

Relazione annuale

2007

1- Premessa

Con la presente relazione il Garante del contribuente delle Marche adempie l'obbligo di fornire al Governo e al Parlamento, in ossequio al disposto dell'art. 13, comma 13 bis, della legge 27 luglio 2000 n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), "dati e notizie sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuenti nel campo della politica fiscale" nonché di segnalare, ad integrazione dell'allegata relazione sull'attività svolta nel 2° semestre 2007, "gli aspetti critici" emergenti dalla legislazione tributaria e dalle prassi dell'Amministrazione finanziaria.

La relazione va letta in connessione e continuità logica con quelle presentate negli anni precedenti ed in particolare con la relazione per l'anno 2006, della quale sarà seguito - per quanto possibile - l'ordine espositivo.

2- Necessità di completamento e riforma della legge n. 212/2000.

2.1- *Omessa emanazione dei regolamenti previsti dallo Statuto.*

Nessuno dei provvedimenti di normazione secondaria previsti dallo Statuto e destinati ad integrarne le disposizioni (regolamenti in materia di estinzione per compensazione dell'obbligazione tributaria: art.8, comma 8, L.212/2000; "codice di comportamento per il personale addetto alle verifiche tributarie": art. 15 L. cit.) è stato emanato nel corso dell'anno 2007, pur essendo decorsi più di sette anni dall'entrata in vigore della legge che ne impone l'adozione. Né hanno trovato ascolto le considerazioni dei Garanti - ed in particolare quelle del Garante marchigiano (v. relaz. 2006, pagg. 1 - 2)- con le quali sono state illustrate le ragioni che consigliano di disciplinare senza ulteriore indugio, mediante regole chiare e certe, gli importanti istituti che formano oggetto delle richiamate disposizioni statutarie, nel comune interesse dei contribuenti e degli enti impositori e con l'obiettivo di evitare l'insorgere di contestazioni, spesso alimentate dalla lacunosità del dettato normativo e destinate ad incrementare il contenzioso giurisdizionale.

Poiché anche la persistente inerzia delle Autorità istituzionali cui spetterebbe provvedere costituisce, pur se in negativo, una “scelta” di politica fiscale, non resta ai Garanti che prenderne atto, senza sottrarsi, peraltro, al dovere di segnalare le deviazioni dai principi e le violazioni delle regole dello Statuto, anche a costo di ripetere concetti già ampiamente illustrati in precedenza.

2.2- L'istituto della compensazione in materia tributaria.

Nell'assolvimento di questa funzione si ritiene necessario richiamare l'attenzione del Governo e del Parlamento che saranno tra breve chiamati alla guida del Paese su quanto esposto in tema di compensazione tributaria nella relazione dell'anno 2006 (pagg. 1 - 2), a commento di una pronuncia della Suprema Corte (Cass. 25.10.2006 n. 22872) con la quale si è affermato -per la prima volta, a quanto risulta- che “l'esercizio del potere regolamentare in materia di compensazione, previsto dall'art. 8 (della L. 212/2000: n.d.r.), non può considerarsi condizione necessaria per l'operatività della compensazione, ma attribuisce soltanto all'Amministrazione finanziaria la possibilità di disciplinarne l'applicazione”; con la conseguenza che, “in difetto di una specifica disciplina normativa, *devono applicarsi i principi dettati dal codice civile (artt. 1241 e segg.)*”.

Si è osservato al riguardo che l'applicazione indiscriminata ai rapporti tributari dei principi civilistici che regolano l'estinzione delle obbligazioni per compensazione, senza una disciplina regolamentare che ne stabilisca i criteri, le condizioni ed i limiti, ai sensi dell'art. 1246 cod. civ., gioverebbe alla soluzione del problema del cronico ritardo dell'Amministrazione nell'adempimento delle obbligazioni di rimborso, ma potrebbe comportare grave pregiudizio al sistema di esazione dei tributi ed originare un contenzioso di vasta portata e di esito incerto.

