

SENTENZA DELLA CORTE (Grande Sezione)

22 ottobre 2013(*)

«Direttiva 77/799/CEE – Reciproca assistenza fra le autorità degli Stati membri in materia di imposte dirette – Scambio d’informazioni su richiesta – Procedimento fiscale – Diritti fondamentali – Limite alla portata degli obblighi dello Stato membro richiedente e dello Stato membro richiesto nei confronti del contribuente – Insussistenza di un obbligo d’informare il contribuente della richiesta di assistenza – Insussistenza di un obbligo d’invitare il contribuente a partecipare all’audizione di testimoni – Diritto del contribuente di rimettere in discussione l’informazione scambiata – Contenuto minimo dell’informazione scambiata»

Nella causa C-276/12,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dal Nejvyšší správní soud (Repubblica ceca), con decisione del 3 aprile 2012, pervenuta in cancelleria il 4 giugno 2012, nel procedimento

Jiří Sabou

contro

Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu,

LA CORTE (Grande Sezione),

composta da V. Skouris, presidente, K. Lenaerts, vicepresidente, A. Tizzano, R. Silva de Lapuerta, M. Ilešič, M. Safjan e C.G. Fernlund (relatore), presidenti di sezione, J. Malenovský, E. Levits, A. Ó Caoimh, J.-C. Bonichot, D. Šváby, M. Berger, A. Prechal ed E. Jarašiūnas, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo ceco, da M. Smolek e J. Vláčil, in qualità di agenti;
- per il governo ellenico, da M. Tassopoulou e G. Papagianni, in qualità di agenti;
- per il governo spagnolo, da A. Rubio González, in qualità di agente;
- per il governo francese, da G. de Bergues, D. Colas e J.-S. Pilczer, in qualità di agenti;
- per il governo polacco, da B. Majczyna e M. Szpunar, in qualità di agenti;
- per il governo finlandese, da S. Hartikainen, in qualità di agente;

- per la Commissione europea, da C. Barslev, M. Šimerdová e W. Mölls, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 6 giugno 2013,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione della direttiva 77/799/CEE del Consiglio, del 19 dicembre 1977, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri in materia di imposte dirette e di imposte sui premi assicurativi (GU L 336, pag. 15), come modificata dalla direttiva 2006/98/CE del Consiglio, del 20 novembre 2006 (GU L 363, pag. 129; in prosieguo: la «direttiva 77/799»), esaminata alla luce dei diritti fondamentali.
- 2 Detta domanda è stata sollevata nell'ambito di una controversia tra il sig. Sabou, calciatore professionista, e il Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu (Direzione finanziaria di Praga capitale) in merito all'importo dei redditi imponibili a titolo dell'anno 2004.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

La direttiva 77/799

- 3 La direttiva 77/799 è stata abrogata dalla direttiva 2011/16/UE del Consiglio, del 15 febbraio 2011, relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799 (GU L 64, pag. 1). Tuttavia, tenuto conto della data dei fatti di specie, essa trova ancora applicazione nel procedimento principale.
- 4 I considerando 1 e 2 della direttiva 77/799 enunciavano quanto segue:

«considerando che la pratica della frode e dell'evasione fiscale al di là dei confini degli Stati membri conduce a perdite di bilancio e all'inosservanza del principio della giustizia fiscale e può provocare distorsioni dei movimenti di capitali e delle condizioni di concorrenza, pregiudicando quindi il funzionamento del mercato comune;

considerando che il Consiglio ha, per dette ragioni, adottato il 10 febbraio 1975 una risoluzione relativa alle misure che la Comunità dovrà adottare nel settore della lotta contro la frode e l'evasione fiscale sul piano internazionale (...).

- 5 I considerando 5 e 6 della direttiva 77/799 erano formulati nei seguenti termini:

«considerando che gli Stati membri debbono scambiarsi reciprocamente, su richiesta, informazioni per quanto riguarda un caso preciso e che lo Stato a cui viene rivolta la richiesta deve provvedere a effettuare le ricerche necessarie per ottenere tali informazioni;

considerando che gli Stati membri debbono scambiarsi, a richiesta o no, ogni informazione che sembri utile per un corretto accertamento delle imposte sul reddito e sul patrimonio (...).

