APPROFONDIMENTO

Il *Model Taxpayer Charter* Statuto dei Diritti e dei Doveri del Contribuente, Cooperazione con il Fisco tra *Tax Governance* e *Tax Compliance*

di Piergiorgio Valente(*), Ian Hayes(**) e Dick Barmentlo(***)

Tre associazioni professionali (CFE, AOTCA e STEP), rappresentative di oltre mezzo milione di consulenti fiscali nel mondo, hanno predisposto un Modello di "Statuto dei Diritti e dei Doveri del Contribuente", quale proposta di quanto un buon sistema di tassazione dovrebbe prevedere nei rapporti tra Contribuente e Amministrazione fiscale. I contenuti di tale Modello sono il frutto di una valutazione congiunta di 37 Paesi rappresentativi di oltre il 73% del PIL mondiale.

1. Premessa

La cooperazione tra Amministrazione finanziaria e Contribuente e il volontario adempimento da parte di quest'ultimo rivestono un ruolo fondamentale nella strategia di lotta all'evasione e alla frode fiscale.
Un nuovo approccio dovrebbe portare:

- da un lato, le Amministrazioni finanziarie ad accogliere, nel rapporto con i Contribuenti, un'impostazione basata sul servizio, a complemento della "filosofia basata sul controllo";
- dall'altro, i Contribuenti dovrebbero essere incentivati alla trasparenza mediante trasmissione volontaria di informazioni e alla correzione spontanea degli errori (*self-compliance*);
- d'altro canto, i Governi nazionali dovrebbero garantire ai Contribuenti una legislazione tributaria equa e trasparente, basata sull'adozione e attuazione di disposizioni semplici e chiare.

A tutte queste esigenze risponde la proposta di un **Modello di Statuto del Contribuente** (di seguito anche, "Modello di Statuto"), a carattere internazionale, presentata congiuntamente dall'"Associazione dei Consulenti Fiscali di Asia e Oceania" (AOTCA)[1], dalla "*Confédération Fiscale Européenne*" (CFE)[2] e dall'"Associazione dei *Consu-*

(*) *Chairman of the Fiscal Committee and Member of the Executive Board, Confédération Fiscale Européenne* (*CFE*).

(**) *Vice President of the Executive Board, Confédération Fiscale Européenne* (*CFE*).

(***) *Chairman of the Professional Affairs Committee and Member of the Executive Board, Confédération Fiscale Européenne* (*CFE*).

[1] L'AOTCA, costituita nel 1992, rappresenta oltre 330.000 professionisti in materia fiscale operanti in Asia e Oceania; inoltre è osservatore presso i *meeting* annuali del Gruppo di Studio e Ricerca sulla Tassazione in Asia (SGATAR), organismo rappresentativo delle Amministrazioni fiscali asiatiche.

[2] La CFE rappresenta 33 organizzazioni professionali presenti in 25 Paesi europei, 21 dei quali sono membri dell'Unione Europea, e a cui fanno riferimento oltre 180.000 consulenti fiscali. La CFE ha per prima introdotto l'idea di realizzare un Modello di Statuto del Contribuente, nel 2008, quale tema del *CFE Forum* del medesimo anno. In data 24

lenti in Gestioni Patrimoniali e di Trust" (STEP)[3], con l'obiettivo di delineare un modello normativo che possa essere adottato dai singoli Stati al fine di disciplinare diritti e doveri del Contribuente nei confronti del Fisco[4].
La redazione del Modello di Statuto del Contribuente è avvenuta a seguito dell'analisi degli Statuti del Contribuente esistenti negli Stati che hanno partecipato alla *Survey*, allo scopo di pervenire a una proposta condivisa tra tutti i 37 Stati partecipanti[5].

2 Ambito di applicazione

Il Modello di Statuto del Contribuente ha un **ambito di applicazione soggettivo** assai **vasto**, in quanto, ai sensi dell'art. 1, si applica non solo a tutti i Contribuenti e alle Amministrazioni finanziarie degli Stati, ma anche agli Stati medesimi e a tutte le loro articolazioni amministrative che hanno il potere di imporre tributi, nonché ai consulenti fiscali dei Contribuenti.

L'art. 2 del Modello di Statuto contiene le definizioni rilevanti ai fini dell'interpretazione dei termini indicati nello stesso. A tale riguardo si definisce "**Contribuente**" il soggetto assoggettato o meno al tributo (facendovi così rientrare anche i sostituti d'imposta), residenti e non residenti[6], ricomprendendo in tale definizione, in senso estensivo, la persona che ha un collegamento con lo Stato interessato al tributo.
Dal punto di vista oggettivo, il Modello di Statuto proposto annovera **ogni tributo e ogni pagamento**, **di qualsiasi natura**, che nella sostanza possa essere (considerato) assimilabile a un tributo.
Lo stesso art. 1 evidenzia che esso ha un duplice fine[7]:

- definire i diritti del Contribuente, con riguardo ai tributi imposti dallo Stato;
- codificare le responsabilità del Contribuente nei confronti dello Stato, come previsto dal diritto nazionale.

Il Modello di Statuto non intende, tuttavia, modificare in senso peggiorativo quei diritti del Contribuente riconosciuti dalla legislazione nazionale o dalla giurisprudenza nazionale o, comunque, dalla prassi domestica degli Stati.
I diritti ivi previsti, dunque, possono avere una portata solo "**migliorativa**" e **favorevole** per il Contribuente.
Peraltro, l'art. 1 chiarisce che il Modello di Statuto non limita la sovranità degli Stati di imporre tributi secondo il loro diritto nazionale e di amministrare tali tributi secondo la legislazione domestica.

maggio 2013, la Commissione europea ha designato la CFE tra i membri del gruppo di esperti della "*EU Platform for Tax Good Governance, Aggressive Tax Planning and Double Taxation*". Essa è rappresentata da Piergiorgio Valente e, "*as an alternate*", da Stella Raventós-Calvo. Per ulteriori approfondimenti, cfr. C. Alagna, *La «Platform for tax good governance, aggressive tax planning and double taxation»*, in "Il Quotidiano IPSOA", 5 giugno 2013.

