

La riscossione transnazionale dei tributi nell'Unione europea (relazione per il “Primo seminario sulla ricerca nel diritto tributario - Metodi e tendenze” del 19 ottobre 2018)

Autore: Marco Fasola

*Discussant: Prof. Gaetano Ragucci, Università degli Studi di Milano
(gaetano.ragucci@unimi.it)*

Abstract

Il presente scritto si propone di affrontare i temi oggetto della “call for papers” (cioè i temi, i destinatari, i metodi e le finalità della ricerca nel diritto tributario) alla luce del lavoro di ricerca da me concretamente svolto nell’ambito del dottorato di ricerca, e avente ad oggetto la riscossione transnazionale dei tributi nell’Unione europea.

Dopo aver messo in evidenza i punti di interesse e la forte attualità di questa tematica, anche nel contesto dell’integrazione dei sistemi fiscali degli Stati membri dell’Unione europea, l’analisi prosegue evidenziando che la scelta dei singoli temi da sviluppare nell’ambito della ricerca è operazione che già di per sé non è neutra, ma vale a indirizzare gli esiti interpretativi della ricerca stessa.

Il discorso muove poi sul problema dell’individuazione dei destinatari della ricerca, che non sembra essere influenzato dal particolare oggetto trattato, quanto piuttosto dall’idea che si ha dei soggetti con i quali la comunità scientifica dovrebbe interloquire. Si propone quindi di rivolgersi non solo agli studiosi, ma anche agli altri specialisti del diritto (funzionari, giudici e professionisti), per non rischiare che il discorso scientifico diventi autoreferenziale, ma al contrario per far sì che la dottrina svolga pienamente il proprio ruolo di guida nello sviluppo del diritto che le compete.

L’analisi è poi rivolta al metodo della ricerca, che è quello che afferma la centralità del dato positivo, che intende la scienza del diritto come individuazione di processi razionali che orientino l’interprete anche in condizioni di incertezza e che sottopone il prodotto dell’interpretazione a un giudizio di coerenza. Si fornisce quindi un esempio dell’applicazione di tale metodo – sia nella fase di raccolta del “dato” rilevante, sia nella fase della sua elaborazione e della esposizione dei risultati della ricerca – al particolare settore oggetto di ricerca, cioè la collaborazione tra gli Stati membri dell’Unione europea nella riscossione dei rispettivi crediti tributari. Il riferimento è in particolare alle tutele giudiziarie del soggetto privato inciso dalle procedure di riscossione transnazionale, che non sono compiutamente

disciplinate dal dato positivo, e devono quindi essere prevalentemente enucleate in via interpretativa.

Si conclude sottolineando l'esigenza di un confronto nella comunità scientifica sulle finalità della ricerca, sia che si intenda il diritto tributario come studio razionale delle norme, sia che lo si intenda come scienza sociale della funzione tributaria; e ciò perché lo svolgimento della ricerca non può essere privo anche di valutazioni extragiuridiche (siano esse etiche, valoriali o di opportunità), che devono quindi essere compiutamente esplicitate, per non correre nel rischio di basarsi su argomentazioni di tipo "occulto", e per rendere conseguentemente possibile agli altri studiosi una valutazione consapevole della ricerca svolta.

Premessa

La presente relazione contiene alcune brevi riflessioni sui temi oggetto della "call for papers" (e cioè i temi, i destinatari, i metodi e le finalità della ricerca nel diritto tributario), elaborate alla luce dell'attività di ricerca da me concretamente svolta presso l'Università degli Studi di Milano, nell'ambito del Corso di dottorato in Diritto pubblico, internazionale ed europeo (curriculum di Diritto tributario).

Il progetto di ricerca a me affidato nell'ambito del Corso di dottorato ha ad oggetto la riscossione transnazionale dei tributi nell'Unione europea.

