



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI MILANO

SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE



# Carta Europea dei diritti del contribuente

Progetto presentato al Parlamento e alla Commissione  
Europea il 20 dicembre 2007 dall'ODC di Milano.

nr. **15.** a cura della  
Commissione  
Normative Comunitarie  
2005-2007

*i quaderni*



SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE





---

# Carta Europea dei diritti del contribuente

Progetto presentato al Parlamento e alla Commissione  
Europea il 20 dicembre 2007 dall'ODC di Milano.

nr. **15**• a cura della  
Commissione  
Normative Comunitarie  
2005-2007



---

# European Charter of Tax Payers' Rights

Proposal formulated by the "Community Laws"  
Research Committee of the Milan Order of Professional  
Accountants.

nr. 15. edited by  
EU Law Commission  
2005-2007

## I Quaderni della Scuola di Alta Formazione

### Comitato Istituzionale:

Diana Bracco, Marcello Fontanesi, Mario Forchetti, Giuseppe Grechi, Luigi Martino, Francesco Miceli, Lorenzo Ornaghi, Angelo Provasoli.

### Comitato Scientifico:

Giuseppe Bernoni, Franco Dalla Sega, Rita Anna Di Gregorio, Felice Martinelli, Luigi Martino, Guido Marzorati, Renzo Nisi, Lorenzo Pozza, Patrizia Riva, Massimo Saita, Antonio Tangorra, Stefania Totaro.

### Comitato Editoriale:

Claudio Badalotti, Aldo Camagni, Ciro D'Aries, Francesca Fieconi, Carlo Garbarino, Cesare Gerla, Luigi Martino, Francesco Novelli, Patrizia Riva, Gian Battista Stoppani, Alessandra Tami, Dario Velo, Cesare Zafarana.

### Commissione Normative Comunitarie:

*Delegato del Consiglio:* Giuseppe Holzmilller.

*Presidente della Commissione:* Alessandro Savorana.

*Componenti:* Paolo Besio, Giorgio Bigoni, Lucia Bramante, Mario Caizzone, Carmine Carlo, Alessandro Dragonetti, Sergio Valter Finulli, Roberto Franzè, Emanuela Italia Fusa, Andrea Federico Galimberti, Stefano Grilli, Johannes Guigard, Michele Gusmeroli, Francesca Masotti, Francesco Mattarelli, Lucia Montecamozzo, Raffaella Pagani, Laura Paganini, Federico Roncato, Emanuela Maria Santoro, Marco Guelfo Scannavacca, Claudio Valz

### Direttore Responsabile:

Patrizia Riva

### Segreteria:

Elena Cattaneo  
corso Europa, 11 • 20122 Milano  
tel: 02 77731121 • fax: 02 77731173

## Advanced Training School Notebooks

### **Institutional Committee:**

Diana Bracco, Marcello Fontanesi, Mario Forchetti, Giuseppe Grechi, Luigi Martino, Francesco Miceli, Lorenzo Ornaghi, Angelo Provasoli.

### **Scientific Committee:**

Giuseppe Bernoni, Franco Dalla Sega, Rita Anna Di Gregorio, Felice Martinelli, Luigi Martino, Guido Marzorati, Renzo Nisi, Lorenzo Pozza, Patrizia Riva, Massimo Saita, Antonio Tangorra, Stefania Totaro.

### **Editorial Committee:**

Claudio Badalotti, Aldo Camagni, Ciro D'Aries, Francesca Fieconi, Carlo Garbarino, Cesare Gerla, Luigi Martino, Francesco Novelli, Patrizia Riva, Gian Battista Stoppani, Alesandra Tami, Dario Velo, Cesare Zafarana.

### **EU Law Commission:**

*Board Representative:* Giuseppe Holzmillner.

*Commission Chairperson:* Alessandro Savorana.

*Members:* Paolo Besio, Giorgio Bigoni, Lucia Bramante, Mario Caizzone, Carmine Carlo, Alessandro Dragonetti, Sergio Valter Finulli, Roberto Franzè, Emanuela Italia Fusa, Andrea Federico Galimberti, Stefano Grilli, Johannes Guigard, Michele Gusmeroli, Francesca Masotti, Francesco Mattarelli, Lucia Montecamozzo, Raffaella Pagani, Laura Paganini, Federico Roncato, Emanuela Maria Santoro, Marco Guelfo Scannavacca, Claudio Valz

### **Editor in chief:**

Patrizia Riva

### **Secretary:**

Elena Cattaneo  
corso Europa, 11 • 20122 Milano  
tel: 02 77731121 • fax: 02 77731173

## GLI AUTORI

### Gruppo di lavoro propositivo

*Estensori:*

#### **Giuseppe Holzmiller**

Delegato del Consiglio dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di Milano per la Commissione Normative Comunitarie 2005-2007

#### **Alessandro Savorana**

Presidente della Commissione Normative Comunitarie 2005-2007

*Altri Componenti:*

#### **Laura Paganini**

Segretario della Commissione Normative Comunitarie 2005-2007

#### **Mario Caizzone**

Componente della Commissione Normative Comunitarie 2005-2007

#### **Federico Roncato**

Componente della Commissione Normative Comunitarie 2005-2007

*Componenti della Commissione Consultiva Normative Comunitarie:*

Paolo Besio, Giorgio Bigoni, Lucia Bramante, Mario Caizzone, Carmine Carlo, Alessandro Dragonetti, Sergio Valter Finulli, Roberto Franzè, Emanuela Italia Fusa, Andrea Federico Galimberti, Stefano Grilli, Johannes Guigard, Michele Gusmeroli, Francesca Masotti, Francesco Mattarelli, Lucia Montecamozzo, Raffaella Pagani, Laura Paganini, Federico Roncato, Emanuela Maria Santoro, Marco Guelfo Scannavacca, Claudio Valz



## WORKING GROUP

### Working Group submitting the proposal

*Drafters:*

**Giuseppe Holzmilller**

Board Representative 2005-2007

**Alessandro Savorana**

Commission Chairperson 2005-2007

*Other members:*

**Laura Paganini**

Commission Secretary 2005-2007

**Mario Caizzone**

Member

**Federico Roncato**

Member

*Members of the Research Committee:*

Paolo Besio, Giorgio Bigoni, Lucia Bramante, Mario Caizzone, Carmine Carlo, Alessandro Dragonetti, Sergio Valter Finulli, Roberto Franzè, Emanuela Italia Fusa, Andrea Federico Galimberti, Stefano Grilli, Johannes Guigard, Michele Gusmeroli, Francesca Masotti, Francesco Mattarelli, Lucia Montecamozzo, Raffaella Pagani, Laura Paganini, Federico Roncato, Emanuela Maria Santoro, Marco Guelfo Scannavacca, Claudio Valz

## INDICE

Presentazione .....	12
Le motivazioni .....	12
La forma .....	16
Le deroghe.....	18
Il rispetto della potestà impositiva dei vari stati membri.....	20
Il contenuto .....	20
Relazione illustrativa .....	24
Principi generali. Obiettivi .....	24
Chiarezza e trasparenza .....	24
Efficacia temporale delle norme .....	26
Informazioni del contribuente. ....	30
Interpello del Contribuente. ....	32
Dichiarazioni .....	34
Capacità contributiva individuale ai fini dell'imposizione diretta.....	38
Tutela dell'integrità patrimoniale .....	40
Legittimo affidamento e buona fede del contribuente .....	42
Conoscenza, chiarezza e motivazione degli atti .....	44
Diritti e garanzie del contribuente .....	46
Sanzioni .....	48
Deroghe al presente regolamento .....	52
Attuazione del Regolamento ed entrata in vigore.....	54
Carta europea dei diritti del contribuente .....	56
Articolo 1 • Principi generali - Obiettivi .....	56
Articolo 2 • Chiarezza e trasparenza .....	56
Articolo 3 • Efficacia temporale delle norme .....	58
Articolo 4 • Informazione del contribuente .....	58

## CONTENTS

Presentation.....	13
Reasons .....	13
Form .....	17
Departures .....	19
Observance of the tax powers of the various Member States ....	21
Contents .....	21
Illustrative report .....	25
General principles. Objectives .....	25
Clarity and transparency .....	25
Term of validity of the regulations .....	27
The provision of information to tax payers .....	31
Request for a Private Letter Ruling submitted by the Tax Payer .....	33
Tax Returns .....	35
Individual tax-paying capacity for the purposes of direct taxation .....	39
Safeguard of Capital Integrity .....	41
The tax payer's legitimate trust and good faith .....	43
Knowledge, clarity and grounds of deeds .....	45
The tax payer's rights and guarantees .....	47
Penalties .....	49
Departure from the present regulations .....	53
Implementation of the Regulations and their coming into force .....	55
European Charter of Tax Payers' Rights .....	57
Article 1 • General principles - Objectives .....	57
Article 2 • Clarity and transparency .....	57

Articolo 5 • Interpello del contribuente .....	60
Articolo 6 • Dichiarazioni .....	62
Articolo 7 • Capacità contributiva individuale ai fini dell'imposizione diretta .....	64
Articolo 8 • Tutela dell'integrità patrimoniale .....	66
Articolo 9 • Legittimo affidamento e buona fede del contribuente .....	68
Articolo 10 • Conoscenza, chiarezza e motivazione degli atti .....	68
Articolo 11 • Diritti e garanzie del contribuente .....	70
Articolo 12 • Sanzioni .....	72
Articolo 13 • Deroghe al presente regolamento .....	74
Articolo 14 • Attuazione del presente regolamento .....	76
Articolo 15 • Entrata in vigore .....	76

Article 3 • Term of validity of the regulations .....	59
Article 4 • The provision of information to tax payers .....	59
Article 5 • Request for a Private Letter Ruling submitted by the Tax Payer .....	61
Article 6 • Tax Returns .....	63
Article 7 • Individual tax-paying capacity for the purposes of direct taxation .....	65
Article 8 • Safeguard of Capital Integrity .....	67
Article 9 • The tax payer's legitimate trust and good faith .....	69
Article 10 • Knowledge, clarity and grounds of deeds .....	69
Article 11 • The tax payer's rights and guarantees .....	71
Article 12 • Penalties .....	73
Article 13 • Departures from the present regulations .....	75
Article 14 • Implementation of the present regulations .....	77
Article 15 • The coming into force of regulations .....	77

### Le motivazioni

La sperimentata difficoltà incontrata dalla Comunità europea nell'armonizzare la legislazione degli Stati membri in materia di *imposte dirette* (II.DD.) trova origine nel rigore della relativa normativa comunitaria e nelle esigenze politiche dei singoli Stati di appartenenza (gli Stati comunitari).

*L'ostacolo di natura normativa* è contenuto nell'art. 94 (ex art. 100) del Trattato CE laddove è richiesta, a tal fine, l'unanimità dei consensi di tutti gli Stati comunitari di infrequente riscontro storico in materia di imposte dirette.

*La preclusione politica* risiede invece nella ritenuta necessità, dei singoli Stati predetti, di possedere una autonoma sovranità impositiva e gestionale del gettito tributario, in tema di imposte dirette, libera da vincoli e limitazioni di fonte sovranazionale.

Peraltro i singoli Stati comunitari, mossi spesso da contingenti esigenze di gettito erariale, vengono variamente spinti a violare i naturali principi sul legittimo affidamento nelle leggi e nelle prassi tributarie introducendo oneri non previsti da precedenti disposizioni e prassi nazionali sulla base delle quali gli operatori economici hanno già programmato e strutturato la propria attività e dato conseguente attuazione ai propri investimenti anche di medio o lungo periodo.

Basti pensare all'introduzione di leggi tributarie che, in quanto dichiarate “interpretative” o ritenute di natura “procedimentale”, finiscono con il produrre i ricercati effetti retroattivi ad esclusivo vantaggio dell'Erario.

Si pensi anche alle attività intraprese dai contribuenti con strutture che presentano parametri di ordinarietà fiscale e che, solo in un momento successivo vengono declassate a situazioni perseguibili con penalizzazioni allora imprevedute ed imprevedibili.

## PRESENTATION

### Reasons

The proven difficulty encountered by the European Community when trying to harmonise its member states' legislation in the field of direct taxes (II:DD - Direct Taxes) derives from the rigour of the relative EC regulations and from the diverse political requirements of individual member states (the EC states).

The *legislative obstacle* is contained in article 94 (formerly article 100) of the EC Treaty, where it requires, to this end, the unanimous consensus of all member states, which have traditionally rarely concurred on matters of direct taxation.

The *political impediment*, on the other hand, lies in the perceived need for each member state to be independent in the levying of direct taxation and the administration of the resulting tax revenue, free from all ties and limitations imposed by a supranational body.

However, the individual member states, often spurred on by the contingent need for tax revenue, are forced, in a variety of ways, to violate the natural principles of the tax payer's legitimate trust in tax laws and practices, by introducing charges not envisaged by the previous national provisions and practices on the basis of which business concerns have already planned and organised their activities, and have already undertaken investments, including those of a medium and long-term nature.

One only has to think of the tax laws which, declared as “interpretative” or deemed to be of a “procedural” nature, in the end manage to produce retroactive effects which only benefit the Inland Revenue.

Then there are those activities undertaken by tax payers which fall within the category of ordinary business from the fiscal point of view, but which at a later stage are declassified to a category punishable by penalties initially unforeseen and unforeseeable.

E ciò, per tacere, di tutte le legittime aspettative dei contribuenti, fondate sulle leggi nazionali, vigenti all'epoca dei loro investimenti capitale e lavoro, che vengono poi disattese per mere ragioni di gettito tributario ovvero per alternanti spinte di sfondo ideologico, sociale o politico con accentuazioni che, nello stesso ambito comunitario, variano spesso da Stato a Stato.

In questo variegato scenario di instabilità fiscale, foriero di incertezza imprenditoriale e professionale geograficamente differenziata nell'ambito di un unico mercato europeo, risulta persino anacronistico discutere di equità fiscale nazionale e di armonizzazione comunitaria delle imposte dirette se, prima, non venga assicurato l'eguale rispetto dei basilari principi di civiltà giuridico-fiscale nei rapporti fra i singoli Stati comunitari ed i rispettivi contribuenti.

Ed il rispetto di tali principi su scala comunitaria può essere utilmente perseguito dalla Comunità europea, senza interferire con la sovranità impositiva gelosamente custodite dagli Stati medesimi.

E' dato anche ritenere che l'osservanza degli eguali diritti del contribuente, in ambito europeo, possa costituire un valido *fondamento di omogeneità fiscale* atto a favorire iniziative armonizzatrici dell'imposizione fiscale diretta sia pure per gradi o per settori.

In via meramente esemplificativa, valga il riferimento ai gruppi societari transnazionali europei per i quali è risultato finora utopistico discutere sull'introduzione di una "base imponibile comune consolidata" ("Common consolidated base taxation") ovvero disquisire sull'attuabilità del metodo di tassazione dello Stato della sede della società capogruppo ("Home state taxation") in una situazione in cui gli Stati membri sono ancora lontani dal possedere eguali connotazioni di omogenea affidabilità in tema di rapporti con i rispettivi contribuenti.

E' dunque auspicabile che, nel prossimo futuro, far parte della Comunità europea debba poter significare anche adesione ai principi di rispetto e di tutela, non solo degli interessi erariali, ma anche degli eguali diritti dei contribuenti.

In questa ottica e nella consapevolezza di quanto la "variabile fiscale" possa influenzare le scelte economiche e le collocazioni geografiche degli investimenti di capitale e lavoro, il *Gruppo di studio dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di Milano* ("Gruppo di studio di Milano") ha inteso dare un proprio iniziale contributo alla stesura di una possibile *CARTA EUROPEA DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE*.

Detta "Carta" non può certamente risolvere tutti i già dibattuti problemi fiscali all'interno della Comunità europea, ma può costituire il necessario tessuto connettivo degli stati che lo compongono su cui costruire comuni sistemi fiscali più avanzati.



Then there all those legitimate expectations of tax payers, based on national laws in force at the time the said tax payers made their initial investments in terms of both capital and labour, which are subsequently disregarded as a result of the need for greater tax revenue, or as a result of alternating shifts and moves of an ideological, social or political nature, which often vary substantially from one member state to another.

Within this variegated scenario of fiscal instability, heralding the onset of business and professional uncertainty which may vary from one geographical area to another within the same single European market, it seems almost anachronistic to talk of national fiscal equity and the harmonisation of direct taxation within the EC, if we do not first establish equal respect for those basic principles of legal-fiscal culture in relations between individual member states and their respective tax payers.

The observance of such principles at the community level can be pursued, to good purpose, by the European community itself, without interfering with the fiscal sovereignty closely guarded by the member states themselves.

It should also be pointed out that observance of the principle of the equal rights of tax payers within the European framework, can constitute a valid *cornerstone of fiscal homogeneity* designed to favour those measures aimed at harmonising direct taxation in terms both of degree and sector.