- 6 L'articolo 1, paragrafo 1, della direttiva 77/799, dal titolo «Disposizioni generali», prevedeva quanto segue:

«Le competenti autorità degli Stati membri scambiano, conformemente alla presente direttiva, ogni informazione atta a permettere loro una corretta determinazione delle imposte sul reddito e sul patrimonio (...)».

- 7 A norma dell'articolo 2 della direttiva 77/799, intitolato «Scambio su richiesta»:

«1. L'autorità competente di uno Stato membro può chiedere all'autorità competente di un altro Stato membro di comunicargli le informazioni di cui all'articolo 1, paragrafo 1, per quanto concerne un caso specifico. L'autorità competente dello Stato cui la richiesta di informazioni è rivolta non è tenuta ad ottemperare a tale richiesta se risulta che l'autorità competente dello Stato richiedente non ha esaurito le abituali fonti di informazione che avrebbe potuto utilizzare, secondo le circostanze, per ottenere le informazioni richieste senza mettere in pericolo i risultati dell'inchiesta.

2. Ai fini della comunicazione delle informazioni di cui al paragrafo 1, l'autorità competente dello Stato membro cui la richiesta è rivolta fa eseguire, se del caso, le indagini necessarie per ottenere dette informazioni.

Per procurarsi le informazioni richieste, l'autorità interpellata, o l'autorità amministrativa cui essa si rivolge, procede come se agisse per conto proprio o su richiesta di un'altra autorità del proprio Stato membro».

- 8 L'articolo 6 della direttiva 77/799, intitolato «Collaborazione dei funzionari dello Stato interessato», così disponeva:

«Per l'applicazione delle disposizioni che [precedono], l'autorità competente dello Stato membro che fornisce le informazioni e l'autorità competente dello Stato al quale le informazioni sono destinate, possono accordarsi, nel quadro della procedura di consultazione di cui all'articolo 9, per autorizzare la presenza, nel primo Stato membro, di funzionari dell'amministrazione fiscale dell'altro Stato membro. Le modalità di applicazione di questa disposizione sono determinate nell'ambito di questa stessa procedura».

- 9 L'articolo 8, paragrafo 1, della direttiva 77/799, intitolato «Limite allo scambio di informazioni», prevedeva quanto segue:

«La presente direttiva non impone allo Stato membro al quale sono richieste informazioni alcun obbligo di effettuare indagini o di comunicare informazioni, se la legislazione o la prassi amministrativa di tale Stato non consente all'autorità competente di condurre tali indagini o di raccogliere le informazioni richieste».

La normativa ceca

- 10 La legge n. 253/2000, relativa all'assistenza internazionale in materia tributaria e che modifica la legge n. 531/1990 sugli organi fiscali territoriali, come modificata, ha trasposto nell'ordinamento ceco le disposizioni della direttiva 77/799.

- 11 Gli articoli 16 e 31 della legge n. 337/1992, relativa all'amministrazione delle tasse e dei tributi, dispongono quanto segue:

«Articolo 16

Controlli fiscali

(...)

4) Il contribuente sottoposto ad accertamento tributario ha diritto, nei confronti dell'agente fiscale,

e) di porre domande ai testimoni e ai periti nel corso dell'audizione e del sopralluogo,

(...)

Articolo 31

Mezzi istruttori

(...)

2) (...) L'amministrazione fiscale informa per tempo il contribuente dell'organizzazione di una deposizione, se non vi è rischio di ritardo».

