

AIPSDT

**L'EUROPEIZZAZIONE
DEL DIRITTO TRIBUTARIO ITALIANO**

Pasquale Pistone - **Coordinatore** - *Università di Salerno*

Roberta Alfano - *Università di Napoli*

Paolo Barabino - *Università di Sassari*

Lucio Cercone - *Università della Campania*

Simone Francesco Cociani - *Università di Perugia*

Adriano Di Pietro - *Università di Bologna*

Menita Giusy De Flora - *Università di Salerno*

Stefano Dorigo - *Università di Firenze*

Maria Pia Nastri - *Università Suor Orsola Benincasa di Napoli*

Fabio Saponaro - *Università di Roma Unitelma Sapienza*

Rapporto del gruppo di ricerca di diritto tributario europeo

27 novembre 2020

INDICE

Settore 1 - Il raccordo tra principi e azioni per l'uropeizzazione del diritto tributario

Pasquale Pistone - Paolo Barabino

Settore 2 - Esercizio della potestà impositiva a livello nazionale ed europeo

Stefano Dorigo - Fabio Saponaro

Settore 3 - Imposte dirette: libertà fondamentali e direttive europee

Pasquale Pistone - Lucio Cercone

Settore 4 - La fiscalità di vantaggio

Pasquale Pistone - Paolo Barabino

Settore 5 - Iva nazionale e giurisprudenza europea: proposte di riforma

Adriano Di Pietro

Settore 6 - Procedimento e processo tributario

Simone Francesco Cociani - Menita Giusy De Flora - Maria Pia Nastri - Fabio Saponaro

Settore 7 - L'impatto del diritto dell'Unione Europea sulla normativa tributaria sanzionatoria

Roberta Alfano - Simone Francesco Cociani

ALLEGATO - Tavola sinottica delle proposte formulate in tutti i settori della ricerca in oggetto

Pasquale Pistone - Paolo Barabino

p. 86

ALLEGATO

Tavola sinottica delle proposte formulate in tutti i settori della ricerca in oggetto

Pasquale Pistone - Università di Salerno

Paolo Barabino - Università di Sassari

La seguente tavola sinottica riporta tutti gli interventi puntuali prospettati dallo studio per l'europeizzazione del diritto tributario italiano

Settore	Argomento	Diritto UE interessato	Motivazione	Normativa italiana interessata dalla novella	Contenuto della novella
1. Interventi con portata generale					
			Interpretare le norme dello Statuto del contribuente in ragione dei principi UE	Art. 1 L. 212/2000	“(…) e dei diritti e principi dell’Unione Europea”
			Rendere esplicitamente applicabile la legge sul procedimento amministrativo al procedimento tributario	Art. 13, comma 2, L. 241/1990	(Dette disposizioni non si applicano altresì ai procedimenti tributari per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano) “salvo quanto da esse non disposto e con esse compatibili”
2. Esercizio della potestà impositiva a livello nazionale ed europeo	2.1. Residenza delle persone fisiche	libera circolazione e principio di proporzionalità	Superamento della presunzione assoluta di residenza in caso di iscrizione all’anagrafe della popolazione residente	Art. 2, comma 2, TUIR	“La persona fisica trasferitasi in un altro Stato membro dell’UE o appartenente allo SEE è sempre ammessa a provare l’effettività di tale trasferimento”

	2.2. Residenza delle società	libertà di stabilimento	La sede dell'amministrazione non è positivamente definita, lasciando l'Amministrazione finanziaria italiana libera di determinarla unilateralmente, sulla base dei soli elementi rinvenuti in Italia ed anche se l'insediamento della società nello Stato di residenza non sia puramente fittizio	Art. 73, comma 3, TUIR	"Nel caso in cui l'AF ritenga che la sede dell'amministrazione di una società avente la propria sede legale in un altro Stato membro dell'UE debba essere collocata in Italia, essa attiva gli strumenti previsti dal diritto UE per lo scambio di informazioni con tale altro Stato. In ogni caso, la sede dell'amministrazione della società può essere collocata in Italia solo se l'AF provi che l'insediamento nell'altro Stato membro costituisce una costruzione artificiosa volta a conseguire un indebito vantaggio fiscale".
	2.3. Rettifiche in diminuzione del reddito di una impresa residente	principio di leale collaborazione tra gli Stati membri	Nel caso in cui l'Ufficio reputi che la rettifica in aumento effettuata dall'altro Stato non sia conforme al principio di libera concorrenza, essa può negare la rettifica in diminuzione senza doversi consultare con l'amministrazione fiscale di tale Stato	Art. 31-quater DPR 600/1973, lett. c)	"Resta ferma l'attivazione, da parte dell'AF, degli strumenti vigenti di cooperazione fiscale internazionale nel caso in cui essa ritenga che la rettifica in aumento, effettuata da un altro Stato membro dell'UE, non sia conforme al principio di libera concorrenza".
	2.4. Imposta sui servizi digitali "ISD"	Principio di territorialità, concorrenza leale, tutela della privacy, principio di non discriminazione residenti/non. Aiuti di Stato. Divieto di doppia imposizione	Assenza di una definizione di indirizzo "IP" nel diritto unionale e scarsa affidabilità tecnica ai fini del riparto. Contrasto con le norme a tutela della privacy. Ragionevolezza del prelievo. Misura discriminatoria a danno delle imprese non	Art. 1, comma 36 della L. 30 dicembre 2018, n. 145	L'art. 1, comma 36 della L. 30 dicembre 2018, n. 145, dovrebbe essere modificato, in quanto la seconda soglia individuata dal legislatore italiano (euro 5.500.000) - parametrata al contributo italiano al PIL europeo (11 per cento circa)

