Le attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria secondo il *Model Taxpayer Charter*

di Piergiorgio Valente*

1. La proposta di Modello di Statuto del Contribuente – 2. Le attività di controllo da parte delle Amministrazioni finanziarie – 3. Il diritto di difesa del contribuente – 4. L'*European Taxpayer's Code* proposto dalla Commissione europea.

The envisaged purpose of the Model Taxpayer Charter is for such Charter to become the reference framework for all Countries. The Charter is based on some incontrovertible key-elements such as equity, in order to optimize taxpayers' compliance levels, and transparency, which demands both, the adoption and the implementation of clear and simple tax provisions.

The Model Taxpayer Charter identifies taxpayers' duties and liabilities vis-à-vis Tax Authorities as well as taxpayer's rights, and first among these, the right to defense.

The promotion of a system based on mutual trust and the acknowledgement of rights and duties of all the parties involved is expected to produce considerable benefits for both, taxpayers and Tax Authorities alike.

1. LA PROPOSTA DI MODELLO DI STATUTO DEL CONTRIBUENTE

In data 13 maggio 2013, tre associazioni professionali (*Confédération Fiscale Européenne* – CFE, *Asia Oceania Tax Consultants' Association* –

* *Chairman* del Comitato Fiscale della *Confédération Fiscale Européenne* (CFE). *Bureau Member* del *Taxation and Fiscal Policy Committee* del BIAC (*Business and Industry Advisory Committee to the OECD*). Docente titolare al Corso Superiore della Scuola di Polizia Tributaria della Guardia di Finanza.

AOTCA, *Society of Trust and Estate Practitioners* – STEP), rappresentative di oltre mezzo milione di consulenti fiscali nel mondo, hanno presentato una proposta di Modello di Statuto del Contribuente quale strumento per promuovere una maggiore equità nel rapporto con le Amministrazioni finanziarie a livello mondiale (1) e disciplinare diritti e doveri del contribuente nei confronti del Fisco.

Il suddetto Modello s’inserisce nel contesto del rafforzamento del rapporto Fisco-contribuente, basato su dialogo, fiducia reciproca e collaborazione.

Il Modello di Statuto del Contribuente si pone l’obiettivo di divenire 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.

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 (2).

(1) “Il *report* preliminare così realizzato è stato inviato ai Ministri delle Finanze ed ai loro principali collaboratori in materia fiscale per i Paesi che hanno partecipato al sondaggio, oltreché alle istituzioni dell’Unione Europea, all’OCSE, al Comitato per gli Affari Fiscali delle Nazioni Unite, alla Banca Mondiale, al Fondo Monetario Internazionale e ad altri importanti enti aventi interesse in campo fiscale (...) Ian Edward Hayes, vicepresidente della CFE e coautore del *report*, osserva: Oggigiorno ai contribuenti è richiesta trasparenza, obiettivo rispetto al quale il primo presupposto può essere individuato in una legislazione fiscale semplice e chiara. Nel momento in cui andiamo alla ricerca di un sistema fiscale in grado di raggiungere gli obiettivi che gli sono assegnati nel XXI secolo, dobbiamo renderci conto di come trasparenza, chiarezza e semplicità possano funzionare solo in un sistema in cui i contribuenti siano trattati in maniera equa. La migliore garanzia di ciò sarà ottenuta quando ciascuno Stato avrà adottato un proprio Statuto del Contribuente (...)” (CFE, Comunicato stampa, La proposta di un modello di Statuto del Contribuente come strumento per promuovere maggiore equità nel rapporto con il fisco a livello mondiale, 13 maggio 2013, consultabile al seguente link: <http://www.cfe-eutax.org/sites/default/files/Taxpayer%20Charter%20Comunicato%20stampa%20IT.pdf>).

(2) Hanno partecipato alla *survey* i seguenti 37 Stati: Australia, Austria, Belgio, Bulgaria, Canada, Cina, Croazia, Finlandia, Francia, Germania, Giappone, Grecia, Hong Kong, India,

I risultati della suddetta *survey* hanno evidenziato che gli attuali Statuti del contribuente esistenti nelle diverse legislazioni nazionali presentano lacune che sollevano alcune criticità nella prassi operativa: ad esempio, nella maggior parte dei Paesi, essi non rappresentano strumenti giuridicamente vincolanti e, conseguentemente, vengono “ignorati” dai vari *stakeholders* (contribuenti, *tax advisor*, Amministrazioni finanziarie), in quanto considerati meri *practice statement*.