Purely for the sake of example, reference could be made to those European trans-national company groups with regard to which, up until now it has proven idealistic to talk of the introduction of a “common consolidated base taxation”, or to discuss the feasibility of “home state taxation”, in a situation in which the member states are still some considerable way from possessing shared, consolidated views regarding their relations with their respective tax payers.

One must therefore hope that in the near future, membership of the European Community will also mean the sharing of principles of respect and protection not only of tax interests, but also of the equal rights of tax payers.

From this point of view, and in the knowledge of the degree to which the “tax variable” can influence financial choices and the geographical placement of capital and labour, the *Research Team of the Milan Order of Professional Accountants* (“*Milan Research Team*”) has decided to make its own initial contribution to the drafting of a proposed *EUROPEAN CHARTER OF TAX PAYERS' RIGHTS*.

The said “Charter” is certainly not going to resolve all of the previously discussed fiscal problems present within the European Community; however, it may represent the necessary fabric interconnecting those states that make up the said community, upon which more advanced common tax systems may be built.

Il “Gruppo di Studio di Milano” è infatti convinto che, laddove vi sia diversità fra sistemi fiscali nazionali, aggregati in una comunità economica priva di condivisione e rispetto dei moderni principi di civiltà giuridico-fiscale, sia vano ed illusorio ricercare comuni soluzioni evolutive di imposizione diretta ed indiretta riconducibili ad una versatilità economica e finanziaria idonea a tenere il passo dei grandi mercati unici nazionali storici o emergenti o che, via via, diverranno tali nel prossimo futuro.

E' infine convincimento del “Gruppo di Studio di Milano” che gli operatori economici destinatari di detta “Carta Europea”, ancorché soggetti ai differenti sistemi impositivi nazionali, sarebbero ulteriormente incentivati a sviluppare la propria attività in ambito comunitario qualora potessero davvero confidare sulla comune tutela fiscale la quale produrrebbe anche l'effetto, non secondario, di farli sentire più vicini ed integrati fra loro e, dunque, anche “più europei”.

## La forma

### *La soluzione preferita: Il Regolamento*

Il Gruppo di Studio di Milano ritiene che la forma più idonea allo scopo perseguito dalla “Carta europea dei diritti del contribuente” (“Carta europea” o “Carta”) debba essere quella del “Regolamento” di cui all'art. 249 (ex art. 189) del Trattato CE in quanto idoneo ad essere obbligatoriamente e direttamente applicabile all'interno dei singoli Stati membri senza che questi possano apportarvi modificazioni ed integrazioni che non siano di mera esecuzione comunque prive di contenuti sostanziali obbligatori per i rispettivi contribuenti.

Il Gruppo di Studio non si nasconde la facile eventualità che detta “Carta europea” possa avere un generale impatto sugli stati membri, improntato a reticente accettabilità iniziale e ritiene che il grado di propensione al suo accoglimento sia tanto più alto quanto più i principi su cui si fonda un moderno Stato di diritto siano radicati nella cultura e nelle tradizioni dei singoli Stati comunitari.

### *Una soluzione alternativa “volontaristica”*

Una soluzione subordinata ed alternativa alla preferita forma del “Regolamento”, potrebbe essere quella della “adesione volontaria” di ogni singolo Stato comunitario a detta “Carta” redatta in modo definitivo dalla Comunità Europea.

In fact, the “Milan Research Team” believes that in a situation in which differences persist between national tax systems aggregated within the framework of an economic community devoid of common, modern principles of legal-fiscal culture, any attempt to look for shared, modern solutions to the problem of direct and indirect taxation - solutions based on the idea of a degree of economic and financial versatility capable of keeping pace with traditional or emerging large-scale single national markets, or markets that shall become this in the near future - will inevitably be in vain.

Finally, the “Milan Research Team” is convinced that those business concerns addressed by the aforesaid “European Charter”, as long as they continue to be subjected to different national tax systems, would be further motivated to develop their business activities within the framework of the EC if they could place their faith in a common system of fiscal protection, which would also have the important effect of making them feel closer to, and more closely integrated with each other, and thus “more European” as a result.

## Form

### *The chosen form: Regulations*

The Milan Research Team believes that in order to pursue the aims of the “European Charter of Tax Payers’ Rights” (“European Charter” or “Charter”), the most suitable form of approach is the creation of “Regulations”, pursuant to article 249 (formerly article 189) of the EC Treaty, in that such Regulations can be directly applicable, on a mandatory basis, within each member state without the latter being able to make amendments or additions thereto other than those of a purely implemental nature, devoid of any substantial, mandatory content for the tax payers in question.

The Research Team does not hide the fact that the said “European Charter” may easily have a general effect on the member states, whereby they are initially reticent to accept its imposition, and it believes that the more the principles of the modern Rule of Law are rooted in each member state’s culture and traditions, the greater will be the propensity of that member state to accept such a Charter.

### *An alternative “voluntary” solution*

An alternative solution to the chosen form, that of the “Regulations”, could be that each member state “voluntarily undersigns” the aforesaid “Charter” as drawn up in its final version by the European Community.

Il Gruppo di Studio ritiene infatti che il presente clima politico nazionale, più sensibile che non in passato a soluzioni di equità fiscale e finalizzato allo sviluppo economico-imprenditoriale, debba indurre la classe politica dirigente di ogni Stato membro - indipendentemente dagli schieramenti di appartenenza - a testimoniare con i fatti la propria propensione ad una fiscalità improntata ai professati principi di civiltà fiscale espressi dalla “Carta”.

Le prime adesioni di taluni Stati comunitari più sollecitati ed intraprendenti, accresceranno la spinta emulatrice degli altri Stati più reticenti consapevoli della loro impotenza (comunitariamente già oggi imposta) a contrastare il legittimo esodo delle iniziative imprenditoriali e dei conseguenti investimenti di capitale e lavoro in quegli Stati che avessero già assicurato la stabilità dei diritti dei contribuenti enunciati dalla “Carta”.

E' evidente che, questa ipotesi “volontaristica” richiede l'attuazione di una preliminare *azione di sensibilizzazione* che, partendo dalla Comunità Europea, passi dai vari Stati comunitari alimentandosi agli idonei livelli di influenza interna-nazionale\* fino a spingere, alla soluzione prospettata, le competenti istituzioni politiche.

E' opportuno che, vertendo su questa seconda ipotesi “volontaristica” e salve le eventuali deroghe concesse ai singoli Stati comunitari, la comunità europea stabilisca le modalità della loro adesione alla “Carta europea dei diritti del contribuente” la quale (adesione) li obbliga all'osservanza delle disposizioni ivi previste singolarmente e nel loro complesso.

Nessuno Stato comunitario potrà assumere, anche solo al suo interno, di avere comunque adottato le disposizioni di detta “Carta” senza avere esperito le modalità all'uopo stabilite.

## Le deroghe

Il “Gruppo di Studio di Milano” prevede la necessità che la Comunità Europea possa introdurre due ordini di deroghe:

---

\* Fra le quali si collocano le associazioni e gli Ordini delle professioni economiche e giuridiche, gli atenei, le organizzazioni sindacali ed imprenditoriali oltre a tutte le organizzazioni culturali e sociali interessate alla tematica.

In fact, the Research Team believes that the present political climate, which is much more sensitive to the question of fiscal fairness than it has been in the past, and is more geared to entrepreneurial-economic development, should induce the governing classes of each individual member state, regardless of their political colours, to translate their propensity towards a tax system based upon the much-professed principles of fiscal culture expressed by the “Charter” into facts.

The initial adherence of the EC's more motivated and enterprising member states, will increase the desire among the other, more reticent, member states to emulate the said front-runners, aware as they are of their impotence (already prescribed at community level) to counter the legitimate exodus of business undertakings and investments, both of capital and labour, towards those states that have already guaranteed those tax payers' rights pronounced in the “Charter”.

It is clear that this hypothesis of the “voluntary undersigning” of the Charter requires prior *measures designed to increase public awareness*: such measures would be started by the European Community, before being fed within the various member states at suitable internal-national levels\*, in order to force the competent political institutions to take the envisaged action.

On the basis of this second hypothesis of the voluntary undersigning of the “Charter”, and subject to any departures from such line granted by the individual member states, it would be opportune for the European community to establish the manner in which the said states are to adhere to the “European Charter of Tax Payers' Rights”, adhesion to which would require them to comply with the individual and collective provisions thereof.

No member state may assume, even internally, that it has adopted the provisions of the said “Charter” unless it has complied with the procedures established for such purpose.

## Departures

The “Milan Research Team” believes that the European Community needs to introduce two kinds of departure from the regulations:

---

\* Including the associations and orders of commercial and legal professions, the universities, trade union and business organisations, together with all those cultural and social organisations interested in the question.

### *I) Deroghe di ingresso*

Sono le deroghe che occorrerà riservare ad alcuni degli Stati di più recente ingresso nella Comunità Europea i quali, probabilmente, incontrano maggiori difficoltà nel conformare la loro tradizionale azione impositiva tributaria ai principi già coltivati da tempo, a livello di dibattito culturale ed attuativo, dagli altri Stati di maggiore tradizione occidentale-europea.

### *II) Deroghe temporanee contingenti*

Sono le deroghe che, a giudizio degli Organi competenti della Comunità Europea, possono essere concesse agli Stati membri per motivi di necessità contingenti ed in via temporanea alla stregua di quanto già oggi accade con riferimento al sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto.

## **Il rispetto della potestà impositiva dei vari stati membri**

A parere del Gruppo di Studio di Milano, occorre sgomberare il campo da possibili equivoci respingendo subito ogni considerazione che intraveda, nell'accoglimento dei principi di civiltà fiscale espressi dalla “Carta”, una limitazione della potestà impositiva degli Stati membri.

E' infatti sufficiente ricordare che il rispetto dei diritti dei cittadini (nella specie: dei contribuenti) è connaturato e coesistente in qualsiasi Stato di diritto e che, dunque, l'osservanza dei principi espressi dalla “Carta” risponde ai precisi doveri di tale Stato e non già ad una supposta limitazione di sovranità impositiva.

Questa, infatti, resta liberamente esercitabile dai singoli Stati comunitari incontrando il solo limite nei diritti dei contribuenti già oggi variamente sanciti dalle leggi e dalle tradizioni, ma troppo spesso derogate, spesso strumentalmente, in nome di necessità contingenti.

Queste, peraltro, *laddove realmente esistenti e dunque riconosciute*, continueranno ad essere soddisfatte dalle previste autorizzazioni di deroga comunitaria.

## **Il contenuto**

Il contenuto delle disposizioni previste nella “Carta” è ispirato ai principi di civiltà cui deve informarsi il rapporto fra Stato impositore, da una parte e soggetto contribuente, dall'altra.

### *I) Departures associated with new membership*

Such departures are those that ought to be reserved for certain States that have recently joined the European Community and which, in all likelihood, are going to encounter greater difficulty in conforming their own traditional tax system to the principles that have already been cultivated for some time, at the level of cultural debate and implementation, by the other States with a stronger West-European tradition.

### *II) Temporary, contingent departures*

These departures are the ones which, according to the European Community's competent bodies, may be granted temporarily to member states for contingent reasons, as already happens with regard to the common VAT system.

## **Observance of the tax powers of the various Member States**

In the view of the Milan Research Team, any potential misunderstandings need to be cleared up regarding the perception of acceptance of the principles of fiscal culture expressed by the “Charter” as a limitation upon the member states' own fiscal powers.

In fact, one only needs to remember that the observance of the rights of citizens (i.e. tax payers in this case) is an innate, essential feature of any Rule of Law, and that therefore the observance of the principles expressed by the “Charter” corresponds to the precise duties of the said state, rather than to any presumed limitation of that state's fiscal sovereignty.

Indeed, each individual member state remains free to exercise the said sovereignty with the sole limitation of those tax payers' rights already sanctioned by law and by tradition, but too often departed from, frequently in an instrumental manner, in the name of contingent requirements.

However, *where such contingent requirements really exist and are thus recognised as such*, they shall continue to be satisfied by the established authorisations to depart from regulations as provided for by the community.

## **Contents**

The contents of the measures provided for in the “Charter” shall be based on the civilised principles that should govern the relationship between the state imposing the tax on the one hand, and the tax payer on the other.

Sottesa al contenuto della “Carta”, vi è anche la già riferita convinzione di poter anche fortificare, per tale via, un comune terreno su cui costruire, nel tempo, una sempre maggiore integrazione armonizzatrice di forme e modalità di imposizione soprattutto “diretta” ancorché gli stessi principi debbano valere anche per le altre tipologie di imposizione fiscale.

Le disposizioni in commento trovano un loro comune denominatore nella stabilità del legittimo affidamento nelle leggi dello Stato e negli atti impositivi emanati da altri Enti a norma di legge nonché nelle indicazioni attuative rese ufficiali dalle loro Amministrazioni finanziarie.

Il contenuto tecnico-specifico delle singole disposizioni è peraltro riassunto a chiusura del presente documento.

Naturalmente, come tutte le umane elaborazioni, anche il contenuto della “Carta” è sicuramente perfettibile.

Cionondimeno il “Gruppo di Studio di Milano” ritiene di aver ricondotto a “sistema” le esigenze di diritto più avvertite dai contribuenti e più utili per la costruzione di un comune terreno sul quale poter raggiungere ben altre mete europee più avanzate.



The contents of the “Charter” are also based upon the previously-mentioned belief in the possibility of strengthening, in this way, a common ground upon which to base a greater degree of integration of the forms and methods of taxation, and in particular of “direct” forms of taxation, even though the same principles should also be valid for other types of taxation.

The provisions in question possess a common denominator in the form of the stability of legitimate trust in the laws of the member state, and in the tax deeds issued by other Authorities in accordance with the law, together with the instructions for implementation officially published by the revenue authorities of the member states.

The specific technical contents of the individual provisions are summarised at the end of the present document.

Naturally, as with all things produced by humans, the contents of the “Charter” could undoubtedly be perfected further.

Nevertheless, the “Milan Research Team” believes that it has ordered, in a systematic form, those legal requirements that the tax payer feels more important, and which are of greater use in creating a common ground upon which to work towards a series of very different, more modern European goals.

### Principi generali. Obiettivi

L'articolo 1 definisce gli obiettivi e i principi generali del Regolamento. In particolare, scopo del regolamento è quello di armonizzare le garanzie minime equivalenti per tutti i contribuenti residenti nella comunità.

In un mercato unico appare fondamentale che agli obblighi tributari si affianchi anche il diritto del contribuente a conoscere, in modo trasparente, chiaro e tempestivo, le norme che presidiano all'attività legislativa, di controllo e accertamento dei tributi in ciascuno Stato membro, con evidenti vantaggi in termini di certezza del diritto, di sviluppo delle attività economiche e anche di minori costi di *compliance*.

In questo quadro di riferimento, le disposizioni applicative del Regolamento sono ispirate al principio di tutela della buona fede nel rapporto tra le autorità fiscali e i contribuenti, e fondate sul legittimo affidamento del contribuente alla puntuale interpretazione di norme, regolamenti o atti amministrativi, secondo diritto e alle quali si è uniformato.

Le pretese di gettito non possono e non devono mai alterare un corretto rapporto tra fisco e contribuente, né modificare o sovvertire, a favore del primo, l'assolvimento dell'obbligo tributario originariamente previsto. Il rapporto fisco-contribuente deve essere fondato su un principio di parità e di reciproco rispetto.

La Carta costituisce, dunque, la sentita esigenza, in presenza di 27 legislazioni tributarie degli Stati membri, di una normativa a carattere generale che rafforzi il principio della certezza giuridica e i diritti fondamentali del contribuente.

### Chiarezza e trasparenza

Appare di fondamentale importanza che le norme tributarie siano chiare e comprensibili (*comma 1*).

## ILLUSTRATIVE REPORT

### General principles. Objectives

Article 1 sets out the objectives and the general principles of the Regulations. The purpose of the said Regulations is to harmonise the equivalent minimum guarantees for all tax payers resident in the EC.

In a single market, it is important that tax obligations are accompanied by the right of the tax payer to be informed, in a clear, prompt manner, of the rules governing tax legislation, supervision and control in each member state, given the evident advantages that this offers in terms of the certainty of the law, the development of business activities, and the reduced cost of tax *compliance*.

Within this frame of reference, the Regulations' working provisions are based upon the principle of the safeguarding of the good faith implicit in the relationship between the tax authorities and tax payers, and upon the tax payer's legitimate trust in the prompt interpretation of laws, regulations or administrative measures, in accordance with the law, and with which the tax payer has complied.

Tax revenue requirements cannot, and must indeed never, alter the right and proper relationship between the tax authorities and tax payers, nor must they modify or subvert fulfilment of the tax obligation originally undertaken, in the tax authorities' favour. The tax authorities-tax payer relationship must be based upon the principle of parity and mutual respect.

