

Il rapporto Fisco-contribuente secondo i modelli di Statuto proposti a livello europeo

di Piergiorgio Valente (*)

Lo sviluppo di relazioni tra Amministrazione finanziaria e contribuente, improntate alla trasparenza e alla cooperazione leale, non può prescindere dalla definizione di regole chiare e certe, le quali dovrebbero essere "messe a punto" nel contesto di uno "Statuto europeo del contribuente" e nello spirito della "responsabilità sociale delle imprese". Questo dovrebbe ispirarsi alle "buone pratiche amministrative" degli Stati membri e dovrebbe contenere principi e norme volte a rafforzare cooperazione, fiducia e affidabilità tra Amministrazioni fiscali e contribuenti, nonché a garantire maggiore trasparenza sui diritti e gli obblighi di questi ultimi.

1. Premessa

La necessità di una nuova relazione Fisco-contribuente è da alcuni anni particolarmente avvertita a livello comunitario.

Nella comunicazione n. 351 del 27 giugno 2012 [COM (2012)351], la Commissione europea, con l'obiettivo di contrastare il fenomeno della pianificazione fiscale aggressiva - con effetti analoghi a quelli che derivano dalla lotta all'evasione fiscale - si è riproposta, tra le altre misure, di esaminare le modalità per migliorare la **trasparenza fiscale**, in un contesto caratterizzato da una **leale cooperazione** tra contribuenti e Amministrazioni finanziarie.

L'adempimento da parte del contribuente riveste un ruolo fondamentale in qualsiasi strategia di **lotta alla frode e all'evasione fiscale**. Al fi-

ne di garantire la *tax compliance* sia a livello nazionale che internazionale, è necessario che il contribuente sia adeguatamente informato sulle norme fiscali in vigore nell'UE e negli Stati membri in cui opera (1).

La riduzione dei costi e della complessità connessi alla *compliance* fiscale da parte dei contribuenti agevola l'adempimento da parte di questi ultimi. I costi amministrativi relativi al rispetto delle norme fiscali variano considerevolmente da uno Stato all'altro. Dal momento che essi sono proporzionalmente più elevati per le piccole imprese, una **riduzione della "complessità amministrativa"** e un ricorso più diffuso a "strumenti *on-line*" contribuirebbe all'effettività della riscossione delle imposte e ad aumentare la competitività delle imprese comunitarie.

(*) Centro Studi Internazionali GEB Partners.

(1) Secondo la Commissione, la creazione di un portale *internet* per tasse e imposte, nonché di uno sportello unico per i contribuenti non residenti negli Stati membri agevolerebbe il rispetto degli obblighi fiscali ed assicurerebbe la *tax compliance*. In materia di IVA, è intenzione della Commissione predisporre una piattaforma di dialogo ("Forum dell'UE sull'IVA") la

quale beneficia della partecipazione di Autorità fiscali e rappresentanti delle imprese. Obiettivo del *Forum* dell'UE sull'IVA è creare le condizioni per un "ordinato funzionamento dell'attuale sistema (...)" allo scopo di rafforzare l'adempimento spontaneo".

Per approfondimenti cfr. P. Valente, *Elusione Fiscale Internazionale*, IPSOA, 2014, pag. 2248.

Lo sviluppo di relazioni tra Amministrazione finanziaria e contribuente, improntate alla trasparenza e alla cooperazione leale, non può prescindere dalla definizione di **regole chiare e certe**, le quali dovrebbero essere “messe a punto” nel contesto di uno “**Statuto europeo del contribuente**” (*Taxpayer's Charter*) e nello spirito della “responsabilità sociale delle imprese”.

Questo dovrebbe ispirarsi alle “**buone pratiche amministrative**” degli Stati membri e dovrebbe contenere principi e norme volti 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”.

Nello stesso contesto si colloca il Modello di “Statuto del contribuente” (*Model Taxpayer Charter*) proposto dall'AOTCA (*Associazione dei Consulenti Fiscali di Asia e Oceania*), dalla CFE (*Confédération Fiscale Européenne*) e dallo STEP (*Associazione dei Consulenti in Gestioni Patrimoniali e di Trust*) (2) in data 13 maggio 2013. Quale strumento atto a garantire una maggiore equità nei rapporti dei contribuenti con le Autorità fiscali nei diversi Paesi, quest'ultimo rappresenta il *framework* di riferimento per tutti gli Stati interessati a disciplinare diritti e doveri del contribuente nei confronti del Fisco.

Nei rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria, secondo le associazioni professionali che hanno presentato il Modello, 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 medesimo.