Fatti del procedimento principale e questioni pregiudiziali

- 12 Nell'ambito della sua dichiarazione dei redditi per l'anno 2004, nella Repubblica ceca, il sig. Sabou affermava di aver sostenuto spese in vari Stati membri in vista di un possibile trasferimento della propria attività di calciatore verso uno dei club di calcio di tali Stati. Dette spese avrebbero ridotto corrispondentemente i suoi redditi imponibili. L'importo della sua imposizione sul reddito per l'anno 2004 veniva quindi fissato a 29 700 corone ceche (CZK) (circa EUR 1 100).
- 13 Tuttavia, l'amministrazione fiscale ceca poneva in dubbio la veridicità di dette spese ed effettuava un controllo comprensivo di richieste d'informazioni presso le autorità fiscali degli Stati membri interessati, basandosi in particolare sulla legge n. 253/2000 e sulla direttiva 77/799. Essa sollecitava pertanto l'assistenza delle amministrazioni fiscali spagnola, francese e del Regno Unito chiedendo loro, segnatamente, di interpellare i club di calcio indicati. Dalle risposte fornite da tali autorità risulta che nessuno dei club assertivamente contattati conosceva il sig. Sabou o il suo agente.
- 14 L'amministrazione fiscale ceca si rivolgeva altresì all'amministrazione fiscale ungherese in merito a varie fatture presentate dal sig. Sabou riguardanti servizi assertivamente forniti da una società avente sede in Ungheria. L'amministrazione richiesta rispondeva che tale società avrebbe unicamente fatto da intermediaria di una società stabilita in un paese terzo e che solo un controllo effettuato in tale paese avrebbe consentito di ottenere risposte affidabili.
- 15 In esito al proprio controllo l'amministrazione fiscale ceca emetteva, il 28 maggio 2009, un avviso suppletivo d'accertamento d'imposta che fissava l'importo dell'imposta sul reddito dovuto dal sig. Sabou per l'anno 2004 a CZK 251 604 (circa EUR 9 800). Quest'ultimo contestava tale avviso dinanzi al Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, il quale lo rettificava fissando l'importo dell'imposta a CZK 283 604 (circa EUR 11 000).
- 16 Il sig. Sabou impugnava l'avviso rettificato dinanzi al Městský soud v Praze (tribunale municipale di Praga), il quale respingeva il ricorso con sentenza del 27 luglio 2011. Il sig. Sabou proponeva quindi ricorso per cassazione dinanzi al Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa).