La ricerca da me svolta – dopo un esame preliminare dei limiti territoriali della potestà impositiva derivanti dal principio di sovranità degli Stati – si è quindi concentrata in particolar modo sulla mutua assistenza amministrativa e giudiziaria tra gli Stati membri dell'Unione europea nella riscossione dei rispettivi crediti tributari, come attualmente disciplinata dalla direttiva 2010/24/UE del Consiglio del 16 marzo 2010¹, nonché dalle norme interne di recepimento².

Il quadro normativo è poi completato dalle fonti internazionali, tra cui sono particolarmente importanti 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

¹ 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.

² La direttiva, che doveva essere recepita dagli Stati membri entro il 31 dicembre 2011, 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. 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.

Strasburgo il 25 gennaio 1988, e l'art. 27 del Modello OCSE, che oggi costituisce l'archetipo delle clausole sulla cooperazione nella riscossione dei tributi contenute nei trattati contro le doppie imposizioni.

Anche tali norme, infatti, nonostante il principio di prevalenza del diritto dell'Unione europea, possono venire in rilievo nei rapporti reciproci tra due Stati membri, perché l'art. 24 della direttiva 2010/24/UE prevede esplicitamente che la disciplina europea non possa pregiudicare l'esecuzione di eventuali obblighi di assistenza più ampi derivanti da accordi internazionali bilaterali o multilaterali in vigore tra gli Stati membri.

L'argomento è ancora in larga parte inesplorato dalla dottrina, che si è finora concentrata prevalentemente sulla collaborazione nell'accertamento, e cioè sullo scambio di informazioni: il che costituisce una delle maggiori difficoltà, ma forse anche uno dei punti di maggiore interesse e attualità del progetto di ricerca.

Il tema della collaborazione nella riscossione – proprio come quello ad esso affine della collaborazione nell'accertamento – sembra oltretutto rivestire un interesse sempre maggiore nell'ambito dell'integrazione dei sistemi fiscali degli Stati membri, che ormai riguarda non solo il diritto sostanziale (si pensi all'armonizzazione e al ravvicinamento delle legislazioni nel settore della fiscalità indiretta e delle operazioni transfrontaliere, e adesso alla direttiva "ATAD" sull'abuso del diritto), ma anche il diritto procedimentale, nell'ottica di una migliore tutela degli interessi finanziari degli Stati membri e della neutralità del mercato interno.

La stratificazione delle fonti di riferimento (sulle quali si è rapidamente relazionato sopra), la loro complessa interazione, e le ricadute che la collaborazione sul piano procedimentale comporta sulla tutela dei soggetti privati sembrano infine giustificare ampiamente lo svolgimento di un approfondimento critico su questo tema.

*

La scelta dei temi

La prima operazione compiuta nell'ambito del progetto di ricerca a me affidato (avente ad oggetto, come si è anticipato, la riscossione transnazionale dei tributi dell'Unione europea) è stata la scelta dei singoli temi da sviluppare.

Tra di essi, si possono ricordare, in particolare:

- a) l'individuazione dei limiti territoriali alla riscossione dei tributi che derivano dal principio di sovranità territoriale degli Stati;

- b) la ricerca del fondamento e dei caratteri principali della collaborazione tra gli Stati nella riscossione dei tributi;
- c) l'individuazione dell'ambito oggettivo, soggettivo e temporale degli obblighi di reciproca assistenza, nonché la configurazione dei relativi procedimenti;
- d) e infine, la tutela del soggetto inciso dalle procedure di riscossione transnazionale.

La scelta dei temi è stata necessariamente un'operazione preliminare e quindi in qualche modo "esterna" rispetto alla ricerca, ma si può dire che non si è trattato affatto di un'operazione neutra, e che anzi essa ha influenzato profondamente la direzione e gli esiti della ricerca stessa.

L'individuazione dei temi di indagine è infatti già in parte la fissazione di un obiettivo della ricerca, l'avanzamento di una ipotesi da verificare e trasformare in tesi.

