1 - Premessa

Con la presente relazione il Garante del contribuente delle Marche, in ossequio al disposto dell'art.13, comma 13 bis, della legge 27 luglio 2000 n.212, fornisce al Governo ed al Parlamento "dati e notizie sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuenti nel campo della politica fiscale", relativamente all'anno 2005, nell'intento di offrire un contributo alla individuazione delle cause di conflittualità tra enti impositori e cittadini e di indicare alcuni dei possibili rimedi -di competenza del Governo e del Parlamento- idonei a rimuovere gli ostacoli che impediscono la piena realizzazione dei diritti dei contribuenti e del sistema di garanzie introdotto nell'ordinamento tributario dalla legge sopra citata.

Le questioni saranno trattate seguendo lo schema espositivo adottato nelle relazioni degli anni 2003 e 2004. E poiché nessuna delle proposte in precedenza formulate ha trovato attuazione nell'anno appena decorso, la relazione sarà in gran parte costituita da un riepilogo dei problemi irrisolti, che, tenuto conto della imminente scadenza della legislatura, è opportuno sottoporre all'attenzione del futuro Governo e del futuro Parlamento, nella speranza che i medesimi, nell'operare le loro scelte di politica fiscale e nell'adottare i provvedimenti conseguenti, vogliano dedicare adeguata considerazione alle segnalazioni dei Garanti del contribuente.

2 - Necessità di integrazione e modifica dello Statuto dei diritti del contribuente

Sia nella relazione del 2003 (paragr.2.1 e 2.2.) che in quella del 2004 (paragr.2) si è posta in rilievo l'esigenza di completare la normativa di cui alla legge n.212/2000 mediante l'emanazione del regolamento previsto dall'art.8, comma 8, destinato a disciplinare l'estinzione dell'obbligazione tributaria per compensazione, e del codice di comportamento del personale addetto alle verifiche fiscali, ai sensi dell'art.15 in relazione all'art.12 di detta legge.

2.1 - Si è al riguardo segnalato il pregiudizio all'integrità patrimoniale derivante dalla impossibilità per i contribuenti di avvalersi nei loro rapporti con il Fisco, salvo che nei casi espressamente previsti, della disciplina civilistica della compensazione (artt.1241 e segg.cod.civ.), richiamata dalla norma statutaria (art.8, comma 8, cit.), che estende l'applicazione dell'istituto, "a decorrere dall'anno d'imposta 2002..., anche ai tributi per i quali attualmente non è previsto" .

Poiché una opinabile ma ormai costante giurisprudenza si è pronunciata nel senso che l'anzidetta disposizione statutaria non è (e non sarà) in concreto applicabile fino a quando non verrà emanato il regolamento (v. Cass. n.5860/01, 14579/01, 14588/01 ed altre conformi), si perpetua una situazione di palese disparità nelle posizioni delle parti del rapporto tributario, per effetto della quale i contribuenti sono costretti ad adempiere sempre e puntualmente le loro obbligazioni, pena l'applicazione di pesanti sanzioni, ma non possono opporre in compensazione i loro crediti, ancorché riconosciuti e convalidati dall'Amministrazione o derivanti da sentenze passate in giudicato, se non ricorrono le ipotesi di cui all'art. 17 del D.leg.vo n. 241/97 e successive modifiche ed integrazioni, sicchè non resta ai creditori che attendere l'erogazione dei rimborsi, tuttora soggetti a

tempi inaccettabilmente lunghi, discrezionalmente stabiliti dall'Amministrazione debitrice in rapporto alla cronica insufficienza dei fondi nei capitoli specifici di bilancio, con il rischio -non solo teorico- di sentirsi eccepire la prescrizione del credito se abbiano fatto incauto affidamento nell'adempimento spontaneo delle obbligazioni da parte dell'Ufficio finanziario, senza interrompere validamente il termine di prescrizione.

Per converso, viene generalmente riconosciuta dalla dottrina l'opponibilità della compensazione da parte dell'Amministrazione anche al di fuori dei casi previsti dalla legge (arg. ex art. 23 D.leg.vo n. 472/97).