- 17 Dinanzi a tale giudice il sig. Sabou sosteneva che l'amministrazione fiscale ceca aveva ottenuto illegittimamente le informazioni che lo riguardavano. In primo luogo, essa non lo avrebbe informato della propria richiesta di assistenza presso altre amministrazioni, sicché egli non aveva potuto partecipare alla formulazione dei quesiti loro sottoposti. In secondo luogo, non sarebbe stato nemmeno invitato a partecipare all'audizione di testimoni in altri Stati membri, in violazione dei diritti che la normativa ceca gli riconosce nell'ambito di procedimenti nazionali simili.
- 18 Nella sua decisione di rinvio il Nejvyšší správní soud constata che l'amministrazione fiscale ceca non aveva chiesto alle amministrazioni degli altri Stati di procedere all'audizione di testimoni. Esso rileva che, se tale amministrazione avesse formulato una simile richiesta, lo avrebbe comunicato al sig. Sabou affinché questi potesse partecipare alla seduta nel caso in cui le leggi degli Stati membri aditi lo avessero consentito.
- 19 Quanto al contenuto delle risposte fornite, il giudice del rinvio osserva che alcune amministrazioni richieste avevano indicato il nome delle persone interrogate, mentre altre si erano limitate ad indicare i club all'origine dell'informazione trasmessa. Inoltre, non sarebbe stato precisato in che modo erano state ottenute le informazioni, se telefonicamente, in forma elettronica o nel corso di un'audizione.
- 20 Il giudice del rinvio s'interroga sull'esistenza di un diritto per il contribuente di partecipare agli scambi di informazioni tra amministrazioni nell'ambito della direttiva 77/799 e si chiede in quale misura i diritti fondamentali garantiti dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (in prosieguo: la «Carta») influiscano sulla sussistenza di un tale diritto.
- 21 Il Nejvyšší správní soud osserva che, se non gli venisse riconosciuto un diritto del genere, il contribuente finirebbe con avere diritti processuali limitati rispetto a quelli che la normativa ceca gli garantisce nell'ambito di un procedimento fiscale nazionale. Detto giudice rinvia a due sue sentenze datate, rispettivamente, 30 gennaio 2008 e 26 marzo 2009. Nella prima, esso aveva dichiarato che, per quanto riguarda l'audizione di un testimone, «la garanzia di un'effettiva possibilità di partecipazione [del contribuente] a [tale] audizione è uno dei criteri chiave della valutazione della legittimità di una siffatta misura di raccolta della prova e si deve rigorosamente impedire a chiunque di eluderlo». Nella seconda sentenza, relativa a un procedimento fiscale nella Repubblica ceca che implicava il ricorso all'assistenza di un altro Stato membro in forza della direttiva 77/799 e all'audizione di un testimone in tale altro Stato membro, detto giudice aveva considerato che solo nel caso in cui l'amministrazione dell'altro Stato [in prosieguo anche: lo «Stato richiesto»], in applicazione della propria legislazione, avesse negato al contribuente ceco la partecipazione alla seduta di audizione, l'amministrazione fiscale ceca sarebbe stata autorizzata a utilizzare come prova le informazioni derivanti dalla deposizione del testimone e ottenute conformemente alla normativa dello Stato richiesto.
- 22 È in tale contesto che il Nejvyšší správní soud ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se dal diritto dell'Unione (...) derivi un diritto del contribuente ad essere informato della decisione dell'amministrazione fiscale di presentare una richiesta di trasmissione di dati ai sensi della direttiva [77/799]. Se il contribuente abbia diritto a partecipare alla formulazione della domanda rivolta allo Stato membro. Laddove il diritto dell'Unione non gli conferisca diritti siffatti (...), se al contribuente possa conferire diritti analoghi il diritto nazionale.
- 2) Se un contribuente abbia il diritto, nel corso della trattazione di una richiesta di trasmissione di dati ai sensi della direttiva [77/799], di partecipare all'audizione dei

testimoni nello Stato membro cui è rivolta detta richiesta. Se tale Stato membro abbia l'obbligo di informare con anticipo il contribuente della data dell'audizione, allorché abbia ricevuto una domanda in tal senso da parte dello Stato membro richiedente.

- 3) Se l'amministrazione fiscale dello Stato membro cui è rivolta la richiesta, nel trasmettere i dati ai sensi della direttiva [77/799], abbia l'obbligo di attenersi a un qualsiasi contenuto minimo della risposta, affinché risulti chiaramente da quali fonti e in che modo ha ottenuto le informazioni trasmesse. Se il contribuente possa contestare l'esattezza delle informazioni così fornite, ad esempio a causa di vizi del procedimento, nello Stato richiesto, che ha preceduto la trasmissione delle informazioni, o se trovi applicazione il principio della reciproca fiducia e collaborazione, in base al quale le informazioni trasmesse dall'amministrazione fiscale richiesta non possono essere messe in discussione».