[3] Lo STEP è l'associazione mondiale dei consulenti operanti nel campo della pianificazione e gestione dei trasferimenti di proprietà ereditarie, con specifico interesse per le problematiche di natura fiscale. Lo STEP ha l'obiettivo di promuovere la conoscenza delle problematiche annesse al proprio ambito di operatività e di favorire l'incremento delle competenze professionali dei propri membri. Lo STEP ha 18.000 membri situati in 87 Paesi, appartenenti a diverse categorie professionali (avvocati, commercialisti, *trustee* ed altri professionisti).

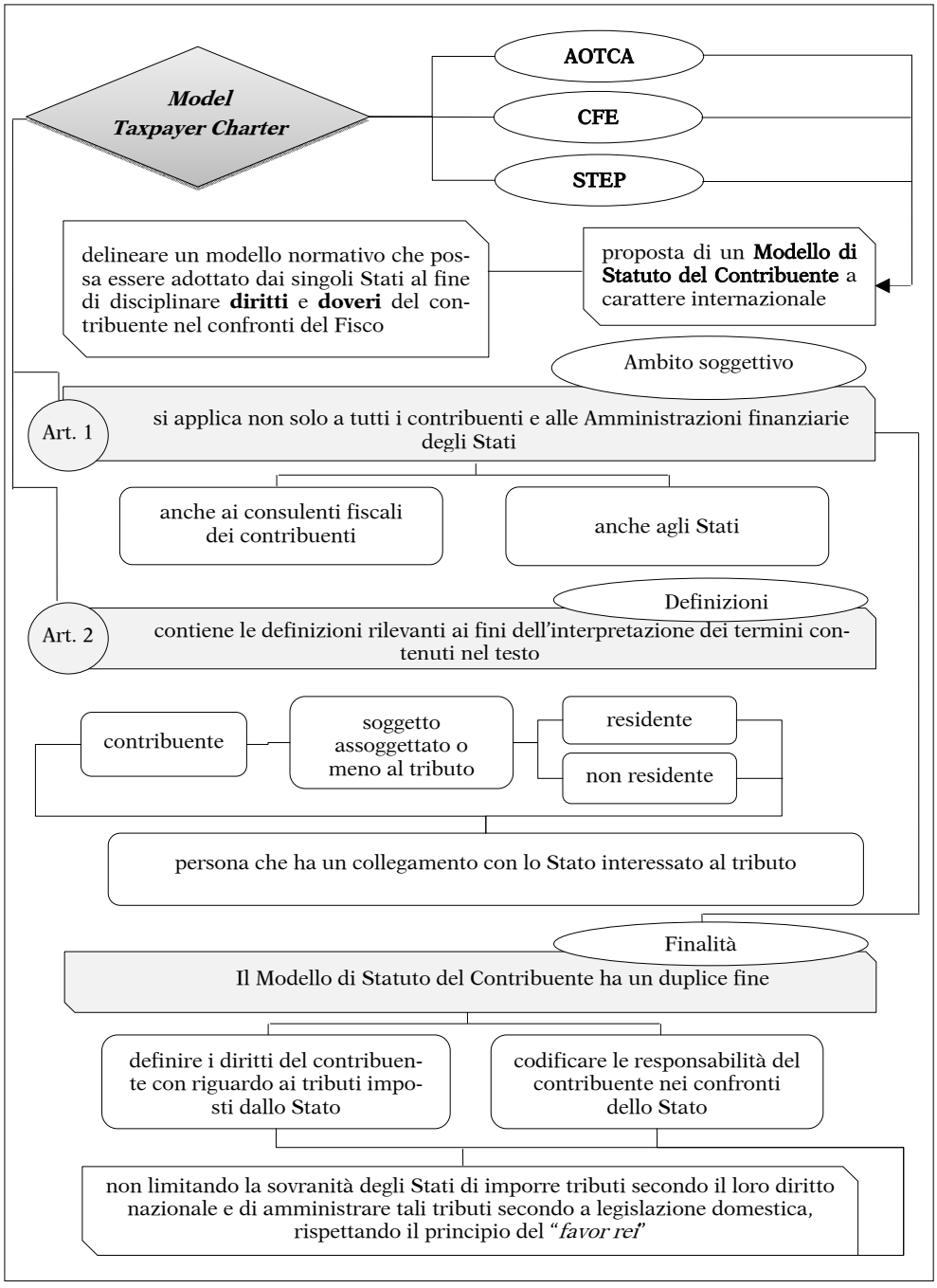
[4] Cfr. C. Alagna, *Allo studio un modello internazionale di Statuto del Contribuente*, in "Il Quotidiano del commercialista", *www.eutekne.info*, del 16 maggio 2013.

[5] Hanno partecipato alla *Survey* i seguenti 37 Stati: Australia, Austria, Belgio, Bulgaria, Canada, Cina, Croazia, Finlandia, Francia, Germania, Giappone, Grecia, Hong Kong, India, Indonesia, Irlanda, Israele, Italia, Lettonia, Lussemburgo, Malesia, Malta, Mongolia, Paesi Bassi, Polonia, Portogallo, Regno Unito, Repubblica Ceca, Repubblica Coreana, Repubblica Slovacca, Romania, Russia, Slovenia, Spagna, Stati Uniti, Svizzera, Vietnam.

[6] Per approfondimenti in materia di residenza delle persone fisiche e delle persone giuridiche, cfr. P. Valente, *Esterovestizione e Residenza*, Milano, Ipsoa, 2013; P. Valente, *La residenza fiscale delle persone giuridiche nella prassi di alcuni Paesi UE ed extra-UE*, in "*il fisco*" n. 15/2013, fascicolo n. 1, pag. 2252; P. Valente, *Il «centro dell'interesse economico prevalente» come criterio di determinazione «privilegiato» della residenza fiscale*, in "*il fisco*" n. 4/2013, fascicolo n. 1, pag. 537.

[7] A tale riguardo il vicepresidente dello STEP, Mike Cadesky, evidenzia che sebbene le Amministrazioni finanziarie "richiedano ai Contribuenti una maggiore collaborazione, esse perdono di vista l'importanza di mettere a disposizione dei Contribuenti e dei consulenti un sistema tributario (…) complessivamente equo".

