunitaria di assistenza alla riscossione ai crediti tributari sorti antecedentemente all'entrata in vigore della direttiva 76/308/CEE*, in *Rass. Trib.*, 2005, 345
- RUSSO, P. - CORDEIRO GUERRA, R., *L'armonizzazione fiscale nella Comunità europea*, in *Rass. Trib.*, 1990, 629
- QUADRI, R., *Considérations sur l'entraide fiscale internationale, spécialement en matière de Commissions Rogatoires*, in *Revue Égyptienne de Droit International*, 1951
- SACCHETTO, C., *Armonizzazione e coordinamento fiscale nella Unione europea*, in *Enc. Giur.*, 2010, 1
- SACCHETTO, C., voce *Territorialità (diritto tributario)*, in *Enc. Dir.*, 1992, 303
- SACCHETTO, C., *L'armonizzazione fiscale nella Comunità europea*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1989, I, 281
- SACCHETTO, C., *La tutela all'estero del credito tributario*, Padova, 1978
- SAPONARO, F., *Il titolo esecutivo europeo: prospettive in materia fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2008, 1, 86
- SARTORI, N., *La riorganizzazione transnazionali nelle imposte sul reddito*, Torino, 2012
- SELIGMAN, E. R. A., *La double imposition et la coopération fiscale internationale*, in *Recueil des cours de La Haye*, 1927, Tome 20, 463

- SOZZI, C., *Spazio giudiziario europeo e collaborazione alla riscossione dei crediti tributari*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, I, 217
- SPIES, K., *Influence of International Mutual Assistance on EU Tax Law*, in *Intertax*, 2012, 40, 518
- STEVE, S., *Sulla tutela internazionale della pretesa tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1940, I, 241
- TESAURO, F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2017
- TESAURO, F., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2017
- TOMASSINI, A., *Le procedure di riscossione all'interno dell'Unione europea*, in *Corr. Trib.*, 2012, 43, 3359.
- TOSI, L. – BAGGIO, R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Padova, 2016
- UDINA, M., *Il diritto internazionale tributario*, in *Trattato di diritto internazionale*, a cura di P. Fedozzi – S. Romano, Padova, 1949, Vol. X
- TESORO, *Principii di diritto tributario*, Bari, 1938
- UCKMAR, V., *La tassazione degli stranieri in Italia*, Padova, 1955
- UCKMAR, V. - CORASANTI, G. - DE' CAPITANI DI VIMERCATE, P. - CORRADO OLIVA, C., *Diritto tributario internazionale – Manuale*, Padova, 2012
- URICCHIO, A., - PIRRÒ, D., *Il reato tributario transnazionale*, in *Rass. Trib.*, 2015, 2, 351
- VISMARA, F., *Assistenza amministrativa tra Stati membri dell'Unione europea e titolo esecutivo in materia fiscale*, in *Riv. Dir. Int. Priv. e Proc.*, 2013, 1, 75
- VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Convention*, The Netherlands, 1997
- ZINGALI, G., voce *Obbligazione tributaria*, in *Nov. dig. it.*, vol. XI, Torino, 1968





### *Ringraziamenti*

Ringrazio il prof. Gaetano Ragucci, per avermi seguito nel percorso di dottorato e nella stesura di questo lavoro. Mi prendo la licenza, spero gradita, di riconoscergli le migliori qualità che un maestro può avere: saper guidare i propri allievi e allo stesso tempo essere capace di trattarli da interlocutori alla pari.

Un sentito ringraziamento anche alla prof.ssa Maria Cristina Pierro, per avermi consigliato e aiutato nella ricerca, e a tutti coloro con cui condivido il mio percorso universitario: tra di essi specialmente Ramona Tombini, Giorgia Gavazzi e il mio amico e collega Alessandro Tropea.

Grazie ad Andrea Silvestri, Andrea Manzitti e Matteo Fanni, per il loro supporto.

Grazie a Giovanni e Guido, per la paziente revisione di molte parti di questo lavoro, e a Virginia, Ilaria e Mostafa, divenuti, loro malgrado, specialisti della riscossione transnazionale.

Le altre persone alle quali dovrei un ringraziamento, ma che purtroppo non posso citare in queste poche righe, sono davvero molte. La considero, in fin dei conti, una grande fortuna.

Milano, 8 gennaio 2019