Sulla competenza della Corte

- 23 La Commissione europea fa valere, in via preliminare, che, con le sue questioni relative ai diritti processuali del contribuente in situazioni ove l'amministrazione fiscale abbia deciso di ricorrere al meccanismo della reciproca assistenza previsto dalla direttiva 77/799, il giudice del rinvio intende sapere se il contribuente tragga determinati diritti dalla Carta. In realtà, secondo la Commissione, tali questioni vertono, in parte, sull'applicazione della Carta in relazione alla normativa nazionale, cosicché la Corte non è competente a rispondere.
- 24 La Commissione sottolinea infatti, da un lato, che la richiesta di assistenza mira alla corretta determinazione dell'imposta sul reddito, settore, questo, che non è armonizzato dal diritto dell'Unione, e, dall'altro, che la direttiva 77/799 non indica il modo in cui lo Stato richiedente debba trattare l'informazione che riceve al fine di determinare tale imposta. La Commissione aggiunge che la medesima direttiva prevede una mera facoltà per uno Stato membro di ricorrere all'assistenza degli altri Stati membri. Di conseguenza, la questione se lo Stato membro richiedente sia tenuto a informare il contribuente della propria richiesta di assistenza rientrerebbe non nel diritto dell'Unione, bensì nel solo diritto nazionale.
- 25 Per quanto concerne anzitutto la Carta, si deve rilevare che essa, poiché è entrata in vigore il 1° dicembre 2009, non si applica al procedimento di assistenza che ha portato all'avviso supplementivo d'accertamento dell'imposta del 28 maggio 2009.
- 26 Riguardo, poi, alla competenza della Corte, nella presente causa, per interpretare la direttiva 77/799, la circostanza che lo Stato membro richiedente non sia tenuto ad inviare una richiesta di assistenza ad un altro Stato membro non consente di ritenere che le norme relative alla richiesta d'informazioni e all'utilizzo delle informazioni ottenute da parte di tale Stato membro esulino dall'ambito di applicazione del diritto dell'Unione. Laddove uno Stato membro decida di ricorrere ad un'assistenza siffatta, esso deve conformarsi alle norme previste dalla direttiva 77/799. Risulta, infatti, in particolare dal considerando 5 della stessa direttiva, che gli Stati membri devono rispettare determinati obblighi nell'ambito della reciproca assistenza.
- 27 Pertanto, le questioni sottoposte relative agli obblighi dello Stato membro richiedente nei confronti del contribuente riguardano l'attuazione del diritto dell'Unione e la Corte è competente a esaminare l'applicazione, in tale contesto, dei diritti fondamentali, in particolare del diritto al contraddittorio.
- 28 Dalla giurisprudenza della Corte risulta che i diritti della difesa, che includono il diritto al contraddittorio, figurano tra i diritti fondamentali facenti parte integrante dell'ordinamento

giuridico dell'Unione (v., in tal senso, segnatamente, sentenza del 18 dicembre 2008, Sopropé, C-349/07, Racc. pag. I-10369, punti 33 e 36). La Corte, adita in via pregiudiziale, deve fornire, quando una normativa nazionale rientra nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione, tutti gli elementi d'interpretazione necessari alla valutazione, da parte del giudice nazionale, della conformità di detta normativa con i diritti fondamentali (v., segnatamente, sentenze del 18 giugno 1991, ERT, C-260/89, Racc. pag. I-2925, punto 42, nonché Sopropé, cit., punti 33 e 34).

- 29 Di conseguenza, si deve rispondere a tutte le questioni sollevate dal giudice nazionale.

Sulle questioni pregiudiziali

Sulle prime due questioni

- 30 Con le sue prime due questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se la normativa dell'Unione, quale risulta in particolare dalla direttiva 77/799 e dal diritto fondamentale al contraddittorio, conferisca al contribuente di uno Stato membro il diritto di essere informato della richiesta di assistenza rivolta da tale Stato ad un altro Stato membro, di partecipare alla formulazione della domanda indirizzata a tale Stato membro e di prendere parte ad un'audizione di testimoni organizzata da quest'ultimo Stato.
- 31 Occorre anzitutto verificare se il meccanismo di reciproca assistenza introdotto dalla direttiva 77/799 preveda un diritto simile per il contribuente.
- 32 In proposito, come dichiarato dalla Corte ai punti 30 e 31 della sentenza del 27 settembre 2007, Twoh International (C-184/05, Racc. pag. I-7897), dai primi due considerando della direttiva 77/799 risulta che quest'ultima mira a combattere la frode e l'evasione fiscale internazionali e che è stata quindi adottata allo scopo di disciplinare la collaborazione tra le autorità fiscali degli Stati membri.
- 33 La Corte ha rilevato altresì che, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva 77/799, l'amministrazione fiscale di uno Stato membro «può» chiedere all'amministrazione fiscale di un altro Stato membro le informazioni che essa stessa non può ottenere. Essa ha così sottolineato che il legislatore dell'Unione, con il termine «può», ha precisato che le amministrazioni fiscali nazionali dispongono di una facoltà al riguardo e non sono in alcun modo obbligate a ricorrere ad una richiesta simile (v., in tal senso, sentenza Twoh International, cit., punto 32).
- 34 Per contro, in caso di domanda presentata da un'autorità competente alle condizioni previste all'articolo 2 della direttiva 77/799, lo Stato membro richiesto è tenuto, in linea di principio, a rispondere e, se necessario, a far eseguire le ricerche necessarie, conformemente all'articolo 2 della direttiva 77/799.
- 35 Dagli articoli 2, paragrafo 2, e 8 della direttiva 77/799 discende che l'autorità competente dello Stato richiesto risponde ad una domanda del genere applicando la propria normativa nazionale, in particolare le sue norme processuali.
- 36 Risulta così dall'esame della direttiva 77/799 che quest'ultima, il cui oggetto consiste nel disciplinare la collaborazione tra le autorità fiscali degli Stati membri, coordina la trasmissione d'informazioni tra autorità competenti imponendo determinati obblighi agli Stati membri. La medesima direttiva non conferisce per contro diritti specifici al