2. *Model Taxpayer Charter*

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**);

- dall'altro ancora, i Governi nazionali dovrebbero garantire ai contribuenti una legislazione tributaria equa e trasparente, basata sull'adozione e attuazione di **disposizioni semplici e chiare**.

A siffatte esigenze risponde la proposta di un Modello di “Statuto del contribuente” (di seguito anche, “Modello di Statuto”), a carattere internazionale, la quale è stata presentata congiuntamente dall’“Asia-Oceania Tax Consultants' Association” (AOTCA) (3), dalla “Confédération Fiscale Européenne” (CFE) (4) e dalla “Society of Trust and Estate Practitioners” (STEP) (5), 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 (6).

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 per-

(2) Le tre associazioni professionali rappresentano, complessivamente, oltre mezzo milione di consulenti fiscali nel mondo.

(3) L'AOTCA, costituita nel 1992, rappresenta oltre 330.000 professionisti in materia fiscale operanti in Asia e Oceania.

(4) La CFE rappresenta 27 organizzazioni professionali presenti in 21 Paesi europei, a cui fanno riferimento oltre 200.000 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.

(5) 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 20.000 membri situati in 95 Paesi, appartenenti a diverse categorie professionali (avvocati, commercialisti, *trustee* ed altri professionisti).

(6) Sulle ragioni per le quali ciascuno Stato dovrebbe avere un proprio Statuto del contribuente si interroga I. Hayes, “A

Model Taxpayer's Charter - Why?”, in *European Taxation*, ottobre 2013, il quale individua motivazioni di carattere economico, sociale, etico, politico. Sul piano economico in particolare, l'Autore rileva come le imprese multinazionali abbiano consolidato la loro presenza a livello globale “*taking full advantage of existing tax law and practice in each country in which they operate (...). Their ventures have been crafted to use the good offices of countries with favourable tax regimes and they have done so complying fully with the rules and regulations contained in the Double Tax Agreements of the countries within which they operate (...). If as a result the tax taken in any jurisdiction looks disproportionate to revenues generated there, if criticism is due, it must be levelled at those who set policy, the politicians. Their failure is both national and international. As we move forward to create a global fiscal framework, taxpayers and tax authorities need to know the generally accepted and acceptable parameters within which they operate. A model charter which sets down those rights and responsibilities is a solid place to start*”.

Cfr. anche P. Valente - I. Hayes - D. Barmentlo, “*Model Taxpayer Charter - Statuto dei Diritti e dei Doveri del contribuente, Cooperazione con il Fisco tra Tax Governance e Tax Complian-*

venire a una proposta condivisa tra tutti i Paesi partecipanti.

La versione finale del Modello (la quale si compone di 37 articoli) è stata presentata in data 13 novembre 2015 (7). Una novità della versione finale è rappresentata dall'elenco dei Principi Fondamentali denominato "I Dieci Comandamenti", che comprende i dieci diritti e doveri fondamentali sia dei contribuenti che del Fisco (8).

Il Modello di Statuto del contribuente ha un **ambito di applicazione soggettivo** assai vasto, in quanto 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.

Le sue disposizioni si applicano ad **ogni tributo** e ogni pagamento, di qualsiasi natura, che nella sostanza possa essere (considerato) assimilabile a un tributo, con il fine di:

- 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.

È esclusa la possibilità che vi sia una modifica in senso peggiorativo dei diritti del contribuente riconosciuti dalla legislazione nazionale o dalla giurisprudenza nazionale o, comunque, dalla prassi domestica degli Stati.

La sovranità degli Stati di imporre tributi secondo il loro diritto nazionale e di amministrare tali tributi secondo la legislazione domestica è salvaguardata.

3. Rapporto Fisco-contribuente secondo il *Model Taxpayer Charter*

Nel redigere il Modello di Statuto, è stato ritenuto fondamentale prevedere una serie di **principi generali** comunemente accettati da gran parte delle legislazioni nazionali di tutto il mondo.

In primo luogo, vi è la **presunzione dell'onestà** e della "veridicità" dei comportamenti posti in essere dal contribuente, fino ad evidenza del contrario. È rilevante anche 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, ma 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.

Altri principi di rilievo, statuiti con l'obiettivo di conseguire un "**equilibrio flessibile**" attraverso un opportuno bilanciamento tra diritti e doveri reciproci (9), sono:

- 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.

ce", in *il fisco*, n. 36/2013; P. Valente - I. Hayes - D. Barmentlo, "Il *Model Taxpayer Charter*: Statuto dei Diritti del contribuente tra *Tax Governance* e *Tax Compliance*", in P. Valente, *Elusione Fiscale Internazionale*, IPSOA, 2014, pag. 3437 ss.