Ad avviso di questo Garante, l'esigenza di un'approfondita riflessione sulle conseguenze della omessa emanazione dei suddetti regolamenti non è venuta meno per effetto della successiva sentenza della Corte di Cassazione n. 12262 del 25 maggio 2007, che non rappresenta -come si è da taluno erroneamente ritenuto- un *révirement* della Corte ed un ritorno all'orientamento che subordinava l'applicazione delle disposizioni statutarie in materia di compensazione alla emanazione dei relativi regolamenti.

La pronuncia si limita infatti ad osservare in poche righe, *con specifico riferimento alla fattispecie decisa* (impugnazione di avviso di accertamento per omesso versamento di ritenute di acconto relative all'anno 1989), che, al fine di superare i limiti legali di compensabilità dei crediti in materia tributaria, non erano invocabili le disposizioni dell'art. 8

dello Statuto, con le quali il legislatore ha bensì previsto l'estensione dell'istituto, "tramite appositi regolamenti, a decorrere dall'anno d'imposta 2002", ma "ha lasciato ferme in via transitoria le disposizioni vigenti".

Non sembra che la Corte, con una decisione fondata su norme anteriori all'entrata in vigore della legge 212/2000, abbia inteso prendere le distanze dal proprio precedente di pochi mesi prima (sent. n. 22872 del 25.5.2006 cit.) e creare un contrasto, sul piano dei principi, con le statuizioni di quest'ultima pronuncia; le quali conservano pertanto piena validità ed impongono l'adozione di provvedimenti non più procrastinabili, anche per ragioni di coerenza con la disposizione dell'art. 1, comma 167, della legge n. 296/2006 (legge finanziaria 2007), che impone agli enti locali di disciplinare autonomamente le modalità "con le quali i contribuenti possono compensare le somme a credito con quelle dovute al comune a titolo di tributi locali".

2.3- Le proposte di legge di riforma dell'art. 13 dello Statuto.

Sia consentito dedicare anche in questa relazione un breve cenno alle proposte di riforma della disciplina giuridica del Garante del contribuente, attualmente contenuta nelle sole disposizioni -per vari aspetti insufficienti e poco chiare- dell'art. 13 della legge n. 212/2000.

La necessità, segnalata da tutti i Garanti, di integrare e migliorare la predetta normativa, anche per adeguarla alla nuova organizzazione ed alle nuove strutture dell'Amministrazione finanziaria, è stata condivisa da autorevoli parlamentari, i quali hanno presentato alla Camera dei Deputati, nella legislatura precedente a quella da poco conclusa, alcune proposte di legge, coordinate ed unificate nel progetto a firma dell'On. Giorgio Benvenuto ed altri (A.C. 5313), che è stato approvato all'unanimità dalla Commissione Finanze della Camera ma è decaduto per fine legislatura.

Nell'ultima legislatura è stata presentata al Senato ed assegnata alla Commissione Finanze un disegno di legge (A.S. 1193) di identico contenuto, che è parimenti decaduto a seguito dell'anticipato scioglimento del Parlamento.

Non è il caso di ripetere in dettaglio le positive innovazioni che quelle iniziative legislative intendevano realizzare nel contesto del citato art. 13 e nel regolamento di attuazione che dovrebbe completarne la normativa.

Basti ricordare che la riforma si propone di razionalizzare e rendere più efficace ed incisiva l'azione dei Garanti; di dare soluzione legislativa ai problemi di interpretazione ed applicazione delle norme relative alla competenza territoriale e funzionale degli Uffici del

Garante ed ai rapporti tra gli stessi Uffici e gli enti impositori, compresi gli enti locali e le regioni; di accentuare l'autonomia e rafforzare i poteri dei Garanti, pur nel rigoroso rispetto delle attribuzioni dell'Amministrazione finanziaria e dei giudici tributari; di definire in termini più precisi i doveri verso i Garanti degli enti pubblici e privati che esercitano attività di imposizione e riscossione di tributi; di disciplinare in modo uniforme, mediante un regolamento da adottare ai sensi dell'art. 17 della legge n. 400/1988, altri importanti aspetti dell'organizzazione e del funzionamento degli Uffici dei Garanti, quali ad esempio i requisiti per aspirare all'incarico, i criteri di scelta e di nomina dei Garanti, le ipotesi di incompatibilità e di decadenza; la nomina di membri supplenti e le modalità del loro impiego; la composizione delle segreterie ecc..