contribuente (v. sentenza *Twoh International*, cit., punto 31) e non prevede, in particolare, alcun obbligo per le autorità competenti degli Stati membri di consultarlo.

- 37 Ciò considerato, occorre esaminare, in secondo luogo, se il contribuente non possa tuttavia trarre dai diritti della difesa un diritto di partecipare allo scambio d'informazioni tra le autorità competenti.
- 38 La Corte ha già dichiarato che il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio generale del diritto dell'Unione che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo (v. sentenza *Sopropé*, cit., punto 36). In forza di tale principio, 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 (v., segnatamente, sentenze del 24 ottobre 1996, *Commissione/Lisrestal e a.*, C-32/95 P, Racc. pag. I-5373, punto 21, nonché *Sopropé*, cit., punto 37). Tale obbligo incombe sulle amministrazioni degli Stati membri ogniqualvolta esse adottano decisioni che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto dell'Unione, quand'anche la normativa dell'Unione applicabile non preveda espressamente siffatta formalità (v. sentenze *Sopropé*, cit., punto 38, nonché del 10 settembre 2013, *G. e R.*, C-383/13 PPU, punto 35).
- 39 Si pone la questione se la decisione di un'autorità competente di uno Stato membro di chiedere l'assistenza di un'autorità competente di un altro Stato membro e la decisione di quest'ultima di procedere a un'audizione di testimoni al fine di rispondere a tale richiesta costituiscano atti che, a causa delle loro conseguenze per il contribuente, esigono che quest'ultimo sia sentito.
- 40 Tutti gli Stati membri che hanno depositato osservazioni dinanzi alla Corte hanno fatto valere che la richiesta d'informazioni di uno Stato membro indirizzata all'amministrazione fiscale di un altro Stato membro non costituisce un atto che comporta un simile obbligo. Essi considerano, giustamente, che occorre distinguere, nell'ambito dei procedimenti di controllo fiscale, la fase d'indagine nel corso della quale vengono raccolte le informazioni e che comprende la richiesta d'informazioni da parte di un'amministrazione fiscale ad un'altra, dalla fase contraddittoria, tra l'amministrazione fiscale e il contribuente cui essa si rivolge, la quale inizia con l'invio a quest'ultimo di una proposta di rettifica.
- 41 L'amministrazione, quando procede alla raccolta d'informazioni, non è tenuta a informarne il contribuente né a conoscere il suo punto di vista.
- 42 Orbene, la domanda di assistenza presentata dall'amministrazione fiscale in applicazione della direttiva 77/799 rientra nell'ambito del procedimento di raccolta d'informazioni.
- 43 Lo stesso vale per la risposta comunicata dall'amministrazione fiscale richiesta e per le ricerche preliminari effettuate dalla medesima, compresa l'audizione di testimoni.
- 44 Ne consegue che il rispetto dei diritti della difesa del contribuente non esige la partecipazione di quest'ultimo alla richiesta d'informazioni inoltrata dallo Stato membro richiedente allo Stato membro richiesto. Esso non esige nemmeno che il contribuente sia sentito nel momento in cui le ricerche che possono includere l'audizione di testimoni sono effettuate nello Stato membro richiesto, né prima che quest'ultimo trasmetta informazioni allo Stato membro richiedente.
- 45 Tuttavia, nulla impedisce a uno Stato membro di estendere il diritto al contraddittorio ad altri momenti della fase d'indagine, associando il contribuente a diverse fasi della raccolta d'informazioni e, in particolare, all'audizione di testimoni.