Il Modello di Statuto del Contribuente individua:

- i doveri e le responsabilità del contribuente nei confronti dell’Amministrazione finanziaria (onestà dei comportamenti posti in essere dal contribuente, cooperazione con le Autorità fiscali, obbligo di fornire le informazioni e la documentazione richiesta nei tempi stabiliti, obbligo di tenere le registrazioni contabili/fiscali richieste dalla legislazione nazionale, obbligo di pagare le imposte dovute nei tempi e secondo le modalità previste);
- i diritti del contribuente, quali ad esempio il diritto di difesa, il diritto di essere informato e assistito, il diritto di conoscere con certezza e chiarezza gli obblighi fiscali imposti dalla legislazione nazionale, la garanzia che le informazioni riservate comunicate alle Amministrazioni finanziarie non vengano divulgate, il diritto di non pagare più imposte di quanto dovuto.

Secondo quanto previsto dall’art. 1 del Modello di Statuto del Contribuente, la promozione di un sistema fiscale equo, trasparente, basato sulla reciproca fiducia e sul riconoscimento dei diritti e dei doveri delle parti coinvolte comporterà rilevanti benefici sia per i contribuenti che per le Amministrazioni finanziarie.

La *compliance* alla legislazione fiscale (uno dei principali doveri dei contribuenti) potrà essere assicurata solo nel momento in cui il contribuente considererà il sistema fiscale equo, trasparente e corretto nei suoi confron-

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.

ti: conseguentemente, aumenterà l'adempimento spontaneo dei contribuenti e si ridurranno i costi di *compliance* e quelli relativi alle attività di accertamento delle imposte.

2. LE ATTIVITÀ DI CONTROLLO DA PARTE DELLE AMMINISTRAZIONI FINANZIARIE

L'art. 6 del Modello di Statuto del Contribuente prevede che 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 (3).

Nel caso di *assessment* da parte dell'Amministrazione finanziaria, il contribuente deve essere in grado di fornire tutte le informazioni necessarie ai fini della verifica.

(3) Il Modello di Statuto del Contribuente (art. 5) 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, fino ad evidenza del contrario;
- il divieto di abuso del diritto;
- 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 e 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.

Per ulteriori approfondimenti, cfr. P. VALENTE – I. HAYES – D. BARMANTLO, "Model Taxpayer Charter – Statuto dei Diritti e dei Doveri del Contribuente, Cooperazione con il Fisco tra Tax Governance e Tax Compliance", in *il fisco*, n. 36 del 2013.

L'Amministrazione finanziaria deve a sua volta fornire al contribuente le istruzioni e le linee guida necessarie a consentire allo stesso di essere *compliant* alla legislazione fiscale (ad esempio, con riferimento alla predisposizione ed invio della dichiarazione dei redditi) e soddisfare le richieste dell'Amministrazione finanziaria in sede di verifica.

L'art. 15 del Modello di Statuto del Contribuente riconosce all'Amministrazione finanziaria il potere di condurre tutte le indagini e le verifiche opportune, finalizzate al recupero delle imposte nei confronti dei contribuenti. Tuttavia, l'Amministrazione finanziaria deve provvedere al controllo della posizione del contribuente entro un ragionevole periodo di tempo dal momento della presentazione della dichiarazione dei redditi.

Inoltre, l'Amministrazione finanziaria potrebbe prevedere specifici programmi di *audit* determinati sulla base di specifiche valutazioni dei profili di rischio dei contribuenti (ad esempio, tali programmi potrebbero identificare, ai fini dell'accertamento, imprese operanti in determinati settori caratterizzati da elevato profilo di rischio).

Con riferimento alle attività di accertamento poste in essere dalle Amministrazioni finanziarie, l'art. 8 del Modello di Statuto del Contribuente disciplina, in maniera dettagliata, le procedure operative che entrambi le parti dovrebbero seguire al fine di assicurare una efficace verifica fiscale (4).