			<p>residenti. Aiuto di Stato per le imprese nazionali sotto soglia. Rischio di doppia o plurima imposizione.</p>	<p>- non appare adeguatamente rappresentativa del criterio di selezione individuato dal legislatore europeo.</p> <p>L'art. 99, comma 1, del TUIR, dovrebbe essere così modificato (v. corsivo) : “Le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione. Le altre imposte, <i>compresa l'imposta sui servizi digitali</i>, sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento”.</p> <p>In linea con il modello europeo di alternative tra l'ISD e l'introduzione di una stabile organizzazione digitale, sarebbe opportuno - qualora si reputi che l'art. 162 lett. f-<i>bis</i> del TUIR comprenda l'ipotesi della significativa presenza digitale - prevedere espressamente che essa non possa essere invocata in relazione alle attività già sottoposte all'ISD.</p> <p>L'art. 1, comma 40 <i>bis</i> della L. 30 dicembre 2018, n. 145, dovrebbe essere modificata (vedi corsivo) prevedendo «Il dispositivo si</p>
--	--	--	--	--

					considera localizzato nel territorio dello Stato con riferimento: a) al sistema di posizionamento globale (PS); b) alle reti WiFi disponibili attorno al dispositivo e all'intensità di segnale.
3. Imposte dirette: libertà fondamentali e direttive europee	3.1. Beneficiario effettivo	Attuazione della Direttiva UE	Criticità sulla nozione di beneficiario effettivo/finale	Art. 26-quater d.p.r. 600/1973	1) “le società che ricevano i pagamenti di interessi e canoni per proprio conto e che quindi possano liberamente disporre dei suddetti redditi al momento della percezione. Tale qualifica è esclusa nel caso in cui la società intervenga nel pagamento in funzione di intermediario di altra persona, come nel caso degli agenti, delegati o fiduciari”. 2) “le stabili organizzazioni cui il suddetto pagamento sia inerente, a condizione che sia effettivamente assoggettato a imposizione in base a una delle imposte elencate nell'allegato B o a imposte ad esse equivalenti, applicabili in aggiunta o in sostituzione delle stesse”
	3.2. Tutela del segreto professionale e attuazione della DAC 6	Diritti fondamentali del contribuente	Ampliare l'uso della clausola di salvaguardia (deroghe a tutela del segreto professionale)		Abolire il criterio della connessione con le attività giudiziarie ai fini dell'esonero dall'obbligo di comunicazione degli schemi sospetti da parte degli intermediari professionali; Abolire l'obbligo di informare gli altri intermediari coinvolti.

					Consentire il superamento della vigenza generale del segreto professionale in presenza di giusta causa su richiesta dell'amministrazione finanziaria e in presenza di debita prova in merito alla sussistenza della stessa.
	3.3. Normativa sulle società controllate estere	Direttiva antielusione (ATAD) e libertà fondamentali	Criticità sull'inversione dell'onere della prova in relazione alla previa emanazione di un avviso rispetto a quello di accertamento e alla non necessità della prova nell'ipotesi in cui la società controllante abbia "scelto" di fare previo interpello.	Art. 167 T.U.I.R.	soppressione dei commi 11 e 12 dell'art. 167 TUIR
	3.4. Ritenute sui dividendi corrisposti ai fondi pensione istituiti al di fuori dello SEE	Libera circolazione dei capitali	Trattamento sfavorevole per i fondi pensione istituiti al di fuori dell'Unione Europea e dello Spazio Economico Europeo (SEE)	Art. 27, co. 3 d.p.r. 600/1973	"istituiti in Stati che consentano un adeguato scambio di informazioni".
	3.5. Limitata esenzione delle plusvalenze realizzate da società non residenti	Libera circolazione di capitali e pagamenti	potenziale discriminazione nel caso di plusvalenze realizzate da società non residente che acquistino partecipazioni non qualificate in società italiane non negoziata sul mercato regolamentato. Possibili situazioni di doppia non imposizione	Art. 23, co. 1, lett. f) n. 1 T.U.I.R.	eliminare la limitazione contenuta nell'art. 23, co. 1, lett. f) n. 1, esentando tutte le plusvalenze realizzate dai soggetti non residenti per effetto di cessioni a titolo oneroso di azioni. Al fine di prevenire possibili situazioni di doppia non imposizione, si potrebbe subordinare la esenzione a una clausola di tipo subject-to-tax, ossia tale da impedire l'applicazione della suddetta esenzione nelle