Tavola 1 - *Model Taxpayer Charter*: ambito di applicazione



3. Principi generali fondamentali

L'art. 5 del Modello di Statuto prevede una serie di principi generali comunemente accettati da gran parte delle legislazioni nazionali di tutto il mondo quali, ad esempio:

- la **presunzione dell'onestà e della "veridicità"** dei comportamenti posti in essere dal Contribuente[8], fino ad evidenza del contrario;

[8] L'art. 5 del Modello di Statuto evidenzia che "*a taxpayer is presumed to be honest and truthful, unless there is evidence to the contrary. Accordingly, information provided by a taxpayer and tax filings are generally presumed to be correct and complete with respect to factual information provided, unless there is reason to believe that the infor-*

- il **divieto di abuso del diritto**, nel senso che il Contribuente non deve utilizzare lo Statuto al fine di ostacolare o ritardare l'azione delle Amministrazioni finanziarie nell'esecuzione delle disposizioni fiscali nazionali;
- il Contribuente risponde nei limiti di quanto è obbligato a corrispondere secondo la **legislazione fiscale nazionale**;
- l'ignoranza della legislazione fiscale non giustifica la non applicazione del tributo né il non versamento dell'imposta dovuta o la non applicazione delle sanzioni;
- il principio di **non discriminazione** nell'applicazione del tributo;
- il riconoscimento dell'esenzione dall'applicazione di interessi e sanzioni (in specifici casi, in particolar modo quando il Contribuente dimostri di aver operato in buona fede), dell'estensione dei termini per la compilazione delle dichiarazioni fiscali e delle cause di giustificazione derogatorie di tali termini;
- la legislazione fiscale non dovrebbe penalizzare un particolare settore industriale né un certo settore occupazionale senza una giusta causa.

Un altro principio fondamentale riconosciuto dall'art. 18 del Modello di Statuto, quale applicazione del più generale principio della certezza del diritto, è l'**irretroattività delle disposizioni tributarie**, sempre che l'applicazione retroattiva della norma non sia favorevole al Contribuente.
Oltre al principio di irretroattività, il suindicato articolo introduce la regola del "**ragionevole ed equo periodo di transizione**" tra la precedente disciplina e quella che ne modifica gli effetti (sia in termini di modifiche alla previgente tassazione sia in termini di introduzione di una nuova imposizione[9]).
Un fenomeno di carattere transnazionale pregiudizievole per il Contribuente, che trova un'ampia disciplina nel Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni[10], è la **doppia imposizione**. Tale fenomeno deriva, generalmente, dalla concorrente imposizione fiscale dello Stato della fonte e dello Stato della residenza su una determinata categoria di reddito. Per limitare o eliminare la doppia imposizione, gli Stati prevedono, a favore del Contribuente, un credito d'imposta ovvero un meccanismo di esenzione del reddito dall'imposizione tributaria[11].
Nello stesso senso si è espresso l'art. 19 del Modello di Statuto, suggerendo l'adozione di uno dei due meccanismi per limitare o eliminare la doppia imposizione che grava sul Contribuente[12].
Con riferimento invece all'applicazione di **interessi e sanzioni**, il Modello di Statuto, ai sensi dell'art. 20, non preclude la possibilità da parte degli Stati di irrogare sanzioni e disporre la corresponsione di interessi per le imposte evase da parte del Contribuente, prevedendo, tuttavia, specifiche disposizioni aventi l'obiettivo di assicurare che il Contribuente sia "*treated fairly*".

L'art. 28 del Modello di Statuto favorisce l'introduzione di norme di **contrasto all'elusione fiscale**, ma allo stesso tempo ne limita l'operatività al fine di impedire che le Amministrazioni fiscali possano contestare operazioni economiche ogni qualvolta vi sia un "beneficio fiscale". In altri termini, la norma si propone di impedire che il beneficio derivante da un'agevolazione fiscale o il mero beneficio ottenuto mediante la scelta tra diverse alternative di strutture economiche possa essere considerato quale "fattispecie elusiva"; pertanto, l'interpretazione dei fenomeni elusivi ad opera dell'Amministrazione finanziaria è limitata ai casi in cui vi sia una struttura economica chiaramente organizzata in modo artificioso, al fine di conseguire un risparmio fiscale[13].

mation is incomplete, inaccurate, or misleading. This presumption of honesty and truthfulness is important, and represents a privilege afforded to a taxpayer, which can be denied in the event of evidence of the contrary".

[9] Dal sondaggio è emerso che solo 5 Stati hanno un principio generale di irretroattività della normativa fiscale, mentre in 19 Stati l'irretroattività è garantita solo in certi casi. 10 Stati hanno, invece, dichiarato che una disposizione generale di irretroattività non è permessa a causa di limitazioni di carattere costituzionale. A tale riguardo, cfr. M. Cadesky-I. Hayes-D. Russell, *Towards Greater Fairness in Taxation, A Model Taxpayer Charter, Preliminary Report*, Londra, 2013, p. 137-138.

[10] Per approfondimenti in materia di convenzioni contro le doppie imposizioni, cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Milano, Ipsoa, 2012.

[11] A tale riguardo, cfr. M. Cadesky-I. Hayes-D. Russell, *Towards Greater Fairness in Taxation, A Model Taxpayer Charter, Preliminary Report*, *op. cit.*, p. 175-176, i quali evidenziano che dalla *survey* effettuata è emerso che quasi tutti gli Stati intervistati utilizzano il meccanismo del credito d'imposta o dell'esenzione per ridurre o eliminare la doppia imposizione; inoltre, si sottolinea che la principale fonte di disciplina dei meccanismi contro la doppia imposizione è rappresentata dalle convenzioni internazionali.

[12] L'art. 19 del Modello di Statuto prevede che "*(l)egislation shall provide for relief of double taxation, through an exemption or tax credit mechanism or as may be suitable in the circumstances*".

[13] Sul punto cfr. M. Cadesky-I. Hayes-D. Russell, *Towards Greater Fairness in Taxation, A Model Taxpayer Charter, Preliminary Report*, *op. cit.*, p. 192, i quali sostengono che

Un altro fenomeno che necessita di importanti misure di contrasto, anche a livello internazionale, è quello dell'**evasione fiscale**. L'art. 29 del Modello di Statuto distingue l'evasione, che deriva da un comportamento "disonesto e criminoso" nei confronti dello Stato, da un risparmio d'imposta conseguito mediante schemi di "*aggressive tax planning*"[14] che, semmai, potrà rilevare su un piano elusivo[15].