In particolare, il contribuente dovrebbe fornire "tempestivamente", in modo accurato e completo, all'Amministrazione finanziaria le informazioni e la documentazione richiesta, al fine di agevolare il processo di verifica attuato dalle Autorità fiscali (5).

(4) "A clear statement of what is expected from a taxpayer, matched by what that taxpayer may expect from a tax administration, is inclusive. Token statements of aspiration with no legal redress have little or no benefit. The positive strength of a charter's effect is directly related to its legal status and the ability of the taxpayer to rely on it for legal redress" (I. HAYES, "A Model Taxpayer's Charter – Why?", in "European Taxation", Volume 53, n. 10 del 2013).

(5) Il paragrafo 11 dell'art. 8 del Modello di Statuto del Contribuente, con riferimento al rapporto tra i verificatori e i contribuenti dispone che "A Taxpayer shall treat Tax Officer with respect and courtesy, shall co-operate with them in pursuance of their duties, and shall not be

Il medesimo articolo 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.

Nel corso della verifica, al contribuente, dovrebbero essere richieste esclusivamente le informazioni e la documentazione strettamente necessaria per la verifica, al fine di evitare ulteriori oneri, in termini di costi, tempo e risorse impiegate, in capo alle imprese verificate.

Tuttavia, tale disposizione può essere derogata nel caso in cui i verificatori abbiano valide ragioni per ritenere che ulteriori informazioni e documentazione siano necessarie per verificare quanto dichiarato dal contribuente mediante la presentazione della dichiarazione dei redditi.

Il paragrafo 5 del citato art. 8 statuisce che i verificatori, nel corso dell'*audit*, devono applicare la legge, *as it is written* e non utilizzare, ad esempio, la previsione/esenzione di sanzioni come *negotiating tactic* con il contribuente.

Inoltre, l'art. 8 in commento prevede che:

- le richieste effettuate dai verificatori non devono essere fuorvianti, ingannevoli o dare origine a risposte da parte del contribuente *self-incriminating*; in tali casi, il contribuente ha il diritto di rifiutarsi di rispondere;
- il contribuente ha il diritto che ogni richiesta venga effettuata dai verificatori per iscritto; inoltre, il contribuente ha il diritto di essere assistito dal proprio consulente e può consultare lo stesso prima di rispondere alle richieste effettuate dai verificatori; è ovvio che tale "diritto" non deve

unco-operative or obstructive. This is of fundamental importance to the relationship between a Taxpayer and the Tax Administration".

essere utilizzato dal contribuente per ostruire o ritardare le attività di verifica poste in essere dall'Amministrazione finanziaria;

- a seguito della verifica, l'Amministrazione finanziaria deve fornire un quadro delle analisi svolte e dei relativi risultati, concedendo al contribuente un ragionevole periodo di tempo per presentare eventuali osservazioni (in generale si prevede un periodo minimo di tempo pari ad almeno trenta giorni o un periodo più lungo nei casi maggiormente complessi).

L'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria deve avere un fondamento legislativo ed essere adeguatamente motivata ed esplicita al contribuente (6).

L'eventuale applicazione di sanzioni dovrebbe essere comunicata al contribuente nel momento in cui i verificatori rilevano l'esistenza dei presupposti necessari e/o che giustificano l'applicazione delle *penalties*, al fine di consentire al contribuente di porre in essere le conseguenti azioni di difesa. A tal proposito, il Modello di Statuto del Contribuente prevede che è onere dell'Amministrazione finanziaria provare le ragioni che giustificano l'applicazione di una determinata sanzione.

Secondo l'art. 17 del Modello di Statuto del Contribuente, la normativa fiscale deve essere redatta in maniera chiara 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 al contribuente di rispettare normative fiscali ambigue e complesse, la cui inosservanza comporti l'applicazione di sanzioni e interessi. A tal propo-

(6) *"A tax assessment must have a basis in law, which should be adequately explained. It is not appropriate for the State to make general statements as a basis for a tax assessment or reassessment, without sufficient particulars. For example, it is not permissible for the State to disallow a deduction on the basis that an amount was not reasonable in the circumstances, without stating why, in its view, such amount was not reasonable and why that conclusion justifies disallowance of the deduction (...) However, these requirements are waived if a Taxpayer has failed to provide information that is reasonably required, whereupon the State may make assessments provided they are reasonable in the circumstances. The State should clearly indicate the information that was required and not provided"*.

sito nessuna sanzione dovrebbe essere applicata in caso di omissione o errore del contribuente, commessi in buona fede.