I rilievi che precedono inducono a ritenere non più procrastinabile l'emanazione del regolamento in questione (per la quale era stabilito il termine di 180 giorni dalla data di entrata in vigore dello Statuto: v. art. 18 Legge 212/2000), considerata l'esigenza di dare concreta ed integrale attuazione ad una disposizione di detta legge (art.8) che costituisce principio generale dell'ordinamento tributario e che ha lo scopo di porre il contribuente in posizione di sostanziale parità con l'Amministrazione riguardo ai modi di estinzione delle obbligazioni.

2.2 - Per analoghe considerazioni si auspica l'emanazione del codice di comportamento dei verificatori fiscali (art. 15 L. 212/2000), destinato a dettare, in tema di diritti ed obblighi dei soggetti attivi e passivi delle verifiche, regole chiare e precise, tali da eliminare o ridurre al minimo la possibilità di abusi, da parte degli agenti militari o civili dell'Amministrazione, e di contestazioni, spesso pretestuose, da parte dei contribuenti circa la regolarità dello svolgimento delle indagini fiscali.

Al riguardo è doveroso osservare che la Guardia di Finanza si è già data autonomamente un proprio codice deontologico con la circolare n.1/1998 in data 20.10.1998 , prot. 360000, che in buona parte anticipa le prescrizioni di cui all'art.12

dello Statuto. Ed è logico ritenere che i militari (ed anche gli agenti civili) che procedono alle verifiche generalmente si attengano alle regole di comportamento imposte dal Comando Generale della Guardia di Finanza, considerato l'esiguo numero di segnalazioni che pervengono ai Garanti a tal riguardo da parte dei contribuenti.

Anche il problema del criterio di calcolo del termine ("trenta giorni lavorativi") stabilito dall'art. 12, comma 5, dello Statuto per la permanenza dei verificatori nei locali aziendali del contribuente sembra aver perduto, in pratica, gran parte della sua rilevanza.

Come risulta dalle relazioni precedenti, è sorto (e permane tuttora) contrasto sul punto in questione tra i Garanti e la Guardia di Finanza, ritenendo i primi che il suddetto termine debba essere computato "continuativamente", secondo il comune calendario, con la sola esclusione dei giorni non lavorativi, ed avendo invece disposto il Comando Generale della Guardia di Finanza, con circolare n. 250400 del 17 agosto 2000, che il calcolo va effettuato sulla base delle sole giornate di effettiva presenza dei verificatori nell'azienda o nell'ufficio del contribuente, senza tener conto dei periodi di "sospensione" delle indagini *in loco* per l'esecuzione di accertamenti "indiretti". Occorre tuttavia prendere atto che, secondo dati resi noti da organi di stampa specializzati (v.Sole-24 Ore del 19.11.2005, pag. 26) e provenienti dal Comando Interregionale della Guardia di Finanza per l'Italia nord-occidentale, "nove verifiche fiscali su dieci si concludono in sessanta giorni" (ossia entro il termine prorogato, consentito dal citato art. 12, comma 5, dello Statuto "nei casi di particolare complessità dell'indagine") e la gran parte di esse in trenta giorni, nel sostanziale rispetto dell'interpretazione adottata dai Garanti.

Ciò nonostante, non sembra contestabile l'opportunità di dare chiara e definitiva soluzione al problema in esame (sul quale anche la dottrina ha espresso opinioni contrastanti), utilizzando a tal fine lo strumento di normazione secondaria espressamente

previsto dallo Statuto e adottando una disciplina della materia idonea a contemperare l'interesse dei contribuenti ad una durata ragionevole e predeterminata della verifica fiscale con l'interesse pubblico alla completezza ed efficacia dell'attività di contrasto all'evasione, specialmente quando la verifica riguardi aziende di grandi dimensioni o renda necessari controlli "esterni" particolarmente complessi (v. relaz. 2002, paragr. 2.2).