(7) Autori del Modello di Statuto e della Relazione sono Michael Cadesky (STEP), Ian Hayes (CFE) and David Russell (AOTCA).

(8) "The overriding purposes of the Charter are to foster a relationship of mutual trust, respect and responsibility between taxpayers and the State, regarding taxpayers' obligations to the State; and, on behalf of the State as to the rights of taxpayers, to codify certain duties of the tax administration. Through these means, it is suggested that it will reduce the costs of compliance, increase the quality and efficacy of willing compliance, and ensure that all taxpayers are treated equally and without bias or preference" (cfr. M. Cadesky - I. Hayes - D. Russell, "Towards Greater Fairness" in *Taxation: A Model Taxpayer Charter*, marzo 2016, in

<http://www.ibfd.org/IBFD-Products/Towards-Greater-Fairness-Taxation-Model-Taxpayer-Charter>).

(9) Sul punto I. Hayes ("A Model Taxpayer's Charter - Why?", in *European Taxation*, ottobre 2013) rileva che un'importante fonte di ispirazione nella predisposizione del Modello sono state la Dichiarazione sui diritti umani dell'ONU e le dichiarazioni dei diritti di Stati quali Francia, Regno Unito e Stati Uniti: "What we did not note in the book but which I do here is that those declarations are general precepts that have their origin in political struggle and which result in the citizen as taxpayer establishing his/her right to be taxed only with consent. We think it is a fundamental precept that taxation raised without consent, either overt or tacit, lacks the balance necessary to achieve political harmony and thereby general prosperity for the good of all. A taxpayer's charter, enacted as of right is one way to help secure such a balance".

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, viene sancita 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) (10).

Un fenomeno di carattere transnazionale pregiudizievole per il contribuente, che trova un'ampia disciplina nel Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni, è la **doppia imposizione** (11). Tale fenomeno deriva, generalmente, dalla concorrente imposizione fiscale dello Stato della fonte e dello Stato della residenza su di 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 (12).

Nello stesso senso si è espresso il Modello di Statuto, suggerendo l'adozione di uno dei due meccanismi per limitare o eliminare la doppia imposizione che grava sul contribuente (13).

Un ambito rilevante per il rapporto Fisco-contribuente è quello che attiene alla **lotta all'elusione fiscale**. Il Modello di Statuto favorisce l'introduzione di norme di contrasto al citato fenomeno, ma allo stesso tempo ne limita l'opera-

tività al fine di impedire che le Amministrazioni fiscali possano contestare operazioni economiche ogni qualvolta vi sia un "beneficio fiscale". In altri termini, si impedisce 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 (14).

Ciò, in conformità con i principi sanciti a livello OCSE nel contesto del progetto per il **contrasto all'erosione della base imponibile** e al *profit shifting* (Progetto BEPS) (15).

Il Modello di Statuto distingue l'evasione fiscale, che deriva da un comportamento "disonesto e criminoso" nei confronti dello Stato, da un risparmio d'imposta conseguito mediante schemi di *aggressive tax planning* (16) che, semmai, potrà rilevare su di un piano elusivo (17).

Uno dei diritti fondamentali del contribuente è quello di **difesa**, volto a consentire a quest'ultimo di impugnare l'atto impositivo dinanzi agli organi competenti. Ogni Stato dovrebbe inoltre dotarsi di una procedura amministrativa di ricorso interno.

È necessario che le Amministrazioni finanziarie favoriscano la **tax compliance** del contribuente, riconoscendo a quest'ultimo il diritto di richiedere assistenza al fine di procedere ad un completo e corretto *tax filing* (18).

(10) 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, pagg. 137-138.

(11) Per approfondimenti sulla doppia imposizione cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, IPSOA, 2016, Parte I.

(12) A tale riguardo, cfr. M. Cadesky - I. Hayes - D. Russell, "Towards Greater Fairness" in *Taxation, A Model Taxpayer Charter, Preliminary Report*, op. cit., pagg. 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.

(13) 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".

(14) Sul punto cfr. M. Cadesky - I. Hayes - D. Russell, "Towards Greater Fairness" in *Taxation, A Model Taxpayer Charter, Preliminary Report*, op. cit., pag. 192, i quali sostengono che si deve distinguere tra *tax mitigation* e *artificial tax avoidance*: solo quest'ultima dovrebbe essere contrastata dalle legislazioni nazionali.

(15) Per approfondimenti sul Progetto BEPS, cfr. P. Valente, *Elusione Fiscale Internazionale*, IPSOA, 2014, pag. 1895 ss.