Il Modello di Statuto del Contribuente prevede, inoltre, disposizioni in materia di onere della prova affermando che incombe sul contribuente l'onere di provare i fatti e la corretta applicazione della normativa fiscale nazionale, avendo questi accesso a tutte le informazioni del caso.

Tuttavia, a tutela del contribuente, si prevede che, in sede di accertamento, rimane sempre a carico dell'Amministrazione finanziaria la dimostrazione delle ragioni che hanno condotto alla verifica e all'emanazione dell'atto di accertamento. Inoltre, contrariamente a quanto previsto da diverse legislazioni nazionali, il Modello di Statuto del Contribuente 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.

Infine, uno dei principali diritti del contribuente riguarda l'obbligo per le Amministrazioni finanziarie di proteggere la *privacy* del contribuente e di non divulgare informazioni, anche di carattere commerciale, relative al *business* dell'impresa oggetto di verifica.

3. IL DIRITTO DI DIFESA DEL CONTRIBUENTE

Uno dei diritti fondamentali del contribuente è quello di difesa, volto a consentire a questi di impugnare l'atto impositivo conseguente alla verifica fiscale dinanzi agli organi competenti.

L'art. 9 del Modello di Statuto del Contribuente riconosce il diritto d'impugnare l'atto che ridetermina 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.

Tale procedura amministrativa di ricorso interno deve essere affidata ad un funzionario indipendente rispetto alla verifica, il quale dovrebbe espri-

mere il proprio parere imparzialmente e senza tener conto di eventuali prassi amministrative e/o interpretazioni legislative inopportuna applicate al caso di specie.

Secondo quanto previsto dal paragrafo 10 del citato art. 9, il contribuente non dovrebbe essere obbligato al pagamento delle imposte, degli interessi e delle sanzioni dovute nel caso in cui il caso specifico è regolarmente sottoposto alla suddetta procedura amministrativa di ricorso interno o oggetto di contenzioso. Il pagamento da parte del contribuente dovrebbe essere previsto nei soli casi in cui il recupero dell'imposta sia a rischio e/o le motivazioni del ricorso siano considerate non valide nel merito.

Il Modello di Statuto del Contribuente prevede, inoltre, che il contribuente non deve utilizzare lo strumento del ricorso al solo fine di ritardare l'attività di riscossione delle imposte da parte delle Amministrazioni finanziarie: in particolare, il ricorso deve essere adeguatamente motivato ed avere una ragionevole *basis in law*.

Nel corso del contenzioso, l'Amministrazione finanziaria non può utilizzare informazioni non adeguatamente comunicate (o non in possesso) al contribuente (7).

È opportuno evidenziare come il Modello di Statuto del Contribuente enfatizzi la rilevanza dei *rulings* e delle interpretazioni fornite dall'Ammi-

(7) Un esempio, in tema di *transfer pricing*, è l'utilizzo da parte dell'Amministrazione finanziaria dei c.d. *secret comparables*. Secondo la definizione fornita dal *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries* dell'ONU "a *secret comparable generally refers to the use of information or data about a taxpayer by the tax authorities to form the basis of transfer pricing scrutiny of another taxpayer, who is often not given access to that information*".

I contribuenti contestano l'utilizzo da parte delle Amministrazioni fiscali di tali "segrete" informazioni in quanto:

- non vengono rese "disponibili" informazioni sui soggetti utilizzati come *comparables*;
- non vengono rese disponibili informazioni sui dati che hanno portato l'Amministrazione finanziaria a costruire l'*interquartile range*;
- di conseguenza, il contribuente sottoposto a verifica non ha la possibilità di "difendersi" contestando l'analisi di comparabilità svolta dall'Amministrazione finanziaria.