A tale riguardo, si evidenzia che la Commissione europea ha predisposto un piano d'azione per contrastare l'evasione e l'elusione fiscale[16].

Il "Piano d'azione per rafforzare la lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale" del 6 dicembre 2012 persegue l'obiettivo di fornire, a livello comunitario, un'efficace risposta all'evasione fiscale e alle pratiche elusive. In siffatto contesto, dunque, rimane prioritaria per gli Stati membri l'adozione di misure volte a tutelare la base imponibile e il gettito fiscale[17].

Il Piano d'azione del 6 dicembre 2012 prevede l'adozione di due Raccomandazioni in tema, rispettivamente, di pianificazione fiscale aggressiva e *good governance* fiscale[18].

La Raccomandazione in tema di *good governance* fiscale si concretizza in una decisa presa di posizione **contro i paradisi fiscali**, la quale richiede l'individuazione e la predisposizione, da parte di ciascuno Stato membro, di apposite ***black list* nazionali**. Misure specifiche dovrebbero inoltre indurre i Paesi terzi ad applicare le **norme comunitarie di *good governance*** (*in primis*, trasparenza e concorrenza fiscale leale, nonché misure di contrasto ai regimi fiscali considerati dannosi[19]).

La Raccomandazione in materia di pianificazione fiscale aggressiva esorta gli Stati membri a intervenire sui tecnicismi e/o sulle lacune giuridiche che le imprese multinazionali sfruttano al fine di sottrarsi agli obblighi tributari.

Con l'istituzione, in data 23 aprile 2013, della "*Platform for Tax Good Governance, Aggressive Tax Planning and Double Taxation*", la Commissione europea ha invitato le organizzazioni interessate a presentare la propria candidatura quali membri della *Platform*.

Al fine di individuare i componenti più idonei a far parte della *Platform*, la Commissione ha lanciato una "*call for applications*", rivolta a rappresentanti a livello europeo della società civile, del mondo imprenditoriale e delle organizzazioni professionali, affinché manifestassero il proprio inte-

si deve distinguere tra *tax mitigation* e *artificial tax avoidance*: solo quest'ultima dovrebbe essere contrastata dalle legislazioni nazionali.

[14] Gli schemi di pianificazione fiscale attuati dalle imprese multinazionali sono divenuti particolarmente aggressivi nel corso degli ultimi anni. Essi hanno l'effetto di attuare il trasferimento effettivo degli utili imponibili in Stati con regimi fiscali favorevoli, mediante operazioni formalmente lecite, le quali tuttavia sono in contrasto con lo scopo della norma. L'OCSE, la Commissione europea e la comunità internazionale si propongono di adottare tutte le misure necessarie ad impedire l'erosione della base imponibile e la perdita di entrate fiscali per gli Stati.

[15] Tra le espressioni coniate per rappresentare il fenomeno della concorrenza fiscale e della ricerca di competitività, due in particolare si distinguono per forza espressiva: "*bidding for firms*" e "*fisco à la carte*". Entrambe presuppongono l'indipendenza della sfera economica dallo spazio giuridico nazionale e connotano la (conseguente) presa d'atto, rispettivamente da parte degli Stati e dei contribuenti, della crescente attitudine della variabile fiscale a condizionare comportamenti e azioni in ambito transnazionale. Per approfondimenti cfr. P. Valente, *Manuale di Governance fiscale*, Ipsoa, 2011, p. 45 ss. Per maggiori approfondimenti sulla pianificazione fiscale aggressiva cfr. P. Valente, *Le Raccomandazioni UE in materia di aggressive tax planning e good governance fiscale*, in "*il fisco*" n. 10/2013, fascicolo n. 1, pag. 1476; P. Valente, "*Rapporto OCSE 2011: «Tax Planning» aggressivo e legittimo*", in "Corriere tributario", n. 28/2011; P. Valente, "*Tax planning aggressivo. Il Rapporto OCSE «Addressing Base Erosion and Profit Shifting»*", in "*il fisco*" n. 12/2013, fascicolo n. 1, pag. 1802; P. Valente, *L'erosione della base imponibile e il profit shifting*, in "*Il Quotidiano IPSOA*", 18 febbraio 2013; C. Alagna-F. Vincenti, *Pianificazione fiscale ed erosione della base imponibile*, in "Il Quotidiano Ipsoa", 15 aprile 2013.

[16] Cfr. P. Valente-C. Alagna, "*Pianificazione fiscale aggressiva: il piano d'azione della Commissione UE*", in "Il Quotidiano Ipsoa", 12 dicembre 2012.

[17] Nella comunicazione n. 351 del 6 dicembre 2012 [COM(2012)722], la Commissione europea sostiene che gli interventi vanno, innanzitutto, compiuti sul piano nazionale. Con le due Raccomandazioni incluse nel Piano d'azione, si invitano gli Stati membri a intraprendere, tempestivamente e in modo coordinato, ogni azione necessaria.

[18] In generale sul tema, cfr. P. Valente, *Manuale di Governance fiscale*, Ipsoa, 2011.

[19] A seguito del *meeting* del Consiglio OCSE, tenutosi a Parigi in data 29 e 30 maggio 2013, è stato pubblicato il documento "*Update: Base Erosion and Profit Shifting*", il quale illustra le azioni intraprese dall'OCSE in materia.
In particolare, nel contesto dell'azione di contrasto al fenomeno dell'erosione della base imponibile e del *profit shifting*, l'OCSE ha istituito i seguenti tre gruppi di lavoro temporanei:
- il gruppo "*Countering base erosion*" si occupa dell'esame delle misure anti-elusive e degli strumenti di contrasto alle pratiche fiscali dannose;
- il gruppo "*Jurisdiction to tax*" si occupa delle questioni connesse alle disposizioni CFC, a quelle sulla residenza e alle disposizioni riguardanti i servizi e i prodotti digitali;
- il gruppo "*Transfer pricing*" è incaricato dello studio delle questioni connesse alla determinazione ed applicazione del principio dell'*arm's length*.

I lavori oggetto dell'attività dei suddetti *focus groups* rappresentano la base per lo sviluppo del piano di azione delineato nel Rapporto BEPS.

resse, designando un rappresentante. La "*call*" indica, tra i requisiti che le organizzazioni devono possedere per entrare a far parte della *Platform*, un elevato livello di esperienza e di competenza in tema di *good governance* fiscale[20], oltre alla comprovata capacità di fornire consulenza e assistenza nell'ambito delle politiche fiscali[21].