					ipotesi in cui il soggetto non residente non fornisca la prova dell'assoggettamento a tassazione nello Stato di residenza
4. La fiscalità di vantaggio	4.1. Aiuti alle PMI	Aiuti di Stato	Regolamento generale di esenzione per categoria (RGEC)	ricorrenti problematiche delle PMI italiane derivano da una difficoltà a differenziare i prodotti sul mercato, a far conoscere le peculiarità degli stessi al fine di raggiungere un maggior numero di clienti, e a reperire liquidità per rinnovare i prodotti e renderli competitivi	In conformità con l'art. 17 RGEC ai commi 3, lett. a) e 6, lett. a): credito d'imposta in misura pari al 20% del costo ammissibile per l'investimento.
	4.1.1. Investimenti per l'innovazione dei prodotti	Aiuti di Stato	Regolamento generale di esenzione per categoria (RGEC)		
	4.1.2. Attività di consulenza straordinaria	Aiuti di Stato	Regolamento generale di esenzione per categoria (RGEC)		In conformità con l'art. 18 RGEC: maggiorazione della deduzione fiscale in misura massima pari al 50% dei costi documentati relativi alle attività di consulenza svolte da soggetti esterni con finalità di sostegno alla crescita economica della PMI.
	4.1.3. Valorizzazione del capitale umano	Aiuti di Stato	Regolamento generale di esenzione per categoria (RGEC)		In conformità con l'art. 31, co. 4, lett. b) RGEC: introduzione di una maggiorazione della deduzione dei costi documentati relativi alle attività di formazione del personale dipendente, in misura pari al 70% di tali attività, anche nel caso in cui le stesse siano oggetto di servizi prestati da soggetti esterni.
	4.1.4. Aiuti per l'accesso delle PMI ai	Aiuti di Stato	Regolamento generale di		Per le PMI start-up: per un periodo massimo di sette anni,

	finanziamenti: crowdfunding per start-up e per attività già esistenti	esenzione per categoria (RGEC)			ammortamenti accelerati, credito d'imposta per gli investimenti e differimento della tassazione degli utili d'impresa, a condizione che gli stessi siano destinati al rafforzamento del capitale di rischio dell'impresa (art. 22 RGEC). Credito d'imposta per gli investimenti di capitale di rischio nelle piattaforme alternative di negoziazione specializzate nelle PMI (art. 23 RGEC) a favore di investitori privati e della piccola impresa. Ampliamento della portata della detrazione 50% per le start-up innovative dai limiti de de minimis alle esenzioni RGEC
	4.2. Aiuti a favore di ricerca, sviluppo e innovazione. 4.2.1. Maggiorazione della deduzione per costi di ricerca	Aiuti di Stato Regolamento generale di esenzione per categoria (RGEC)			Maggiorazione della deduzione dei costi di ricerca inerenti all'attività d'impresa con una gradazione dal 25% al 100% (art. 25 RGEC)
	4.2.2. Incentivi fiscali alla digitalizzazione	Aiuti di Stato Regolamento generale di esenzione per categoria (RGEC)			Credito d'imposta in misura pari al 50% dei costi documentati relativi alla digitalizzazione dell'impresa
	4.2.3. Poli di innovazione per la salute	Aiuti di Stato Regolamento generale di esenzione per categoria (RGEC)	Per tutelare la salute dell'individuo attraverso la ricerca di prodotti alimenti salutari e per incentivarne il consumo		credito d'imposta pari al 50% dei costi materiali e immateriali sostenuti per la creazione del polo di innovazione e un aiuto al funzionamento, durata pari a 10 anni, rappresentato da contributi in

					conto esercizio correlati alle spese del personale e a quelle di gestione/amministrazione (art. 27 RGEC)
	4.3. Aiuti alla formazione del personale specializzato	Aiuti di Stato Regolamento generale di esenzione per categoria (RGEC)	incoraggiare l'impresa a non rinunciare a un incremento del livello di formazione dei dipendenti		credito d'imposta per investimenti con maggiorazioni applicabili nel caso in cui le spese siano sostenute da PMI (art. 31 RGEC)
	4.4. Aiuti per la tutela dell'ambiente e recupero economia post COVID19	Aiuti di Stato Regolamento generale di esenzione per categoria (RGEC)	Aumentare il livello di tutela ambientale e stimolare la riprese dell'economia in senso ecosostenibile		Parziale detassazione degli utili reinvestiti dall'impresa per la riduzione dell'inquinamento. Aliquota maggiorata IRES per quelle imprese che non rispettino i livelli di inquinamento fissati a livello governativo. (art. 36 RGEC). Credito d'imposta parziale per gli investimenti (in misura pari al 30% dei costi ammissibili, maggiorato al 50% per le piccole imprese), combinato con l'applicazione di aliquote IVA ridotte per l'acquisizione di impianti con maggiore efficienza energetica (art. 38 RGEC). Crediti d'imposta, applicabile anche ai soggetti privati, per l'acquisto di autoveicoli con propulsione ibrida. pari al 40% del costo di acquisto, con maggiorazione fino al 60% nel caso di piccola impresa (art. 36 RGEC)
	4.5. Aiuti per la tutela del patrimonio culturale	Aiuti di Stato Regolamento generale di esenzione per categoria (RGEC)	Tutelare e valorizzare il patrimonio culturale quale occasione di creazione di ricchezza		Estensione delle misure già previste per il c.d. art bonus e per il crowdfunding (art. 11 RGEC).