Per ulteriori approfondimenti, cfr. P. VALENTE – A. DELLA ROVERE – P. SCHIPANI, *Analisi di comparabilità nel transfer pricing: metodologie applicative*, Milano, 2013, p. 108.

nistrazione finanziaria nell'ambito del sistema fiscale, in quanto considerati strumenti in grado di fornire al contribuente chiarezza e certezza giuridica; allo stesso tempo, essi rappresentano utili linee guida per le Amministrazioni finanziarie nell'attività di accertamento.

Inoltre, è opportuno disciplinare la possibilità per il contribuente di avviare con l'Amministrazione finanziaria una procedura di *ruling* avente ad oggetto uno specifico caso: in tale ipotesi, è ovvio che l'Amministrazione finanziaria sarà vincolata al parere fornito con esclusivo riferimento allo specifico caso presentato dal contribuente, sempreché le condizioni descritte siano corrispondenti all'effettiva realtà.

In tema di trasparenza da parte dell'Amministrazione finanziaria, il Modello di Statuto del Contribuente prevede che:

- sarebbe opportuno pubblicare e rendere disponibile al contribuente le eventuali interpretazioni e posizioni dell'Amministrazione finanziaria con riferimento ad una specifica norma/provvedimento legislativo;
- sarebbe opportuno pubblicare i risultati delle attività di *audit* poste in essere dall'Amministrazione finanziaria, inclusi il numero e la tipologia di contribuenti verificati, la durata delle verifiche e le conseguenti imposte recuperate a tassazione, i costi annuali dei programmi di *audit*.

4. L'*EUROPEAN TAXPAYER'S CODE* PROPOSTO DALLA COMMISSIONE EUROPEA

Il 27 giugno 2012, la Commissione europea ha pubblicato il documento "Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio su modalità concrete di rafforzamento della lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale, anche in relazione ai Paesi terzi" (di seguito, "la Comunicazione").

La suddetta Comunicazione esamina le modalità di rafforzamento delle attuali misure di contrasto alla frode ed evasione fiscale e definisce una serie di nuove possibili iniziative.

In particolare, la Comunicazione si basa sui seguenti elementi chiave:

- riscossione più efficace da parte degli Stati membri;

- miglioramento della cooperazione transfrontaliera tra le Amministrazioni fiscali degli Stati membri;
- adozione di una politica di *governance* fiscale coerente con quella di Paesi terzi;
- lotta ai paradisi fiscali e contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva di specifiche *disclosure rules*, che consentano alle Amministrazioni finanziarie di individuare le principali aree di rischio.

Il 6 dicembre 2012, considerata la crescente rilevanza, a livello nazionale e internazionale, delle problematiche legate alla frode e all'evasione fiscale, la Commissione europea ha elaborato un Piano d'Azione per contrastare i suddetti fenomeni, ribadendo come si renda indispensabile un rafforzamento della collaborazione transfrontaliera tra le Amministrazioni finanziarie dei Paesi membri, unitamente a una politica precisa e coerente nei confronti dei Paesi terzi, al fine di promuovere gli *standard* di trasparenza a livello internazionale e garantire parità di trattamento (8).

Una delle misure previste nel suddetto Piano d'Azione riguarda lo sviluppo del c.d. *European Taxpayer's Code* (di seguito anche, "Statuto europeo") avente l'obiettivo di rafforzare l'adempimento degli obblighi fiscali da parte del contribuente.

Lo Statuto europeo, 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" (9).

(8) La Comunicazione del 6 dicembre 2012 è accompagnata da due Raccomandazioni, la prima riguardante la pianificazione fiscale aggressiva, la seconda relativa alle misure volte ad incoraggiare i Paesi terzi ad adottare alcuni *standard* minimi a livello di *good governance* fiscale.

Per ulteriori approfondimenti, cfr. P. VALENTE, *Le Raccomandazioni UE in materia di aggressive tax planning e good governance fiscale*, in *il fisco*, n. 10 del 2013.

(9) Per ulteriori approfondimenti, cfr. Commissione europea, *Consultation Paper – A European Taxpayer's Code*, 25 febbraio 2013, consultabile al seguente link: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/tpcode/consultation_document_en.pdf.

Nel febbraio 2013, la Commissione europea ha lanciato una consultazione pubblica avente l'obiettivo di "raccogliere" i commenti da parte di tutti gli *stakeholders* interessati allo sviluppo dell'*European Taxpayer's Code*.