I testi del disegno di legge e della relazione di accompagnamento sono stati allegati alla relazione di questo Ufficio dell'anno 2005 e possono essere, quindi, agevolmente consultati ed eventualmente ripresentati al Parlamento dai nuovi rappresentanti del popolo italiano, ai quali va ricordato che il potenziamento della Istituzione del Garante ed il miglioramento del servizio da essa reso ai contribuenti perseguono l'obiettivo di assicurare, attraverso l'azione di vigilanza e di stimolo svolta dai Garanti, la concreta attuazione dei principi e delle regole dello Statuto nei rapporti tra Fisco e contribuenti e nell'intero ordinamento tributario.

Non è infine superfluo ribadire che l'auspicata riforma può essere realizzata *a costo zero*, non comportando alcun onere aggiuntivo per la finanza pubblica rispetto allo stanziamento di bilancio disposto per il funzionamento degli Uffici del Garante con l'art. 20 della legge n. 212/2000.

3- I rimborsi di imposte - Problematiche e proposte di soluzione.

3.1- Le iniziative dell'Agenzia delle Entrate in materia di rimborsi.

L'Agenzia delle Entrate ha comunicato, anche attraverso la stampa economica, di avere corrisposto nell'anno 2007 rimborsi di imposte dirette, indirette ed IVA per importi molto rilevanti: i soli rimborsi di IRPEF ammontano ad 1,5 miliardi di Euro, oltre gli interessi.

La stessa Agenzia ha inoltre assunto iniziative (ad es. istituzione di un nuovo modello per la domanda di rimborso con indicazione degli estremi del conto corrente bancario o postale) volte ad abbreviare i tempi ed a semplificare le operazioni di pagamento delle somme dovute ai contribuenti.

Non si può non apprezzare ancora una volta lo sforzo dell'Agenzia delle Entrate per ridurre gradualmente l'enorme mole di rimborsi ereditata dalle precedenti strutture dell'Amministrazione finanziaria e di rendere ragionevole il tempo di attesa dei creditori, se è vero che -come si è appreso dalla indicata comunicazione- buona parte dei rimborsi IRPEF erogati nel corso del 2007 riguardava crediti esposti nelle dichiarazioni presentate nel 2005.

Ciò malgrado, restano aperti molti dei problemi segnalati nelle relazioni precedenti, la cui mancata soluzione continua a rappresentare una delle principali cause di conflittualità nei rapporti tra Uffici finanziari e contribuenti e che non sono sfuggiti all'attenzione delle forze politiche: in alcuni programmi elettorali viene infatti indicata, tra le priorità da realizzare con urgenza nella prossima legislatura, la fissazione di tempi brevi e certi per l'erogazione dei rimborsi IVA, il cui ritardato pagamento può determinare per le imprese crisi di liquidità e difficoltà nell'adempimento delle obbligazioni nei confronti di banche e fornitori.

Resta ora da verificare se a tali promesse seguiranno provvedimenti coerenti.

3.2- L'azione dei Garanti in materia di rimborsi.

Questo Collegio ritiene necessario ripetere che la "prassi anomala" costituita dal cronico ritardo dell'Amministrazione finanziaria nella restituzione delle imposte indebitamente percepite non potrà essere eliminata fino a quando gli Organi costituzionali, ai quali competono le scelte di politica fiscale, non decideranno di privilegiare l'adempimento delle obbligazioni di rimborso rispetto ad altre (pur comprensibili) esigenze di bilancio, stanziando annualmente risorse sufficienti per estinguere totalmente o per la maggior parte i debiti erariali preventivamente accertati. In caso contrario non si potrà pretendere dagli Uffici finanziari operativi il miracolo di soddisfare in tempi accettabili le ragioni creditorie dei contribuenti e di ricostituire nei rapporti con questi ultimi un clima di serenità e di reciproca fiducia.