Nel contesto degli interventi finalizzati a contrastare i **fenomeni di erosione della base imponibile**, nel febbraio 2013 l'OCSE ha pubblicato il Rapporto "*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*" (di seguito anche "*Rapporto BEPS*"), nel quale si evidenzia come le imprese multinazionali sempre più frequentemente sfruttano le differenze tra i diversi regimi fiscali nazionali con lo scopo di ridurre in modo considerevole l'imposizione sul reddito.
Sempre in tale ambito, è opportuno rammentare come l'OCSE abbia affrontato i suddetti temi con la pubblicazione, in data 12 febbraio 2013, del Rapporto "*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*" (c.d. "*Rapporto BEPS*"), seguito da un *Action Plan*, pubblicato in data 19 luglio 2013[22].
Al fine di contrastare il fenomeno della **pianificazione fiscale aggressiva** e di migliorare la trasparenza fiscale, in un contesto caratterizzato da una leale cooperazione tra Contribuenti e Amministrazioni finanziarie, la Commissione europea ha proposto, a livello operativo, la creazione di un **portale *Internet* per tasse e imposte**, nonché di uno **sportello unico** per i Contribuenti non residenti negli Stati membri, agevolando, in tal modo, il rispetto degli obblighi fiscali e la *tax compliance* da parte del Contribuente.
Lo sviluppo di relazioni tra Amministrazione finanziaria e Contribuente, improntate alla trasparenza e alla leale cooperazione, non può prescindere dalla definizione di regole chiare e certe, le quali dovrebbero essere codificate nel contesto di uno "Statuto europeo del Contribuente" (*Taxpayer's Charter*) e nello spirito della "responsabilità sociale delle imprese"[23].
Una delle iniziative lanciate nel Piano d'azione del 6 dicembre 2012 prevede, con l'obiettivo di rafforzare l'adempimento degli obblighi fiscali del Contribuente, l'adozione di uno "**Statuto europeo del Contribuente**". Tale strumento, ispirato alle "buone pratiche amministrative" degli Stati membri, dovrebbe contenere principi e norme volte a "rafforzare la cooperazione, la fiducia e l'affidabilità tra Amministrazioni fiscali e Contribuenti, in modo da garantire più trasparenza sui diritti e gli obblighi dei Contribuenti e favorire un'impostazione orientata al servizio".
Nel febbraio 2013, la Commissione europea ha lanciato una consultazione pubblica con tutti i

[20] Secondo la decisione del 23 aprile 2013, possono essere membri della *Platform*:
– le autorità tributarie degli Stati membri;
– quindici (o un numero inferiore di) rappresentanti delle imprese, della società civile e delle organizzazioni che operano in ambito fiscale.

[21] In data 24 maggio 2013, la Commissione ha comunicato alla *Confédération Fiscale Européenne* (CFE) che, tenuto conto dei criteri di selezione specificati nella "*call for applications*" che ha fatto seguito alla decisione di istituire la *Platform*, la stessa è stata nominata quale membro di quest'ultima. Nell'ambito della *Platform*, la CFE è rappresentata da Piergiorgio Valente, *Chairman* del Comitato Fiscale della CFE, e, come *alternate*, da Stella Raventós-Calvo, con un mandato di tre anni, rinnovabile. Il mandato ha avuto inizio il 1 giugno 2013.
In data 4 giugno 2013, la Commissione europea ha pubblicato il documento "*Members of the Platform for Tax Good Governance*", il quale indica i membri della *EU Platform*: *International Chamber of Commerce (ICC), Federation of European Accountants, Businesseurope, Confédération Fiscal Européenne (CFE), American Chamber of Commerce (AmCham), Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB), Mouvement des Entreprises de France (MEDEF), Bund Deutscher Unternehmen (BDI), Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), European Association of Tax Law Professors (EALTP), Tax Justice Network, European Federation of Public Service Unions (EPSU), Oxfam International, Christian Aid, Coopération Internationale pour le Développement et la Solidarité (CIDSE).*