Non è superfluo aggiungere che l'adempimento previsto dall'art. 15 dello Statuto ha formato oggetto di due risoluzioni della VI Commissione della Camera dei Deputati (n.7-00369 del 12.3.2004 e n. 7-00459 del 7.10.2004), con le quali si impegna il Governo -tra l'altro- "ad emanare senza ritardo.... l'atteso codice di comportamento del personale addetto alle verifiche tributarie". E' pertanto auspicabile che, anche per doveroso rispetto della volontà del Parlamento, il Governo proceda rapidamente a colmare la lacuna innanzi segnalata.

2.3 - Nella prima relazione (anno 2002) si è dedicato ampio spazio alla necessità, avvertita da tutti i Garanti, di modificare ed integrare le disposizioni dell'art.13 dello Statuto, allo scopo di colmare le non poche lacune che esse presentano, di porre rimedio alla genericità della loro formulazione e di risolvere su base legislativa le incertezze ed i contrasti insorti sulla interpretazione di alcune norme (v.relaz.2003, paragr.2.3).

Allo scopo di fornire un contributo di esperienza alla soluzione di tali questioni (ed a vari altri problemi connessi) sono stati allegati alla predetta relazione il testo di una proposta di riforma dell'art.13 ed una breve relazione di accompagnamento volta ad illustrare gli obiettivi della riforma.

Nella successiva relazione (anno 2004) sono stati illustrati i risultati dell'azione propositiva svolta dai Garanti, come appresso riassunti:

a) Il Ministro dell'Economia e delle Finanze, nelle due relazioni presentate al Parlamento ai sensi dell'art.13, comma 13, dello Statuto, e particolarmente nella seconda, relativa all'attività dei Garanti nell'anno 2003, ha dato ampio risalto alle considerazioni e valutazioni di questi ultimi, riportando in sintesi il contenuto della proposta di revisione normativa elaborata dal Garante delle Marche (v.pagg. 48 – 51).

b) Il 15 settembre 2004 la VI Commissione della Camera dei deputati ha ricevuto una delegazione di Garanti per una audizione informale, in esito alla quale ha emesso la citata risoluzione n.7-00469/2004, sostanzialmente conforme alla precedente risoluzione n.7-00369/2004, impegnando nuovamente il Governo ad accogliere sollecitamente le più importanti richieste dei Garanti.

c) Alla fine del mese di settembre 2004 l'on.Giorgio Benvenuto ha presentato, insieme ad altri autorevoli Parlamentari della Commissione Finanze della Camera, una proposta di legge di modifica dell'art.13 della legge 27 luglio 2000 n.212 (recante il numero C.5313) modellata, con alcune varianti migliorative, sul testo redatto dai Garanti; tale proposta, alla quale sono state abbinate quelle di analogo oggetto recanti i numeri C.5201 e C.5415, è stata esaminata in sede referente dalla suddetta Commissione in varie sedute e, dopo l'approvazione di alcuni emendamenti proposti dal relatore on. Benvenuto, trasmessa alle competenti Commissioni per i prescritti pareri.

d) Purtroppo, la proposta di legge si è "arenata" nella seduta del 15 settembre 2005, a causa della rilevata mancanza del parere della Commissione Bilancio, nonostante l'invito al Governo a collaborare "per favorirne la rapida approvazione" ed il riconoscimento dei "grandi benefici" che il provvedimento "può apportare ai fini di un sempre più corretto rapporto tra contribuenti e fisco".

Si è ritenuto opportuno rievocare le vicende innanzi riferite, già esposte nella relazione dell'anno 2004, per consentire al nuovo Governo ed al nuovo Parlamento una immediata, seppur sintetica, cognizione dell'*iter* parlamentare della proposta di legge C.5313, che ha ottenuto il consenso unanime degli Onorevoli componenti della Commissione Finanze e non è giunta alla definitiva approvazione unicamente a causa della imminente scadenza della legislatura e di un ostacolo di natura formale agevolmente superabile, emergendo con chiarezza dal testo del provvedimento e dalla relazione di accompagnamento (che per agevolarne la lettura si allegano al presente documento: v. alleg. 1 e 2) che la riforma **non comporta oneri aggiuntivi** rispetto allo stanziamento di bilancio disposto per il funzionamento degli Uffici del Garante con l'art.20 della L.212/2000 o potrebbe, al massimo, richiedere oneri "realmente minimi a fronte dei grandi benefici" derivanti dalla sua approvazione (v.dichiarazione dell'on.Lettieri nel verbale della seduta della VI Commissione della Camera dei Deputati 15 settembre 2005).