- 46 Occorre, di conseguenza, rispondere alla prima e alla seconda questione dichiarando che il diritto dell'Unione, quale risulta segnatamente dalla direttiva 77/799 e dal diritto fondamentale al contraddittorio, deve essere interpretato nel senso che esso non conferisce al contribuente di uno Stato membro il diritto di essere informato della richiesta di assistenza inoltrata da tale Stato a un altro Stato membro al fine, in particolare, di verificare i dati forniti dallo stesso contribuente nell'ambito della sua dichiarazione dei redditi, né il diritto di partecipare alla formulazione della domanda indirizzata allo Stato membro richiesto né il diritto di partecipare alle audizioni di testimoni organizzate da quest'ultimo Stato.

Sulla terza questione

- 47 Con la terza questione il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se la direttiva 77/799 debba essere interpretata nel senso che, da un lato, il contribuente può contestare le informazioni che lo riguardano trasmesse all'amministrazione fiscale dello Stato membro richiedente e che, dall'altro, qualora l'amministrazione fiscale dello Stato membro richiesto trasmetta l'informazione raccolta, essa è tenuta a indicare le fonti dell'informazione nonché le sue modalità di ottenimento.
- 48 In proposito, occorre rilevare che la direttiva 77/799 non tratta del diritto del contribuente di contestare l'esattezza dell'informazione trasmessa e non impone alcun obbligo particolare quanto al contenuto di quest'ultima.
- 49 Ciò considerato, spetta solo agli ordinamenti nazionali fissare le relative norme. Il contribuente può contestare le informazioni che lo riguardano trasmesse all'amministrazione fiscale dello Stato membro richiedente secondo le norme e le procedure applicabili nello Stato membro interessato.
- 50 Si deve, pertanto, rispondere alla terza questione dichiarando che la direttiva 77/799 non disciplina la questione delle condizioni alle quali il contribuente può contestare l'esattezza dell'informazione trasmessa dallo Stato membro richiesto e non impone alcun obbligo particolare quanto al contenuto di quest'ultima.

Sulle spese

- 51 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice del rinvio, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Grande Sezione) dichiara:

- 1) **Il diritto dell'Unione, quale risulta in particolare dalla direttiva 77/799/CEE del Consiglio, del 19 dicembre 1977, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette e delle imposte sui premi assicurativi, come modificata dalla direttiva 2006/98/CE del Consiglio, del 20 novembre 2006, e dal diritto fondamentale al contraddittorio, deve essere interpretato nel senso che esso non conferisce al contribuente di uno Stato membro il diritto di essere informato della richiesta di assistenza inoltrata da tale Stato a un altro Stato membro al fine, in particolare, di verificare i dati forniti dallo stesso contribuente nell'ambito della sua dichiarazione dei redditi, né il diritto di partecipare alla formulazione della domanda indirizzata allo Stato**

membro richiesto né il diritto di partecipare alle audizioni di testimoni organizzate da quest'ultimo Stato.

- 2) La direttiva 77/799, come modificata dalla direttiva 2006/98, non disciplina la questione delle condizioni alle quali il contribuente può contestare l'esattezza dell'informazione trasmessa dallo Stato membro richiesto e non impone alcun obbligo particolare quanto al contenuto di quest'ultima.**

Firme

* Lingua processuale: il ceco.