

Ruolo ed effetti della prassi amministrativa nazionale in Svezia ed suo impatto sull'applicazione del diritto comunitario

Björn Westberg¹

1. Il concetto di prassi amministrativa

In Svezia il concetto di prassi amministrativa copre una vasta gamma di decisioni e pronunciamenti vincolanti elaborate da organismi e tribunali amministrativi, soggetti che seguono una gerarchia completamente separata rispetto ai tribunali civili e penali.

L'infrastruttura legale formata da leggi, regolamenti ed altri atti emessi sulla base di un esplicito potere deve essere distinta dalle pratiche amministrative elaborate all'interno di un sistema giuridico. Ai sensi della Costituzione la tassazione dipende dalle leggi emanate dal Parlamento, sulla base delle quali viene attribuito al Governo il potere di adottare decreti, sotto forma di regolamenti (*förordningar*). A certe condizioni, all'Agenzia delle Entrate svedese (*Skatteverket*) è riconosciuto il diritto di emanare decreti vincolanti aventi ad oggetto l'attuazione di leggi e regolamenti (*föreskrifter*).²

Oltre al limitato numero di decreti vincolanti, l'Agenzia delle Entrate svedese pubblica una notevole quantità di documenti non vincolanti, ma applicabili in via generale (*Allmänna råd*).³ Inoltre l'Agenzia delle Entrate divulga un gran numero di linee guida, schede informative, manuali ed avvisi non vincolanti.⁴ Tuttavia, il confine tra le informazioni generali riguardanti le norme, la giurisprudenza, gli atti preparatori e le posizioni effettivamente assunte dall'Agenzia delle Entrate, non sempre viene precisato nei diversi documenti.

¹ Björn Westberg, Dottore di Ricerca in Giurisprudenza, LL.M., Master of Science and B.A., Professore in Diritto Tributario alla Jönköping International Business School. E-mail: Bjorn.Westberg@jibs.hj.se.

Traduzione a cura di Marilisa Mazza, Dottoranda di Ricerca in Diritto Tributario Europeo presso l'Università di Bologna

² Skatteverkets föreskrifter 2011.

³ Skatteverkets allmänna råd 2011.

⁴ Legal information, Rättsinformation, from the Swedish Tax Agency.

2. L'interpretazione dell'Amministrazione Finanziaria rispetto alla prassi consolidata degli Uffici decentrati dell'Amministrazione Finanziaria

2.1. Amministrazione Finanziaria centralizzata

A partire dal 2004 l'Amministrazione Fiscale svedese è un'unica "Authority" composta da una sede centrale e da otto circoscrizioni fiscali, ognuna delle quali possiede alcuni uffici locali. In precedenza, le circoscrizioni formavano autorità separate. Il cambiamento risulta importante per molti aspetti, non ultimo la più efficace attuazione in tutto il Paese di una prassi amministrativa generalizzata.⁵ La creazione di un ufficio dedicato alle grandi imprese, di un centro di elaborazione dati, di un *call center* nazionale e di una unità nazionale di esperti ha condotto ad una gestione più centralizzata. Il ruolo dell'interpretazione fornita dall'Amministrazione Finanziaria rispetto al comportamento delle unità regionali, inclusi gli uffici locali, è stato rafforzato. L'Agenzia delle Entrate svedese è responsabile dell'applicazione generale del diritto vigente in materia di tassazione, della parità di trattamento dei contribuenti e della certezza del diritto.⁶ Nel proprio ambito, l'Agenzia delle Entrate fornisce disposizioni sul rispetto delle leggi e degli altri strumenti normativi.

Fino a quando l'Authority fiscale centrale è stata un'autorità separata, che andava sotto il nome di *Riksskatteverket*, potevano essere impugnate le decisioni prese da ognuna delle circoscrizioni/uffici locali al fine di chiarire quale fosse il portato della prassi amministrativa. Con la creazione di un potere centralizzato è stata istituita una nuova funzione, il Pubblico Commissario, che ha diritto di appellare ogni specifica decisione presa dall'Amministrazione Finanziaria.⁷ "Il Commissario è autorizzato ad impugnare tutte le decisioni in materia fiscale assunte dall'Agenzia delle Entrate e dall'Agenzia delle Dogane concernenti una persona fisica oppure giuridica. Il preciso scopo enunciato con questa

⁵ Si veda ad esempio il Government Bill, Regeringens proposition 2002/03:99, pagina 213; si vedano anche le pagine 219, 227; il risultato è confermato nel The Swedish Tax Agency Report 2011: Taxes in Sweden 2010. A summary of the Tax Statistical Yearbook of Sweden, Capitolo 9.2.1.

⁶ Si veda the Government Decree: Instruction for the Swedish Tax Agency, Förordning (2007:780) med instruktion för Skatteverket, Articolo 2.