Per evitare ulteriori ripetizioni questo Ufficio rinvia ai documenti allegati ed a quanto ampiamente esposto sull'argomento nelle relazioni precedenti (relaz. 2003 paragr. 2.3; relaz. 2004 paragr. 2), ma non può emettere di sottolineare ancora una volta che la riforma dell'art. 13 dello Statuto, quale risulta dalla proposta di legge C. 5313, varrà anche a definire su base legislativa l'ambito della "competenza per materia" del Garante del contribuente ed a stabilire se la sua azione sia o meno estensibile ai tributi regionali e locali ed agli Uffici che li amministrano.

Com'è noto, tale problema ha suscitato un ampio dibattito ed ha trovato contrastanti soluzioni in dottrina, ma i Garanti di tutte le Regioni (ad eccezione del Veneto e, parzialmente, della Calabria) hanno concordemente interpretato la normativa statutaria (artt. 1 e 17) in senso estensivo ed hanno esercitato le loro funzioni anche nei confronti

delle Regioni, dei Comuni e di altri enti locali, senza incontrare apprezzabili resistenze (salvo casi isolati) ed anzi ricevendo dagli uffici gestori dei suddetti tributi informazioni, documenti e motivate risposte, non sempre positive ma puntuali e pertinenti agli interventi effettuati. Si è pertanto creata una prassi ormai quinquennale nel senso innanzi precisato, che non sarebbe opportuno modificare, essendo evidente l'interesse dei contribuenti ad ottenere da un Organo esperto, specializzato in materia tributaria ed assolutamente imparziale la più ampia forma di tutela e di controllo della legalità, qualunque sia l'ente che esercita nei loro confronti il potere di imposizione ed esige prestazioni che li coinvolgano nella veste di contribuenti.

Le ragioni per le quali i Garanti hanno optato, quasi all'unanimità, per la soluzione indicata sono state ampiamente spiegate dal Garante delle Marche in tutte le relazioni semestrali al Ministro dell'Economia e nelle due relazioni annuali al Governo e al Parlamento e conservano, ad avviso di questo Ufficio, piena validità soprattutto dopo le ripetute pronunce della Corte Costituzionale (v. pag. 3 della relazione 2004 nonché C. Cost. n.2/2006), le quali affermano che i tributi c.d. "regionali" (IRAP, tasse automobilistiche, addizionali IRPEF ecc.) e "locali" (in particolare I.C.I.) non formano "oggetto di legislazione concorrente ai sensi dell'art. 117, comma 3, della Costituzione", ma restano "tuttora nella esclusiva competenza dello Stato in materia di tributi erariali, secondo quanto previsto dall'art. 117, secondo comma, lettera e)".

Si tratta, insomma, di tributi istituiti e disciplinati nei loro elementi fondamentali con leggi dello Stato e che per tale ragione non possono essere considerati tributi "regionali" (tali essendo solo quelli "istituiti dalla Regione con propria legge") ma sono e restano tributi statali, non rilevando in contrario il fatto che il loro gettito sia "attribuito" in tutto o in parte, sempre in forza di leggi dello Stato,

alle Regioni o ad altri enti territoriali. Non sembra, pertanto, ulteriormente sostenibile la tesi "limitativa" della sfera di competenza dei Garanti e deve ritenersi superato il parere dell'Avvocatura Generale dello Stato n. 116905/2001, la cui motivazione è stata confutata nelle relazioni precedenti di questo Ufficio.