(16) 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 sono riproposte di adottare tutte le misure necessarie ad impedire l'erosione della base imponibile e la perdita di entrate fiscali per gli Stati.

Per approfondimenti cfr. P. Valente, *Elusione Fiscale Internazionale*, IPSOA, 2014, pag. 49 ss.

(17) Per approfondimenti su risparmio d'imposta e comportamenti elusivi cfr. P. Valente, *Elusione Fiscale Internazionale*, IPSOA, 2014, pag. 20 ss.

(18) L'indagine avente per oggetto l'assistenza fiscale e il

A favore del contribuente, infine, il Modello di Statuto riconosce e tutela la **riservatezza delle informazioni**. 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 (19).

Il Modello di Statuto 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.

Nel rappresentare il *framework* di riferimento per tutti gli Stati interessati, 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, 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 (20).

4. Rapporto Fisco-contribuente secondo lo Statuto europeo del contribuente

L'esigenza di una ridefinizione dei rapporti Fisco-contribuente è stata avvertita dalla Commissione europea che ha predisposto un piano d'azione [*An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion* - COM (2012)722] con 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 (21).

La raccomandazione in tema di **good governance fiscale**, pubblicata nel contesto del suindicato piano d'azione, 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).

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 (*Taxpayer's Charter*), nello spirito della "responsabilità sociale delle imprese" (22).

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., pag. 113.

(19) 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., pag. 127; P. Valente - I. Hayes - D. Barmantlo, "Il Model Taxpayer Charter: Statuto dei Diritti del contribuente tra *Tax Governance* e *Tax Compliance*", in P. Valente, *Elusione Fiscale Internazionale*, IPSOA, 2014, pag. 3437 ss.

(20) 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., pag. 151; P. Valente - I. Hayes - D. Barmantlo, "Il Model Taxpayer Charter: Statuto dei Diritti del contribuente tra *Tax Governance* e *Tax Compliance*", in P. Valente, *Elusione Fiscale Internazionale*, IPSOA, 2014, pag. 3437 ss.

Cfr. inoltre, M. Cadesky - I. Hayes - D. Russell, "Towards Greater Fairness" in *Taxation: A Model Taxpayer Charter*, marzo 2016, in <http://www.ibfd.org/IBFD-Products/Towards-Greater-Fairness-Taxation-Model-Taxpayer-Charter>.

(21) 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.

Per approfondimenti cfr. P. Valente, *Elusione Fiscale Internazionale*, IPSOA, 2014, pag. 270 ss.

(22) 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.

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.

In risposta alla consultazione pubblica lanciata, nel febbraio 2013, dalla Commissione europea, al fine di acquisire informazioni per la definizione di diritti e obblighi da disciplinare nel *Taxpayer's Charter* europeo, la CFE ha presentato una propria *Opinion Statement* (23). Secondo la CFE, i vantaggi connessi all'introduzione di un *Taxpayer's Charter* europeo riguardano:

- le libertà fondamentali e un più ampio accesso al mercato interno (24);
- la presenza di un *benchmark* globale (25);
- la parità di trattamento (26).

Proprio in occasione della presentazione della versione finale del Modello di Statuto del contribuente da parte di CFE, AOTCA e STEP, è stato richiesto alla Commissione europea di

mantenere fede alla manifestata intenzione di presentare una proposta per l'introduzione di un *EU Taxpayer's Code*, con l'auspicio che sia le istituzioni comunitarie che gli Stati membri possano sviluppare un documento in grado di garantire il giusto equilibrio nei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

Nella definizione della proposta per un *EU Taxpayer's Code*, la Commissione europea potrebbe optare per lo strumento della **Direttiva** (*i.e.*, proposta di Direttiva) o, in alternativa, per una misura non vincolante, *c.d.* di *soft law* (27), rappresentata, ad esempio, da un **Codice di condotta**.

In sede comunitaria, si è fatto ricorso a quest'ultimo strumento in materia di *transfer pricing* (con il Codice di condotta sui requisiti documentali e con il Codice di condotta per l'implementazione della Convenzione arbitrale) (28) e di pratiche fiscali dannose (con il Codice di condotta sulla tassazione delle imprese comunitarie). Una misura di *soft law* è anche la **raccomandazione**, la quale non ha efficacia vincolante (29).

(23) Opinion Statement of the CFE on the European Commission's public consultation on "A European Taxpayer's Code", prepared by the CFE Professional Affairs Committee, May 2013.