⁷ Si veda the Law on Public Counsel at the Swedish Tax Agency, Lag (2003:643) om allmänt ombud hos Skatteverket; si veda anche the Government Bill, Prop. 2002/03:99, Capitoli 6.5 e 6.13.

disposizione è quello di tutelare l'interesse fiscale."⁸ Anche se il Pubblico Commissario viene nominato dal Governo, egli fa parte dell'Agenzia delle Entrate. Tuttavia, ritengo che sarebbe stato preferibile un Commissario completamente indipendente con il potere di controllare che la prassi amministrativa fosse uniforme in tutto il Paese e che facesse riferimento ad ogni categoria di contribuenti.

2.2. Interpelli

2.2.1. Condizioni generali

L'interpretazione fornita tramite l'Interpello riduce certamente i margini di incertezza della prassi degli Uffici decentrati dell'Amministrazione Finanziaria. Esistono solo due tipi di pronunce vincolanti in Svezia: una riguarda gli interpelli connessi all'applicazione delle imposte sul reddito, dell'IVA e delle accise; l'altra riguarda l'applicazione delle normative in materia di esenzioni fiscali relative al *personale specializzato* proveniente dall'estero.

2.2.2. Il Comitato per gli interpelli fiscali

Le decisioni del Comitato per gli interpelli fiscali sono vincolanti per l'Amministrazione Finanziaria e per i Tribunali amministrativi, se il contribuente interessato lo richiede.⁹ Le decisioni prese dal Comitato possono essere impugnate dai contribuenti come pure dall'Agenzia delle Entrate davanti alla Suprema Corte Amministrativa, senza che sia necessario richiedere un'autorizzazione per procedere all'impugnazione. In determinati casi il Commissario Pubblico ha il diritto di intervenire e richiedere un interpello oppure impugnarne uno, se questo risulta rilevante per l'interpretazione della legge. Per quanto riguarda gli interpelli in materia di imposte sul reddito, il contribuente è tenuto a versare una somma compresa tra SEK 1000 e SEK 20000 (da 110 a

⁸ The Swedish Tax Agency Report 2011: Taxes in Sweden 2010. A summary of the Tax Statistical Yearbook of Sweden, Capitolo 9.2.5.

⁹ Articolo 16 Act on Advance Rulings, Lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor, si veda anche l'informazione proveniente dal Consiglio per gli Interpelli, Skatterättsnämnden.

2200 euro). Gli interpelli relativi all'IVA e alle accise sono invece gratuiti. Tuttavia, il contribuente potrebbe essere gravato da un costo complessivo alto, in quanto la preparazione di una domanda di interpello potrebbe richiedere il supporto di professionisti con adeguate conoscenze di carattere legale e fiscale. A mio parere esistono due rischi per il contribuente che avvia la procedura di interpello. In primo luogo, la decisione potrebbe essere a lui non favorevole, e, al tempo stesso, l'Amministrazione Finanziaria verrebbe a conoscenza di tutte le circostanze di un'operazione e potrebbe usare i dati così acquisiti per procedere ad un successivo accertamento. In secondo luogo, indipendentemente dall'esito, il contenuto materiale degli interpelli è pubblicamente disponibile su internet ed in copia cartacea, anche se il nome del richiedente ed alcuni dati personali ed economici sono tenuti riservati. Eventuali concorrenti potrebbero, quindi, accedere ad informazioni piuttosto precise, anche relative a nuove idee oppure a strategie di *business*.

2.2.3. Il Comitato per la tassazione dei ricercatori

Il personale specializzato proveniente da Paesi esteri, soprattutto dirigenti, esperti e ricercatori, può richiedere l'applicazione di particolari esenzioni fiscali se lavora in Svezia.¹⁰ L'istanza, indirizzata ad un apposito Comitato, deve essere presentata per iscritto dal datore di lavoro oppure dal dipendente e riguardare una persona determinata.¹¹ La richiesta deve essere compilata non più di tre mesi dopo che il dipendente abbia cominciato a lavorare in Svezia. L'istanza è del tutto gratuita.

2.2.4. L'Agenzia delle Entrate svedese

L'Agenzia delle Entrate svedese, come tale, non è abilitata all'emissione di pareri vincolanti di natura privata o pubblica, anche se singoli funzionari possono fornire ai contribuenti soluzioni affidabili. La posizione dell'Agenzia delle Entrate può

¹⁰ Tax relief for foreign key personnel.