Se l'azione dei Garanti in questa delicata materia dovesse essere contenuta nei limiti segnati dall'art. 13, comma 10, dello Statuto ("il Garante del contribuente richiama gli Uffici al *rispetto dei termini* previsti per il rimborso di imposta"), gli interventi risulterebbero privi di utilità pratica: a) in primo luogo perché per molte tipologie di rimborsi non sono previsti termini specifici, sicché occorrerebbe fare riferimento alle disposizioni di carattere generale dettate dall'art. 2 della legge 7 agosto 1990 n. 241 e successive modificazioni, applicabili anche ai procedimenti amministrativi di natura tributaria (v. Corte Cost. ord. nn. 377/2007 e 117/2000; Cons. di Stato - sez.V 15/9/2003 n.5167; Cass. 26.5.2000 n. 6976); ma sistematicamente ignorate dagli Uffici finanziari e, per la verità, non sempre compatibili con

la complessità delle procedure e dei controlli imposti dalla normativa fiscale; b) in secondo luogo -e comunque- perché le segnalazioni dei ritardi da parte dei contribuenti riguardano spesso pratiche di rimborso ultradecennali, per la definizione delle quali ogni ragionevole termine è da molti anni decorso, senza che agli interessati sia stata fornita alcuna informazione.

Per ottenere qualche risultato i Garanti utilizzano, di regola, la “richiesta di chiarimenti” sullo stato del procedimento e sulle ragioni del ritardo nella erogazione del rimborso.

Questa forma di intervento vale se non altro a richiamare l’attenzione degli Uffici su pratiche a volte “dimenticate” e ad ottenere la convalida dei rimborsi, ma non il pagamento delle somme dovute ai creditori, perché quest’ultima operazione resta subordinata alla disponibilità delle risorse finanziarie ed è sottratta alle competenze degli Uffici Locali dell’Agenzia delle Entrate, essendo effettuata in base ad un sistema automatizzato e centralizzato, il cui funzionamento sfugge a qualsiasi possibilità di controllo da parte dei Garanti, anche e soprattutto per quanto attiene all’ordine ed ai tempi di erogazione dei singoli rimborsi.

Si protrae pertanto, malgrado l’innegabile impegno dell’Agenzia delle Entrate, una situazione di palese illegalità, gravemente pregiudizievole per i diritti dei contribuenti, alla quale è necessario ed urgente porre rimedio, perché genera non solo discredito dell’Amministrazione e sfiducia nella correttezza del suo comportamento, ma è anche causa di rilevante aggravio -da nessuno a tutt’oggi quantificato- del debito erariale per interessi (a volte pari o superiori all’importo del capitale) e spese giudiziali derivanti da un contenzioso che vede inevitabilmente soccombenti gli Uffici finanziari, essendo a tutti noto che i giudici tributari non sono propensi a riconoscere come valido motivo di giustificazione dell’inadempimento la mancanza o l’esaurimento dei fondi destinabili ai rimborsi di imposte.

Né, d’altronde, appare compatibile con l’ordinamento giuridico di un Paese civile e democratico un sistema che nei rapporti tributari consente alla parte pubblica di imporre ai contribuenti l’esatto adempimento delle loro obbligazioni in termini brevi e rigorosamente prestabiliti, sotto comminatoria di pesanti sanzioni e di azioni cautelari ed esecutive (ivi compreso il “blocco” dei pagamenti dovuti da enti pubblici a creditori che siano a loro volta debitori dell’erario), restando nel contempo arbitra di estinguere i propri debiti di rimborso se e quando lo ritenga opportuno, senza lasciare ai creditori altro rimedio che quello di dover affrontare gli oneri, le lungaggini ed i rischi di un giudizio di impugnazione del silenzio-

rifiuto dell'Ufficio finanziario, destinato a concludersi soltanto con il passaggio in giudicato della sentenza di condanna dell'Amministrazione (v. art. 69 D.leg.vo n. 546/92).

3.3- Proposte di soluzione del problema del ritardo nella erogazione dei rimborsi.