(24) "Fundamental freedoms and access to the internal market: Although EU member states are governed by the rule of law and (tax) legislations of different countries share many common principles, the prospect of becoming subject to a different tax system if moving or conducting business with another country is a source of uncertainty and therefore a disincentive for cross-border activity, especially for citizens and small businesses. A Taxpayer's Code could help reduce this uncertainty" (cfr. Opinion Statement of the CFE on the European Commission's public consultation on "A European Taxpayer's Code", prepared by the CFE Professional Affairs Committee, May 2013, Section 2).

(25) "A EU Taxpayer's Code could become a benchmark also for non-European countries and, apart from helping them to improve their tax collection, help foster the rule of law in countries where this principle is not or less established" (cfr. Opinion Statement of the CFE on the European Commission's public consultation on "A European Taxpayer's Code", prepared by the CFE Professional Affairs Committee, May 2013, Section 2).

(26) "Non-discrimination is already a principle of EU law, regardless of any Taxpayer's Code. We do not expect a Taxpayer's Code to lead to full harmonisation of taxpayer rights and obligations but hope that it can contribute to a certain degree of approximation of laws" (cfr. Opinion Statement of the CFE on the European Commission's public consultation on "A European Taxpayer's Code", prepared by the CFE Professional Affairs Committee, May 2013, Section 2).

(27) Il concetto nasce nel diritto internazionale degli anni settanta del XX secolo, come strumento alternativo al trattato internazionale, utilizzato quando, per vari motivi, le parti non vogliono o non possono ricorrere al medesimo.

Esso fa riferimento ad una variegata gamma di fenomeni normativi: dai codici di autoregolamentazione adottati da singole

imprese o altre organizzazioni, ai codici deontologici o simili adottati da associazioni professionali o di categoria; da taluni atti di diritto internazionale, alle raccolte di principi e regole, di origine spontanea, elaborate da organizzazioni nazionali o internazionali, governative o non governative, sebbene le loro norme possano essere successivamente recepite in un trattato.

Si può far rientrare nella *soft law* anche la *c.d. lex mercatoria*, il corpo di regole create dalla comunità dei commercianti per le esigenze del commercio internazionale. Si tratta di regole di diversa origine, sorte soprattutto dalla prassi (in particolare quella desumibile dalle decisioni di alcune importanti camere internazionali di arbitrato), la cui natura è, peraltro, molto controversa, tanto che c'è chi ne nega l'esistenza.

(28) Per approfondimenti sul Codice di condotta sui requisiti documentali cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer pricing*, IP-SOA, 2015, pag. 829 ss.

(29) Le raccomandazioni costituiscono uno degli strumenti maggiormente utilizzati dalla Commissione allo scopo di influenzare i comportamenti degli Stati membri cui sono indirizzate. Con la loro adozione, infatti, questi ultimi sono invitati ad adottare misure (legislative o amministrative) di implementazione allo scopo di indirizzare la propria normativa verso gli scopi indicati dalle raccomandazioni stesse.

Il desiderio degli Stati membri di non essere vincolati attraverso le Direttive, con preferenza per le raccomandazioni, fa assumere al *soft law* (in questo caso, rappresentato dalle raccomandazioni) la funzione di *permanent para-law*, potendo esso rimanere, per molto tempo, l'unica (e desiderata) normativa in quel settore.

Cfr. F. Snyder, "Soft law and Institutional Practice in the European Community", in S. Martin, *The Construction of Europe: Essays in honour of Emile Noël*, Dordrecht, 1994, pag. 198; D. Thürer, "The Role of Soft law in the Actual Process of European Integration", in O. Jacot-Guillarmod and Pescatore, *L'avenir du libre-échange en Europe: vers un Espace économique européen*, Zürich, 1990, pag. 132; L. Senden, *Soft Law in European Community Law*, Oxford, 2004, pag. 133 ss.

Le misure di *soft law* si contrappongono ai tradizionali strumenti di normazione comunitaria (tra cui vi sono i regolamenti e le Direttive - c.d. *hard law*), emanati secondo determinate procedure da soggetti che ne hanno l'autorità, i quali producono norme dotate di efficacia vincolante nei confronti dei destinatari.

Pertanto, qualora si optasse per una misura di *hard law* (Direttiva), ove adottata all'unanimità

dal Consiglio dell'UE, la Direttiva recante lo Statuto del contribuente dovrebbe essere necessariamente attuata all'interno dell'ordinamento di ciascuno Stato membro. Qualora, invece, si optasse per la definizione dello Statuto europeo del contribuente tramite uno strumento di *soft law*, esso non avrebbe efficacia vincolante nei confronti degli Stati membri, i quali, a rigore, potrebbero disattendere le sue disposizioni.