¹¹ Act (1999:1305) on the Taxation of Research Workers Board - Forskarskattenämnden.

essere anticipata, per molti aspetti, ma si tratta di una questione di affidabilità piuttosto che di effetto giuridico vincolante. La documentazione che descrive la posizione assunta dall'Agenzia delle Entrate disponibile su Internet e normalmente in supporto cartaceo è impressionante in numero ed in qualità. Due fonti attualmente pubblicate sono di particolare interesse, i pareri generali dell'Agenzia delle Entrate¹² e le soluzioni in tema di abuso o di rischio di abuso.¹³ Entrambe sono vincolanti solo all'interno dell'Amministrazione Finanziaria e sono parte dell'insieme di norme che regolano il funzionamento della stessa. prevedibili Non di meno, il fatto di rendere pubbliche queste fonti rende più prevedibile la posizione dell'Amministrazione. A mio parere, però, vi è il rischio che l'Agenzia delle Entrate sconfini nell'attività legislativa in materia di diritto tributario, ossia di un ambito strettamente riservato al Parlamento. D'altra parte, l'Agenzia delle Entrate pubblica un gran numero di lettere di informativa, manuali ecc., che forniscono utili informazioni ai contribuenti. Ad ogni modo, una considerazione generale è che non risulta sempre chiara la distinzione tra atti con forza di legge, lavori preparatori, giurisprudenza nazionale e comunitaria da un lato ed i commenti dell'Agenzia delle Entrate dall'altra.¹⁴ Tuttavia, la sensazione che si ha sulla base dei riferimenti giurisprudenziali è che l'opinione espressa dall'Agenzia delle Entrate in merito alla prassi amministrativa gioca un ruolo importante per l'interpretazione fornita dai tribunali amministrativi.

2.2.5. La circoscrizione per le imprese di grandi dimensioni

Attraverso la creazione di una speciale circoscrizione a livello nazionale per le grandi imprese (*Storföretagsregionen*), l'intenzione era quella di sviluppare una più intensa cooperazione con i gruppi di grandi dimensioni.¹⁵ Anche se non è espressamente affermato l'effetto vincolante, l'Agenzia delle Entrate svedese sostiene che vi sarà un beneficio per i gruppi che vi partecipano; beneficio rappresentato dall'ottenimento di una determinazione chiara della posizione tenuta dall'Agenzia delle Entrate. Un risultato degli accordi raggiunti con le

¹² Skatteverkets ställningstaganden 2011.

¹³ Skatteupplägg.

¹⁴ Si veda ad esempio Pålsson, Robert, *Konstitutionell skatterätt*, Iustus Förlag, Uppsala 2011, pagine 104-107.

¹⁵ Report FÖRDJUPAD SAMVERKAN, 2011-03-31, ref. number 480-698289-10/1211.

grandi imprese sarà la minore importanza della prassi consolidata degli Uffici decentrati dell'Amministrazione Finanziaria. A mio parere, le proposte fino a questo momento hanno comportato diversi punti interrogativi. Un accertamento oppure un procedimento giudiziario concerne una situazione precisa ed individuale, con i dettagli risultanti dalle prove documentali. Un accordo scritto tra l'Agenzia ed il contribuente comporta l'incertezza circa la portata del contratto stesso. Per essere attendibile esso dovrebbe essere molto dettagliato. E che dire della comunicazione? Non sembra essere possibile mantenere riservate le informazioni fornite dal contribuente nei confronti dei concorrenti che richiedono un equo e prevedibile trattamento. La Svezia non possiede nessuna unità dedicata ai privati con elevate possibilità economiche.

3. Effetti vincolanti

3.1. Accertamenti annuali

L'accertamento del reddito tassabile nell'anno è operato dall'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate appartiene competente, entro la fine del mese di Novembre dell'anno successivo a quello fiscalmente rilevante.¹⁶ Entro la fine del quinto anno, dopo la decisione in merito all'accertamento annuale, il contribuente ha il diritto di richiedere una nuova decisione o in alternativa di impugnare la decisione del Tribunale Amministrativo.¹⁷ Per l'IVA il limite di tempo per una nuova decisione è approssimativamente lo stesso che per l'imposta sul reddito, la individuato nella fine del sesto anno solare dopo la fine dell'anno fiscale di competenza.¹⁸

Questo periodo relativamente lungo per una nuova decisione dell'Amministrazione Finanziaria significa in pratica che sono pochi i casi in cui risulta necessario ricorrere davanti alla Corte.¹⁹ Anche se il contribuente ha impugnato la decisione, l'Agenzia delle Entrate deve tentare di riesaminare la decisione nel minor tempo possibile prima di consegnare i documenti al Tribunale. Questa decisione potrebbe essere identica rispetto al primo

¹⁶ Capitolo 4 Articolo 1 - 2 the Assessment Act, Taxeringslag (1990:324).

¹⁷ Capitolo 4 Articolo 7 - 9 e Articolo 6 sezioni 1 e 3 di Assessment Act, Taxeringslag (1990:324).