The Charter therefore constitutes an answer to the widely-felt need, given the presence of 27 different member-state tax legislations, for a set of general rules that strengthen the principle of legal certainty and tax payers' fundamental rights.

### Clarity and transparency

The clarity and easily comprehensible nature of tax laws is of fundamental importance (subsection 1).

La loro corretta applicazione dipende, infatti, dalla intelleggibilità dei testi normativi; a tal fine, le disposizioni legislative devono:

- menzionare l'oggetto nel titolo;
- se vi sono richiami ad altre disposizioni in materia tributaria, indicare, anche in nota, il contenuto sintetico della disposizione alla quale si intende fare rinvio;
- se modificative di disposizioni precedenti, riportare, anche in nota, il testo modificato.

Inoltre, le leggi che non hanno un oggetto tributario non possono imporre oneri finanziari di carattere tributario, tranne quelle strettamente inerenti all'oggetto della legge medesima (*comma 2*).

In ossequio al principio di *trasparenza* (*comma 3*), le leggi nazionali che derogano alle disposizioni comunitarie nonché a quelle del presente Regolamento, devono recare, anche solo in nota:

- l'indicazione degli estremi dell'apposita autorizzazione dell'Organo competente della Comunità Europea,
- il termine di efficacia della deroga e delle relative condizioni, qualora stabilite.

Il testo dell'istanza presentata da uno Stato membro per l'ottenimento della deroga nonché quello della relativa autorizzazione, devono essere resi pubblici e facilmente consultabili dai contribuenti.

## Efficacia temporale delle norme

L'articolo vieta l'efficacia retroattiva delle norme tributarie, esigenza imposta per affermare la certezza del diritto e il legittimo affidamento del contribuente (*comma 1*).

Le nuove disposizioni o quelle di modifica a norme esistenti, possono imporre obblighi solo per il futuro e precisamente a partire dall'anno fiscale successivo a quelle in cui sono emanate.

La disposizione vieta, quindi, che per l'istituzione di nuovi tributi o l'applicazione di tributi esistenti, gli Stati possano ricorrere all'utilizzo di provvedimenti, anche urgenti (es. *decreti - legge*), per esigenze immediate di gettito. E' una regola di civiltà, poiché una legislazione d'urgenza, indebitamente utilizzata o reiterata, consentirebbe al potere esecutivo di incidere sui diritti patrimoniali dei contribuenti.

Allo stesso modo, *l'interpretazione* di norme vigenti, tramite lo strumento legislativo, non possono imporre al contribuente oneri finanziari per il passato (*comma 2*).

In fact, the correct application of such laws depends on the intelligible nature of the wording of the regulations in question; to this end, legal provisions must:

- mention the subject-matter in the heading;
- if there are references to other tax provisions, briefly mention the contents of the provision to which they refer, even in a note;
- if amending previous provisions, present the amended wording, even in a note.

Moreover, those laws the subject-matter of which is not of a fiscal nature, cannot impose charges of a fiscal nature other than those strictly connected to the subject-matter of the law itself (*subsection 2*).

In order to comply with the principle of transparency (*subsection 3*), those national laws that depart from EC law and from the provisions of the present Charter, must bear, in a note or elsewhere:

- details of the specific authorisation from the competent Body of the European Community
- the term of validity of the said departure, and of the respective conditions should they be established

The text of any application submitted by a member state in order to obtain the aforesaid departure, together with the text of the respective authorisation, shall be made public and readily accessible to tax payers.

## Term of validity of the regulations

The article forbids the retroactive validity of tax regulations, as this is necessary in order to ensure the certainty of the law and the legitimate trust of the tax payer (*subsection 1*).

The new provisions, or those amending existing regulations, may only impose obligations for the future, that is, as of the tax year following that in which the same provisions are issued.

This article thus forbids states from using measures, including urgent ones (e.g. *decree laws*), in order to create new taxes, or to implement existing taxes, so as to yield immediate revenue.

This is a civilised rule, since any urgent legislation unduly utilised or reiterated, would enable government to affect the capital rights of the nation's tax payers.

Similarly, *the interpretation* of existing provisions by means of legislation, cannot burden the tax payer with financial charges for the past (*subsection 2*).

Pur nella considerazione che la funzione della *legge d'interpretazione autentica* è quella di dichiarare il senso di norme preesistenti al fine di risolvere sia interpretazioni giurisdizionali diverse sia eventuali incertezze interpretative, le *leggi interpretative*, dirette a chiarire il significato di norme previgenti, spesso finiscono per attribuire a leggi anteriormente emesse un significato completamente diverso rispetto al comportamento tenuto dai contribuenti.

Sotto questo aspetto, il limite alla portata retroattiva deve essere individuato nella tutela dell'affidamento legittimamente posto sulla certezza dell'ordinamento giuridico. L'affidamento del contribuente nella sicurezza giuridica è un principio che, quale elemento essenziale di ogni Stato di diritto, non può essere lesa da norme interpretative con effetti retroattivi che incidano irragionevolmente su situazioni regolate da leggi precedenti.

Quanto, invece, a meri adempimenti (*comma 3*), le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al novantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti.

I *nuovi adempimenti* a carico dei contribuenti possono essere introdotti solo per il futuro e comunque con una scadenza non troppo ravvicinata: in particolare, non possono avere una scadenza anteriore al *novantesimo giorno* dalla loro entrata in vigore, termine ritenuto il minimo sufficiente per dare la possibilità di prendere conoscenza delle nuove modalità da osservare per l'adempimento introdotto o modificato.

Deve comunque trattarsi di adempimenti necessari ed idonei, e non oltrepassare lo stretto necessario per raggiungere l'obiettivo che intende perseguire l'autorità fiscale.

Viene, infine, previsto un divieto assoluto di prorogare i termini di prescrizione e decadenza dell'azione di accertamento (*comma 4*), disposizione fondamentale per evitare che gli Stati membri possano estendere reiteratamente la loro potestà di controllo, *alterando* i principi di *parità* e *certezza giuridica* fondanti del rapporto tra le amministrazioni fiscali e i contribuenti.

Conseguentemente non possono ammettersi norme che intendano soltanto favorire le autorità fiscali, nella ragionevole convinzione che il contribuente non può essere sottoposto *sine die* alla volontà dell'Erario, necessitando dei termini precisi ed inderogabili. A questo si aggiunga che nella legislazione degli Stati membri non può esservi contrasto con il *principio di affidamento*, di *certezza nei rapporti* e con quello di *non discriminazione*.

Despite the fact that an *authentic interpretative law* is designed to declare the meaning of existing provisions, in order to resolve both the problem of diverse legal interpretations, and that of any uncertainties that may exist over the interpretation of the law, *interpretative laws*, designed to clarify the meaning of those provisions already in force, often end up by assigning a completely different meaning to laws brought in previously with regard to tax payers' conduct.

From this point of view, the limit to the retroactive effect must be identified with the safeguard of the trust legitimately placed in the certainty of the law. The tax payer's trust in the said certainty is a principle which, as an essential element of any State of Law, cannot be allowed to be damaged by interpretative laws with retroactive effects that unreasonably impinge on situations governed by prior laws.

As far as mere performance of duties under the tax law is concerned (*subsection 3*), tax provisions may not provide for the tax payer's performance of duties for which the date of expiry has been established as being prior to ninety days following the coming into force of the said provisions, or following the adoption of implementing measures expressly provided for in such provisions.

Any *new duties* to be performed by the tax payer may only be introduced with regard to the future, with an expiry date that is not too close to the date of introduction: in particular, the expiry date for performance may not fall any fewer than *ninety days* after the said duties have come into force, as this is deemed the minimum term required in order to give tax payers the chance to find out about the new steps to be taken in order to comply with the introduced or modified duty.

Thus the duties in question shall be necessary and proper, and shall go no further than is strictly necessary in order to achieve the tax authority's objective.

Finally, provision is made to completely forbid any extension of the terms of limitation and lapse of assessment actions (*subsection 4*): this provision is of fundamental importance in that it helps prevent member states from repeatedly extending their powers of control, and thus from *distorting* the *principle of trust and juridical certainty* founded on the relationship between the tax authorities and the tax payers.

Consequently, provisions merely designed to favour the tax authorities are inadmissible, in the reasonable belief that the tax payer may not be subjected, *sine die*, to the authority of the Inland Revenue, but that specific, mandatory rules terms are required. Moreover, the legislation of the member states shall not run counter to the *principles of trust, of certainty of relations, and of non-discrimination*.

## Informazioni del contribuente

L'articolo prescrive idonee iniziative delle autorità fiscali degli Stati membri affinché sia assicurata ai contribuenti, del tutto gratuitamente, la completa e agevole conoscenza delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative in materia tributaria. In quest'ambito, gli Stati sono liberi di adottare le forme di comunicazione più aderenti a raggiungere lo scopo, anche con il supporto dell'informazione elettronica (*comma 1*).

In particolare, deve essere assicurata la *tempestività* e *trasparenza* riguardo alle istruzioni, pareri e indicazioni emanate dalle autorità fiscali degli Stati membri, nonché di ogni altro atto o decreto che dispone sulla organizzazione, sulle funzioni e sui procedimenti in materia tributaria (*comma 2*).

L'attività di informazione dovrà, quindi, assolvere il compito di evitare potenziali contenziosi, intervenendo in una fase precedente al fine di evitare che la violazione delle disposizioni tributarie possa essere determinata dalla mancanza di conoscenza o dall'erronea interpretazione delle stesse.

Non di secondo rilievo, è anche l'impegno a fornire adeguate informazioni ai contribuenti domiciliati fiscalmente in un altro Stato membro, concernenti la modalità di applicazione delle imposte, l'utilizzazione di moduli semplificati e alle prassi di presentazione delle dichiarazioni e di pagamento delle imposte o tasse (*comma 3*).

Di particolare importanza l'obbligo imposto agli Stati di *riconoscere* un codice identificativo unico ai fini tributari (*comma 4*); dunque, il codice fiscale assegnato ad un contribuente da una autorità fiscale di uno Stato membro è riconosciuto da tutti gli altri Stati membri.

Si tratta di una opportuna semplificazione amministrativa, nella considerazione che allo stato attuale appare del tutto incompatibile con un mercato unico che un contribuente domiciliato fiscalmente nella comunità, detenga e debba utilizzare più numeri identificativi a secondo dello Stato membro nel quale intenda operare.

Peraltro, lo scambio di informazioni assicurato dalla Direttiva 77/799/CEE del 19 dicembre 1977, consente agli Stati di verificare l'identità del contribuente e se lo stesso ha o meno tempestivamente adempiuto ai propri obblighi tributari.

Il codice identificativo unico non si pone in contrasto con l'*identificazione diretta* prevista dalla Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 (nel testo di rifusione); se un contribuente esercita un'attività economica, il codice è "unico" anche ai fini dell'imposta sul valore



## The provision of information to tax payers

This article lays down suitable measures to be implemented by the tax authorities of the member states in order that tax payers are provided, free of charge, with complete, simple information about legislative, regulatory and administrative provisions regarding taxation. Within this context, each member state is free to choose those forms of communication best suited to the achievement of the said purpose, and may use electronic information as an aid in doing so (*subsection 1*).

In particular, the *promptness* and *transparency* of instructions, rulings and guidelines issued by the member states' tax authorities, as well as that of any other act or decree governing tax organisation, powers and procedures, must be guaranteed (*subsection 2*).

Thus the provision of the said information to tax payers must be designed in such a way as to avoid any potential disputes: information shall be furnished beforehand so as to prevent the infringement of tax provisions as a result of a lack of information, or of the incorrect interpretation of the information provided.

The undertaking to provide suitable information, to those tax payers who are domiciled for tax purposes in another member state, regarding the ways taxes are levied, the utilisation of simplified forms, and the practices of submitting tax returns and paying duties or taxes, is considered of equal importance (*subsection 3*).

Particular importance is given to the States' obligation to *acknowledge* a single tax code (*subsection 4*); thus the tax code assigned to a tax payer by the tax authorities of a member state shall be recognised by all other member states.

This is an opportune method of simplifying administrative procedures, given that as things stand, it would seem against the principles of the single market to have tax payers, domiciled for tax purposes in the European Community, forced to use more than one tax code depending on the member state in which they choose to work or do business.

On the other hand, the exchange of information guaranteed by Directive 77/799/EEC of the 19<sup>th</sup> December 1977, allows member states to check a tax payer's identity, and to ascertain whether that tax payer has promptly paid his/her taxes or not.

The single identification code does not go against the idea of *direct identification* provided for by Directive 2006/112/EEC of the 28<sup>th</sup> November 2006 (in the text restoration); if a tax payer conducts a business activity, the tax code is "single" also for VAT purposes, without prejudice to the option

aggiunto, sempre facendo salva l'opzione di esercitare l'attività in un altro Stato membro tramite un rappresentante fiscale.

Gli Stati dovranno al proposito distinguere gli operatori economici dalle persone fisiche (privati) nell'assegnazione del codice *unico*, ma il “codice”, una volta attribuito, è valido in tutti gli Stati membri.

Fino all'entrata in vigore del Regolamento, al contribuente con domicilio fiscale in un altro Stato membro è consentito di procedere all'identificazione diretta presso altro Stato membro, anche tramite le rappresentanze consolari, intermediari qualificati o per via telematica, ai fini dell'ottenimento di un codice identificativo valido ai fini tributari (*art. 14 comma 3*).

## Interpello del Contribuente

La disposizione provvede a disciplinare le richieste di chiarimenti rivolte dai contribuenti all'amministrazione finanziaria in merito all'interpretazione ed applicazione delle norme tributarie.

L'interpretazione delle norme tributarie può presentare elementi di incertezza, sì che il contribuente, con riferimento ad un caso concreto, possa trovarsi nella perplessità del comportamento più corretto da adottare. La procedura di interpello si inquadra, pertanto, nell'ambito specifico delle “informazioni” che ogni contribuente ha il diritto di ottenere dalle autorità fiscali degli Stati membri.

L'interpello (o quesito) si risolve in un'istanza nella quale il contribuente, con riferimento ad un caso specifico e personale, se ritiene sussistano “condizioni di incertezza” nella normativa da applicare o nel comportamento da tenere, richiede uno delimitato chiarimento all'amministrazione finanziaria (*comma 1*), presentando idonea documentazione e prospettando quale, secondo il proprio giudizio, sia l'interpretazione o il comportamento più corretto da adottare (*comma 2*). L'interpello può essere richiesto anche per la disapplicazione di norme *antielusive* o *antiabuso*, così che la procedura sia *unica* per tutte le fattispecie che interessano il rapporto tributario.

Gli Stati membri provvederanno a regolamentare la procedura, statuendo a carico dei contribuenti gli adempimenti necessari ed idonei, ma senza oltrepassare quanto necessario per consentire agli stessi di fruire dell'interpello.

La presentazione dell'istanza di interpello non ha effetto sulle scadenze previste dalla disciplina tributaria (es. quanto ai termini di presentazione

the said tax payer has of conducting his/her business in another member state through a tax representative.

With regard to the above, states shall distinguish entrepreneurs from natural persons (private individuals) when they come to assigning *single tax codes*; however, the “code”, once it has been assigned, shall be valid for all member states.

Until Regulations come into force, a tax payer domiciled in another member state for tax purposes may proceed with the process of direct identification in the other member state, also through consular representatives, certified agents or by computer, in order to obtain an ID code valid for tax purposes (*article 14, subsection 3*).

### **Request for a Private Letter Ruling submitted by the Tax Payer**

This provision is designed to cover those requests for clarification, regarding the interpretation and application of tax regulations, submitted to the tax authorities by tax payers.

The interpretation of tax regulations may give rise to uncertainties, as a result of which the tax payer, with reference to an actual case, may be unsure as to the correct line to adopt. Thus the tax payer's request for a private letter ruling falls within the specific area of that “information” that each tax payer has the right to obtain from the tax authorities of the member states.

The request (or question) regarding the said information shall consist of an application from the tax payer, with regard to a specific, personal case, should the said tax payer deem that there be “uncertainty” over which rule applies or what to do, requesting specific clarification from the revenue authorities (*subsection 1*), with the said tax payer submitting suitable documentation and suggesting what, in the latter's own view, is the correct interpretation or the right behaviour to adopt (*subsection 2*). The request for a private letter ruling may also be submitted for the disapplication of measures for the prevention of *tax evasion* or *tax fraud*, in order that the procedure be *the same* for all cases involving the relationship between the tax payer and the tax authorities.

The member states shall arrange for the regulation of the procedure, laying down those duties that tax payers need to perform, but without going any further than the strictly necessary in order to provide tax payers with the opportunity to request a private letter ruling.

The submission of a request for a private letter ruling has no effect on the expiry dates provided for by tax law (for example, the terms for submission

delle dichiarazioni e pagamento di imposte), atteso che sarà interesse dei contribuenti presentare per tempo le proprie richieste di chiarimento, senza però l'obbligo che l'interpello preceda il compimento dell'operazione (*comma 3*). In ogni caso, limitatamente alla questione oggetto dell'istanza di interpello, non possono essere irrogate sanzioni nei confronti del contribuente che non abbia ricevuto risposta dall'amministrazione finanziaria entro il termine stabilito dalla disposizione in esame.