Ad esempio, scegliendo di indagare le possibilità di tutela del soggetto inciso dalle procedure di recupero transnazionale, si dà quasi per scontato che una forma di tutela di tale soggetto sia necessaria, e che laddove essa non sia ricavabile *de plano* dal dato positivo, sia compito dell'interprete andare a ricercarla per mezzo di processi interpretativi razionali. Ciò che, se può apparire un obiettivo scontato per chiunque sia dotato di sensibilità giuridica, sembra però costituire in realtà una già precisa e definita presa di posizione, che deriva in gran parte anche da considerazioni non strettamente giuridiche, ma anche etiche, valoriali o di opportunità.

È per questi motivi - oltre che per evidenti ragioni di chiarezza espositiva - che ho ritenuto necessario cercare di esplicitare chiaramente fin da subito quali fossero i singoli temi d'indagine di volta in volta sviluppati nell'ambito del mio lavoro di ricerca.

*

L'individuazione dei destinatari

Alla scelta dei temi da sviluppare è poi conseguita l'individuazione dei destinatari della ricerca.

La platea dei potenziali destinatari che ho immaginato per il mio lavoro di ricerca è quella degli specialisti, ed esclude quindi la "pubblica opinione" genericamente intesa. Ma è anche una platea ampia, che comprende non solo la comunità accademica, ma anche gli operatori del diritto: i funzionari pubblici che devono applicare le norme sulla mutua assistenza, i giudici che sono chiamati a garantire tutela ai soggetti privati incisi dalle relative procedure, e infine gli avvocati e gli altri professionisti che assistono e difendono tali soggetti.

La riscossione transnazionale dei tributi è una materia non molto esplorata in dottrina, e il numero dei soggetti potenzialmente interessati ai risultati della ricerca potrebbe quindi non essere trascurabile. La scelta dei destinatari della ricerca non è però dipesa dal particolare oggetto della ricerca da me svolta, ma è piuttosto correlata a una considerazione di carattere più generale.

A mio parere, infatti, quando si identificano i destinatari di una ricerca, non è sempre auspicabile porre una cesura netta tra gli specialisti del diritto, separando troppo rigidamente tra “comunità scientifica” da un lato e “operatori del diritto” dall’altra.

Se infatti è chiaro che lo studio e l’approfondimento delle norme compete essenzialmente alla dottrina, mentre l’aspetto applicativo è di preminente interesse per gli altri operatori, è anche vero che il discorso accademico, se non si rende comprensibile a chi è chiamato ad applicare concretamente il diritto (e che molto spesso, in assenza di una dottrina autorevole, si affida acriticamente al numero e alla provenienza dei precedenti più che alla razionalità delle argomentazioni), rischia di rimanere autoreferenziale, e quindi incapace di assumere quel ruolo di guida nello sviluppo del diritto che invece gli competerebbe.

Di conseguenza, in conformità con questa considerazione generale, mi è sembrato opportuno immaginare che anche il mio lavoro di ricerca, nel suo piccolo, sia rivolto non solo ad altri studiosi, ma anche agli altri operatori del diritto.

*

Il metodo

Una volta individuati i destinatari, si pone il problema di come selezionare i dati rilevanti per la ricerca, elaborarli ed esporre i risultati ottenuti.

L’approccio metodologico al quale mi sono ispirato nella ricerca, e i cui tratti principali sono emersi anche nel corso del convegno di Roma del 12 luglio 2018, richiama l’attenzione sulla centralità del dato normativo; attribuisce alla scienza del diritto il compito essenziale di “individuare processi razionali che orientino l’interprete anche in condizioni di incertezza” (c.d. “opzione analitica”); e sottopone il prodotto di tale interpretazione a un “giudizio di coerenza (quindi di “verità”) o di incoerenza (quindi “falsità”).