Di tali relazioni si ritiene utile allegare i passi dedicati all'argomento in esame (v. alleg. 3 e 4), che ha formato oggetto, mentre era in corso la redazione del presente documento, di una interrogazione parlamentare presentata dall'on. Gabriella Pistoni il 25 gennaio u.s.. La risposta del Sottosegretario all'Economia on. Daniele Molgora (v. Italia Oggi 26 gennaio 2006, pag. 27) ha suscitato nuovi dubbi sulle attribuzioni dei Garanti del contribuente. Le considerazioni svolte negli allegati, oltre ad illustrare più compiutamente l'opinione dei Garanti, serviranno anche a valutare la correttezza giuridica ed il grado di persuasività della risposta ministeriale, anche alla luce della richiamata giurisprudenza costituzionale, ferma restando l'esigenza, da tutti avvertita, di un intervento legislativo che elimini equivoci ed incertezze su un aspetto così importante dell'azione dei Garanti.

Come già si è detto, la proposta di legge C.5313 fornisce, con il comma 11 del riformulato art. 13 della legge 212/2000, una soluzione del problema, che i Garanti ritengono coerente con lo spirito dello Statuto e con l'esigenza di assicurare ai contribuenti l'effettività della tutela, che non può essere limitata ad alcuni tributi ed esclusa (o solo apparente) per altri.

La suddetta proposta di legge potrà essere -ove lo si ritenga opportuno- integrata e migliorata nelle more del riesame da parte del legislatore, con il contributo di Parlamentari, Garanti del contribuente, Dirigenti del Ministero dell'Economia ed altri esperti; ma vivo e sentito è l'auspicio che essa non resti sepolta negli archivi della Commissione Finanze e non subisca la sorte dei tanti progetti incompiuti, ma

venga sollecitamente riproposta e si traduca in un provvedimento di riforma atteso da tutti coloro che hanno a cuore la realizzazione degli obiettivi di politica fiscale che trovano la loro sintesi nei principi dello Statuto.

3 – Rimborsi di imposte

Come per il passato, il problema del generalizzato ritardo nella restituzione delle imposte indebitamente versate dai contribuenti -specialmente quando il diritto trae origine da errori formalmente riconosciuti, da riliquidazione di tributi, da annullamenti di atti impositivi illegittimi o infondati e perfino da sentenze passate in giudicato- costituisce tuttora una delle principali cause di contestazione dei contribuenti nei confronti del Fisco ed un insuperabile ostacolo alla instaurazione di un credibile dialogo tra i medesimi.

Pur dovendosi riconoscere il rilevante sforzo che l'Agenzia delle Entrate sta compiendo da alcuni anni per ridurre l'enorme mole dei rimborsi arretrati, è tuttavia incontestabile che il comportamento dell'Amministrazione non ha alcuna giustificazione né sul piano giuridico né su quello morale. Sono, quindi, pienamente comprensibili le proteste dei contribuenti, i quali non sono più disposti a tollerare il ritardo -talora ultradecennale- nella realizzazione dei loro diritti, determinato dall'inadeguato stanziamento di risorse nei competenti capitoli di bilancio da parte dell'Amministrazione; né va sottovalutato il pregiudizio che ai creditori deriva dalla mancata disponibilità di somme, spesso rilevanti, su cui avevano fatto legittimo affidamento, specialmente quando siano interessate ai rimborsi imprese e società esercenti attività economiche o soggette a procedure concorsuali.

Vanno qui richiamate le considerazioni esposte al paragr. 2.1, con le quali si è sottolineato lo squilibrio nelle posizioni dei soggetti del rapporto d'imposta, uno dei quali (l'ente impositore), avvalendosi dei poteri autoritativi che la legge gli attribuisce, può pretendere dal debitore il puntuale adempimento delle sue obbligazioni, con la minaccia di

sanzioni in caso di ritardo, mentre l'altro (il contribuente) è costretto ad attendere *sine die* un gesto di buona volontà dell'Amministrazione, arbitra di decidere se e quando onorare la propria obbligazione, con l'unica alternativa per il creditore di dover affrontare un giudizio dinanzi al giudice tributario (o dinanzi al giudice ordinario nei casi di rimborsi "riconosciuti" dall'ente debitore, secondo l'ormai consolidata giurisprudenza delle Sezioni Unite della Suprema Corte), con sicuro aggravio di disagio e di spese e scarse prospettive di ottenere con apprezzabile anticipo il soddisfacimento del proprio diritto.