L'autorità fiscale ha facoltà di rispondere, motivatamente e per iscritto, entro il termine perentorio di 120 giorni; se non risponde entro questo termine, si intenderà che l'autorità stessa concordi con l'interpretazione o il comportamento prospettato dal contribuente (c.d. *silenzio assenso*) (*comma 4*).

Nel rispetto del principio del *contraddittorio*, qualora il contribuente ritenga che la risposta dell'autorità fiscale non sia conforme al dettato normativo, tenuto conto degli effetti finanziari che ne possono derivare, il Regolamento consente che l'interpello sia sottoposto al sindacato giurisdizionale di un giudice indipendente (*comma 5*).

In questo caso, il contribuente che, “temporaneamente”, ha scelto di adeguarsi alla risposta dell'amministrazione finanziaria, avrà il diritto alla restituzione delle imposte e tasse indebitamente pagate, maggiorate di un equo interesse, in caso di soccombenza in giudizio dell'autorità fiscale.

Il contribuente può anche non adeguarsi alla risposta dell'autorità fiscale, pur non ritenendola conforme al dettato normativo, ma in tale ipotesi resta fermo il diritto dello Stato membro di esigere le imposte o tasse e le relative sanzioni (*comma 6*). In caso di contestazione la questione potrà essere discussa avanti un giudice tributario e se il contribuente otterrà ragione, avrà diritto al rimborso di quanto indebitamente pagato.

In ultimo, viene statuito che qualsiasi atto, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, emanato in difformità dalla risposta o, in caso di silenzio assenso, dall'interpretazione prospettata dal contribuente, è nullo (*comma 7*).

## Dichiarazioni

L'articolo in commento pone l'obbligo alle autorità fiscali degli Stati membri di predisporre e rendere pubblici i modelli e le istruzioni ai fini della dichiarazione dei tributi entro e non oltre i 120 giorni antecedenti alla liquidazione e pagamento delle imposte, dirette o indirette, da parte dei contribuenti (*comma 1*).

of tax returns and tax payments), given that it will be in the tax payers' interests to submit their own requests for clarification, without, however, the said request having to precede completion of the operation (*subsection 3*). In any event, and limited to the question constituting the subject-matter of the request for a private letter ruling, penalties cannot be inflicted upon the tax payer who has not received a reply from the revenue authorities within the term established by the provision in question.

The tax authorities have the power to reply in writing, giving grounds, within the deadline of 120 days; should they fail to reply by this deadline, they shall be deemed to agree with the interpretation or the behaviour suggested by the tax payer (according to the principle of *tacit consent*) (*subsection 4*).

In compliance with the principle of *the right to defend oneself*, should the tax payer deem that the tax authorities' reply fails to comply with the provision of the law, and bearing in mind the financial effects that may derive as a result thereof, the Regulations permit the request for a private letter ruling to be subjected to jurisdictional examination by an independent judge (*subsection 5*).

In such an event, the tax payer who has “temporarily” chosen to comply with the reply received from the revenue authorities, shall have the right to reimbursement of those duties and taxes unduly paid, plus a fair rate of interest, in the event that the said judge finds against the revenue authority.

The tax payer may also decide not to conform to the reply received from the tax authorities, deeming it not to comply with the provision of the law; however, in such event, the member state shall reserve the right to demand payment of the duties or taxes, together with the respective penalties (*subsection 6*). On the event of a dispute, the matter may be brought before a tax court, and should the said court find in the tax payer's favour, the same tax payer shall have the right to reimbursement of the unduly paid sum.

Finally, this provision establishes that any deed, including those of a tax or penalising nature, issued contrary to the reply, or in the case of tacit consent, to the interpretation suggested by the tax payer, shall be null and void (*subsection 7*).

## Tax Returns

The article in question requires the tax authorities of the member states to create, and to render public, tax-return forms and instructions, at least 120 days prior to the calculation and payment of taxes, either direct or indirect, by the tax payers (*subsection 1*).

Con il termine dichiarazioni si intende sia quelle annuali, sia quelle periodiche ovvero quelle la cui presentazione è prevista all'insorgenza di determinati presupposti (es. successioni).

I termini di presentazione delle dichiarazioni sono stabiliti dalle singole leggi nazionali. La loro presentazione all'autorità fiscale competente può avvenire direttamente (in via telematica o per posta) ovvero, tramite intermediario qualificato ed individuato secondo le norme di ciascuno Stato membro.

Nell'alveo della *trasparenza e tempestività informativa*, le autorità fiscali degli Stati membri assumono iniziative volte a garantire che i modelli di dichiarazione, le istruzioni e, in generale, ogni altra propria comunicazione siano chiare e comprensibili anche ai contribuenti sforniti di conoscenze in materia tributaria e che il contribuente possa adempiere le obbligazioni tributarie con il minor numero di adempimenti e nelle forme meno costose e più agevoli (*comma 2*).

Quanto alla liquidazione dei tributi dovuti in base alle dichiarazioni, la scadenza perentoria di due anni dalla loro presentazione provvede a stabilire un termine di decadenza, dovendo l'ordinamento dei singoli Stati membri garantire l'interesse del contribuente alla conoscenza, in termini certi, della pretesa tributaria derivante dalla liquidazione delle dichiarazioni (*comma 3*).

Viene inoltre prevista una procedura che, proprio in ossequio al principio di tutela della buona fede nel rapporto tra le autorità fiscali e i contribuenti, consente a questi ultimi di presentare una dichiarazione integrativa per modificare, integrare o correggerne una precedentemente presentata, ai fini di regolarizzare errori od omissioni che hanno determinato un maggiore o minore debito o credito d'imposta (*comma 4*). In questo caso l'autorità fiscale dello Stato membro ha il diritto di procedere a nuova liquidazione dei tributi, pur sempre entro il termine di due anni dalla presentazione della dichiarazione integrativa.

Infine, quando il termine stabilito per l'accertamento e per la liquidazione, conseguenti alla dichiarazione integrativa, scadrebbe prima di due anni decorrenti dalla sua presentazione, lo Stato membro può stabilire che lo stesso termine sia prorogato fino al compimento di detto periodo biennale (*comma 5*).

La dichiarazione "integrativa" può quindi essere presentata in qualunque momento, sul presupposto che la dichiarazione fiscale è una *dichiarazione di scienza* e può essere in ogni momento emendata o corretta dal contribuente, fermo restando il diritto dell'autorità fiscale di ciascuno Stato membro di provvedere a nuova liquidazione dei tributi.

The term “tax returns” refers both to annual returns, and to periodical returns, that is, those returns that have to be presented upon the occurrence of certain events (for example, inheritances).

The terms governing submission of tax returns are established by individual national laws. The submission of returns to the competent tax authorities may be performed either directly (by post or via internet) or through a certified agent chosen in accordance with the laws of the member state in question.

Within the framework of *transparency and prompt information*, the tax authorities of the member states shall implement measures designed to ensure that the tax return forms and instructions, and in general, any other communications it makes, are clear and easily understandable, even for those tax payers with no knowledge of taxation; and they shall also ensure that tax payers are able to fulfil their tax obligations by performing the smallest number of duties possible, and in the least expensive, simplest manner possible (*subsection 2*).

As regards calculation of the taxes due under the tax returns, the final term of two years from submission of the said returns provides for the establishment of a term for the limitation of actions, given that the laws of each individual member state have to guarantee the tax-payer's precise knowledge of the tax claim deriving from calculation of the tax returns (*subsection 3*).

The present article also provides for a procedure which, in observance of the principle of safeguarding the good faith that characterises the relationship between the tax authorities and tax payers, in fact permits the said tax payers to submit an additional tax return modifying, adding to or correcting a previously submitted return, in order to regularise any errors or omissions that have led to a greater or lesser tax debit or credit (*subsection 4*). In such event, the member state's tax authorities shall have the right to recalculate the taxation due, once again within the term of two years from submission of the additional tax return.

Finally, when the term established for the assessment and calculation of taxes resulting from the additional tax return, is due to expire prior to the two-year period running from the date of submission of the said tax return, the member state may decide to extend the said term up to completion of the aforesaid two-year period (*subsection 5*).

The “additional” tax return may thus be submitted at any time, given the presupposition that a tax return is a *scientific statement*, and as such may be amended or corrected by the tax payer at any time, without prejudice to the right of each member state's tax authorities to arrange for the recalculation of the taxes in question.



La dichiarazione *integrativa* può portare a due distinti risultati per il contribuente (*comma 6*):

a) potrebbe essere tenuto a versare maggiori imposte ovvero riscontrare che ha diritto ad un minor credito d'imposta;

b) accertare che ha pagato più imposte rispetto al dovuto o che il suo credito è superiore a quanto indicato nella dichiarazione originaria.

A tal fine i singoli Stati membri definiranno il livello della sanzione e gli interessi dovuti per *agevolare il ravvedimento* del contribuente (sub a); viceversa, riconosceranno il maggior credito a favore del contribuente che potrà essere portato in compensazione o chiesto a rimborso (sub b), ma, trattandosi di un *errore* del contribuente, non gli sono riconosciuti interessi.

In ultimo, per evitare comportamenti non corretti dei contribuenti, la dichiarazione integrativa non può essere presentata qualora siano iniziate attività di controllo da parte delle autorità fiscali degli Stati membri (*comma 7*).

## Capacità contributiva individuale ai fini dell'imposizione diretta

L'articolo in commento afferma il principio che le imposte dirette sono applicate sui singoli redditi effettivi netti (*comma 1*), conformemente alle norme dello Stato membro ove il contribuente ha posto il suo domicilio fiscale, in base alla documentazione di riscontro o alle scritture contabili regolarmente tenute (*comma 2*).

E' pertanto vietato (*comma 3*) che il debito tributario possa essere predeterminato in base a parametri presuntivi, tramite criteri o metodi che, per quanto basati su esperienze, violano il principio della capacità contributiva, diritto che prevale a tutela del contribuente.

Certamente il contribuente non può sottrarsi al confronto e verifica del proprio obbligo tributario; in tal senso la lotta contro le frodi fiscali costituisce un motivo imperativo di interesse generale della comunità e gli Stati hanno il diritto di esercitare il loro potere per esigere che gli adempimenti fiscali siano correttamente adempiuti. In tal senso, idonee elaborazioni statistiche o parametri presuntivi predeterminati possono essere adottati per finalità indiziarie.

Ma rimane comunque l'obbligo per le autorità fiscali di procedere sempre, preventivamente e caso per caso, ad un esame globale della specifica posizione del contribuente con riferimento alla formazione del suo reddito imponibile e alle imposte dovute, nel rispetto del diritto del contraddittorio (*commi 3 e 6*).



The *additional* tax return may lead to two different results from the tax payer's point of view (*subsection 6*):

- a) the tax payer may be bound to pay more tax, or may discover that he/she has the right to a smaller tax credit;
- b) it could ascertain that the tax payer has paid more tax than was due, or that his/her tax credit is greater than was indicated in the original tax return.

To this end, individual member states shall establish the entity of the penalty and the interest due, in order to *facilitate* the *repentance* of the tax payer (under a); vice-versa, they shall grant the greater tax credit due to the tax payer, which may be set off against tax payable or reimbursed (under b), but given that the *error* in question is the tax payer's, no interest shall be payable upon this greater amount.

Finally, in order to avoid tax payers behaving in an improper manner, the additional tax return may not be submitted if the tax authorities of member states have already begun conducting controls (*subsection 7*).

## Individual tax-paying capacity for the purposes of direct taxation

This article affirms the principle that direct taxes are levied on actual individual net income (*subsection 1*), in conformity with the laws of the member state in which the tax payer is domiciled for tax purposes, and in accordance with control documents or regularly kept accounting records (*subsection 2*).

Thus the tax debt may not be calculated (*subsection 3*) on the basis of presumed parameters, criteria or methods that, regardless of whether they are based on experience, infringe the principle of a subject's tax-paying capacity, a right that shall prevail to safeguard the tax payer.

Of course, the tax payer may not evade the control and ascertainment of his/her duty to pay tax; thus the battle against tax fraud constitutes an imperative ground of public interest, and states have the right to exercise their powers in order to ensure that tax obligations be properly discharged. In this sense, suitable statistical calculations or pre-established presumptive parameters may be adopted for circumstantial purposes.

Nevertheless, the tax authorities shall always carry out an overall examination, beforehand, of the tax payer's specific position with regard to the production of his/her taxable income and the taxes payable on that income, in observance of the said tax payer's right to defend him/herself (*subsections 3 and 6*).

L'utilizzo di parametri presuntivi é però consentito in due casi:

a) per determinare una congrua misura del reddito imponibile di contribuenti con attività ridotta o marginale, al fine di garantire la semplicità della tassazione e di agevolare gli adempimenti contabili e dichiarativi a condizione che, in qualsiasi momento precedente il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi, sia concessa la possibilità di optare per l'ordinario regime di tassazione (*comma 3*);

b) in mancanza di documenti di riscontro o delle scritture contabili ovvero di irregolarità numerose, gravi e ripetute riscontrate nelle scritture stesse, fatta sempre salva la prova contraria (*comma 4*). Le norme interne individuano quando e come si presentano le situazioni di irregolarità contabile, disciplina che è soggetta al parere della Commissione per una verifica dell'idoneità ai principi del presente regolamento (*comma 5*).

Quanto alle scritture contabili, esigenze di semplificazione portano a consentire l'adozione di qualsiasi metodo di registrazione che, ad ogni modo, assicurino una trasparente e corretta rilevazione della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica del contribuente, nonché la possibilità che le medesime possano essere tenute e conservate anche in uno Stato membro diverso da quello che applica l'imposizione (*comma 2*).

## Tutela dell'integrità patrimoniale

L'articolo in esame assicura al contribuente:

a) il diritto alla compensazione tra tributi diversi o l'accollo del debito d'imposta altrui senza, ovviamente, la liberazione del debitore originario, in base a modalità, improntate a criteri di semplicità e di economicità, stabilite dagli Stati membri (*comma 1*);

b) il diritto al credito d'imposta, fino a concorrenza dell'imposta lorda dovuta nel proprio Stato di domicilio fiscale, in relazione alla frazione dell'imposta pagata sui redditi prodotti in altri Stati membri (*comma 2*), fatte salve, in alternativa, le esenzioni ed esclusioni del reddito previste dalle norme interne di ciascuno Stato.

E' facoltà degli Stati membri accordare rateazioni al pagamento delle imposte, stabilendo le opportune garanzie e determinando gli interessi di dilazione in misura non superiore al tasso legale in ragione d'anno (*comma 3*).

In ogni caso, (*comma 4*) viene sancito il diritto del contribuente al rimborso del costo sostenuto per eventuali fidejussioni o garanzie che il contribuente ha dovuto richiedere per ottenere la sospensione del pagamento o la rateizzazione o il rimborso dei tributi non dovuti.

Presumptive parameters may be used, however, in two specific cases:

a) in order to calculate a fair measure of the taxable income of those tax payers with limited or marginal income-producing activities, so as to ensure the simplicity of taxation, and to facilitate accounting and tax-return obligations, provided that at any time prior to the term for submission of the tax return, the tax payer is given the opportunity to opt for the ordinary tax regime (*subsection 3*);

b) in the absence of control documents or accounting records, or in the event of numerous, serious, repeated irregularities in the said records, subject to proof to the contrary (*subsection 4*). Internal regulations establish when and how accounting irregularities arise, and as such are subject to verification by the Commission in order to establish whether or not they are consistent with the principles of the present regulations (*subsection 5*).

As far as accounting records are concerned, the need to simply such records means that any method of book entry may be utilised provided that it guarantees the transparency and correct recording of the assets and liabilities, and the financial and economic position, of the tax payer, and that the said records may be kept and held in a different member state from the one levying taxation (*subsection 2*).

## Safeguard of Capital Integrity

The article in question guarantees the tax payer:

a) the right to an offset between different taxes, or the attribution of the tax debt of another, without, of course, the release of the original debtor, on the basis of simple, economic methods established by the member states (*subsection 1*);

b) the right to a tax credit, of up to the gross tax due in the tax payer's chosen state of domicile for tax purposes, in relation to that fraction of tax paid on revenues earned in other member states (*subsection 2*), without prejudice to, as an alternative, the exemption and exclusion of income as provided for by the domestic regulations of each state.

The member states may agree to the payment of taxes by instalments, establishing suitable guarantees and calculating interest on deferred payment at no higher than the annual legal interest rate (*subsection 3*).

In any case (*subsection 4*), the present article confirms the tax payer's right to be reimbursed the cost of any surety or guarantees that he/she has had to request in order to obtain the suspension of the payment, or the payment by instalments or reimbursement of taxes not due.