In particolare, la consultazione si pone l'obiettivo di:

- verificare conoscenze ed esperienze in materia di ciascuno Stato membro;
- acquisire le impressioni degli interessati su principi generali e procedurali da tenere in considerazione nel contesto dello sviluppo dell'*European Taxpayer's Code*;
- acquisire informazioni in merito ad ogni altra questione rilevante per la definizione di diritti e obblighi da disciplinare nello Statuto europeo del contribuente (10).

In data 12 settembre 2013, la Commissione europea ha pubblicato il documento "Relazione di sintesi sui risultati della consultazione pubblica della DG TAXUD – Codice europeo del contribuente" avente l'obiettivo di illustrare i risultati della consultazione pubblica (11).

In particolare, si evidenzia che:

- il cinquantasei per cento dei partecipanti alla consultazione ha dichiarato l'esistenza di uno Statuto del contribuente (o strumento analogo) nella propria legislazione nazionale.

(10) "According to the Action Plan, the development of a European Taxpayer's Code will set out best practices by compiling good administrative practices in Member States. In order to do so, this public consultation will first assess the current situation in Member States by posing questions on the existing knowledge about and the concrete experience with national taxpayer's codes or similar existing instruments. Stakeholders will then be invited to give their views on the specific added value of a European Taxpayer's Code and the general and procedural principles to be considered when developing such a code" (Commissione europea, *Consultation Paper – A European Taxpayer's Code*, op.cit.).

(11) "Sono pervenuti 117 contributi, sette dei quali non sono stati presi in considerazione (perché, contrariamente alle norme in materia di protezione dei dati, i campi di testo libero contenevano dati personali, oppure perché i dati di contatto erano errati o non erano stati forniti o perché il contributo in questione era stato trasmesso due volte). I contributi di cui si è tenuto conto sono 110, di cui cinquantatré (quarantotto per cento) provenienti da cittadini, quarantasette (quarantadue per cento) da organizzazioni iscritte al Registro per la Trasparenza dei rappresentanti d'interessi, nove (otto per cento) da organismi non iscritti e uno (uno per cento) da un'autorità pubblica" (cfr. Commissione europea, Relazione di sintesi sui risultati della consultazione pubblica della DG TAXUD – Codice europeo del contribuente, 12 settembre 2013).

- Al contrario, il diciassette per cento dei partecipanti ha dichiarato di non essere a conoscenza dell'esistenza di un tale strumento, mentre il ventisei per cento ha affermato l'assenza di uno Statuto del contribuente nella propria legislazione (12);
- il settantasette per cento dei partecipanti alla consultazione ha affermato che lo Statuto del contribuente è considerato dalla legislazione nazionale quale strumento giuridicamente vincolante nella sua interezza. Per l'undici per cento dei partecipanti, tale strumento è giuridicamente vincolante soltanto in parte, mentre l'otto per cento dei partecipanti ritiene lo Statuto del contribuente non giuridicamente vincolante;
 - lo Statuto del contribuente si applica alle persone fisiche residenti (secondo il novantaquattro per cento dei partecipanti), alle persone fisiche non residenti (secondo l'ottanta per cento dei partecipanti), ai soggetti giuridici nazionali (secondo il novantasette per cento dei partecipanti), ad altri soggetti nazionali (secondo l'ottantaquattro per cento dei partecipanti) e ai soggetti giuridici stranieri che operano attraverso una sede stabile (13) (secondo il novanta per cento dei partecipanti);
 - la maggioranza dei partecipanti ha dichiarato che lo Statuto del contribuente previsto dalla legislazione nazionale riguarda le imposte dirette