Nell'intento di offrire un contributo alla soluzione delle problematiche innanzi cennate, il Garante del contribuente delle Marche, ad integrazione delle proposte già formulate nella relazione dell'anno 2006 (pagg.6-7), ritiene doveroso indicare, in termini necessariamente sommari, alcuni strumenti giuridici potenzialmente idonei a migliorare, previo adeguato approfondimento e con i correttivi ritenuti opportuni, lo stato delle relazioni in materia di rimborsi tra Fisco e contribuenti ed a potenziare gli strumenti di difesa di questi ultimi.

A) *De jure condendo* sarebbe possibile dare concretezza al principio di parità sostanziale delle parti anche nella fase amministrativa del rapporto tributario, realizzando, con l'emanazione dei regolamenti previsti dall'art.8, comma 8, dello Statuto, l'estensione della compensazione oltre i limiti attualmente previsti e consentendone l'applicazione secondo i principi e le regole del codice civile, con gli opportuni correttivi, da stabilire con gli stessi regolamenti allo scopo di impedire l'uso improprio dell'istituto (v., sul punto, il precedente paragr. 2.2, pagg. 2 - 3).

Sarebbe a tal fine necessario fissare un termine congruo ma certo -e possibilmente unico- entro il quale l'Ufficio destinatario dell'istanza di rimborso sia obbligato a definire con provvedimento *espresso* il relativo procedimento, ai sensi dell'art.2 L.241/90 cit., e disporre che, decorso il suddetto termine senza rilievi o contestazioni da parte dell'Ufficio, il diritto al rimborso richiesto si considera riconosciuto per *silenzio-assenso* dell'Amministrazione ed il credito può essere utilizzato dal titolare come mezzo di estinzione dei propri debiti fiscali o, in alternativa, come titolo per ottenere il pagamento delle proprie spettanze mediante emissione di mandato in conto sospeso, a norma dell'art.14 del D.L. n. 669/96 (convertito dalla legge n. 30/97) opportunamente integrato.

B) Si segnala inoltre l'opportunità di procedere ad una equilibrata riforma dell'ordinamento processuale tributario, introducendo in esso una norma che consenta al presidente della Commissione Tributaria Provinciale competente per territorio di emettere *decreto ingiuntivo* nei confronti dell'Amministrazione finanziaria inadempiente sulla base del documentato riconoscimento espresso o tacito, nell'*an* e nel *quantum*, del diritto del contribuente al rimborso. Questa procedura offrirebbe il duplice vantaggio di abbreviare notevolmente il

tempo di formazione del titolo esecutivo a favore del ricorrente e di evitare un inutile e costoso dispendio di attività processuale nei casi in cui non vi sia contestazione sulla spettanza del rimborso.

Si dovrebbe, per le stesse ragioni, stabilire che costituisce prova valida per ottenere decreto ingiuntivo anche la dichiarazione dei redditi in cui sia chiesto il rimborso di un credito di imposta, qualora l'Ufficio non abbia provveduto a contestare la pretesa del contribuente mediante rettifica della dichiarazione entro il termine di decadenza concesso dalla legge all'Amministrazione finanziaria per l'esercizio di tale potere, derivando dal decorso del suddetto termine -come la Suprema Corte insegna- il "riconoscimento implicito" del credito del contribuente e l'obbligo dell'Amministrazione di eseguire il rimborso (cfr., *ex plurimis*, Cass. 6.8.2002 n. 11830 e Cass. S.U. 7.2.2007 n. 2687).

La proposta che precede richiede alcune precisazioni:

B/1- Questo Garante ritiene compatibile con la struttura del processo tributario l'introduzione in esso del rito monitorio: l'art. 19 del D.leg.vo n. 546/92 già comprende, nella elencazione degli atti impugnabili (considerata peraltro non più tassativa, secondo l'ormai consolidata giurisprudenza di legittimità), "il rifiuto espresso o *tacito* della restituzione di tributi..." (lett. g), sicchè non sembra estranea al sistema la previsione di un procedimento sommario per i ricorsi originati dall'inadempimento dell'obbligazione restitutoria dell'Amministrazione, nelle ipotesi di dimostrato riconoscimento del diritto del ricorrente nelle varie forme innanzi descritte.