	4.6. Le zone franche 4.6.1. “zona franca archeologica” (ZFA)	Aiuti di Stato Regolamento generale di esenzione per categoria (RGEC)	Rafforzamento generalizzato dello strumento delle zone franche		utilizzare gli aiuti per la cultura e la conservazione del patrimonio (art. 53 RGEC) per individuare delle ZFA presso tutti i siti archeologici presenti sul territorio nazionale (art. 53, comma 2, lett. b) RGEC) all’interno delle quali beneficiare di aiuti agli investimenti e al funzionamento (art. 53, comma 3 RGEC) in misura pari all’80% dei costi ammissibili (art. 52, comma 8 RGEC)
	4.6.2. “zona franca verde” (ZFV)	Aiuti di Stato Regolamento generale di esenzione per categoria (RGEC)	Contrastare il fenomeno dello spopolamento e incentivare la produzione in senso ecosostenibile		finalizzata a contrastare il fenomeno dello spopolamento nelle zone a bassissima densità demografica, potrebbe essere concepita quale aiuto a finalità regionale prevenendo un insieme di agevolazioni i) al funzionamento (art. 15 RGEC) rivolte a compensare i costi aggiuntivi del trasporto di merci prodotte nelle zone ammissibili; ii) per investimenti (art. 14 RGEC) materiali, immateriali e per costi salariali relativi a nuovi posti di lavoro (durata biennale), a condizione che l’investimento venga mantenuto nella zona per almeno 5 anni;
	4.6.3. “zona franca per la bonifica” (ZFB)	Aiuti di Stato Regolamento generale di esenzione per categoria (RGEC)	Bonificare i siti contaminati e stimolarvi l’insediamento di forme di impresa green		siti contaminati da bonificare e nei quali avviare attività imprenditoriali ecosostenibili attraverso il riconoscimento di un credito d’imposta pari al 100% dei costi

					ammissibili per la bonifica (art. 45 RGEC) e pari al 50% per lo svolgimento dell'attività green per una durata pari a 7 anni (tale ultima agevolazione dovrà essere invece autorizzata dalla Commissione europea o limitata dal regime de minimis per una immediata compatibilità seppur di entità ridotta).
	4.7. Le misure transitorie per l'uscita dalla pandemia COVID19	Aiuti di Stato Regolamento generale di esenzione per categoria (RGEC)	Superare i limiti dell'art. 107, par. 2 TFUE relativi al mero ripristino del danno subito		Misure di agevolazione fiscale di durata limitata, prevedibilmente non superiori a uno o due anni, e con funzione transitoria, in stand by fino a quando il Consiglio UE riuscirà a ottenere che la Commissione qualifichi, anche in via interpretativa, la pandemia COVID19 come una situazione di fatto equiparata alle catastrofi naturali.
5. Iva nazionale e giurisprudenza europea: proposte di riforma	5.1. Stabile organizzazione		Assenza di definizione dei caratteri qualificanti la SO e del numero di identificazione della SO	Art.7, comma 1, lett. d) del d.p.r. 633/1972	Inserire comma 1bis: "La stabile organizzazione designa qualsiasi organizzazione diversa dalla sede dell'attività economica di cui all'art.10 del regolamento CE 282/2011 caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e da una struttura idonea, in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di ricevere e utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione". "Disporre di un numero di