(12) "Sono emerse contraddizioni soprattutto nei contributi giunti da Austria, Belgio, Bulgaria, Repubblica Ceca, Germania, Spagna, Francia, Paesi Bassi, Romania e Regno Unito: alcuni partecipanti hanno confermato l'esistenza di un codice nazionale del contribuente, mentre altri hanno affermato il contrario. Sono pervenute risposte contraddittorie anche per quanto riguarda la natura giuridica dei codici nazionali del contribuente (o di eventuali strumenti analoghi). La maggioranza dei contributi giunti da Germania, Spagna, Francia e dai Paesi Bassi indica che il codice nazionale è giuridicamente vincolante in ogni sua parte; per ciascuno di questi Paesi, un partecipante ha dichiarato che il codice è vincolante soltanto in parte. Per quanto riguarda il Regno Unito, la maggioranza dei rispondenti ha dichiarato che il codice non è affatto vincolante, mentre un partecipante ha risposto che il codice è parzialmente vincolante" (cfr. Commissione europea, Relazione di sintesi sui risultati della consultazione pubblica della DG TAXUD – Codice europeo del contribuente, 12 settembre 2013).

(13) Per ulteriori approfondimenti in materia di stabile organizzazione, cfr. P. VALENTE – L. VINCIGUERRA, *Stabile organizzazione occulta: profili applicativi nelle verifiche*, Milano, 2013.

(novantasette per cento), l'imposta sul valore aggiunto (novantadue per cento) e le accise (settantanove per cento).

Tuttavia alcuni Statuti del contribuente riguardano anche altre tipologie di imposte;

- la maggioranza dei partecipanti ha affermato che lo Statuto del contribuente è disponibile sotto forma di pubblicazione cartacea ma meno del cinquanta per cento è reperibile *on line* o su un sito *Internet*.

Tali strumenti sono pubblicati nella rispettiva lingua nazionale, ma secondo alcuni contributi giunti da sette Stati membri (Austria, Belgio, Bulgaria, Cipro, Germania, Spagna e Romania) le informazioni sono disponibili in più lingue;

- il cinquantadue per cento dei partecipanti ha evidenziato l'utilità di uno strumento come lo Statuto del contribuente; il quarantatré per cento dei partecipanti ha dichiarato di aver fatto già ricorso alle disposizioni contenute nello Statuto del contribuente nei rapporti con le autorità tributarie;
- la maggioranza dei partecipanti alla consultazione (ottantuno per cento) è a favore dell'elaborazione di un Codice europeo del contribuente (*European Taxpayer's Code*), in quanto lo stesso:
 - garantirebbe parità di trattamento a tutti i cittadini e una maggiore certezza del diritto;
 - rafforzerebbe la trasparenza;
 - contribuirebbe ad armonizzare i diversi sistemi giuridici;
 - comporterebbe la riduzione dei contenziosi (14).

(14) "Sono stati, inoltre, evidenziati altri vantaggi: miglioramento delle prassi e prevedibilità del debito fiscale, precisazione di principi aggiuntivi (controlli e indagini, conclusioni su determinati fatti), ravvicinamento delle legislazioni, maggiore chiarezza nelle comunicazioni con l'amministrazione tributaria di un altro Stato membro, diritti e obblighi facili da comprendere e giuridicamente vincolanti nonché una base comune di diritti minimi, collegamento con la Direttiva 2011/16/UE, riduzione dell'evasione fiscale, traduzione in tutte le lingue dell'UE" (Commissione europea, *Relazione di sintesi sui risultati della consultazione pubblica della DG TAXUD – Codice europeo del contribuente*, 12 settembre 2013).

Tuttavia, si ritiene che un Codice europeo del contribuente non debba in alcun modo avere carattere vincolante, “in quanto le questioni fiscali nazionali sono un tema assai delicato e si correrebbe il rischio di spingere troppo nella direzione europea” (15).

(15) “Alcune organizzazioni hanno sottolineato, in particolare, che: il codice è prematuro data la mancanza di armonizzazione; la portata generica del codice non determina alcun vantaggio; i diritti e gli obblighi dovrebbero essere definiti a livello nazionale; il codice, sia esso vincolante o meno, apporterebbe uno scarso valore aggiunto; esso ridurrebbe la certezza del diritto e aumenterebbe il rischio di conflitti; la sovranità dovrebbe essere lasciata alle giurisdizioni nazionali. Sette partecipanti alla consultazione hanno, inoltre, sottolineato che il settore fiscale è principalmente di competenza degli Stati membri” (Commissione europea, *Relazione di sintesi sui risultati della consultazione pubblica della DG TAXUD – Codice europeo del contribuente*, 12 settembre 2013).