¹⁸ Capitolo 11 Articolo 2 and Capitolo 21 Articolo 4 paragrafo 1 del Tax Payment Act, Skattebetalningslag (1997:483).

¹⁹ Si veda ad esempio the Government Bill, Prop. 2002/03:99, Capitolo 6.13.

accertamento o parzialmente difforme. Se la decisione è a completo favore del contribuente, il caso è concluso. Anche se non è espressamente riconosciuto, un presupposto per ottenere una nuova decisione nell'ambito del diritto pubblico in generale potrebbe essere una sentenza sopravvenuta della Suprema Corte Amministrativa o della Corte di Giustizia della Comunità Europea.²⁰

L'Amministrazione Finanziaria ha il diritto di prendere una nuova decisione fino alla fine del quinto anno successivo all'accertamento, se tale decisione è a favore del contribuente.²¹ La nuova decisione a svantaggio del contribuente deve, invece, normalmente essere adottata prima della fine dell'anno successivo all'accertamento.²²

Nelle questioni più importanti le decisioni riguardanti l'accertamento della tassazione sul reddito devono essere prese da un Consiglio composto da ufficiali dell'Agenzia delle Entrate e da membri nominati dal Parlamento della circoscrizione in cui l'ufficio delle imposte si trova.²³

3.2. Procedimenti giudiziari

L'Amministrazione Finanziaria non ha il diritto di adottare una nuova decisione, se esiste già una sentenza del Tribunale Amministrativo.²⁴ Ciò nonostante, l'Amministrazione Finanziaria è autorizzata ad adottare una nuova decisione, se la Suprema Corte Amministrativa ha cambiato la giurisprudenza consolidata dopo precedenti sentenze di tribunali amministrativi inferiori.²⁵ Ma quali sono gli effetti della nuova giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea nel momento in cui la sentenza finale di un tribunale amministrativo ha forza legale? Il Cancelliere di Giustizia svedese ha chiarito che il diritto comunitario non prevede una simile efficacia.²⁶ L'evidente ragione è che la Corte di Giustizia Europea interpreta il

²⁰ Conclusione basata su Förvaltningslag (1986:223) 27 §, si veda anche Te Swedish Tax Agency: Correct Tax Administration, Rätt Handlagt 2011, title 10.6, Stockholm 2011.

²¹ Capitolo 4 Articolo 13 del Assessment Act, Taxeringslag (1990:324); in materia di IVA si veda Capitolo 21 Articolo 8 del Tax Payment Act, Skattebetalningslag (1997:483).

²² Capitolo 4 Articolo 14 del Assessment Act, Taxeringslag (1990:324); in materia di IVA si veda Capitolo 21 Articolo 9 del Tax Payment Act, Skattebetalningslag (1997:483).

²³ Capitolo 2 Articolo 4-6 and Capitolo 7 Articolo 5 del Assessment Act, Taxeringslag (1990:324).

²⁴ Capitolo 4 Articolo 8 del Assessment Act, Taxeringslag (1990:324); in materia di IVA vedere il Capitolo 21 Articolo 3 para. 1 del Tax Payment Act, Skattebetalningslag (1997:483).

²⁵ Capitolo 4 Articolo 12 del Assessment Act, Taxeringslag (1990:324); in materia di IVA vedere Capitolo 21 Articolo 3 para. 3 del Tax Payment Act, Skattebetalningslag (1997:483).

²⁶ Chancellor of Justice Decision.

diritto comunitario, ma lascia ai giudici nazionali l'interpretazione del diritto nazionale. Poiché le Autorità Amministrative e Giurisdizionali devono tener conto del Diritto dell'Unione Europea, la posizione presa dal Cancelliere di potrebbe indurre a svalutare la giurisprudenza comunitaria rispetto a quella puramente nazionale. Se l'Amministrazione Finanziaria ritiene che in un caso concreto la decisione è in evidente conflitto con la giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea, questo dovrebbe essere sufficiente per una nuova decisione. Non ci dovrebbero essere rischi di commettere errori, o per lo meno essi sarebbero limitati, poiché in questi casi il Commissario Pubblico ha il diritto di impugnare la decisione presa dall'Amministrazione Finanziaria.²⁷ Infatti, se quest'ultimo lo ritiene necessario, potrà promuovere un'azione legale avanti al Tribunale Amministrativo di primo grado e tale sentenza, previa autorizzazione, potrà anche essere appellata avanti alla Suprema Corte Amministrativa.

3.3. La giurisprudenza consolidata

Anche se la giurisprudenza consolidata non è vincolante per i tribunali e per gli organi amministrativi, essa è generalmente osservata.²⁸ La Suprema Corte Amministrativa ha sottolineato che il ricorso alla giurisprudenza consolidata ha una lunga tradizione e questa dovrebbe essere seguita nella prassi amministrativa.²⁹ Non da ultimo il principio del legittimo affidamento è di fondamentale importanza. Le conseguenze degli atti giuridici e dei negozi giuridici devono poter essere prevedibili.