					identificazione IVA non è di per sé sufficiente per identificare una stabile organizzazione”.
	5.2. Numero d'identificazione per gli scambi intra UE		Insufficienza da parte del numero d'identificazione a garantire il cedente e lo Stato di appartenenza di quest'ultimo, dell'efficace ed effettiva identificazione		Potenziare l'efficacia e l'utilizzabilità dei modelli intrastat che gli operatori economici sono già tenuti a presentare. Utilizzare la certificazione riguardante la conformità attraverso un procedimento di risk assesment.
	5.3. Cessioni di beni		Adattamento della norma alla reale circolazione dei beni non più fondata sulla mera proprietà	Art. 2 DPR 633/1972	Inserire: “In ogni caso sono considerate cessioni di beni gli atti che a titolo oneroso comportano il trasferimento o l'attribuzione della disponibilità anche di fatto del bene come proprietario”
	5.4. Vendita con incanto		Manca nell'art.2/633 un riferimento specifico alle vendite giudiziali	Art. 2 DPR 633/1972	Inserire al n. 7: “le vendite giudiziali per pubblico incanto effettuate da un debitore giudiziario”
	5.5. Prestazioni di leasing		Assenza di una previsione specifica in ragione della atipicità del contratto con conseguente questione di qualificazione alla stregua di una cessione di beni o di una prestazione di servizi		Inserire al n. 7: “Le prestazioni di leasing sono assimilabili ad una cessione quando vengano trasferiti gli elementi qualificanti la proprietà”.
	5.6. Soggettività passiva degli enti non commerciali		La norma vigente assume un criterio oggettivo derivante dall'attività svolta prescindendo dal dinamismo del mercato concorrenziale	Art. 4 DPR 633/1972	Nel numero 2 del secondo comma dopo fatte aggiungere “previste o programmate”
	5.7. Operazioni unitariamente		Recepimento della giurisprudenza CGE al fine	Art. 6 DPR 633/1972	Inserire: “Un'operazione è considerata come unica quando uno

	considerate		di colmare incertezza interpretativa		o più elementi sono così direttamente connessi da formare un'unica operazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificioso”
	5.8. Operazioni esenti. 5.8.1. Prestazioni educative. 5.8.2. Prestazioni sportive		definire meglio il ruolo e l'efficacia del riconoscimento pubblico di un ente che gestisce la riqualificazione e la riconversione professionale. Manca un riferimento specifico alle prestazioni di servizi connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica resa da enti senza scopo di lucro	Art. 10 DPR 633/1972, al n° 20, comma 1. Art. 10 DPR 633/1972, inserire al comma 1 un ulteriore numero, il 27 quinquies comma 1.	“le prestazioni educative dell’infanzia e della gioventù, le prestazioni d’insegnamento scolastico per la formazione, l’aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale rese da istituti o scuole riconosciuti da un ente della P.A o da altro soggetto competente nella materia riguardante lo specifico corso” Inserire: “per le prestazioni di servizi se strettamente connesse con la pratica dello sport o l’educazione fisica e se fornite da organismi senza scopo di lucro”
	5.9. Aliquota ridotta medicinali		Coerenza della applicazione dell’aliquota ridotta del 10% per fini di cure mediche e veterinarie	Tabella allegato III del DPR 633/1972	Inserire: “(medicinali pronti per l'uso umano o veterinario) funzionale, esclusivamente, a cure mediche, per la prevenzione delle malattie e per trattamenti medici e veterinari a favore del diretto beneficiario.”
	5.10. Regime per cassa		proteggere le piccole e medie imprese dalle conseguenze economiche provocate dall’applicazione anche alle sole cessioni di beni dell’iva al momento degli effetti traslativi.	Art. 6 DPR 633/1972 primo comma primo periodo	Modifica, previa autorizzazione UE: “Le cessioni di beni si considerano effettuate all’atto del pagamento del corrispettivo”

	5.11. Diritto di detrazione		<p>Riconoscere l'importanza della consapevolezza del contribuente a fronte dell'effettività dell'operazione.</p> <p>Rendere evidente il collegamento con le operazioni piuttosto che con beni o servizi impiegati .</p>	<p>Art. 19 DPR 633/1972 dopo il primo periodo del primo comma Inserire</p> <p>Nel primo comma dopo in relazione</p>	<p>Inserire: “Il diritto di detrazione va comunque riconosciuto a chi non sapeva e non poteva sapere che fosse inesistente l'operazione alla quale fosse stata addebitata l'imposta”</p> <p>Inserire: “(...in relazione) diretta e immediata”</p>
	<p>5.12 Rimborso</p> <p>5.12.1 Termine decennale</p> <p>5.12.2 Documentazione e garanzia per rimborsi superiori a 30.000 euro</p>		<p>Il rimborso deve essere effettuato in un termine ragionevole ma soprattutto le norme nazionali non devono far correre il rischio, in condizioni adeguate e un tempo ragionevole, finanziario al soggetto passivo e per garantire la neutralità dell'imposta.</p> <p>le norme nazionali non devono far correre il rischio, in condizioni adeguate e un tempo ragionevole, finanziario al soggetto passivo e per garantire la neutralità dell'imposta.</p>	<p>Art. 38bis DPR 633/1972</p>	<p>Inserire: “(...fatta), in via esclusiva, (in sede di dichiarazione annuale...)</p> <p>Riformare i commi 3 e 4 dell'art.38 bis prevedendo che le modalità di rimborso:</p> <ul style="list-style-type: none"> - non dovrebbero esser commisurate solo all'entità della somma da rimborsare ma anche alle caratteristiche finanziarie e patrimoniali del soggetto richiedente - le variabili economiche e finanziarie da attestare dovrebbero essere, con l'evoluzione dell'informatizzazione dell'applicazione dell'iva, già sufficientemente conosciuti dall'AF.
	5.13 Accordo transattivo		<p>il termine annuale rende sostanzialmente impossibile l'esercizio di un diritto che va riconosciuto come garanzia della neutralità</p>	<p>Art. 26 comma 2 DPR 633/1972</p> <p>Art. 26 comma 3 DPR 633/1972</p>	<p>Aggiungere: “(...sconti previsti contrattualmente) o nel caso di transazione conclusa nel corso di un procedimento giudiziario”.</p>