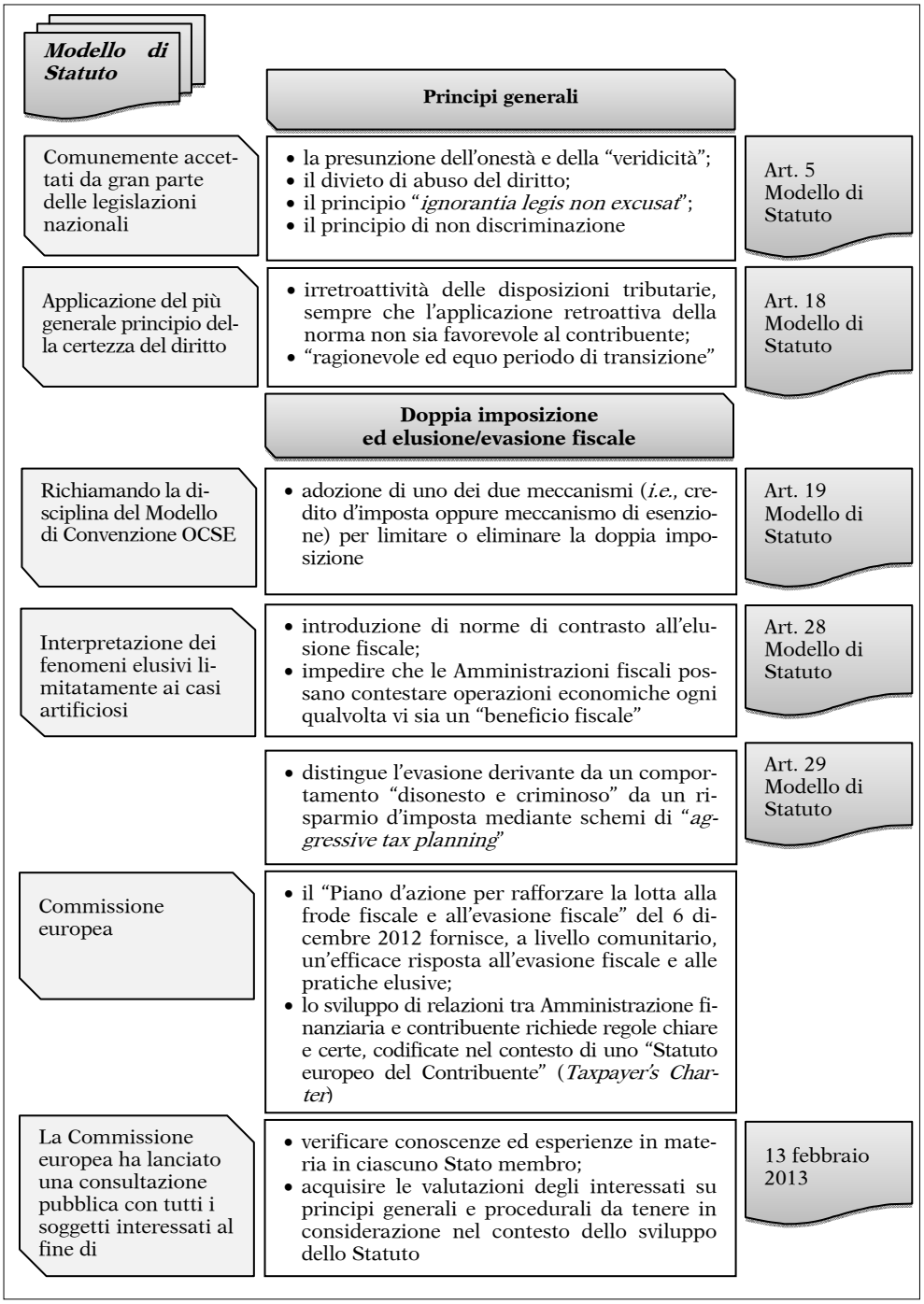
[22] Cfr. P. Valente, *Aggressive Tax Planning: profili elusivi delle transazioni finanziarie*, in "*il fisco*" n. 22/2013, fascicolo n. 1, pag. 3372; P. Valente, *Tax planning aggressivo: il Rapporto OCSE «Addressing Base Erosion and Profit Shifting»*, in "*il fisco*" n. 12/2013, fascicolo n. 1, pag. 1802; C. Alagna-F. Vincenti, *Erosione della base imponibile e profit shifting: il piano di azione dell'OCSE*, in "Il Quotidiano IPSOA", 23 luglio 2013; P. Love, *BEPS: why you're taxed more than a multinational*, 13 febbraio 2013, *http://oecdinsights.org/2013/02/13/beps-why-youre-taxed-more-than-a-multinational/*; V. Houlder, *OECD presents plan to close tax loopholes*, 12 febbraio 2013, *http://www.ft.com/intl/cms/s/0/8afcf050-74f2-11e2-8bc7-00144feabdc0.html#axzz2OYpXfEcE*; J. M. Kadet, *Letter to OECD Beps (Base Erosion and Profit-Shifting) - Recommending Approach to Change Behavior of Multinationals Re Profit Shifting into Low-Tax Countries*, 23 gennaio 2013; D.J. Mitchell, *Targeting Multinationals, the OECD Launches New Scheme to Boost the Tax Burden on Business*, 27 marzo 2013, *http://www.cato.org/blog/targeting-multinationals-oecd-launches-new-scheme-boost-tax-burden-business*.

[23] Nel Piano d'azione del 6 dicembre 2012, la Commissione rileva che una riscossione delle imposte più efficace passa attraverso migliori relazioni tra Contribuenti e Amministrazioni fiscali, la maggiore trasparenza delle norme tributarie, la riduzione dei rischi di errore con conseguenze potenzialmente gravi sui Contribuenti e lo stimolo all'adempimento degli obblighi tributari.

soggetti interessati in ordine allo sviluppo di uno "Statuto europeo del Contribuente". In particolare, scopo della consultazione è di:

- verificare conoscenze ed esperienze in materia in ciascuno Stato membro;
- acquisire le valutazioni degli interessati su principi generali e procedurali da tenere in considerazione nel contesto dello sviluppo dello Statuto europeo del Contribuente;
- acquisire informazioni in merito ad ogni altra questione rilevante per la definizione di diritti e obblighi da disciplinare nello Statuto europeo del Contribuente.

Tavola 2 - Principi generali fondamentali



4. Diritti e obblighi del Contribuente e accertamento delle imposte

Ai sensi dell'art. 6 del Modello di Statuto, ogni Contribuente è tenuto a compilare la dichiarazione dei redditi entro i termini e secondo le modalità stabilite dalla legislazione nazionale: il Contribuente è responsabile delle informazioni fornite e delle valutazioni *ivi* effettuate, in quanto è tenuto all'osservanza del dovere di veridicità, completezza e correttezza.
A tal proposito, il Modello di Statuto invita gli Stati a predisporre linee guida chiare e dettagliate, affinché il Contribuente sia messo nelle condizioni di operare correttamente e in modo completo[24].
L'art. 7 del Modello di Statuto richiede al Contribuente di compiere un'accurata valutazione delle imposte, entro i termini stabiliti dalla normativa tributaria nazionale, fornendo le informazioni richieste in modo accurato. Qualora l'Autorità fiscale nazionale accerti imposte diverse da quelle dichiarate dal Contribuente, essa dovrà indicare in modo dettagliato il diverso criterio di calcolo seguito e le ragioni che hanno condotto a un risultato differente.
Con riferimento all'accertamento da parte dell'Autorità fiscale nazionale, l'art. 8 del Modello in esame impone al Contribuente di cooperare per fornire tutte le informazioni necessarie per permettere al verificatore di svolgere le opportune indagini e verifiche.
La medesima disposizione impone all'Autorità fiscale di notificare al Contribuente le motivazioni dell'indagine o della verifica, le questioni rilevanti e le implicazioni che ne potrebbero derivare, nonché di informare il Contribuente dei diritti riconosciuti in base alla normativa nazionale e allo Statuto: in particolare, l'Amministrazione finanziaria è tenuta ad indicare, nell'avviso di accertamento, le ragioni sulle quali si fonda il provvedimento e deve prevedere a favore del Contribuente un congruo termine per eventuali controdeduzioni.
Inoltre, l'Amministrazione finanziaria deve fornire al Contribuente tutte le informazioni in suo possesso che hanno condotto alla rideterminazione dell'imposta.