4. Può la pratica in quanto risultato dell'interpretazione della Legge limitare la pratica concepita come prassi consolidata?

L'Agenzia delle Entrate svedese ha nel corso del tempo sviluppato strumenti nella forma di linee guida a disposizione del pubblico, di manuali ecc. per la gestione

²⁷ Si veda the Law on Public Commissioner at the Swedish Tax Agency, Lag (2003:643) om allmänt ombud hos Skatteverket; vedere anche il Government Bill, Prop. 2002/03:99, Capitolo 6.13.

²⁸ The Swedish Tax Agency: Correct Tax Administration, Rätt Handlagt 2011, Capitolo 2.7, Stockholm 2011.

²⁹ Si veda in primo luogo the Supreme Administrative Court's case from 1980, RÅ 1:24.

delle circoscrizioni e degli uffici. La costituzione di un'Autorità Fiscale unica, a partire dal 2004, significa un forte governo centrale anche attraverso la formazione di un certo numero di esperti a livello nazionale e di altre unità. A mio parere da un lato le unità centrali dotate di risorse interpretative forti ed dall'altro lato il supporto informatico stabile comportano una chiara riduzione della prassi intesa come condotta conforme. I membri dello staff appartenenti ad un'unità centrale specializzata potrebbero in teoria essere posizionati ovunque. Le conseguenze sulla prassi locale concepita come condotta conforme derivanti dal collocamento di esperti che provengono dagli uffici centrali negli uffici regionali o locali sono a mio parere il maggior risultato della centralizzazione.

5. Principi costituzionali

5.1. Le imposte devono trovare fondamento nella legge

Un pubblico potere come quello di prendere decisioni in merito alla tassazione e ad altre relazioni intercorrenti tra individui ed istituzioni pubbliche connesse agli obblighi dei primi viene applicato in base alla legge.³⁰ La *Rule of Law* implica una struttura gerarchica. Le disposizioni sono adottate dal Parlamento (*Riksdagen*) attraverso un atto di legge e dal Governo attraverso un'ordinanza.³¹ Il Parlamento o il Governo possono anche autorizzare altre autorità statali ad adottare atti normativi. Ad ogni modo tali atti non possono regolamentare la materia delle imposte.³² L'autorizzazione ad adottare atti normativi deve essere sempre stabilita da una legge oppure da una ordinanza. Il Governo può adottare direttamente, senza l'intervento del Parlamento, disposizioni in materia di attuazione di leggi ai sensi del diritto fondamentale³³, fermo restando che un Ministro non ha comunque il potere di indirizzare un organo amministrativo (sebbene sia libero di esprimere la propria opinione).³⁴

³⁰ Capitolo 1 Articolo 1 Instrument of Government, Regeringsformen Chapter 1, e Capitolo 8 Articolo 2 para. 2.3, Regeringsformen Chapter 8.

³¹ Capitolo 8 Articolo 1 para. 1 Instrument of Government, Regeringsformen Chapter 8.

³² Capitolo 8 Articolo 3 para. 1.2 ed in materia di imposte comunali Capitolo 8 Articolo 2 para. 1.3 Instrument of Government, Regeringsformen Chapter 8.

³³ Capitolo 8 Articolo 7 para. 1 Instrument of Government, Regeringsformen Chapter 8.

³⁴ Vedere ad esempio Bull, Thomas & Sterzel, Fredrik, *Regeringsformen - en kommentar*, SNS Förlag, Stockholm 2010, pagine 281-282.

Il principio di legalità non solo richiede una struttura legale ma anche norme stringenti per l'interpretazione delle leggi in materia di imposte, sempre partendo dall'elaborazione letterale della norma.³⁵

5.2. Il principio di uguaglianza

Gli organi amministrativi devono rispettare l'obiettività e l'imparzialità e prestare attenzione al principio di uguaglianza.³⁶ Come stabilisce la giurisprudenza consolidata della Corte di Giustizia Europea, situazioni comparabili non devono essere trattate in maniera diversa, a meno che un simile trattamento non sia giustificato da ragioni obiettive. In un caso specifico questo non significa solo che un contribuente non deve avere un trattamento meno favorevole rispetto ad un altro ma significa anche che egli non deve avere un trattamento più favorevole rispetto a quanto risulterebbe secondo un'interpretazione rigorosa della legge e secondo la sua applicazione a chiunque.³⁷

5.3. Diritti e libertà fondamentali

I diritti e le libertà fondamentali sono garantiti dalla Costituzione³⁸, in base alla legge UE³⁹ ed in base alla Convenzione Europea per la Protezione dei Diritti Umani delle Libertà Fondamentali⁴⁰.