			dell'iva.		Aggiungere: “(...in dipendenza di sopravvenuto accordo tra le parti) al di fuori di un procedimento giudiziario”.
6. Procedimento e processo tributario	6.1. Diritto al contraddittorio	Diritto di difesa e al contraddittorio endoprocedimentale	Mancanza di un diritto al contraddittorio con portata generale	L. 212/2000 L. 58/2019	introduzione di un principio generale al contraddittorio nel procedimento tributario attraverso una specifica norma all'interno dello Statuto del contribuente, che precisi altresì, in maniera chiara ed inequivocabile, le conseguenze in caso di mancata preventiva instaurazione del contraddittorio con il contribuente e di omessa considerazione, nella motivazione degli atti dell'Amministrazione finanziaria, delle argomentazioni adottate dal contribuente in sede di contraddittorio; eliminazione dell'art. 4-octies del D.L. 30 aprile 2019, n. 34, convertito dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, in quanto l'introduzione della norma dello Statuto dei diritti del contribuente, suggerita nel punto precedente, avrebbe portata generale.
	6.2. Tutela giudiziale ex ante e rispetto delle regole dello stato di diritto durante le procedure internazionali di assistenza mutua	Diritto di accesso ai documenti durante il procedimento Diritto di difesa		art. 13, comma 2, l. n. 241/90: L. 212/2000 dell'art. 24, comma 1, lett. b), l. 241/90	Si propone la seguente modifica al testo dell'art. 13, comma 2, legge n. 241/90: Art. 13 (Ambito di applicazione delle norme sulla partecipazione) 2. Dette disposizioni si applicano anche alla materia tributaria, per

					<p>quanto da essa non specificamente regolato e nella misura in cui siano compatibili con la stessa.</p> <p>Si propone, inoltre, una modifica alla legge n. 212/2000, attraverso l'introduzione di una norma che preveda l'inserimento, oltre a quanto già suggerito nei paragrafi 1 e 3 della presente proposta, anche di quanto segue:</p> <p>Al contribuente deve essere consentito, durante il procedimento, l'accesso a tutti gli elementi raccolti anche nel corso di procedimenti amministrativi connessi o di ogni altro procedimento sul quale l'amministrazione intende fondare la sua decisione o che possano essere utili per l'esercizio dei diritti della difesa, salvo che obiettivi di interesse generale giustifichino la restrizione di tale accesso, pena la nullità dell'avviso di accertamento.</p> <p>E' fatto obbligo all'amministrazione tributaria di informare i soggetti interessati prima di procedere all'assistenza mutua transazionale, pena la nullità dell'avviso di accertamento.</p> <p>Si propone la seguente modifica dell'art. 24, comma 1, lett. b), consentendo il diritto di accesso, salvo motivi di superiore interesse e l'introduzione della prova di</p>
--	--	--	--	--	--

					resistenza a carico dell'A. F.: Art. 24 co.1, lett. b) Esclusione del diritto di accesso: 1. Il diritto di accesso è escluso: b) nei procedimenti tributari, per i quali l'amministrazione finanziaria non riesca a dimostrare il pregiudizio all'attività istruttoria in corso. Restano le particolari norme che regolano il procedimento tributario.
	6.3. Diritto a non auto incriminarsi	diritto al giusto processo		L. 212/2000	Introduzione di una norma all'interno dello Statuto dei diritti del contribuente che statuisca l'obbligo per l'Amministrazione finanziaria di informare il soggetto interessato di fatti dotati di una potenziale rilevanza penale e della conseguente inutilizzabilità di ogni prova adottata in violazione di tale diritto.
	6.4. L'autotutela sostitutiva	<i>Ne bis vexari e ne bis in idem</i>	Nel nostro ordinamento manca una adeguata tutela dei diritti del contribuente a non essere sottoposto a due procedimenti e a non dover affrontare due giudizi con relative spese e il riconoscimento del diritto al risarcimento del danno	L. 212/2000	Si suggerisce l'introduzione della seguente norma all'interno della legge n. 212/2000: Al fine di garantire l'unicità delle attività di verifica e accertamento è fatto divieto all'amministrazione finanziaria di ripetere atti nulli in relazione alla medesima pretesa impositiva.
	6.5. Il diniego di istanza di autotutela e	Diritto al contraddittorio endoprocedimentale	Necessità di perseguire una tutela giurisdizionale	L. 212/2000	Si suggerisce l'introduzione di una norma nello Statuto dei diritti del