Uno dei diritti fondamentali del Contribuente è quello di **difesa**, volto a consentire al Contribuente di impugnare l'atto impositivo dinanzi agli organi competenti.
L'art. 9 del Modello di Statuto riconosce al Contribuente il diritto di impugnare l'atto che rideterminа l'imposta dovuta e prevede che ogni Stato dovrebbe dotarsi di una procedura amministrativa di ricorso interno: secondo tale articolo, lo Stato non dovrebbe negare al Contribuente il diritto di impugnare l'atto emanato dall'Ufficio e di far valere le proprie ragioni nei confronti dell'Autorità fiscale[25].
Inoltre, è necessario che le Amministrazioni finanziarie favoriscano la *tax compliance* del Contribuente: a tal fine, l'art. 10 del Modello di Statuto impone all'Amministrazione finanziaria di riconoscere al Contribuente il diritto di richiedere assistenza al fine di procedere ad un completo e corretto *tax filing*[26].
Dovere fondamentale del Contribuente, previsto dall'art. 13 del Modello di Statuto, è l'**esibizione della documentazione** richiesta dall'Amministrazione finanziaria per permettere la verifica delle informazioni dichiarate nella fase di *tax filing*. Nel caso in cui il Contribuente rifiuti di fornire tale documentazione, l'Amministrazione finanziaria potrà far valere la mancanza di documentazione a supporto dell'accertamento di un maggior reddito o di altra rettifica sul reddito.

[24] Dai dati acquisiti è emerso che la maggior parte degli Stati ha predisposto linee guida, per la compilazione e l'autovalutazione, chiare e complete; solo pochi Stati hanno ammesso che le istruzioni a disposizione dei Contribuenti sono piuttosto datate. A tal proposito, cfr. M. Cadesky-I. Hayes-D. Russell, *Towards Greater Fairness in Taxation, A Model Taxpayer Charter, Preliminary Report*, *op. cit.*, p. 87-92.

[25] L'art. 9 del Modello di Statuto evidenzia che "*(a) taxpayer shall not be denied the rights of appeal or further appeal as part of a settlement agreement. Thus, in the course of an appeal, a Taxpayer shall not be prevented from further appeal on matters that are unresolved, as a basis for the tax Administration accepting a negotiated settlement on other matters*".
Dai dati acquisiti è emerso che non tutte le Amministrazioni finanziarie hanno adottato una procedura amministrativa interna per risolvere le controversie che insorgono con i Contribuenti e per consentire a questi di impugnare in via amministrativa l'atto impositivo. Unico rimedio è pertanto quello processuale che consente di impugnare l'atto davanti al giudice competente per le questioni di natura fiscale.
A tale riguardo cfr. M. Cadesky-I. Hayes-D. Russell, *Towards Greater Fairness in Taxation, A Model Taxpayer Charter, Preliminary Report*, *op. cit.*, p. 105.

[26] L'indagine avente per oggetto l'assistenza fiscale e il supporto all'interpretazione della normativa fiscale da parte dell'Amministrazione finanziaria ha evidenziato come la maggior parte degli Stati forniscono regolarmente assistenza fiscale, rispondono ai quesiti posti dai Contribuenti e forniscono supporto per la corretta interpretazione della normativa fiscale. Sul punto cfr. M. Cadesky-I. Hayes-D. Russell, *Towards Greater Fairness in Taxation, A Model Taxpayer Charter, Preliminary Report*, *op. cit.*, p. 113.

Un importante diritto del Contribuente, riconosciuto e tutelato dall'art. 14 del Modello di Statuto, è la **riservatezza**. L'importanza di tale diritto è data dalla sensibilità e rilevanza delle informazioni in possesso dell'Amministrazione finanziaria la cui divulgazione potrebbe determinare un notevole danno al Contribuente, persona fisica o società: si pensi ad esempio, nel caso di società, come tali informazioni possano essere utilizzate da *competitors* anche per compiere attività speculative, dannose per il Contribuente[27].

5. Certezza nell'interpretazione della normativa fiscale e doveri delle Autorità fiscali

Il principio della certezza del diritto, comunemente riconosciuto dagli Stati, impone un'uniforme e certa interpretazione della normativa fiscale.
Il Contribuente che esercita un'attività economica, compiendo a tal fine atti di organizzazione, deve poter conoscere con certezza e chiarezza gli obblighi fiscali imposti dalla legislazione nazionale. Allo stesso tempo, il ricorso a strumenti quali l'interpello (*ruling*) e le circolari o risoluzioni (*technical interpretations*) hanno la funzione, fondamentale, di fornire una linea interpretativa uniforme tra Uffici fiscali, nell'esecuzione dell'attività accertatrice.
Ai sensi dell'art. 12 del Modello di Statuto, l'Amministrazione finanziaria è tenuta a divulgare le interpretazioni della normativa fiscale e le posizioni adottate su una data questione: tali pronunce interpretative devono essere pubblicate e rese disponibili al Contribuente[28].

Le interpretazioni pubblicate dovrebbero vincolare lo Stato fino a quando non venga emessa una nuova disposizione diretta a mutare l'interpretazione precedente[29].
In materia di ripartizione dell'onere della prova, l'art. 16 del Modello di Statuto in esame prevede che è **onere del Contribuente provare i fatti e la corretta applicazione della normativa fiscale** nazionale, avendo questi accesso a tutte le informazioni del caso.
Ben diverso però è l'onere della prova in sede di accertamento, rimanendo sempre a carico dell'Autorità fiscale la dimostrazione delle ragioni che lo hanno condotto alla verifica e all'emanazione dell'atto di accertamento. Contrariamente a quanto previsto da molte legislazioni nazionali, il Modello di Statuto suggerisce di attribuire l'onere della prova dell'applicabilità della normativa fiscale anti-elusiva all'Amministrazione finanziaria, sulla quale graverà l'onere di provare i fatti ad essa riconducibili.
Con riferimento, invece, alle sanzioni applicate sulla maggiore imposta accertata, il Modello di Statuto prevede che è onere dell'Amministrazione finanziaria provare le ragioni che giustificano l'applicazione di una determinata sanzione[30].
L'art. 17 del Modello di Statuto prevede che la normativa fiscale debba essere **redatta in modo chiaro e lineare**, in modo tale che possa essere agevolmente compresa anche dai Contribuenti privi di competenze tecniche specifiche. In particolare, gli Stati non dovrebbero imporre

[27] Dai dati acquisiti è emerso che gli Stati non divulgano, per nessuna ragione, informazioni sulle attività e altri dati sensibili del Contribuente; peraltro, nella maggior parte degli Stati, il diritto alla riservatezza è garantito dalla legislazione nazionale. Inoltre, nella maggior parte degli Stati, il funzionario che ha rapporti personali con il Contribuente non può essere coinvolto in verifiche e indagini eseguite nei confronti dello stesso. Sul punto cfr. M. Cadesky-I. Hayes-D. Russell, *Towards Greater Fairness in Taxation, A Model Taxpayer Charter, Preliminary Report*, *op. cit.*, p. 127.