In una simile situazione il Garante è praticamente privo di poteri di intervento a tutela del contribuente creditore: il comma 10° dell'art. 13 dello Statuto gli consente di richiamare gli uffici "al rispetto dei termini previsti per il rimborso d'imposta", ma tale disposizione assume un significato grottesco quando il "richiamo" riguarda -ed i casi non mancano nella concreta esperienza di questo Ufficio- rimborsi risalenti ai lontani anni '80.

Migliori risultati si ottengono mediante la richiesta di chiarimenti e di documenti di cui al 6° comma dello stesso articolo, perché tale strumento assicura -se non altro- la ricerca e l'esame della pratica da parte dell'ufficio competente, la convalida del rimborso (se non ancora effettuata) e la conoscenza dello stato del procedimento, in ordine al quale il contribuente viene tenuto quasi sempre all'oscuro, in violazione del diritto all'informazione sancito dallo Statuto.

E', peraltro, evidente che non sono questi i mezzi idonei a far cessare una prassi pluridecennale che è eufemistico definire "anomala" e che solo raramente dipende da inerzia o negligenza dei funzionari addetti al servizio, ma è piuttosto conseguenza di una precisa scelta di politica fiscale che, seppure comprensibile nel quadro dei bisogni complessivi ai quali la finanza pubblica deve far fronte, viene inevitabilmente percepita dai cittadini interessati come una forma di sopruso e di ingiustizia ai loro danni, contribuendo in misura rilevante al deterioramento dei rapporti tra Fisco e contribuenti e generando discredito e

sfiducia verso l'Amministrazione (nonché verso i Garanti, ritenuti incapaci di apprestare una tutela effettiva ai contribuenti creditori).

E' appena il caso di aggiungere che una simile prassi confligge macroscopicamente con i precetti dell'art. 97 della Costituzione, oltre che con i principi enunciati nello Statuto e con le ordinarie regole del codice civile in materia di adempimento delle obbligazioni.

Si rendono, quindi, necessari urgenti interventi in sede amministrativa e legislativa mediante i quali Governo e Parlamento imprimano, *almeno per il futuro*, una svolta decisiva al comportamento fin qui tenuto dagli uffici finanziari ed impongano in ogni caso ai medesimi, nel quadro della pianificazione già in atto volta alla eliminazione graduale dell'ancor notevole arretrato residuo, l'obbligo di comunicare a ciascun creditore l'intento di procedere al rimborso in tempi certi e predeterminati, indicando il funzionario responsabile del procedimento.

Ad avviso di questo Garante, sarebbe sufficiente una simile iniziativa per ripristinare un clima di trasparenza, comprensione e fiducia nei rapporti ancora fortemente conflittuali fra le parti, per evitare il ricorso al contenzioso giurisdizionale e per impedire in non pochi casi l'estinzione per prescrizione dei crediti dei contribuenti.

I Garanti non hanno fatto mancare i loro contributi per un'equa ed accettabile soluzione del problema in esame, prospettando nelle loro relazioni semestrali al Ministro dell'Economia i rimedi possibili, ispirati a semplicità di forme e di procedure, fra cui l' estensione generalizzata della compensazione legale, con la previsione di opportune condizioni e cautele volte ad impedire abusi dell'istituto pregiudizievoli per gli interessi erariali (v. paragraf. 2.1).

Il Ministro ha, a sua volta, dimostrato interesse ed attenzione alle proposte dei Garanti, trattandone diffusamente nelle relazioni al Parlamento (v., in particolare, la 1ª relazione ministeriale, pagg. 34 - 35 e note 32 e 33); ma la puntuale esposizione di tali contributi non