L’adozione di questo approccio nel lavoro di ricerca da me svolto ha condotto a conseguenze di un certo rilievo proprio per quanto riguarda i seguenti aspetti:

- a) la selezione dei dati rilevanti;
- b) l’elaborazione e l’esposizione dei risultati

Questi punti sono approfonditi separatamente qui di seguito.

a) La selezione dei dati rilevanti

Il “dato” rilevante per la ricerca, in questa prospettiva, è ovviamente anzitutto il dato positivo, e in secondo luogo l’argomento di carattere razionale che attiene all’interpretazione del dato positivo stesso.

L’argomento razionale, in quanto tale, può emergere pressoché dovunque, e non sembrano esservi dunque particolari limitazioni quanto alle fonti da consultare, che anzi dovrebbero essere le più ampie possibili (purché si tratti, beninteso, di fonti qualificate). Né la particolare autorevolezza della fonte costituisce di per sé garanzia della qualità dell’argomento da essa desumibile, che deve invece sempre essere verificata alla luce di criteri di razionalità.

Di conseguenza, nell’ambito della ricerca si è proceduto anzitutto con una dettagliata ricostruzione del dato positivo, che nella particolare materia presa in considerazione è anche molto complesso e stratificato. La cooperazione tra gli Stati membri dell’Unione europea nella riscossione dei tributi è infatti disciplinata da una direttiva e dalla relativa normativa interna di recepimento, e possono venire in rilievo anche diverse fonti internazionali (per una ricostruzione più estesa sulla normativa di riferimento, si rimanda a quanto osservato nella premessa del presente scritto).

La ricerca del “dato” rilevante è poi proseguita con la ricerca degli argomenti utili per l’interpretazione razionale del dato positivo. Uno dei punti più difficili, ma forse anche più stimolanti della ricerca, è stata la scarsità di approfondimenti dottrinali sulla materia oggetto di ricerca, che è un tema ancora non molto esplorato dagli studiosi.

La ricerca è stata comunque condotta sia sui testi della dottrina, sia sui precedenti della giurisprudenza. I primi (benché non numerosi) si sono rivelati fondamentali per contestualizzare la materia e per cogliere le questioni più generali; i secondi (anch’essi non molto abbondanti) si sono invece rivelati molto utili soprattutto per individuare nuove problematiche meritevoli di una soluzione secondo criteri razionali.

Una particolare posizione è poi quella della c.d. “prassi internazionale”, cioè dei documenti interpretativi emessi dalle organizzazioni internazionali (come l’OCSE o il Consiglio d’Europa), che talvolta rivestono un valore interpretativo giuridicamente vincolante, mentre in altri casi si presentano come documenti interpretativi certamente autorevoli, ma non vincolanti per gli Stati. La ricerca ha dunque richiesto anche di prendere posizione, dove

possibile, proprio sul valore giuridico di tali strumenti (come ad esempio il Commentario al Modello OCSE).

b) L'elaborazione e l'esposizione dei risultati della ricerca

Viene a questo punto la fase dell'elaborazione dei dati raccolti e dell'esposizione dei risultati della ricerca, da condursi tendendo presente la centralità del dato positivo e la necessità di una sua interpretazione razionale.

L'interpretazione razionale può essere fondata su tutte le tecniche interpretative legittime in un dato ordinamento: e così, oltre al criterio letterale, si possono valorizzare il criterio sistematico, al quale alcuni attribuiscono una decisa centralità, ma di cui non sembra sia possibile predicare una prevalenza assoluta, il criterio teleologico, e ancora il criterio della "interpretazione conforme", cioè la tecnica che fa derivare la legittimità di un'interpretazione da un parametro di riferimento che è espressione di un valore giuridico preminente (si pensi ad esempio all'interpretazione costituzionalmente orientata, o all'interpretazione conforme al diritto dell'Unione europea).

Le soluzioni razionali possono però essere più d'una, e l'interprete ha quindi il preciso dovere di mettere in luce le ragioni che hanno determinato tale scelta; scelta nella quale possono rientrare anche elementi extragiuridici, e che pertanto è necessario esplicitare chiaramente.