Il rimborso va effettuato quando sia accertato che l'imposta non era dovuta o era dovuta in misura minore rispetto a quella accertata.

Si prevede, inoltre, un preciso limite alla sospensione del rimborso dei crediti tributari spettanti ai contribuenti (*comma 5*).

Ciascun Stato membro potrà, infatti, denegare il rimborso al contribuente nei limiti dell'ammontare da questi eventualmente dovuto in conseguenza di accertamento, divenuto definitivo, per maggiori imposte (e correlate sanzioni ed interessi), ovvero in forza di altro titolo esecutivo.

In ogni altra ipotesi, non è ammessa alcuna sospensione dei rimborsi tributari salvo in caso di accertamento contestato dal contribuente avanti l'autorità giurisdizionale competente, ma nei limiti della metà di quanto eventualmente dovuto e per un periodo (massimo) non superiore a dodici mesi senza che sia intervenuto almeno un giudicato di primo grado. In pendenza di giudizio nei gradi superiori al primo, la sospensione non può avere luogo per un ammontare superiore alla metà di quanto dovuto dal contribuente in conseguenza dell'ultima decisione giurisdizionale.

## Legittimo affidamento e buona fede del contribuente

E' elemento *fondante* del Regolamento, che i rapporti tra contribuente e le autorità fiscali siano improntati al principio della collaborazione e della buona fede (*comma 1*). I principi richiamati indicano la necessità di un rapporto fiscale di semplice attuazione, trasparente e condiviso (*tax compliance*), basato su presupposti di leale cooperazione, anziché di reciproco sospetto o diffidenza, per favorire un civile dialogo tra amministrazioni finanziarie e contribuenti.

In questo contesto, qualora il contribuente si sia attenuto alle indicazioni originarie dell'autorità fiscale questa non può successivamente pretendere sanzioni o interessi moratori, pur se in seguito ha modificato il proprio orientamento; stesso principio va esteso qualora il comportamento del contribuente risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'autorità stessa (*comma 2*).

Fermo restando il debito tributario, dunque, la disposizione in esame vuole garantire il riconoscimento della buona fede del contribuente da parte dell'autorità fiscale, quale principio di legalità sostanziale.

Del pari (*comma 3*), appare necessario statuire che sanzioni non debbano essere comunque irrogate allorché:

Reimbursement shall be performed when it has been ascertained that the tax in question was not due at all, or was due but in a smaller measure than that originally ascertained.

Furthermore, the article provides for a precise limitation on the suspension of reimbursement of tax credits due to tax payers (*subsection 5*).

In fact, each member state may refuse to reimburse the tax payer, within the limits of the sum due from the same tax payer, as results from a final assessment, for greater taxation due (together with the respective penalties and interest), or in virtue of another executive document.

In all other cases the reimbursement of tax may not be suspended, with the one exception of the case in which a tax assessment is challenged by the tax payer before the competent judicial authority, and in such case only to the extent of one half of any amount due, and for a maximum period of twelve months without a first-instance court ruling having been given. Pending the decision of a higher court (higher than that of first instance), suspension cannot take place for an amount of more than one half of the sum due from the tax payer as a result of the latest court ruling.

## The tax payer's legitimate trust and good faith

One of the *fundamental* aspects of the Regulations is that the relationship between the tax payer and the tax authorities is based upon the principles of cooperation and good faith (*subsection 1*). The said principles indicate the need for a fiscal relationship that is easy to implement, transparent and shared by all concerned (the principle of *tax compliance*); one based on the assumption of genuine cooperation rather than mutual suspicion or diffidence, in order to encourage civil discourse between tax payers and the financial authorities.

Within this context, in the event that the tax payer has complied with the tax authorities' original instructions, then the same tax authorities cannot demand the payment of fines or arrears interest, even if the tax authorities have modified their rules in the meantime; the same principle holds in the event that the tax payer's conduct results from circumstances that are the direct consequence of delays, omissions or errors by the tax authorities themselves (*subsection 2*).

Without prejudice to the tax debt, therefore, the provision in question is designed to guarantee acknowledgement by the tax authorities of the tax payer's good faith as a principle of substantial legality.

Similarly (*subsection 3*), it would appear necessary to lay down the rule that penalties must not be inflicted when:

- a) la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria;
- b) la violazione si traduce in comportamento, anche omissivo, che non dà luogo ad alcun debito di imposta.

In merito all'ipotesi sub b), questa riguarda essenzialmente quegli errori, di interpretazione, materiali o involontari (es. la mera dimenticanza), che vengono commessi nel corso di un processo decisionale, di contabilizzazione o di mero calcolo.

In principio, pertanto, non v'è distinzione tra errore formale o sostanziale, quanto all'accertamento se vi è stato o meno un minore versamento di tributi ovvero se il contribuente ha beneficiato di un maggior credito

La “correzione” del comportamento o dell'adempimento agevola il contribuente e si colloca nello spirito di collaborazione che la disposizione intende favorire; se l'errore *non* si traduce in un mancato versamento d'imposta, quindi senza che vi sia un concreto danno per l'erario, sanzionare il contribuente comporta il venir meno dei presupposti di leale cooperazione.

## Conoscenza, chiarezza e motivazione degli atti

Precisi diritti e garanzie sono previsti per il contribuente in merito alla conoscenza, chiarezza e motivazione degli atti.

Innanzitutto:

- a) le autorità devono assicurare al contribuente l'effettiva conoscenza degli atti tributari, rigorosamente notificati presso il suo domicilio fiscale, anche speciale, e con modalità idonee a garantire il rispetto della privacy (*comma 1*);
- b) non è consentita la reiterazione di documenti o di informazioni che l'amministrazione fiscale già possiede (*comma 2*). Gli Stati membri, peraltro, possono scambiarsi le informazioni anche tramite le procedure previste dalla direttiva 77/799/CEE relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati Membri nel settore delle imposte dirette e indirette

Rivestono particolare importanza le disposizioni che fissano le tutele in sede di motivazione e chiarezza degli atti di rettifica dei tributi.

In primo luogo (*comma 3*) l'autorità fiscale competente deve invitare il contribuente, prima di procedere a qualunque atto di accertamento o di riscossione di maggiori tributi, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine non inferiore a novanta

- a) the infringement is a result of an objective uncertainty regarding the scope and field of application of the tax rule;
- b) the infringement manifests itself in behaviour, including negligent behaviour, which does not give rise to any form of tax debt.

With regard to case b) above, this mainly concerns those interpretative, material or involuntary errors (e.g. merely forgetting something), that are committed during the course of decision-making, accounting or mere calculation.

Therefore, on principle there is no difference between formal and substantial errors in relation to the verification of whether or not a smaller sum of tax has been paid than was in fact due, or whether or not the tax payer has benefited from a larger tax credit than he/she was due.

The “adjustment” of behaviour or of the obligation shall favour the tax payer, and is in keeping with the spirit of mutual cooperation that the provision wishes to foster; if the error does *not* manifest itself in failure to pay a tax, and thus does not entail any real loss for the revenue authorities, then fining the tax payer would compromise the premises of mutual cooperation.

## Knowledge, clarity and grounds of deeds

This article provides for precise rights and guarantees for the tax payer with regard to the knowledge, clarity and grounds of deeds.

Above all:

- a) the authorities must ensure that the tax payer is informed of any tax provisions, strictly notified to the tax payer at his/her ordinary or special address for tax purposes, by suitable means capable of guaranteeing the tax payer's privacy (*subsection 1*);
- b) documents or information that the revenue authorities already possess may not be asked for again (*subsection 2*). However, the member states may exchange information, also by means of those procedures provided for in Directive 77/799/EEC regarding mutual assistance, between the competent direct and indirect tax authorities of the member states.

Particular importance is given to those provisions establishing the forms of safeguard necessary regarding the underlying justification and clarity of tax adjustment deeds.

Firstly (*subsection 3*), before carrying out any tax checks or demanding extra tax sums, the competent tax authorities must invite the tax payer to furnish the necessary information and submit the missing documentation, within the



giorni dalla ricezione della richiesta, sancendo con la nullità i provvedimenti eventualmente emessi per violazione del principio del contraddittorio.

In secondo luogo (*comma 4*) gli atti di accertamento, di riscossione o di irrogazione di sanzioni o altre penalità, devono essere motivati per porre il contribuente in grado di (eventualmente) contestare la pretesa tributaria. L'obbligo della motivazione assolve, oltre ad una funzione processuale di garanzia del diritto di difesa, anche ad una funzione di *trasparenza*, dal momento che spiega le ragioni di fatto e di diritto che hanno condotto l'amministrazione all'emanazione dell'atto.

La mancata o carente motivazione degli atti, comporta la loro nullità o l'improcedibilità del procedimento. Non può però ravvisarsi mancante o carente una motivazione se questa fa riferimento ad un altro atto, allegato a quello notificato, ovvero quando l'atto principale ne riporti il contenuto essenziale.

Sempre nel solco della *trasparenza informativa*, gli atti impositivi devono consentire al contribuente di conoscere (*comma 5*):

- presso quale ufficio è possibile ottenere informazioni
- il responsabile del procedimento;
- l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame o una revisione per annullamento dell'atto o per rettifica in diminuzione delle imposizioni in esso contenute;
- le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.

Infine (*comma 6*), su ogni titolo esecutivo va riportato il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione della pretesa tributaria.

## Diritti e garanzie del contribuente

Non minori tutele devono assistere il contribuente sottoposto al controllo fiscale (accertamento), nel rispetto dei principi del contraddittorio e del *rapporto di parità*.

L'articolo in esame delinea, quindi, le procedure *comportamentali* e *sostanziali* in caso di controlli fiscali, nel rispetto e considerazione che l'attività ispettiva è una delle più efficaci risorse di cui dispongono le amministrazioni finanziarie per controllare la corretta determinazione dei presupposti della capacità contributiva e vigilare sul corretto adempimento degli obblighi fiscali.



term of no fewer than ninety days from receipt of the request, and shall invalidate any orders issued in violation of the tax payer's right to defend him/herself.

Secondly (*subsection 4*), those deeds pertaining to the assessment or collection of taxes, or to the infliction of fines or other penalties, must be justified in order to put the tax payer in a position to (eventually) challenge the tax claim. The obligation to provide grounds is designed not only to guarantee the tax payer's right to defend him/herself, but also to guarantee *transparency*, given that it explains the grounds, on the facts and in law, that led the authorities to issue the deed.

The absence or inadequate quality of the grounds of the deeds, shall lead to their being nullified or to the impossibility of continuing with proceedings. However, grounds may not be deemed wanting or inadequate when they refer to another deed, attached to the notified deed, or when the main deed sets forth the essential contents.

With reference once again to the *transparency of information*, tax deeds must inform the tax payer of the following (*subsection 5*):

- the name of the office where information can be obtained;
- the person in charge of proceedings;
- the administrative organ or authority to whom an application may be submitted for the re-examination or review of the deed in order to have it nullified, or to have it modified by reducing the taxes contained therein;
- ways of submitting an appeal, the terms thereof, and the legal body or administrative authority to whom the appeal should be submitted in the case of contestable deeds.

Finally (*subsection 6*), each executive deed shall bear a reference to the previous deed of assessment, or in the absence thereof, the grounds of the tax claim.

## The tax payer's rights and guarantees

Similar forms of safeguard must be provided to those tax payers subjected to tax controls (assessment), in compliance with the principles of an *equal relationship* and of the right to defend oneself.

The article in question thus sets forth the *behavioural* and *substantial* procedures in the event of tax controls, in accordance with the idea that inspections constitute one of the most effective means at the revenue authorities' disposal with which to control the correct calculation of the presuppositions of tax-paying capacity, and to supervise the correct fulfilment of tax obligations.

Nello specifico, oltre al vincolo d'informativa e alla garanzia della privacy, il contribuente ha il diritto, se vuole, di farsi assistere e rappresentare da un professionista *qualificato*, che può intervenire in ogni fase del processo di controllo (*commi 1 e 2*).

Quando si rendono necessari accessi, ispezioni e verifiche presso i locali destinati all'esercizio di attività economiche o professionali, queste sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo; il che si traduce che esse non vanno effettuate quando è possibile sostituirle con l'esercizio dei poteri di richiesta e di rilevamento di dati (*comma 3*). Qualora e se necessarie, le attività di controllo devono svolgersi durante l'orario ordinario di esercizio dell'attività economica o professionale e con modalità tali da arrecare il minore disagio possibile allo svolgimento dell'attività stessa nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente.

E' peraltro consentito al contribuente, qualora lo ritenga opportuno, che l'esame della propria documentazione sia effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta (*comma 4*).

Resta comunque impregiudicato, nel corso di qualsiasi fase del procedimento di controllo, il diritto del contribuente di rivolgersi direttamente al giudice tributario, nel caso ritenga che i verificatori dell'autorità fiscale preposta procedano con modalità non conformi ai principi del Regolamento in commento (*comma 5*).

Al termine delle operazioni di controllo, dovrà essere redatto un documento (*processo verbale*) che riepiloghi le attività espletate dai verificatori e contenga le eventuali osservazioni e i rilievi del contribuente o del professionista che lo assista (*comma 6*). Il contribuente ha, comunque, il diritto di presentare entro novanta giorni osservazioni e memorie che debbono essere valutate dall'autorità fiscale competente; prima dello scadere di questo termine l'avviso di accertamento in rettifica non può essere emanato.

In ultimo, è disposto che agli effetti tributari, l'obbligo di conservazione e di esibizione di atti e documenti, non può eccedere il termine previsto dallo Stato membro ai fini dell'accertamento dei singoli tributi (*comma 7*).

## Sanzioni

E' comune e condiviso principio che gli Stati membri adottino idonee e necessarie misure per prevenire e reprimere l'evasione o la frode fiscale, che oltre a comportare danni sociali altera le regole fondamentali della concorrenza.

In particular, besides the right to be notified and to have their privacy guaranteed, tax payers also have the right, if they wish, to be helped and represented by a *certified* professional who may intervene at all times during the control procedure (subsections 1 and 2).

When access to, inspections and checks at, those premises used for business or professional purposes, the said access, inspections and checks shall be performed on the basis of the real need for on-the-spot investigations and controls; in other words, they shall not be carried out when they could be replaced by the exercise of the powers to request and register data (*subsection 3*). If and when they prove necessary, controls should be conducted during normal business or professional hours, and in such ways as to create the least possible inconvenience to the performance of business or professional activities, and to the tax payer's commercial or professional relations.

However, the tax payer may choose to have the examination of his/her documentation conducted at the tax inspectors' offices or at the office of the professional person who assists or represents the tax payer (*subsection 4*).

Nevertheless, the tax payer shall continue to reserve the right, during the course of any control procedure, to appeal directly to the tax tribunal should he/she deem that the tax inspectors are proceeding using methods that do not conform to the principles of the Regulations in question (*subsection 5*).

At the end of control operations, a document shall be drawn up (*case report*) summarises the work carried out by the inspectors, and containing any observations or remarks by the tax payer, or by the professional person assisting the tax payer (*subsection 6*). Nevertheless, the tax payer has the right to submit any observations and briefs, within the term of ninety days, which the competent tax authorities shall then evaluate; notice of tax assessment and adjustment may not be issued prior to expiry of the said term.

Finally, the present article establishes that for taxation purposes, the duty to conserve and exhibit deeds and documents may not exceed the term provided for by the member state for the purposes of assessment of individual taxes (*subsection 7*).

## Penalties

The member states mutually share the principle whereby suitable measures are to be taken in order to prevent and eliminate tax evasion or fraud, which not only causes social damage but also distorts the fundamental rules of market competition.

La lotta all'evasione fiscale impone di stabilire appropriate sanzioni da applicare in caso di inosservanza delle norme tributarie; pur tuttavia esse devono essere proporzionate alla gravità della violazione anche quando hanno finalità dissuasive (*comma 1*). In definitiva, le sanzioni non devono essere sproporzionate in ragione della sostanza patrimoniale del contribuente, tenuto conto della reale e concreta gravità della violazione.

In tal senso vengono posti dei limiti che tendono a tutelare i contrapposti interessi e precisamente:

- a) le sanzioni irrogate non possono comunque superare la metà della somma richiesta dall'autorità fiscale al contribuente (*comma 2*);
- b) gli interessi sulle somme pagate in ritardo non devono superare il tasso legale (*comma 3*);
- c) qualunque provvedimento sanzionatorio deve essere preceduto da una contestazione specifica e non può comunque essere emanato per una somma inferiore a cento euro (*comma 4*).

In ogni caso, nessun contribuente può essere oggetto di provvedimento cautelare o di esproprio su beni di proprietà, per un importo che ecceda quanto dovuto a titolo di imposte, sanzioni ed interessi, e sempreché il debito tributario sia sussistente a titolo definitivo o in base a titolo esecutivo (*comma 5*).