[28] Dai dati acquisiti è emerso che quasi tutti gli Stati hanno un meccanismo di *ruling* e ricorrono ad interpretazioni tecniche ufficiali; inoltre 32 Stati su 37 hanno affermato che i documenti interpretativi vengono pubblicati o resi disponibili ai Contribuenti. Non tutti gli Stati permettono di richiedere all'Amministrazione finanziaria un'interpretazione sulla normativa fiscale; analogamente alcuni Stati consentono il ricorso al *ruling* con alcune limitazioni. A tal proposito, cfr. M. Cadesky-I. Hayes-D. Russell, *Towards Greater Fairness in Taxation, A Model Taxpayer Charter, Preliminary Report*, *op. cit.*, pp. 122-124.

[29] In materia di *transfer pricing* è sempre più diffusa la pratica del *ruling* internazionale, quale strumento indirizzato alle imprese con attività internazionale che intendono definire in via preventiva possibili conflitti con l'Amministrazione finanziaria in tema di prezzi di trasferimento. Con riferimento alla normativa italiana cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer Pricing*, Milano, Ipsoa, 2012, p. 1561 ss.; S. Mattia, *Ruling internazionale, pubblicato il primo bollettino*, in "Il Quotidiano Ipsoa", 28 aprile 2010; P. Valente, *Transfer pricing e accordi preventivi: il Bollettino del ruling di standard internazionale*, in "*il fisco*", n. 14/2013, fascicolo n. 2, pag. 2170.

[30] In 24 Stati, l'onere della prova incombe sui Contribuenti, in ragione della facilità con la quale questi ultimi riescono a reperire le informazioni; in 11 Stati l'onere della prova grava sull'Amministrazione finanziaria. In alcuni Stati vi è una ripartizione dell'onere della prova tra Amministrazione finanziaria e Contribuente in base alle circostanze di fatto contestate. In tema di sanzioni, nella maggior parte degli Stati spetta all'Amministrazione finanziaria provare le ragioni che giustificano l'applicazione della sanzione. In altri Stati, l'onere della prova incombe sul Contribuente, se questi contesta l'applicazione della sanzione. Cfr. M. Cadesky-I. Hayes-D. Russell, *Towards Greater Fairness in Taxation, A Model Taxpayer Charter, Preliminary Report*, *op. cit.*, p. 130-132.

al Contribuente di rispettare normative fiscali ambigue e/o complesse, la cui inosservanza comporti l'applicazione di sanzioni e interessi. A tal proposito, secondo il Modello di Statuto, nessuna sanzione dovrebbe essere applicata in caso di omissione o errore del Contribuente, commessi in buona fede.
L'attività interpretativa dell'Amministrazione finanziaria viene svolta, normalmente, attraverso procedure *standard*, le quali hanno la funzione di regolamentare i rapporti tra Fisco e Contribuente. Inoltre, l'art. 11 del Modello di Statuto impone all'Amministrazione finanziaria di dotarsi di procedure per la dichiarazione dei redditi e per la richiesta di informazioni, di istruzioni e chiarimenti, nonché di procedure di ricorso interno per gli atti emessi[31].

Infine, l'art. 15 del Modello di Statuto riconosce all'Amministrazione finanziaria il potere di condurre tutte le indagini e le verifiche opportune, finalizzate al recupero delle imposte nei confronti dei Contribuenti[32].

6. Conclusioni

Il Modello di Statuto del Contribuente proposto dall'AOTCA, dalla CFE e dallo STEP, quale versione preliminare dello Statuto del Contribuente su base mondiale, è volto a garantire una maggiore equità nei rapporti dei Contribuenti con le Autorità fiscali nei diversi Paesi e a disciplinare diritti e doveri del Contribuente nei confronti del Fisco.

Il Modello rappresenta il *framework* di riferimento per tutti gli Stati interessati. Esso ha come elementi-chiave l'equità, al fine di conseguire un elevato livello di *tax compliance* da parte dei Contribuenti, e la trasparenza, la quale richiede l'adozione e l'attuazione di disposizioni tributarie semplici e chiare.

Nei rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria, secondo le suindicate associazioni professionali che hanno presentato il Modello di Statuto, i principi di trasparenza ed equità possono essere garantiti soltanto se ciascuno Stato adotterà un proprio Statuto del Contribuente, in conformità con quanto previsto dal Modello proposto[33].

[31] Sul punto, cfr. M. Cadesky-I. Hayes-D. Russell, *Towards Greater Fairness in Taxation, A Model Taxpayer Charter, Preliminary Report*, *op. cit.*, p. 116-117.

[32] Dall'indagine condotta è emerso che la maggior parte degli Stati attribuisce all'Amministrazione finanziaria il potere di interpretare la normativa fiscale. A tale riguardo cfr. M. Cadesky-I. Hayes-D. Russell, *Towards Greater Fairness in Taxation, A Model Taxpayer Charter, Preliminary Report*, *op. cit.*, p. 128.

[33] Tutti gli Stati che hanno partecipato alla *Survey* ritengono che lo Statuto del Contribuente sia uno strumento idoneo a tutelare i diritti dei Contribuenti e che dovrebbe essere esteso a tutti i tributi e non soltanto alle imposte sul reddito. Cfr. M. Cadesky-I. Hayes-D. Russell, *Towards Greater Fairness in Taxation, A Model Taxpayer Charter, Preliminary Report*, *op. cit.*, p. 151.