Nel lavoro di ricerca, si è quindi cercato di rendere sempre palesi i criteri interpretativi prescelti, in modo da renderli verificabili (e quindi falsificabili) dagli altri studiosi. E ciò chiaramente è tanto più essenziale laddove il dato positivo è evanescente e le questioni interpretative complesse e numerose.

Ad esempio, fra i vari temi affrontati nell'ambito della ricerca c'è quello della tutela del soggetto inciso dalle procedure di recupero transnazionale.

Il dato positivo sul punto è carente: né le fonti europee, né le fonti internazionali si preoccupano infatti di attribuire specifiche garanzie al soggetto in questione, limitandosi a riferimenti generici (si pensi al considerando 21 della direttiva 2010/24/UE, 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*») o a rinviare al diritto interno (si pensi all'art. 21, par. 1 della Convenzione di Strasburgo, il quale stabilisce che «*Nothing in this Convention shall affect the rights and safeguards secured to persons by the law or administrative practice of the requested State*»).

Le fonti contengono inoltre alcune disposizioni relative al riparto di giurisdizione tra gli Stati coinvolti, attribuendo in linea di principio al giudice dello Stato richiedente la giurisdizione

sulle questioni relative all'obbligazione tributaria, e al giudice dello Stato adito le questioni relative agli atti dell'esecuzione. Ma nulla dicono, ad esempio, su quali siano i vizi censurabili dal soggetto privato dinanzi a tali giurisdizioni.

Si pongono allora questioni interpretative delicate, in cui l'esigenza di soluzioni razionali si manifesta appieno, come ad esempio l'individuazione dei vizi che possono essere fatti valere in giudizio: può il soggetto privato lamentare, dinanzi a un giudice, che lo Stato richiedente non ha correttamente formulato la domanda di assistenza nel recupero (per assenza dei necessari presupposti materiali o formali), o si tratta di questione che attiene unicamente al rapporto tra i due Stati, e che non coinvolge quindi il privato, il quale rimane conseguentemente privo di interesse ad agire?

Una delle possibili soluzioni razionali a tale problema è la soluzione affermativa, che in effetti è emersa sia nella giurisprudenza nazionale³, sia in quella europea⁴.

E questa soluzione può essere argomentata - e sottoposta al conseguente giudizio di coerenza - sia in una prospettiva di diritto interno, facendo leva sull'esigenza che l'attività degli organi pubblici sia conforme alla legge (e quindi anche agli impegni internazionali, che nel nostro ordinamento sono ratificati ed eseguiti per legge), sia nella prospettiva del diritto dell'Unione europea, argomentando a partire dall'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (Carta di Nizza), che attribuisce il diritto a un ricorso giurisdizionale effettivo.

E nell'adozione di questa soluzione - e non di quella contraria, che pure è stata sostenuta e potrebbe avere qualche argomento a proprio favore⁵ - c'è anche sicuramente una componente extragiuridica, che deriva dai valori che si vogliono perseguire: nella specie, il valore che si attribuisce alla pienezza delle garanzie giudiziarie, che è indice di civiltà e che - a condizione che sia esplicitato - può a mio parere legittimamente concorrere a una interpretazione razionale del dato normativo.

³ Si veda ad esempio Cass. 17 marzo 2017, n. 6925, dove si afferma che «*in materia di mutua assistenza intracomunitaria per il recupero di un credito IVA, ove la contestazione investa le condizioni – tra cui l'avvenuto o meno esperimento delle azioni esecutive interne per il recupero del credito – poste a fondamento della richiesta di assistenza reciproca avanzata dall'Amministrazione finanziaria italiana alla competente autorità dello Stato estero (nella specie l'autorità doganale tedesca), l'organo competente a conoscere della controversia è l'autorità giurisdizionale italiana (e trattandosi di tributi, quella tributaria) poiché la contestazione riguarda l'esecutività di un titolo in quanto suscettibile di dare corso alla procedura di riscossione all'estero e non (ancora) la procedura di riscossione, né tantomeno l'attività esecutiva*».