B/2- L'impiego di un simile rito nel processo tributario semplificherebbe e rafforzerebbe gli strumenti di tutela giurisdizionale dei contribuenti senza ledere le ragioni di difesa dell'Amministrazione, che potrebbero farsi valere mediante opposizione al decreto ingiuntivo con le regole e nei termini stabiliti dal codice di procedura civile.

B/3- Andrebbe riconsiderato, ad avviso di chi scrive, l'orientamento della giurisprudenza della Suprema Corte secondo cui, in ipotesi di riconoscimento nell'*an* e nel *quantum* del diritto al rimborso, la cognizione della controversia volta ad ottenere la condanna dell'Amministrazione al pagamento delle somme dovute appartiene al giudice ordinario.

Il progressivo ampliamento della giurisdizione tributaria, divenuta ormai generale ed esclusiva, come la stessa Corte ha ripetutamente riconosciuto, imporrebbe la verifica della compatibilità con il sistema attualmente vigente di questa anomala giurisdizione residuale del giudice ordinario in ordine a controversie che, quand'anche non abbiano direttamente ad oggetto questioni di natura tributaria, sono pur sempre conseguenziali all'inadempimento

illegittimo, da parte dell'Amministrazione, di obbligazioni nascenti da rapporti originariamente tributari e non sono, quindi, estranei alla materia tributaria.

Nulla vieterebbe, peraltro, di eliminare questa “duplicazione” della tutela giurisdizionale dei contribuenti con una specifica norma di legge che attribuisca espressamente alle Commissioni Tributarie la competenza giurisdizionale in ordine a tali giudizi: non può infatti revocarsi in dubbio che l'individuazione, caso per caso, del giudice dinanzi al quale deve essere proposta la causa, postulando una non semplice indagine sull'esistenza e sul contenuto del “riconoscimento” del debito da parte dell'Amministrazione, può generare incertezze ed errori nella scelta del mezzo di tutela del contribuente e comporta il rischio di un inutile dispendio di tempo, di denaro e di attività processuale, tanto più concreto se si considera che l'assistenza in giudizio dei contribuenti è affidata dall'art. 12 del D.Leg.vo 546/92 ad una folta schiera di difensori “abilitati”, parte dei quali non è provvista di adeguate conoscenze di diritto processuale civile e tributario e non è quindi in grado di risolvere questioni tecnico-giuridiche delicate e complesse.

C) Il medesimo risultato di semplificazione delle procedure e di potenziamento degli strumenti di tutela dei crediti dei contribuenti potrebbe ottenersi mediante la riforma, meno radicale ma parimenti efficace, dell'art. 27 del D.leg.vo 546/92, che attribuisce al presidente della sezione della Commissione Tributaria, alla quale il ricorso è assegnato, il potere di dichiarare con decreto la manifesta inammissibilità del ricorso stesso ovvero la sospensione, l'interruzione o l'estinzione del processo.

Sarebbe a tal fine sufficiente ampliare le ipotesi di definizione del giudizio con provvedimento monocratico, disponendo che il presidente della sezione, in esito all'esame preliminare del ricorso, può accoglierlo senza ulteriore attività istruttoria, con decreto succintamente motivato, e condannare l'Amministrazione alla restituzione delle somme dovute, quando la documentazione prodotta dal ricorrente dimostri l'avvenuto riconoscimento, nell'*an* e nel *quantum*, del diritto al rimborso da parte dell'Ufficio competente e l'Amministrazione non si sia costituita in giudizio nel termine stabilito dall'art. 23 del citato D.Leg.vo o, costituendosi, non contesti nel merito la pretesa del contribuente e non deduca ragioni giustificative della mancata erogazione del rimborso (allegando, ad esempio, l'esistenza di crediti erariali opponibili in compensazione).

Va sottolineato che anche nel caso da ultimo prospettato le ragioni di difesa dell'Amministrazione rimarrebbero salve ed impregiudicate, potendo la medesima presentare le proprie controdeduzioni all'atto della costituzione in giudizio, opponendosi all'emanazione

del decreto presidenziale, o proporre reclamo al Collegio per contestare la sussistenza dei presupposti di legittimità dello stesso decreto e chiedere la fissazione dell'udienza collegiale per la trattazione della causa con il rito ordinario.