³⁵ Vedere Pålsson, Robert, *Konstitutionell skatterätt*, Iustus Förlag, Uppsala 2011, pag. 86.

³⁶ Capitolo 1 Articolo 9 Instrument of Government, Regeringsformen Chapter 1.

³⁷ In tema del non trattare qualcuno in maniera più favorevole vedere ad esempio Decision by the Parliamentary Ombudsmen 26.2.2010, ref. number 5363-2008, Parliamentary Ombudsmen - JO ; vedere anche Bull, Thomas & Sterzel, Fredrik, *Regeringsformen - en kommentar*, SNS Förlag, Stockholm 2010, pag. 59.

³⁸ Capitolo 2 Articolo 1 para. 1 Instrument of Government, Regeringsformen Chapter 2.

³⁹ Vedere principalmente il Capitolo 10 Articolo 6 para. 1 Instrument of Government, Regeringsformen Chapter 10.

⁴⁰ Vedere il riferimento alla Convenzione nel Capitolo 2 Articolo 19 Instrument of Government, Regeringsformen Chapter 2.

5.4. La non retroattività

Nessuna imposta e nessuna tassa dovuta allo Stato può essere imposta, se non secondo disposizioni che sono in vigore nel momento in cui sorge il fatto che genera l'obbligo di pagare l'imposta o la tassa.⁴¹ Queste restrizioni sono equivalenti ai principi applicabili alle sanzioni penali. Anche l'applicazione retroattiva di imposte addizionali o interessi moratori è proibita.⁴²

5.5. Il principio di proporzionalità

La limitazione dei diritti fondamentali non deve mai superare ciò che è necessario in relazione al suo scopo.⁴³ Il principio di proporzionalità trova chiaro fondamento nella Costituzione svedese. Tuttavia, molti autori sembrano ritenere che tale concetto fu, a grandi linee, introdotto tramite l'attuazione della legge UE. Il principio non è solo una condizione per la limitazione dei diritti fondamentali ma è anche applicabile nella prassi individuale e nella giurisprudenza in materia fiscale.

5.6. Amministrazione indipendente e l'amministrazione della giustizia

Né l'autorità pubblica, incluso il Parlamento, né "l'organo decisionale di qualsiasi autorità locale, può determinare come un'autorità amministrativa debba decidere in un particolare caso legato all'esercizio del potere pubblico nei confronti di un individuo o di un ente locale, o relativo all'applicazione del diritto".⁴⁴ Atti di legge ed altri atti normativi devono avere un'applicazione generale e non essere indirizzati ad una persona fisica o giuridica.⁴⁵ Tuttavia, il numero di persone

⁴¹ Capitolo 2 Articolo 10 para. 2 the Instrument of Government, Regeringsformen Chapter 2; vedere anche Bull, Thomas & Sterzel, Fredrik, *Regeringsformen – en kommentar*, SNS Förlag, Stockholm 2010, pagine 84-85.

⁴² Si veda ad esempio Bull, Thomas & Sterzel, Fredrik, *Regeringsformen – en kommentar*, SNS Förlag, Stockholm 2010, pagine 83 e 200-201.

⁴³ Capitolo 2 Articolo 21 Instrument of Government, Regeringsformen Chapter 2; vedere anche Pålsson, Robert, *Konstitutionell skatterätt*, Iustus Förlag, Uppsala 2011, pagine 71-72.

⁴⁴ Capitolo 12 Articolo 2 Instrument of Government, Regeringsformen Chapter 12.

⁴⁵ Vedere ad esempio Bull, Thomas & Sterzel, Fredrik, *Regeringsformen – en kommentar*, SNS Förlag, Stockholm 2010, pagine 193-195.

interessate potrebbe essere molto limitato. Come conseguenza della Rule of Law, l'autorizzazione per gli organi governativi ed amministrativi ad adottare provvedimenti deve sempre essere fissata da un atto di legge oppure da un'ordinanza. In base a tali previsioni possono essere adottate decisioni riguardanti specifici casi.