Ragioni di equilibrio ed equità sono alla base di questa disposizione, che ha l'intento di evitare che a fronte di un debito complessivo, ancora non definitivo, sia disposto dall'amministrazione finanziaria un blocco su beni patrimoniali del contribuente con un valore ben superiore rispetto al supposto debito.

Il danno, anche solo *potenziale*, che ne deriverebbe al contribuente non giustifica, in principio, misure sproporzionate, di natura imperativa, dovendo, alternativamente, gli Stati membri consentire anche altre forme di garanzia commisurate al reale importo richiesto.

E' peraltro importante anche prevedere, nello spirito di *leale cooperazione*, il *ravvedimento* dei contribuenti che intendano regolarizzare la propria posizione tributaria, purché, ovviamente, non sia ancora iniziato il procedimento di accertamento dei tributi ai sensi dell'art. 11 (*comma 6*).

Gli Stati membri, con appositi provvedimenti normativi, regolamentari o amministrativi, dovranno *agevolare* il *ravvedimento* dei contribuenti, anche attraverso la riduzione delle sanzioni in modo appropriato o comunque in misura tale da consentire al contribuente di adempiere al proprio obbligo tributario (*comma 7*).

The fight against tax evasion requires the establishment of appropriate penalties to be implemented in the event of the failure to observe tax rules; nevertheless, the said penalties must be proportionate to the seriousness of the infringement even when they are designed to dissuade people from evading the payment of taxes (*subsection 1*). In other words, the penalties in question must not be disproportionate in relation to the assets of the tax payer, bearing in mind the actual seriousness of the infringement committed.

For this reason, certain limits, designed to safeguard the conflicting interests, are established as follows:

- a) the penalties inflicted may not exceed one half of the sum requested from the tax payer by the tax authorities (*subsection 2*);
- b) interest on the sums paid in arrears must not exceed the legal rate of interest (*subsection 3*);
- c) any penalty inflicted must be preceded by a specific charge, and such penalty may not, in any case, be issued for a sum of less than one hundred euros (*subsection 4*).

In any event, no tax payer may be subjected to precautionary measures or to the seizure of goods he/she owns, for a sum of more than that due in the form of taxes, penalties and interest, and provided that the tax debt is final or enforceable (*subsection 5*).

This provision, based on the pursuit of balance and fairness, is designed to avoid the situation in which in the face of an overall, yet not final, debt, the revenue authorities freeze assets, belonging to the tax payer, of a much higher value than the alleged debt.

The loss, even if only *potential*, that the tax payer would suffer does not justify, in theory, the use of disproportionate measures of an imperative nature, as the member states must provide for alternative forms of guarantee in keeping with the actual sum demanded.

However, in keeping with the spirit of *genuine cooperation*, it is also important to provide for the *repentance* of those tax payers who wish to regularise their own tax positions, provided of course that the tax assessment process has not already been begun pursuant to article 11 (*subsection 6*).

The member states shall introduce specific legal, regulatory or administrative measures in order to *encourage* the *repentance* of tax payers, by means, among other things, of appropriate reductions in the penalties inflicted, or of reductions enabling tax payers to comply with their tax obligations (*subsection 7*).

## Deroghe al presente regolamento

In linea generale, trattandosi di una Carta a garanzia e tutela dei diritti dei contribuenti, non dovrebbero esser previste, né ammesse, *deroghe*. Ciononostante, non può nemmeno essere limitato il potere impositivo o di accertamento agli Stati membri, laddove motivi di carattere eccezionale, quali potrebbero essere sensatamente considerati la lotta alla frode o all'evasione fiscale, impongano misure *temporanee* di contrasto purché effettivamente necessarie (*comma 2*).

Certamente, come indicato in precedenza, la lotta contro la frode fiscale costituisce un motivo imperativo di interesse generale nell'ambito del mercato comune che può giustificare una restrizione delle libertà e dei diritti individuali.

Tuttavia, la restrizione deve essere idonea a garantire la realizzazione dell'obiettivo perseguito e non eccedere quanto necessario per raggiungerlo.

Si dovrà quindi verificare se la *deroga* sia idonea a contrastare fenomeni di evasione e se essa non ecceda quanto necessario a raggiungere tale obiettivo.

In questo quadro di riferimento, l'articolo in commento, dopo aver enunciato che la Commissione vigila sull'applicazione del Regolamento (*comma 1*), delinea la procedura (*comma 2*) alla quale gli Stati membri dovranno attenersi per chiedere la deroga al presente Regolamento ed attuarla nelle rispettive legislazioni, (*comma 3*).

Il singolo Stato membro può avanzare la richiesta di *deroga* alla Commissione che delibera a maggioranza (*comma 4*), oppure sottoporla alla decisione del Consiglio (*comma 5*) che delibera a maggioranza *semplice*: in caso di decisione favorevole, il Consiglio fissa anche i termini temporali in cui la *deroga* stessa potrà rimanere in vigore.

La richiesta di *deroga* al Consiglio, sospende un'eventuale procedura d'infrazione aperta dalla Commissione nei confronti dello Stato membro che abbia posto in essere disposizioni, legislative - regolamentari - amministrative, che violino una delle norme del Regolamento. Tuttavia, se il Consiglio non si è pronunciato entro tre mesi dalla data della richiesta, competente ad assumere la decisione è la Commissione.

Nel merito della procedura d'infrazione (*comma 6*), questa è avviata dalla Commissione allorché constati che uno Stato membro abbia emanato una norma o una disposizione interna, anche amministrativa o regolamentare, che viola anche soltanto una delle norme del Regolamento.

## Departure from the present regulations

Generally speaking, given that this is a Charter designed to safeguard tax payers' rights, no departure should be provided for or admitted. However, it is also true to say that member states' powers to impose sanctions and to assess tax liabilities cannot be limited when exceptional grounds, such as the battle against tax fraud or evasion, require the implementation of *temporary* measures to counter such phenomena, provided such measures are genuinely necessary (*subsection 2*).

As has already been mentioned, the battle against tax fraud undoubtedly constitutes an imperative ground of general interest within the context of the common market, which may justify a certain restriction of individual freedom and rights.

Nevertheless, this restriction must be capable of guaranteeing the achievement of the pursued objective, and must not go beyond that which is strictly necessary to do so.

Therefore, the *departure from the regulations* must be shown to be capable of countering tax evasion, without going beyond what is strictly necessary in order to achieve this objective.

Within this frame of reference, the article in question, after having stated that the Commission shall supervise application of the Regulations (*subsection 1*), goes on to outline the procedure (*subsection 2*) to be followed by member states in order to request the departure from the present Regulations and to implement that departure within their respective national systems of law (*subsection 3*).

Each individual member state may submit an application for such departure to the Commission, which shall then decide on the matter by a majority vote (*subsection 4*), or shall subject it to the decision of the Council (*subsection 5*), who shall decide thereupon by a *simple* majority: in the event that the latter votes in favour of the departure, the Council shall also establish the term for which the said *departure* shall remain in force.

Application to the Council for such a *departure* shall lead to the suspension of any infringement proceedings begun by the Commission against a member state which has implemented legal, regulatory or administrative provisions in violation of the provisions of the regulations. However, should the Council fail to come to a decision within three months following the application, then the Commission shall be deemed empowered to take the said decision.

With regard to the infringement proceedings (*subsection 6*), said proceedings shall be begun by the Commission when it realises that a member state has issued a domestic law or provision, including those of an administrative or regulatory nature, which infringes one or more provisions of the Regulations.

La Commissione decide che lo Stato interessato deve sopprimerlo o modificarlo nel termine da essa fissato. Nel caso in cui lo Stato non si conformi a tale decisione entro il termine stabilito, la Commissione o qualsiasi altro Stato interessato può adire direttamente la Corte di giustizia (*comma 7*).

## Attuazione del Regolamento ed entrata in vigore

Gli Stati membri potranno emanare norme di mera attuazione del Regolamento, purché:

- (i) non ne alterino le finalità,
- (ii) non determinino oneri economici e di procedura a carico dei contribuenti,
- (iii) e non generino tempi di attesa per il rispetto dei loro diritti.

In ogni caso gli Stati membri si dovranno astenere dall'emanare norme o attuare prassi che limitino i diritti dei contribuenti, previsti nel presente atto, esistenti prima della data di entrata in vigore del Regolamento.

Il Regolamento entra in vigore dal primo giorno del secondo anno solare successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale.



The Commission shall rule that the member state in question is to suppress or amend the said domestic law or provision within the term established by the same Commission. In the event that the State in question fails to comply with the aforesaid decision within the set term, the Commission, or any other State involved, may go directly to the European Court of Justice (*subsection 7*).

## Implementation of the Regulations and their coming into force

The member states may promulgate laws merely implementing the Regulations, provided the said laws they:

- (i) do not modify the aims thereof,
- (ii) do not lead to tax payers having to bear any financial or procedural burden,
- (iii) do not create a time gap during which tax payers have to wait for their rights to be observed.

In any case, the member states shall refrain from promulgating laws or implementing practices restrict those rights of the tax payer provided for in the present deed, and existent prior to the coming into force of the Regulations.

The Regulations shall come into force on the first day of the second solar year following that of publication of the Regulations in Italy's Official Gazette.

### Articolo 1 • Principi generali - Obiettivi

1. Le disposizioni del presente REGOLAMENTO costituiscono principi generali di civiltà giuridica dell'Ordinamento comunitario e sono fatti propri dagli Stati membri dell'Unione Europea che li applicano nell'attività legislativa, di controllo, di accertamento e riscossione dei tributi.

2. Le disposizioni applicative contenute nel presente REGOLAMENTO sono ispirate a principi di tutela della buona fede nel rapporto tra le autorità fiscali e i contribuenti, e poste a presidio del legittimo affidamento del contribuente alle disposizioni legislative, regolamentari nonché alle pratiche amministrative, emanate o comunque ufficialmente espresse dagli enti impositori nazionali.

3. Gli stati membri dell'Unione Europea e gli Enti territoriali e di altro tipo ad essi appartenenti, in quanto dotati di potestà impositiva, conformano i rispettivi Ordinamenti alle norme contenute nel presente Regolamento.

### Articolo 2 • Chiarezza e trasparenza

1. Le leggi e gli altri atti aventi forza di legge che contengono disposizioni tributarie devono essere chiare e comprensibili.

2. Le leggi e gli atti aventi forza di legge che non hanno un oggetto tributario non possono imporre oneri finanziari di carattere tributario, tranne quelle strettamente inerenti all'oggetto della legge medesima.

3. Le leggi nazionali che derogano alle disposizioni comunitarie nonché a quelle del presente Regolamento, devono recare, anche solo in nota, l'indicazione degli estremi dell'apposita autorizzazione dell'Organo competente della Comunità Europea, del termine di efficacia della deroga e delle relative condizioni, qualora stabilite.

## EUROPEAN CHARTER OF TAX PAYERS' RIGHTS

### Article 1 • General principles - Objectives

1. The provisions of the present REGULATIONS constitute general principles of legal culture underlying the European Community's Legal System, and as such shall be applied by the European Union's member states within the context of legislative action regarding tax control, assessment and collection.

2. The working provisions of the present REGULATIONS are based upon the principle of the safeguard of good faith in the relationship between the tax authorities and tax payers, and are designed to guarantee the tax payer's legitimate trust in the statutory and regulatory provisions, and the administrative practices, issued by, or officially expressed by, national tax authorities.

3. The member states of the European Union, together with the local and other authorities belonging to those states, bestowed with powers to levy taxes, shall conform their respective Legal Systems to the provisions contained in the present Regulations.

### Article 2 • Clarity and transparency

1. Those laws, and any other acts possessing the force of law, containing tax provisions, must be clear and readily understandable.

2. Those laws, and any other acts possessing the force of law, that do not concern matters of a fiscal nature, may not impose tax charges other than those strictly connected to the subject matter of the law itself.

3. Those national laws that depart from EC provisions and from those of the present Regulations, must bear, in note form or otherwise, details of the special authorisation from the EC's competent body, of the term of validity of the departure from the rules, and of the respective conditions should such be established.

Il testo dell'istanza presentata da uno Stato membro per l'ottenimento della deroga nonché quello della relativa autorizzazione, devono essere resi pubblici e facilmente consultabili dai contribuenti.

### Articolo 3 • Efficacia temporale delle norme

1. Le disposizioni tributarie non hanno mai effetto retroattivo. Le nuove disposizioni e le modifiche di quelle già esistenti, che determinano oneri a carico dei contribuenti, si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono.

2. L'interpretazione delle norme tributarie da parte dell'organo legislativo non pongono mai maggiori tributi, oneri o gravami a carico dei contribuenti per il passato.

3. In ogni caso, le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al novantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti.

4. I termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati, salvo quanto stabilito nell'articolo 6.5.

### Articolo 4 • Informazione del contribuente

1. Le autorità fiscali degli Stati membri devono assumere idonee iniziative volte a consentire la completa e agevole conoscenza delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative in materia tributaria, anche curando la predisposizione di testi coordinati e mettendo gli stessi a disposizione dei contribuenti. Le autorità fiscali devono altresì assumere idonee iniziative di informazione elettronica, tale da consentire aggiornamenti in tempo reale, ponendola a disposizione gratuita dei contribuenti.

2. Le autorità fiscali devono portare a conoscenza dei contribuenti tempestivamente e con i mezzi idonei tutte le istruzioni, pareri e indicazioni da esse emanate, nonché ogni altro atto o decreto che dispone sulla organizzazione, sulle funzioni e sui procedimenti.

3. Al contribuente con domicilio fiscale in un altro Stato membro sono assicurate le informazioni sulle modalità di applicazione delle imposte, l'utilizzazione di moduli semplificati e alle modalità di presentazione delle dichiarazioni e di pagamento delle imposte o tasse.

The text of the application, submitted by a member state, for the said departure, and that of the respective authorisation, shall be made public and readily accessible to tax payers.

### Article 3 • Term of validity of the regulations

1. The tax provisions shall never have a retroactive effect. New provisions and amendments to existing ones, which lead to charges being levied upon tax payers, shall only be applied as of the tax period subsequent to the one during which those measures providing for the said charges come into force.

2. The interpretation of tax laws by the legislative body shall never require tax payers to pay additional taxes or charges for the past.

3. In any event, tax provisions may not call for tax payers to fulfil obligations within a period of less than 90 days subsequent to the coming into force of the said provisions, or to the adoption of implemental measures expressly set forth in the said provisions.

4. The terms of prescription and lapse of action for tax assessments may not be extended, without prejudice to the provisions of article 6.5 below.

### Article 4 • The provision of information to tax payers

1. The tax authorities of the member states shall adopt suitable measures designed to guarantee tax payers full, readily available knowledge of all legal, regulatory and administrative provisions in the field of taxation, and shall also draw up jointly-coordinated documents which shall be made available to tax payers. The tax authorities must also adopt suitable measures for the provision of online information, which may be updated in real time, to tax payers free of charge.

2. The tax authorities shall promptly, and with suitable means, notify tax payers of all instructions, decisions and guidelines they have issued, together with all other acts or decrees setting forth provisions regarding organisation, functions and procedures.

3. Those tax payers domiciled for tax purposes in another member state shall be guaranteed information regarding the ways taxes are levied, the utilisation of simplified tax return forms, and the ways in which tax returns are to be submitted and taxes or duties paid.

4. Gli Stati membri provvedono affinché sia riconosciuto all'interno della comunità un unico codice tributario identificativo del contribuente.

Il codice identificativo unico per i contribuenti con domicilio fiscale nella comunità e che esercitano attività economiche è valido anche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

## Articolo 5 • Interpello del contribuente

1. Ciascun contribuente può inoltrare per iscritto all'autorità fiscale competente del proprio o di altro Stato membro, circostanziata e specifica istanza di interpello concernente l'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti e personali, qualora ritenga sussistere condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni stesse. Il procedimento di interpello si applica anche a questioni attinenti la disapplicazione di norme antielusione o antiabuso.

2. L'istanza è corredata dalla documentazione necessaria a rendere edotta l'autorità fiscale competente sul caso sottoposto al suo esame. Nell'istanza il contribuente deve prospettare l'interpretazione o il comportamento da lui ritenuto corretto.

3. La presentazione dell'istanza non ha effetto sulle scadenze previste dalla disciplina tributaria. Limitatamente alla questione oggetto dell'istanza di interpello, non possono essere irrogate sanzioni nei confronti del contribuente che non abbia ricevuto risposta dall'amministrazione finanziaria entro il termine di cui al comma 4.

4. La risposta dell'autorità fiscale, scritta e motivata, vincola con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza di interpello e limitatamente al richiedente. Qualora essa non pervenga al contribuente entro il termine prestabilito dalla legislazione dello Stato membro interessato, che non può comunque superare il termine perentorio di 120 giorni dalla presentazione dell'interpello, si intende che l'autorità fiscale concordi con l'interpretazione o il comportamento prospettato dal contribuente.