D) Poiché questo Garante non ignora che le riforme dell'ordinamento processuale tributario, pur se eventualmente condivise, richiedono l'adozione di scelte politiche e di iniziative legislative realizzabili in tempi non brevi, si ritiene opportuno indicare alcuni provvedimenti di natura amministrativa facilmente attuabili all'interno del quadro normativo vigente e potenzialmente idonei a rendere meno gravosa la posizione dei contribuenti titolari di crediti di imposta e più coerenti con i principi dello Statuto i comportamenti degli Uffici finanziari.

D/1- Occorrerebbe ricordare agli Uffici dell'Agenzia delle Entrate che l'istituto del silenzio-rifiuto non costituisce un'alternativa al dovere, sancito dall'art. 2 della legge 241/90 e succ. modif., di dare avvio al procedimento amministrativo, obbligatoriamente conseguente alla presentazione delle istanze di rimborso previste dalle leggi fiscali (in particolare dall'art. 38 del DPR 602/73), e di "concluderlo mediante l'adozione di un provvedimento espresso" entro il termine che, ove non sia specificamente fissato dalla legge o dai regolamenti, è (o dovrebbe essere) di novanta giorni. Il fatto che al contribuente sia concessa la facoltà di tutelare il proprio diritto in sede giurisdizionale allo scadere del suddetto termine, anche in mancanza del provvedimento prescritto, non può comportare l'esonero dell'Ufficio dal dovere di rispettare le regole generali dei procedimenti amministrativi applicabili -come si è detto- anche ai procedimenti tributari (v. giurisprudenza citata a pag. 5) né può giustificare l'inerzia o irragionevoli ritardi dello stesso Ufficio nell'istruttoria della pratica e nell'adozione della deliberazione di convalida o di motivato rigetto della domanda di rimborso, da comunicare all'interessato per consentirgli di esperire eventualmente i rimedi apprestati dall'ordinamento.

Simili comportamenti omissivi sono palesemente contrari ai principi di legalità, imparzialità e buon funzionamento dei pubblici uffici, sanciti dall'art. 97 della Costituzione, e non sono compatibili con le regole dettate dallo Statuto dei diritti del contribuente (artt. 5, 6, 10 e 13 L. 212/2000) nè con gli obblighi imposti dal "codice di comportamento dei dipendenti delle pubbliche amministrazioni" (D.M. 28.11.2000 in Gazz.Uff. 10.4.2001 n. 84), il cui art. 5, comma 2, così recita: "Il comportamento del dipendente deve essere tale da stabilire un rapporto di fiducia e di collaborazione tra i cittadini e l'Amministrazione. Nei rapporti con i cittadini egli dimostra la massima disponibilità e non ne ostacola l'esercizio dei diritti. Favorisce l'accesso degli stessi alle informazioni a cui abbiano titolo e, nei limiti in cui

ciò non sia vietato, fornisce tutte le notizie e informazioni necessarie per valutare le decisioni dell'amministrazione e i comportamenti dei dipendenti".

A giudicare dalle segnalazioni ai Garanti che, sia pure in numero non più rilevante, continuano a denunciare inaccettabili ritardi nella definizione delle pratiche di rimborso e la persistente violazione del diritto dei contribuenti all'informazione, si deve purtroppo constatare che i precetti di fonte costituzionale, legislativa e regolamentare innanzi ricordati non sono serviti a realizzare, almeno nel campo dei rimborsi di imposte, quel mutamento di mentalità e di cultura degli operatori tributari, che costituisce obiettivo fondamentale dello Statuto e presupposto indispensabile per l'attuazione di un Fisco più giusto e più vicino ai cittadini.