L'indipendenza dei tribunali è stata rimarcata. Né il Parlamento "né un'autorità pubblica, può determinare come un tribunale deve giudicare in un caso individuale o comunque come applicare una norma di diritto ad un caso particolare".⁴⁶

6. Effetti dei documenti emessi dall'Amministrazione Finanziaria non conformi con la precedente prassi amministrativa consolidata

Fondamentalmente, i contribuenti saranno solamente tenuti ad applicare la nuova interpretazione a partire dalla data corrente o successiva. In genere essi non sono tenuti a correggere errori passati per effetto di una nuova interpretazione della legge da parte dell'Amministrazione Finanziaria. Raramente l'Agenzia delle Entrate svedese pospone la data dell'applicazione di nuove pratiche. Ad esempio, alla luce della giurisprudenza comunitaria, a me era sembrata chiara la normativa in materia di IVA ai sensi della VI Direttiva IVA riguardante la fornitura di beni riferiti all'attività congrassuale che includono pasti, apparecchiature audiovisive, assistenza al personale. Senonché, la General Tax Agency, i manuali e altri strumenti forniti dall'Agenzia delle Entrate hanno consentito esenzioni fiscali più estese rispetto a quanto effettivamente ammesso. All'indomani della sentenza emessa dalla Suprema Corte Amministrativa del 27 Marzo 2007, l'Agenzia delle Entrate, il 28 settembre del medesimo anno, ha assunto una nuova posizione, chiarendo che le decisioni dell'Amministrazione Finanziaria non sarebbero state applicabili ai periodi precedenti il 1 Gennaio 2008.⁴⁷

⁴⁶ Capitolo 11 Articolo 3 Instrument of Government, Regeringsformen Chapter 11.

⁴⁷ The General Tax Agency Position: Tillhandahållande av konferensarrangemang, 2007-09-28, Dnr 131542246-07/111.

7. Conformità alla legislazione UE

7.1. Applicazione in Svezia

Se un tribunale ritiene una disposizione in contrasto con una normativa fondamentale oppure con superiori fonti di rango superiore, quali ad esempio la normativa europea, essa non può essere applicata.⁴⁸ Il principio secondo cui la pratica amministrativa deve essere conforme alla normativa comunitaria è generalmente riconosciuto, ma non sempre applicato. È un dovere del Direttore Generale dell'Agenzia delle Entrate svedese, così come degli altri soggetti incaricati e facenti parte dell'istituzione amministrativa, assicurare che la legislazione comunitaria sia rispettata.⁴⁹

7.2. Tribunali e giudici

I tribunali amministrativi applicano, ad oggi, in maniera costante, le norme comunitarie ed è raro non trovare argomentazioni sull'applicabilità delle norme dell'Unione nelle sentenze. Ciò avviene anche all'interno della Commissione che decide in materia di l'interpello (Council for Tax Ruling). I singoli giudici dei tribunali, così come i membri della suddetta Commissione, hanno il diritto ed il dovere di esprimere la propria opinione, se questa è difforme rispetto alla posizione maggioritaria. Tuttavia, la mia impressione è che molti di coloro che decidono siano riluttanti ad assumere una posizione in contrasto con le autorevoli opinioni dell'Agenzia delle Entrate.

7.3. La tutela dei contribuenti

7.3.1. I rimedi in caso di mancato rispetto della normativa europea

In linea di principio esistono due tipi di rimedi in caso di inosservanza della legislazione comunitaria. In primo luogo, il contribuente può, finché sia

⁴⁸ Capitolo 11 Articolo 14 Instrument of Government, Regeringsformen Chapter 11.

⁴⁹ Articolo 3 the Ordinance on State Authorities, Myndighetsförordning (2007:515).

permesso, impugnare la decisione giungendo fino all'ultimo grado, vale a dire fino alla Suprema Corte Amministrativa. E ciò, nonostante possa essere necessario ottenere un'autorizzazione per procedere ad impugnazione. In secondo luogo, il contribuente può alternativamente optare per il risarcimento del danno causato dallo Stato, anche qualora non vi sia stata impugnazione della decisione assunta dall'Amministrazione Finanziaria o dal tribunale. Tuttavia, fino a quando la decisione dell'Amministrazione Finanziaria non sia divenuta definitiva, permane il diritto del contribuente ad agire in giudizio, se l'applicazione è stata rigettata dal Ministro della Giustizia.⁵⁰

7.3.2. I danni causati dallo Stato

Il requisito affinché si possa ottenere il risarcimento dei danni consiste nell'aver subito un danno economico a causa di un'azione o omissione perpetrata da un potere pubblico, nell'esercizio delle proprie prerogative.⁵¹ La disposizione ha una vasta applicazione e copre anche le violazioni nazionali della normativa comunitaria. Anche se la decisione nazionale è divenuta definitiva, il contribuente può avere il diritto al risarcimento dei danni da parte dello Stato sulla base del diritto comunitario.⁵² Il contribuente, in questo caso, deve rivolgersi all'Ufficio del Ministro della Giustizia.⁵³ Generalmente, il contribuente presenta un reclamo in forma scritta, in modo da richiamare l'attenzione del Ministro sul non corretto esercizio del potere (o anche sull'eventuale abuso di potere) realizzato dagli organi pubblici. Il Ministro agisce in nome e per conto dello Stato ed a tale riguardo ha competenza per negoziare il risarcimento dei danni. Inoltre, esso può assumere iniziative d'ufficio.