	di accertamento con adesione	Obbligo di motivazione Diritto alla tutela effettiva	effettiva ai sensi dell'art. 47 CDFUE	Art. 19 del D. Lgs. 546/1992	contribuente come evidenziato nel paragrafo 1 della presente proposta. (1. L'Ufficio, prima dell'emissione di un qualsiasi atto, ha l'obbligo di invitare il contribuente a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti per l'attività di accertamento. 2. L'emissione dell'atto non preceduta dall'invito di cui al comma 1 determina la nullità dell'atto. 3. L'atto eventualmente emesso dall'Ufficio dovrà essere motivato considerando anche i dati e le notizie di cui al comma 1) Si suggerisce di inserire nell'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 la seguente lettera: "h -ter) il diniego espresso o tacito di autotutela e di accertamento con adesione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti".
	6.6. Assistenza amministrativa in materia di riscossione	gli atti adottati dagli Stati membri, pur se adottati in virtù del regime di assistenza reciproca istituito dalla direttiva 2010/24/UE, devono comunque rispettare i diritti fondamentali garantiti nell'Unione	tutela del soggetto passivo eseguito nel nostro Paese.	Art. 8, comma 3, D.Lgs. n. 149/2012. Art. 12, comma 1, D.Lgs. n. 149/2012 Art. 9, comma 6, D.Lgs. n. 149 del 2012	All'art. 8, comma 3, D.Lgs. n. 149/2012, occorre aggiungere la seguente integrazione (in corsivo): «Su domanda dell'autorità richiedente dell'altro Stato membro ed in forza del titolo uniforme, gli uffici di collegamento, secondo le competenze previste dall'art. 3, comma 3, dopo aver esaminato, in

					<p>contraddittorio con il debitore, la documentazione e la correttezza della richiesta, procedono (...) affidando la riscossione delle somme richieste (...) agli agenti della riscossione (...). Eventuali irregolarità riscontrate, in contraddittorio con il debitore, nella documentazione o nella richiesta di assistenza comportano la sospensione della procedura di recupero del credito. L'ufficio di collegamento nazionale comunica le ragioni della sospensione all'autorità richiedente».</p> <p>All'art. 12, comma 1, D.Lgs. n. 149/2012, occorre prevedere un comma 3-bis (in corsivo), che potrebbe essere formulato come segue: «L'assistenza di cui al comma 1 non viene fornita quando a seguito di sospensione intervenuta ai sensi dell'art. 8, comma 3, l'autorità richiedente non abbia fornito, entro 90 giorni (o comunque in un termine ritenuto congruo – n.d.r.), spiegazioni adeguate idonee a superare le irregolarità riscontrate, anche in contraddittorio con il debitore, nella documentazione o nella richiesta di assistenza».</p> <p>l'art. 9, comma 6, D.Lgs. n. 149 del 2012, potrebbe essere formulato prevedendo la seguente</p>
--	--	--	--	--	---

					integrazione (in corsivo) «L'interessato che intende contestare la validità di una notifica effettuata dallo Stato membro adito e gli atti della procedura esecutiva adottata dallo stesso Stato membro e, in ogni caso, nell'ipotesi di violazioni dei principi riconosciuti dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, ai sensi dell'art. 52, comma 5, deve adire l'organo competente di detto Stato, secondo le disposizioni normative in esso vigenti».
	6.7. La prova testimoniale nel processo tributario	principio dell'inviolabilità del diritto di difesa, della parità delle parti e del giusto processo.	divieto generalizzato di ricorrere alla possibilità della prova testimoniale e scarsa tutela della dichiarazione dell'atto notorio	Art. 7, co. 4, D.Lgs. n. 546/1992	modifica dell'art. 7, co. 4, D.Lgs. n. 546/1992, come segue (in corsivo): «4. A seguito di motivata istanza da parte del soggetto richiedente (la motivata istanza pare essere necessaria al fine di impedire un abuso dello strumento istruttorio – n.d.r.), la Commissione Tributaria può decidere di ammettere prova testimoniale, da rendersi nelle forme e nei modi di cui all'art. 257-bis del codice di procedura civile, sui fatti oggetto del giudizio».
7. L'impatto del diritto dell'Unione Europea sulla normativa tributaria sanzionatoria	7.1. Principi europei in tema di sanzioni amministrative tributarie	Tutela delle situazioni giuridiche soggettive (artt. 49.3 e 52. 1 CDFUE). Giurisprudenza CEDU e soprattutto GCUE.	Alla luce della sintetica ricostruzione dei principi applicabili alle sanzioni tributarie si propone l'inserimento all'interno della legge 27 luglio 2000, n. 212 di un articolo dedicato	L. 212/2000 (ad es: art. 10 ter)	Sanzioni amministrative tributarie “Il sistema sanzionatorio amministrativo tributario deve essere improntato all'attuazione dei principi europei. In continuità con quanto già definito dal decreto