E se questo è vero, non sembra eccessivo richiedere agli Organi di vigilanza e controllo dell'Amministrazione finanziaria di verificare il rispetto di quelle prescrizioni da parte di ciascun dipendente, di richiamare gli inadempienti (che non sono molti) all'osservanza dei loro doveri istituzionali e di esercitare, all'occorrenza, il potere disciplinare e sanzionatorio nei confronti di coloro che, persistendo nel non corretto esercizio delle pubbliche funzioni, ledono l'immagine dell'Amministrazione, compromettono il rapporto di fiducia e di leale collaborazione tra Fisco e cittadini e si rendono responsabili del danno economico derivante dall'aggravarsi nel tempo del debito erariale e dall'incremento del contenzioso tributario.

D/2- In particolare l'Agenzia delle Entrate dovrebbe imporre agli Uffici dipendenti la puntuale applicazione dell'art. 6, comma 2, della L. 212/2000, secondo il quale "l'Amministrazione deve informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione, richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento, seppure parziale, di un credito".

La norma è chiaramente ispirata alla tutela dell'interesse del contribuente ed ha lo scopo di impedire che, a causa di inadeguata conoscenza della normativa vigente o di insufficiente produzione documentale, il contribuente in buona fede possa essere assoggettato a sanzioni o incorrere nella perdita di un credito per decadenza o prescrizione del diritto o per altre ragioni di natura formale, superabili mediante una corretta e tempestiva informazione.

Poiché la disposizione sancisce un dovere ("l'amministrazione *deve*..."), non una mera facoltà degli Uffici, e ciò malgrado è quasi totalmente trascurata, sembra giusto pretenderne il rigoroso rispetto a garanzia del corrispondente diritto dei contribuenti.

D/3- Si segnala infine l'opportunità che l'Agenzia delle Entrate o il Dipartimento per le Politiche Fiscali (che -a quanto risulta- assumerà tra breve, con la nuova denominazione di "Dipartimento delle Finanze", l'importante funzione di emanare direttive sulla interpretazione delle norme tributarie) fornisca chiarimenti sui termini previsti dalle varie leggi d'imposta, entro i quali deve essere presentata, a pena di decadenza, la domanda amministrativa di rimborso.

Premesso che -come si è in precedenza accennato- risponderebbe ad una evidente esigenza di certezza e semplificazione degli adempimenti la previsione di un *termine unico* per la presentazione di detta istanza, *qualunque sia il tributo di cui si chiede la restituzione*, deve osservarsi che non pochi dubbi sorgono sul tema in esame per effetto di opinabili istruzioni amministrative e del non corretto coordinamento tra le norme sulla integrazione e rettifica delle dichiarazioni fiscali (art. 2, commi 8 e 8 bis, DPR 27.7.1998 n. 322 e succ. modif.) e quelle che nelle singole leggi d'imposta stabiliscono termini specifici per la richiesta di restituzione di imposte non dovute.

L'argomento è troppo vasto e complesso per poter essere approfonditamente trattato in questa sede.

Questo Garante si limita pertanto ad indicare, sulla scorta del prevalente e più persuasivo orientamento della dottrina e della giurisprudenza, i criteri ai quali dovrebbero essere improntate le direttive in materia.

- a) Va tenuto fermo il principio generale della emendabilità delle dichiarazioni dei redditi, dell'IRAP e dei sostituti d'imposta contenenti errori od omissioni mediante presentazione di una dichiarazione integrativa non oltre il termine quadriennale previsto dall'art. 43 del D.P.R. 600/1973, *indipendentemente dalla circostanza che la rettifica comporti un aumento o una diminuzione dell'imponibile dichiarato e delle imposte dovute* (art. 2, comma 8, del citato D.P.R. 22.7.1998 n. 322, nel testo sostituito, con effetto dal 1° gennaio 2002, dall'art. 2 del D.P.R. 7.12.2001 n. 435).
- b) Con la disposizione del comma 8 bis dell'art.2 D.P.R. 322/98 cit. è stata concessa al contribuente l'ulteriore *facoltà*, e non l'*obbligo*, di rettificare anche a proprio favore la dichiarazione fiscale, presentando entro un termine più breve ("non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo") una nuova dichiarazione sostitutiva di quella originaria, senza essere assoggettato a sanzioni e con la possibilità di utilizzare in compensazione il credito (o il maggior credito) risultante dalla dichiarazione emendata.