⁴ La medesima conclusione è stata raggiunta dalla CGUE nella sentenza Berlioz, in tema di scambio di informazioni: sul presupposto che si applichi il diritto dell'Unione, e che il soggetto interessato, in quanto leso da un'attività pubblica, abbia diritto a un ricorso effettivo, la Corte ha stabilito che l'interessato può contestare le suddette condizioni, che si riflettono sulla legittimità del provvedimento dell'autorità pubblica.

⁵ Si veda Cass. 11 novembre 2011, n. 23597, dove, con riferimento agli adempimenti previsti nei rapporti tra gli Stati dalla Convenzione Italia – Germania, 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*».

Il risultato è un prodotto interpretativo fondato sul dato positivo e sulla sua interpretazione razionale, e ciò in conformità con il metodo seguito.

L'esposizione dei risultati della ricerca, infine, in conformità con quanto si è detto sulla fase di elaborazione, è prima esposizione del dato normativo, poi sviluppo delle problematiche interpretative secondo la tecnica dell'argomentazione razionale.

Un'ultima osservazione. Mi pare che nell'esposizione non debba essere sottovalutato il profilo applicativo, che se anche non costituisce oggetto diretto della ricerca, è però uno dei suoi prodotti; e tale profilo, se adeguatamente sviluppato, può contribuire a rendere la dottrina una utile guida per gli operatori del diritto, contribuendo proprio a quel dialogo con gli altri specialisti del diritto di cui si diceva all'inizio. L'operatore del diritto, sorpreso dalle raffiche di pioggia delle esigenze applicative, non potrà che rifugiarsi sotto l'ombrello dei precedenti, se la dottrina non gli offre un riparo più sicuro.

Nell'ambito della ricerca si è dunque cercato di dedicare attenzione anche a questo profilo: il che significa, ad esempio, che dopo aver risolto positivamente la questione se il soggetto privato possa lamentare in giudizio l'assenza dei presupposti per la formulazione della domanda di assistenza, ci si è domandati a quale giudice si debba rivolgere il soggetto privato, in che modi, in che forme e in che tempi.

*

Conclusioni

Sebbene naturalmente non pretenda di esprimermi sulla questione delle “finalità” della ricerca nel diritto tributario, sulla quale non mi competono valutazioni, mi pare che tale questione sia costantemente presente in tutte le fasi della ricerca stessa.

La finalità è presente nella selezione dei temi, che non è neutra, ma già mostra quali sono i punti che l'autore vuole conseguentemente sviluppare; è presente nell'individuazione dei destinatari, laddove occorre interrogarsi nientemeno che sulla funzione della comunità scientifica e sui suoi rapporti con gli altri specialisti del diritto; ed è presente infine nella fase di elaborazione ed esposizione dei dati raccolti, dove la finalità della ricerca costituisce un elemento chiave per il buon governo dei metodi di interpretazione, e deve quindi essere chiaramente esplicitata per non incorrere nel rischio di basarsi su argomentazioni “occulte”.

La finalità della ricerca gioca un ruolo minore forse solo nella fase di raccolta dei dati, che è quella più neutra, e tale deve restare per non compromettere la serietà e l'obiettività della ricerca.

A questo punto, la domanda cui questo seminario si propone di rispondere - quali sono le finalità che la nostra comunità scientifica intende perseguire? - mi pare divenga importantissima. E questo è vero, mi pare, sia che si intenda il diritto tributario come studio razionale delle norme, sia come scienza sociale della funzione tributaria, ed è quindi una domanda di grandissima attualità.

Nella mia ricerca questa domanda si è tradotta in questioni specifiche: cosa tutelare maggiormente? L'interesse fiscale? La tutela dei soggetti privati? O ancora un razionale bilanciamento tra tali interessi contrapposti? Un indirizzo comune degli studiosi al quale fare riferimento per rispondervi potrebbe forse rendere le nostre risposte più forti, più incisive, più convincenti, e quindi anche più condivisibili da tutta la comunità.