			<p>alle sanzioni amministrative tributarie (ad esempio art. 10 <i>ter</i>) e alla necessità che le sanzioni rispettino i principi europei, con particolare riferimento ai principi di proporzionalità e non discriminazione.</p> <p>Si suggerisce che la disposizione generale sui principi sia inserita anche nel D.Lgs. n. 472/1997 (previsione di un articolo <i>ad hoc</i>, ad esempio art. 6 <i>bis</i>).</p> <p>Parimenti, con riferimento specifico alla peculiare vicenda del diniego di esenzione obbligatoria e del diritto a detrazione IVA, si suggerisce, di concerto con il settore 5, l'inserimento di uno specifico punto 6 all'art. 19, D.P.R. 633/1972</p>		<p>legislativo 24 settembre 2015 n. 158, occorre stabilire, nel rispetto del principio di proporzionalità, il pieno adeguamento delle sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti. Deve altresì prevedersi la non punibilità delle violazioni meramente formali che non incidano su base imponibile, imposta e versamenti. Nel rispetto del principio di non discriminazione debbono essere previste sanzioni sostanzialmente analoghe nelle ipotesi di violazioni riferite a fattispecie meramente interne ad uno Stato e a fattispecie transnazionali equivalenti.</p> <p>Il mancato rispetto da parte del contribuente di adempimenti formali o meramente funzionali all'attività di accertamento ovvero la violazione di prescrizioni di legge di natura non tributaria non può comportare nei suoi confronti la perdita del diritto di esenzione, detrazione o deduzione dell'imposta previsto dalla legge, né l'aumento dell'imponibile, attraverso l'assunzione di elementi non specificamente definiti dalle singole leggi d'imposta. Tali violazioni non possono comportare la preclusione per il contribuente di mezzi di tutela, né potenziare i poteri di accertamento</p>
--	--	--	--	--	---

				<p>D.lgs. 472/1997 (ad es: art. 6. bis)</p>	<p>dell'Amministrazione. Nell'ipotesi di violazione di prescrizioni di norme di natura non tributaria è fatta salva la competenza del legislatore a reprimere tali violazioni mediante la previsione delle opportune sanzioni. I predetti limiti per l'Amministrazione finanziaria non trovano applicazione in tutte le fattispecie di partecipazione del contribuente ad operazioni fraudolente”.</p> <p style="text-align: center;">Principi europei</p> <p>“Il sistema sanzionatorio amministrativo tributario deve essere improntato all'attuazione dei principi europei. Nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni devono essere adeguate all'effettiva gravità dei comportamenti. Deve altresì prevedersi la non punibilità delle violazioni meramente formali che non incidono su base imponibile, imposta e versamenti. Nel rispetto del principio di non discriminazione debbono essere previste sanzioni sostanzialmente analoghe nelle ipotesi di violazioni riferite a fattispecie meramente interne ad uno Stato e a fattispecie transnazionali equivalenti”.</p>
--	--	--	--	--	--

				Art. 19, D.P.R. 633/1972, punto 6.	“6. Il contribuente deve poter esercitare il proprio diritto di esenzione obbligatoria ovvero di detrazione, secondo quanto previsto dal presente articolo e dal precedente art. 10, qualora gli sia contestata dall’amministrazione finanziaria l’osservanza di adempimenti formali o meramente funzionali all’attività di accertamento ovvero la violazione di leggi di natura non tributaria. Il contribuente non può esercitare tale diritto nelle ipotesi di partecipazione ad operazioni fraudolente”.
	7.2. <i>Ne bis in idem</i> <i>Ne bis puniri</i> <i>Ne bis vexari</i>	Tutela delle situazioni giuridiche soggettive (art. 4 VII Protocollo CEDU e art. 50 CDFUE). Giurisprudenza CEDU (a partire da <i>Grande Stevens; A e B; Jòhannesson</i>) e	La decisa affermazione nella giurisprudenza CEDU e CGUE del principio del <i>ne bis in idem</i> ha messo in luce i limiti del c.d. “doppio binario” sanzionatorio, come pure la sostanziale caduta in	L. 212/2000	Nessuno può essere perseguito o condannato per uno stesso fatto per il quale è già stato esentato da pena o sanzionato a seguito di un provvedimento amministrativo o giurisdizionale definitivo.

		CGUE (a partire da <i>Åkerberg Fransson</i>)	desuetudine del principio di specialità (così come interpretato dalla giurisprudenza di legittimità) e, più in generale, la criticità dei rapporti tra sanzioni amministrative e sanzioni penali (specie dopo l'introduzione della responsabilità amministrativa degli enti per reati tributari) sicché si rende opportuno affermare il principio del <i>ne bis in idem</i> anche all'interno dell'ordinamento tributario italiano, evitando così il cumulo tra sanzioni e tra procedimenti, amministrativi e penali, che invece, attualmente, impediscono un'effettiva tutela del contribuente		
--	--	---	---	--	--

* * *