5. Il contribuente, qualora ritenga la risposta dell'autorità fiscale non conforme al dettato normativo, può temporaneamente adeguarvisi ma ha sempre diritto di sottoporre l'esame del proprio interpello a sindacato giurisdizionale e nel caso di soccombenza dell'autorità fiscale, ha il diritto alla restituzione delle imposte e tasse indebitamente pagate maggiorate di un equo interesse.

4. The member states shall take steps to ensure that within the European Community, one single tax code be recognised for each tax payer.

The single tax code for those tax payers with a business activity domiciled for tax purposes within the EC, shall also be valid for the purposes of value added tax (VAT).

### **Article 5 • Request for a Private Letter Ruling submitted by the Tax Payer**

1. Each tax payer may submit a written request, to the competent tax authorities of his/her member state or of any other member state, for a private letter ruling regarding the application of tax provisions to real, personal cases, should the said tax payer believe that there is uncertainty about the correct interpretation of the said tax provisions. The private letter ruling request procedure also applies to matters pertaining to the disapplication of measures designed to prevent tax avoidance or tax fraud.

2. The request shall be accompanied by those documents needed in order to inform the competent tax authorities of the nature of the case submitted to them for examination. The tax payer shall include in the aforesaid request details of the interpretation or conduct he/she deems to be correct.

3. Submission of the request shall not affect the expiry dates provided for by tax law. With regard exclusively to the matter constituting the subject matter of the request for a private letter ruling, penalties may not be inflicted upon those tax payers who have still not received a reply from the revenue authorities by the term indicated in subsection 4 below.

4. The tax authorities' written reply giving grounds, shall be binding exclusively in relation to the matter constituting the subject matter of the request for a private letter ruling, and exclusively upon the applicant. Should the aforesaid reply not be received by the tax payer within the term established by the laws of the member state in question, which in any case may not exceed 120 days following submission of the request for a private letter ruling, the tax authority shall be deemed to agree to the interpretation or conduct indicated by the tax payer.

5. Should the tax payer deem that the tax authorities' reply fails to conform to the aforesaid law, he/she may temporarily comply with the said reply, but shall maintain the right to bring the request for a private letter ruling before the court, and should the eventual ruling go against the tax authorities, the tax payer shall have the right to repayment of the taxes and duties unduly paid, together with fair interest upon the said sums.

6. Il contribuente può anche non adeguarsi alla risposta dell'autorità fiscale che pur non ritiene conforme al dettato normativo, ma in tal caso resta fermo il diritto dello Stato membro di esigere le imposte o tasse e le relative sanzioni.

7. Qualsiasi atto, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, emanato in difformità dalla risposta o, in caso di silenzio assenso, dall'interpretazione prospettata dal contribuente, è nullo.

## Articolo 6 • Dichiarazioni

1. I modelli delle dichiarazioni ai fini dei tributi, diretti o indiretti, e le relative istruzioni devono essere predisposte e rese pubbliche dalle amministrazioni fiscali degli Stati membri entro e non oltre i 120 giorni antecedenti al pagamento dei tributi da parte dei contribuenti. I termini di presentazione delle dichiarazioni all'autorità fiscale competente, sono stabiliti dalle singole leggi nazionali. La presentazione delle dichiarazioni tributarie può avvenire direttamente o tramite intermediario qualificato individuato secondo le norme stabilite da ciascuno Stato membro.

2. Le autorità fiscali degli Stati membri assumono iniziative volte a garantire che i modelli di dichiarazione, le istruzioni e, in generale, ogni altra propria comunicazione siano chiare e comprensibili anche ai contribuenti sforniti di conoscenze in materia tributaria e che il contribuente possa adempiere le obbligazioni tributarie con il minor numero di adempimenti e nelle forme meno costose e più agevoli.

3. Le autorità fiscali devono procedere alla liquidazione dei tributi dovuti in base alle dichiarazioni entro il termine perentorio di due anni dallo loro presentazione.

4. I contribuenti hanno il diritto di presentare una dichiarazione integrativa per modificare, integrare o correggere una dichiarazione presentata in un periodo d'imposta precedente, ai fini di regolarizzare errori od omissioni che hanno determinato un maggiore o minore debito o credito d'imposta, comunque entro il termine previsto da ciascuno Stato membro per l'accertamento di detto periodo.

5. L'autorità fiscale dello Stato membro ha il diritto di procedere a nuova liquidazione dei tributi entro il termine di due anni dalla presentazione della dichiarazione integrativa. Quando il termine stabilito per l'accertamento e per la liquidazione, conseguenti alla dichiarazione integrativa, scadrebbe prima di due anni decorrenti dalla sua presentazione, lo Stato membro può stabilire che lo stesso termine sia prorogato fino al compimento di detto periodo biennale.



6. The tax payer may also decide not to comply with the tax authorities' reply, which he/she does not deem to conform to the aforesaid law, but in this case the member state shall maintain its right to demand payment of the duties or taxes, together with the respective fines.

7. Any act, including those imposing taxes or penalties, that is issued not in conformity with the reply or, in the case of tacit consent, with the interpretation given by the tax payer, shall be deemed null and void.

## Article 6 • Tax Returns

1. Tax return forms covering direct and indirect taxes, together with their respective instructions, shall be drafted and made public by the tax authorities of member states by, and no later than, 120 days prior to payment of the taxes by the tax payer. The term for submission of tax returns to the competent tax authorities are established by individual national laws. Tax returns may be submitted either directly or through a certified tax representative chosen in accordance with the regulations established by each member state.

2. The member states' tax authorities shall take actions designed to guarantee that their tax return forms, instructions and, in general, any other type of communication, are clear and easy to understand even for those tax payers with no knowledge of taxation; and they shall also ensure that tax payers are able to fulfil their tax obligations by performing the smallest number of duties possible, and in the least expensive, simplest manner possible.

3. The tax authorities shall proceed to calculate the taxes due on the basis of the tax returns received, within the final term of two years following submission of the said returns.

4. Tax payers have the right to submit an additional tax return in order to modify, add to or correct a tax return submitted in a previous tax period, thus regularising any errors or omissions that led to a greater or smaller tax credit or debt, and in any case within the term provided for by each member state for assessment in the said period.

5. The tax authorities of the member state have the right to recalculate taxes within the term of two years following submission of the additional tax return. When the term established for assessment and calculation of taxes, following submission of the additional tax return, falls before the two years running from the said submission, the member state may establish that the said term be extended to cover the aforesaid two-year period.

6. Le maggiori imposte o il minor credito d'imposta che risulta dalla dichiarazione integrativa è versato secondo le norme stabilite dai singoli Stati membri, che definiscono anche il livello della sanzione e gli interessi dovuti.

Il maggior versamento di imposte rispetto a quanto dovuto o il maggior credito d'imposta a favore del contribuente, può essere da questi portato in compensazione dalle imposte dovute nella dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta in cui la dichiarazione integrativa è stata presentata oppure chiesto a rimborso.

7. La dichiarazione integrativa, per l'anno o il periodo d'imposta per il quale il contribuente intende avvalersene, non può essere presentata qualora siano iniziate attività di controllo da parte delle autorità fiscali degli Stati membri.

## **Articolo 7 • Capacità contributiva individuale ai fini dell'imposizione diretta**

1. Le imposte dirette sono applicate sui singoli redditi effettivi netti prodotti dai contribuenti secondo le norme dello Stato membro ove hanno il loro domicilio fiscale.

2. Le imposte vengono applicate ai redditi effettivi netti dei singoli contribuenti in base alla documentazione di riscontro o alle scritture contabili regolarmente tenute. Quando il reddito è determinato in base alle scritture contabili, queste possono rilevare le operazioni di gestione con qualsiasi metodo, nonché essere tenute e conservate anche in uno Stato membro diverso da quello che applica l'imposizione.

3. È vietata la determinazione del reddito in base ad elaborazioni statistiche o parametri presuntivi predeterminati dovendo le autorità fiscali sempre procedere, caso per caso, ad un esame globale della specifica posizione del contribuente e della formazione del suo reddito imponibile e delle imposte dovute.

Detta modalità di determinazione può essere attuata per mera finalità indiziaria ovvero per determinare una congrua misura del reddito imponibile di contribuenti con attività ridotta al fine di garantire loro la semplicità della tassazione e di agevolare i loro adempimenti contabili e dichiarativi a condizione che, in qualsiasi momento precedente il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi, sia loro concessa la possibilità di optare per l'ordinario regime di tassazione, se assolti i relativi adempimenti prescritti.

6. The greater taxes or the smaller tax credit resulting from the additional tax return shall be settled according to the provisions of each individual member state, which shall also establish the level of penalty and the interest due.

The greater taxes paid in relation to those actually due, or the greater tax credit in the tax payer's favour, may be set off against the taxes due according to the tax return for the tax period during which the additional tax return is submitted, or the tax payer may ask for the said sums to be reimbursed.

7. The additional tax return, for the tax year or period for which the tax payer wishes to avail him/herself of this option, may not be submitted if the tax authorities of the member states have already begun tax controls.

### **Article 7 • Individual tax-paying capacity for the purposes of direct taxation**

1. Direct taxes are levied on the actual individual net incomes of tax payers in accordance with the laws of the member states in which they are domiciled for tax purposes.

2. The taxes are levied on the actual individual net incomes of tax payers on the basis of the control documents or accounting records regularly held. When income is calculated on the basis of accounting records, the latter may register administrative operations using any chosen method, and may also be held and stored in a different member state from that levying the tax.

3. Income may not be calculated on the basis of statistical elaborations or predetermined presumptive parameters, as the tax authorities have to proceed, one case at a time, to examine overall the specific position of each tax payer, to establish his/her taxable income and the taxes due on that income.

This method of calculation may be utilised for purely circumstantial purposes, or in order to establish a fair measure of taxable income of those tax payers with limited employment or business activities, in order to guarantee the simplification of their taxation and to facilitate their book-keeping and tax-return requirements, on the understanding that at any time prior to the term for submission of tax returns, they are granted the chance to opt for the ordinary tax regime if they have fulfilled their respective prescribed obligations.

4. Solo in caso di mancanza di documenti di riscontro o delle scritture contabili ovvero di irregolarità gravi e ripetute riscontrate nelle scritture stesse, è consentito l'accertamento dei redditi in base a idonee elaborazioni statistiche o parametri presuntivi, fatta sempre salva la prova contraria.

5. Le norme interne di ciascuno Stato membro individuano le situazioni di irregolarità gravi e ripetute prima dell'applicazione dei criteri di cui al comma precedente e comunque gli Stati membri devono trasmettere immediata comunicazione alla Commissione per una verifica dell'idoneità ai principi del presente regolamento.

6. Spetta alle autorità nazionali competenti predisporre le procedure interne necessarie al fine di garantire il rispetto del contraddittorio.

## Articolo 8 • Tutela dell'integrità patrimoniale

1. L'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione con altri tributi. Il credito di imposta comunque formatosi è compensabile con altri debiti di imposta secondo le modalità stabilite dai singoli Stati membri ispirate a criteri di semplicità e di economicità. E' inoltre ammesso l'accollo del debito d'imposta altrui senza liberazione del contribuente originario.

2. Ciascun contribuente ha diritto di detrarre dall'imposta dovuta nel proprio Stato di residenza la frazione dell'imposta pagata sui redditi prodotti in altri Stati membri fino a concorrenza dell'imposta lorda dovuta, se questi redditi concorrono a formare il proprio reddito complessivo, assoggettato ad imposizione, nel proprio Stato membro.

3. Gli Stati possono accordare rateazioni al pagamento delle imposte, stabilendo le opportune garanzie e determinando gli interessi di dilazione che, però, non devono superare il tasso legale.

4. L'amministrazione finanziaria è tenuta a rimborsare il costo delle fidejussioni o altre garanzie che il contribuente ha dovuto richiedere per ottenere la sospensione del pagamento o la rateizzazione o il rimborso dei tributi non dovuti. Il rimborso va effettuato quando sia accertato che l'imposta non era dovuta o era dovuta in misura minore rispetto a quella accertata.

5. Uno Stato non può sospendere i pagamenti dei crediti dei singoli contribuenti se non nei limiti dell'ammontare di quanto da essi dovuto in base ad accertamento definitivo ed a decisione giurisdizionale passata in giudicato ovvero in base ad altro titolo esecutivo.

4. Only in the event of the absence of control documents or accounting records, or of serious, repeated irregularities found in the accounting records themselves, may income be assessed on the basis of suitable statistical elaborations or presumptive parameters, subject to proof to the contrary.

5. The internal regulations of each member state shall identify those situations comprising the aforesaid serious, repeated irregularities, prior to application of the criteria mentioned in the previous subsection, and in any case the member states shall immediately notify the Commission thereof in order that they may be assessed to ensure they comply with the principles of the present Regulations.

6. It is up to the competent national authorities to arrange the internal procedures required in order to guarantee observance of the right to defend oneself.

## Article 8 • Safeguard of Capital Integrity

1. A tax obligation may also be fulfilled by its being set off against other taxes. A tax credit, regardless of how it arose, may be set off against other taxes due in accordance with the methods established by the individual member states and based upon the principles of simplicity and cost-effectiveness. Moreover, another tax payer's tax debt may be taken over without this releasing the original tax payer.

2. Each tax payer has the right to deduct from the tax due in his/her state of residence, that fraction of tax paid on income produced in other member states, up to the sum of the gross tax due, if the said income contributes towards constituting that person's overall income, subject to taxation, in his/her own member state.

3. The member states may agree to payment of taxes in instalments, establishing the opportune guarantees and calculating the rate of interest on deferred payment which, however, must not exceed the legal rate of interest.

4. The revenue authorities are bound to reimburse the cost of sureties or other guarantees that the tax payer had to request in order to obtain suspension of payment, or payment by instalments, or repayment, of undue taxes. Reimbursement shall be made when it has been ascertained that the tax was either not due, or was due in a lesser measure than that originally assessed.

5. A member state may only suspend payment of the tax credits of individual tax payers within the limits of the sums due from the same tax payers, as results from a final assessment and a final court ruling, or in virtue of another executive document.

In ogni altro caso la sospensione dei predetti pagamenti può essere effettuata nei limiti della metà di quanto dovuto dai singoli contribuenti per un periodo non superiore a dodici mesi senza che sia intervenuto almeno un giudice di primo grado. In pendenza di giudizio nei gradi superiori al primo la sospensione non può avere luogo per un ammontare superiore alla metà di quanto dovuto dal contribuente in conseguenza dell'ultima decisione giurisdizionale.

### **Articolo 9 • Legittimo affidamento e buona fede del contribuente**

1. I rapporti tra contribuente e le autorità fiscali di ciascuno Stato membro sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede.

2. Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente dall'autorità fiscale, qualora egli si sia conformato ad indicazioni contenute in atti, ancorché successivamente modificate dall'autorità medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'autorità stessa.

3. Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una violazione che non dà luogo ad alcun debito di imposta.

### **Articolo 10 • Conoscenza, chiarezza e motivazione degli atti**

1. Le autorità fiscali degli Stati membri devono assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati.

Gli atti sono notificati nel luogo di effettivo domicilio fiscale del contribuente, quale desumibile dalle informazioni in possesso della stessa autorità o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente, ovvero nel luogo ove il contribuente ha eletto domicilio speciale ai fini dello specifico procedimento cui si riferiscono gli atti da comunicare.

Gli atti sono in ogni caso comunicati con modalità idonee a garantire il rispetto della privacy.

2. Al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'autorità fiscale competente o di altre Amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente.

In any other event, suspension of the aforesaid payments may be made within the extent of one half of the sum due from each tax payer, and for a period of no more than twelve months without a first-instance court ruling having been given. Pending the decision of a higher court (higher than that of first instance), suspension cannot take place for an amount of more than one half of the sum due from the tax payer as a result of the latest court ruling.

### **Article 9 • The tax payer's legitimate trust and good faith**

1. The relationship between the tax payer and the tax authorities is based upon the principles of cooperation and good faith.

2. In the event that the tax payer has complied with the tax authorities' instructions contained in acts, even if they have been subsequently modified by the same tax authorities, or in the event that the tax payer's conduct results from circumstances that are the direct consequence of delays, omissions or errors by the tax authorities themselves, then the same tax authorities cannot demand the payment of fines or interest on arrears.

3. The penalties shall not be inflicted, in any case, when the infringement is the result of objective uncertainty over the scope and field of application of the tax rule, or when the infringement manifests itself in the form of behaviour which does not give rise to any form of tax debt.

### **Article 10 • Knowledge, clarity and grounds of deeds**

1. The member states' tax authorities must ensure that the tax payer is informed of any tax deeds addressed to him/her.

Said deeds shall be notified to the tax payer at his/her domicile for tax purposes, as may be deduced from the information held by the same authorities, or by other public administrations indicated by the tax payer, or at the special address chosen by the tax payer for the purposes of the specific proceedings to which the deeds to be notified refer.