⁵⁰ Si veda Information on the Office of the Chancellor of Justice; si veda anche the Swedish Tax Agency: Correct Tax Administration, Rätt Handlagt 2011, Capitolo 12.8, Stockholm 2011.

⁵¹ Capitolo 3 Articolo 2.1 Law on Damages, Skadeståndslag 1972:207; si veda anche The Swedish Tax Agency: Correct Tax Administration, Rätt Handlagt 2011, Capitolo 12.8, Stockholm 2011.

⁵² Si veda ad esempio Chancellor of Justice Decision 2009-04-06, ref. number 2409-08-40.

⁵³ Vedere la disposizione sul Regolamento del trattamento delle domande di indennizzo da parte dello Stato, Förordning (1995:1301) om handläggning av skadeståndsanspråk mot staten.

7.3.3. Danni causati dallo Stato per conflitto con la VI Direttiva IVA (77/288/EC): un caso svedese⁵⁴

Ad un contribuente era stato negato il diritto a detrarre l'IVA ai sensi dell'articolo 17 della VI Direttiva IVA. Questa norma era stata oggetto di interpretazione da parte della Corte di Giustizia nel caso C-016/00 *Cibo*⁵⁵. Tuttavia, ciò era avvenuto dopo che il Tribunale Amministrativo d'Appello aveva già deciso sul caso, ma al contempo, prima che la Suprema Corte Amministrativa avesse negato al contribuente l'autorizzazione a proporre appello. Poiché la sentenza della Corte Amministrativa d'Appello era in contrasto con il diritto comunitario, la Suprema Corte Amministrativa avrebbe dovuto concedere una revisione del processo. Invero, anche se la decisione della Suprema Corte Amministrativa fosse stata emessa prima della sentenza sul caso *Cibo*, la soluzione non sarebbe dovuta essere molto diversa, in quanto il giudice di ultima istanza di uno Stato membro dovrebbe sottoporre alla Corte di Giustizia Europea le questioni di interpretazione del diritto comunitario.⁵⁶ Per questa ragione, il Ministro della Giustizia decise di riconoscere i danni nei confronti del contribuente per un importo corrispondente al diritto di detrazione non concesso, maggiorato degli interessi previsti dal diritto nazionale.

7.3.4. Conclusioni circa il diritto al risarcimento da parte dello Stato in relazione a violazioni del diritto comunitario

Le condizioni per l'applicazione sono le stesse, indipendentemente dal *background* correlato al diritto nazionale o a quello comunitario. Viene applicata sempre la norma generale in materia di risarcimento danni. Se (i) un'autorità amministrativa e/o un organo giurisdizionale hanno violato il diritto comunitario, (ii) la violazione sia sufficientemente grave, e (iii) la violazione abbia un nesso causale con i danni subiti documentabili, sorge il diritto al risarcimento di detti danni da parte dello Stato. Il ragionamento e la struttura seguita dal Ministro

⁵⁴ Si veda Chancellor of Justice Decision 2009-04-06, ref. number 2409-08-40.

⁵⁵ Caso C-016/00 *Cibo Participations* [*Cibo Participations SA vs Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais*], REG 2001 s. I-1361, para. 33-35.

⁵⁶ Articolo 234 TCE.

della Giustizia in questi casi mi sembra conforme a quanto avviene nelle situazioni puramente interne.⁵⁷ Peraltro, sembrano interessanti, anche sotto il profilo europeo, le argomentazioni impiegate dal Ministro in un caso relativo all'errata cancellazione di un soggetto passivo dal registro nazionale IVA.⁵⁸ In particolare, nel caso di specie, è stato ritenuto "grave" il fatto che una persona per quasi un anno non fosse risultata identificabile nell'European VAT Information Exchange System⁵⁹, riscontrando ingenti difficoltà nel procurarsi forniture da altri Stati membri. In questo caso, il contribuente ottenne un risarcimento di SEK 200000 dallo Stato.

⁵⁷ A tal fine sono stati analizzati i seguenti casi: 2010-03-30, ref. number 21539-10-40 ; 2009-04-06, ref. number 2409-08-40; 2008-04-09, ref. number 7665-06-40; 2006-10-30, ref. number 1425-05-42; 2006-06-28, ref. number 1814-05-44; 2005-10-04, ref. number 2419-30-44. Tutti questi documenti sono disponibili pubblicamente su Internet, si veda INFORMATION ON THE OFFICE OF THE CHANCELLOR OF JUSTICE.

⁵⁸ Si veda Decision by the Chancellor of Justice case 2006-10-30, ref. number 1425-05-42.

⁵⁹ VIES VAT number validation.