In any case, the aforesaid deeds shall be notified by means capable of guaranteeing the tax payer's privacy.

2. In any case, the tax payer cannot be asked again for documents or information that the competent tax authorities, or other public administrations indicated by the tax payer, already possess.

3. Prima di procedere ad accertamento o ad iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti dalle dichiarazioni, l'autorità fiscale competente deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a novanta giorni dalla ricezione della richiesta.

Sono nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma.

4. Gli atti dell'autorità fiscale competente sono motivati, pena la nullità o l'improcedibilità del procedimento, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama o deve riportarne il contenuto essenziale quale presupposto per l'accertamento.

5. Gli atti dell'autorità fiscale competente e degli agenti della riscossione devono tassativamente indicare:

a. l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento;

b. l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame o una revisione per annullamento dell'atto o per rettifica in diminuzione delle imposizioni in esso contenute;

c. le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.

6. Sul titolo esecutivo va riportato il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione della pretesa tributaria.

## Articolo 11 • Diritti e garanzie del contribuente

1. I controlli fiscali sono effettuati dall'autorità fiscale preposta nel rispetto del diritto del contraddittorio e della privacy.

2. Quando viene iniziato un controllo fiscale, il contribuente ha diritto di essere informato dell'oggetto e delle ragioni che l'abbiano giustificato, nonché della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione dei controlli fiscali.



3. Before proceeding with any assessment of taxes resulting from the calculation of taxes based on the tax returns submitted, the competent tax authorities shall request the tax payer, by post or by e-mail, to furnish the necessary explanations or to produce the missing documents, within a suitable term, and in any case no later than ninety days from receipt of the said request.

Any measures that infringe the provisions of the present subsection shall be deemed null and void.

4. The competent tax authorities' deeds must be justified, otherwise proceedings shall be nullified or halted; the grounds given shall include the presuppositions regarding the facts, together with the reasons of law, underlying the tax authorities' decision. If the grounds make reference to another deed, the said deed shall be attached to the deed referring to it, or the latter shall bear the essential contents of this other deed, providing the grounds for assessment.

5. The deeds of the competent tax authorities and of tax collectors must necessarily indicate the following:

a. the name of the office where full information of the notified or communicated deed can be obtained, and of the person in charge of proceedings;

b. the administrative organ or authority to whom an application may be submitted for the re-examination or review of the deed in order to have it nullified, or to have it modified by reducing the taxes contained therein;

c. the ways of submitting an appeal, the terms thereof, and the legal body or administrative authority to whom the appeal should be submitted in the case of contestable deeds.

6. The final deed shall bear reference to any previous deed of assessment, or in the absence thereof, to the grounds for the tax demand.

## Article 11 • The tax payer's rights and guarantees

1. Tax controls shall be carried out by the competent tax authorities in observance of the right to defend oneself and the right to privacy.

2. When a tax control is carried out, the tax payer has the right to be informed of the subject matter of the control and the grounds justifying it, of the right to seek assistance from a professional person qualified to defend tax payers before tax courts and tribunals, and of the tax payer's rights and obligations during such controls.

3. Gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività economiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo. Essi si svolgono durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente.

4. Su richiesta del contribuente, l'esame dei documenti amministrativi e contabili può essere effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta.

5. Il contribuente, nel caso ritenga che i verificatori dell'autorità fiscale preposta procedano con modalità non conformi ai principi del presente Regolamento, può rivolgersi direttamente al giudice tributario.

6. Delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista, che eventualmente lo assista, deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni di controllo.

7. Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni di controllo da parte degli organi dall'autorità fiscale preposta, il contribuente ha il diritto di presentare entro novanta giorni osservazioni e memorie che sono valutate dall'autorità fiscale competente; l'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine.

8. Agli effetti tributari, l'obbligo di conservazione e di esibizione di atti e documenti, non può eccedere il termine previsto dallo Stato membro ai fini dell'accertamento dei singoli tributi.

## Articolo 12 • Sanzioni

1. Gli Stati membri adottano le misure necessarie per prevenire o reprimere l'evasione o la frode fiscale stabilendo le sanzioni da applicare in caso di inosservanza delle norme tributarie di diritto interno. Le sanzioni devono essere proporzionate alla gravità della violazione anche quando hanno finalità dissuasive.

2. Le sanzioni irrogate non possono comunque superare la metà della somma richiesta dall'autorità fiscale al contribuente.

3. Gli interessi sulle somme pagate in ritardo non devono superare il tasso legale.

4. I provvedimenti sanzionatori devono essere preceduti da una contestazione specifica indirizzata al contribuente e non possono comunque essere emanati per una somma inferiore a € 100 (cento euro).

3. Tax inspections and controls on premises used for business and professional purposes shall be carried out on the basis of the real need to carry out such inspections and checks on the said premises. They shall be carried out during regular working hours, and in such a way as to cause the least possible disturbance to working, and to the tax payer's commercial or professional activity.

4. Upon request from the tax payer, the examination of administrative and accounting records can be carried out in the tax assessors' offices or at the offices of the professional assisting or representing the tax payer.

5. Should the tax payer deem that the tax authorities' appointed assessors are working in a manner that does not conform to the principles inherent in the present Regulations, he/she may appeal directly to the tax court.

6. Account must be given, in the record of the control operations, of any observations made by the tax payer and by any professional advisor assisting him/her.

7. In keeping with the principle of cooperation between the tax authorities and tax payers, following issue, by the appointed tax authorities' organs, of the final report on the control operations, the tax payer shall have the right to submit, within ninety days, any observations and briefs that will then be evaluated by the competent tax authorities; notice of assessment cannot be issued prior to expiry of the aforesaid term.

8. For tax purposes, the duty to conserve and exhibit deeds and documents may not exceed the term provided for by the member state for the purposes of assessment of individual taxes.

## Article 12 • Penalties

1. The member states shall take the necessary steps to prevent or clamp down on tax evasion and fraud, and to this end shall establish the penalties to be inflicted in cases of infringement of internal tax laws and regulations. Such penalties shall be established in proportion to the seriousness of the infringement even when they are designed to dissuade such practices.

2. The penalties inflicted may not in any case exceed one half of the sum demanded from the tax payer by the tax authorities.

3. The interest due on those sums paid in arrears shall not exceed the legal rate of interest.

4. Any penalty inflicted must be preceded by a specific charge, and such penalty may not, in any case, be issued for a sum of less than € 100 (one hundred euros).

5. Nessun contribuente può comunque essere oggetto di provvedimento cautelare o di esproprio su beni di proprietà, per un importo che ecceda quanto dovuto a titolo di imposte, sanzioni ed interessi.

Detto provvedimento può essere attuato sia per finalità di garanzia sia per l'assolvimento del debito tributario complessivo del soggetto contro cui è rivolto, solo in quanto il debito tributario sia sussistente a titolo definitivo o in base a titolo esecutivo.

6. Gli Stati membri agevolano il ravvedimento dei contribuenti che intendano regolarizzare la propria posizione tributaria con provvedimenti normativi, regolamentari o amministrativi, purché non sia ancora iniziato il procedimento di accertamento dei tributi ai sensi dell'art.11. In tale caso, gli Stati riducono le sanzioni in modo appropriato o comunque in misura tale da consentire al contribuente di adempiere al proprio obbligo tributario.

### Articolo 13 • Deroche al presente regolamento

1. La Commissione vigila sull'applicazione delle disposizioni del presente Regolamento rivolgendo, ove occorra, opportune direttive o decisioni.

2. Le disposizioni del presente Regolamento possono essere derogate solo per motivi di carattere eccezionale e per il tempo ritenuto strettamente necessario al superamento delle cause che hanno determinato la deroga.

3. Gli Stati membri devono comunicare alla Commissione le disposizioni che intendono adottare in deroga al presente regolamento affinché proceda a valutarne le cause e i motivi. Lo Stato membro interessato non può dare esecuzione alle disposizioni progettate prima che la procedura d'esame abbia condotto a una decisione finale.

4. La Commissione delibera sulla richiesta di deroga avanzata dallo Stato membro interessato.

5. A richiesta di uno Stato membro, il Consiglio, deliberando a maggioranza semplice, può decidere se concedere o meno la deroga e in caso di decisione favorevole i termini temporali in cui la stessa potrà rimanere in vigore. Qualora la Commissione abbia iniziato, nei riguardi di tale Stato, la procedura prevista dal successivo comma, la richiesta dello Stato interessato rivolta al Consiglio avrà per effetto di sospendere tale procedura fino a quando il Consiglio non si sia pronunciato al riguardo. Tuttavia, se il Consiglio non si è pronunciato entro tre mesi dalla data della richiesta, la Commissione delibera.

5. In any event, no tax payer may be subjected to precautionary measures or to the seizure of goods he/she owns, for a sum of more than that due in the form of taxes, penalties and interest.

This provision may be implemented both as a guarantee, and for the purpose of the discharge of the overall tax debt of the tax payer in question, provided that the tax debt exists either as a final or an enforceable obligation.

6. The member states shall make legal provision for the repentance of those tax payers who wish to regularise their own tax positions, provided of course that the tax assessment process has not already been got underway pursuant to article 11 above. Member states shall reduce penalties in a suitable manner, or in any case to a degree that enables tax payers to comply with their tax obligations.

### **Article 13 • Departures from the present regulations**

1. The Commission shall supervise application of the provisions of the present Regulations, and where necessary issue suitable directives or orders.

2. The provisions of the present Regulations may only be departed from for exceptional reasons, and only for the time deemed strictly necessary in order to overcome the grounds for the said departure.

3. The member states shall notify the Commission of those measures they intend to take in departure from the present Regulations, in order that the Commission may evaluate the grounds for such measures. The member state in question may not proceed to implement the planned measures before they have been examined by the Commission and a final decision taken.

4. The Commission shall decide on the application for departure from the present Regulations, submitted by the member state in question.

5. Upon request from a member state, the Commission, ruling by a simple majority, may decide whether or not to consent to the departure in question, and should it decide in favour thereof, shall decide on the term for which such departure may remain in force. Should the Commission have already undertaken the procedure provided for in the next subsection, in relation to the said member state, the latter's application to the Council shall lead to the suspension of the aforesaid procedure until the Council has come to a decision on the matter. However, if the Council has still not pronounced on the matter three months subsequent to the date of application, the Commission shall rule.

6. Qualora uno Stato membro non si conformi alla presente procedura e la Commissione, dopo aver intimato di presentare le sue osservazioni, constati che la norma o la disposizione interna, anche amministrativa o regolamentare, viola una delle norme del presente Regolamento, decide che lo Stato interessato deve sopprimerlo o modificarlo nel termine da essa fissato.

7. Qualora lo Stato in causa non si conformi a tale decisione entro il termine stabilito, la Commissione o qualsiasi altro Stato interessato può adire direttamente la Corte di giustizia.

## Articolo 14 • Attuazione del presente regolamento

1. Ai fini della migliore attuazione del presente Regolamento, gli Stati membri possono emanare, occorrendo, norme di mera attuazione dello stesso purché non ne alterino le dirette finalità, non determinino oneri economici e di procedura a carico dei contribuenti e non generino tempi di attesa per il rispetto dei loro diritti.

2. In ogni caso gli Stati membri si astengono dall'emanare norme o attuare prassi che limitino i diritti dei rispettivi contribuenti, previsti nel presente Regolamento, esistenti alla data odierna.

3. Fino alla armonizzazione del codice unico identificativo di cui all'art. 4, 4° comma, al contribuente con domicilio fiscale in un altro Stato membro è consentito di procedere all'identificazione diretta presso altro Stato membro, anche tramite le rappresentanze consolari, intermediari qualificati o per via telematica, ai fini dell'ottenimento di un codice identificativo valido ai fini tributari.

## Articolo 15 • Entrata in vigore

Il presente Regolamento entra in vigore dal primo giorno del secondo anno solare successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale.

6. Should a member state fail to comply with the present procedure, and the Commission, after having asked it to submit its observations, realises that a regulation or domestic provision, be it administrative or regulatory, infringes any one of the provisions of the present Regulations, it shall decide that the member state in question has to suppress or amend the said regulation or provision within the term it, the Commission, sets.

7. In the event that the State in question fails to comply with the aforesaid decision within the set term, the Commission, or any other State involved, may go directly to the European Court of Justice.

## **Article 14 • Implementation of the present regulations**

1. In order to guarantee the best possible implementation of the present Regulations, the member states may promulgate laws, where necessary, that merely implement the Regulations, provided the said laws do not modify the aims thereof, do not lead to tax payers having to bear any financial or procedural burden, and do not create a time gap during which tax payers have to wait for their rights to be observed.

2. In any case, the member states shall refrain from promulgating laws or implemental practices restrict those rights of the tax payer provided for in the present Regulations, and existent at the current date.

3. In order to harmonise the single tax code pursuant to article 4, subsection 4, a tax payer domiciled for tax purposes in another member state, may proceed to apply to the other member state, also through consular representatives, certified agents or via a data transmission service, in order to obtain an ID code valid for tax purposes.

## **Article 15 • The coming into force of regulations**

The present Regulations shall come into force on the first day of the second solar year following their publication in Italy's Official Gazette.

## ANNOTAZIONI



## NOTES

Printing finished  
in February 2008

finito di stampare  
nel mese di febbraio 2008

**3LB srl**  
Osnago (LC)

## Numeri pubblicati

### Anno 2007

- nr. 1 L'amministrazione nelle S.r.l. • *Simone Allodi*
- nr. 2 Lo Statuto dei diritti del contribuente • *Alessandro Turchi*
- nr. 3 Finanziamento dei Soci • *Giorgio Zanetti*
- nr. 4 Le norme del codice di procedura civile applicabili al Processo Tributario • *Paolo Brecciaroli*
- nr. 5 Bilancio e misurazione della performance delle organizzazioni non profit: principi e strumenti • *Marco Grumo*
- nr. 6 La normativa Antiriciclaggio. Profili normativi, obblighi ed adempimenti a carico dei dottori commercialisti • *Gian Gaetano Bellavia*
- nr. 7 Limiti dell'informativa societaria e controllo dei bilanci infrannuali • *Roberta Provasi, Daniele Bernardi, Claudio Sottoriva*
- nr. 8 La previdenza nella professione di Dottore Commercialista • *Ernersto Franco Carella*
- nr. 9 L'introduzione dei principi contabili internazionali e il coordinamento con le norme fiscali • *Mario Difino*
- nr. 10 La governance delle società a partecipazione pubblica e il processo di esternalizzazione dei servizi pubblici locali • *Ciro D'Aries*
- nr. 11 Il Consolidato fiscale nazionale (artt. 117-129 TUIR e DM 9 giugno 2004) • *Ambrogio Picolli*
- nr. 12 Il bilancio sociale nelle piccole e medie imprese • a cura di *Adriano Propersi*
- nr. 13 Le parti e la loro assistenza in giudizio • *Mariacarla Giorgetti*

### Anno 2008

- nr. 14 Il nuovo ordinamento professionale: guida alla lettura del d.lgs n. 139 del 28 giugno 2005 • a cura della Commissione *Albo, Tutela e Ordinamento*

# nr. 15.

Il Quaderno è stato redatto grazie all'impegno della Commissione Normative Comunitarie 2005-2007 dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di Milano.

La Carta è stata presentata alle alte istituzioni di Bruxelles nel dicembre 2007, in quanto propositiva di un Regolamento europeo che prospetta di uniformare le garanzie attese dai contribuenti, nella considerazione che in un mercato unico sia necessario stabilire un preciso quadro di riferimento del rapporto fisco-contribuente fondato su principi di civiltà giuridico-fiscale.

La diversità tra 27 diversi sistemi fiscali nazionali impone, infatti, una normativa di carattere generale che rafforzi il principio della certezza giuridica e i diritti fondamentali del contribuente, sia esso impresa o singolo cittadino.

La Carta propone, fra l'altro, che gli Stati membri riconoscano, ad ogni soggetto passivo d'imposta, un codice identificativo unico ai fini tributari, valido in ambito europeo, cosicché il codice fiscale assegnato ad un contribuente dall'autorità fiscale di uno Stato membro sia riconosciuto da tutti gli altri Stati membri.

La "Carta europea dei diritti del contribuente" è stata elaborata dalla consultiva Commissione Normative Comunitarie 2005-2007 dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di Milano.

I componenti del gruppo propositivo sono Dottori Commercialisti anch'essi appartenenti alla Commissione consultiva predetta:

Estensori: Giuseppe Holzmler, Delegato del Consiglio dell'Ordine dei Dottori Commercialisti per la Commissione Normative Comunitarie 2005-2007, Alessandro Savorana, Presidente della Commissione Normative Comunitarie 2005-2007.

Gli altri componenti del gruppo di lavoro sono Laura Paganini, Segretaria della Commissione, Mario Caizzone e Federico Roncato, componenti della Commissione Normative Comunitarie 2005-2007.