

SENATO DELLA REPUBBLICA

— XV LEGISLATURA —

**Doc. LII-bis
n. 19**

RELAZIONE

**SULLO STATO DEI RAPPORTI TRA FISCO E
CONTRIBUENTE NEL CAMPO DELLA POLITICA FISCALE**

(Anno 2006)

*(Articolo 13, comma 13-bis, della legge 27 luglio 2000, n. 212, come modificato
dall'articolo 94, comma 8, della legge 27 dicembre 2002, n. 289)*

**Presentata dal Garante del contribuente per la regione
CALABRIA**

—————
Comunicata alla Presidenza il 20 marzo 2007
—————



*Garante del contribuente
per la Calabria*

Catanzaro, 20 marzo 2007

Prot. n. 96 / 2007

All'On. le Presidente
della Camera dei deputati

R O M A

↗ All'On. le Presidente
del Senato

R O M A

All'On. le Presidente
del Consiglio dei Ministri

R O M A

Oggetto: Relazione annuale (anno 2006), ai sensi dell'art. 13, comma 13-bis, della legge 27 luglio 2000, n. 212.

I. Il decorso anno 2006 non ha fatto registrare particolari problemi rispetto al 2005, meritevoli di una certa considerazione, salvo che per un'ulteriore flessione delle segnalazioni pervenute (84) rispetto al precedente anno 2005 (113).

Nell'ambito delle segnalazioni, le più numerose (46) sono quelle volte ad attivare i poteri di autotutela: sul punto, non si può che confermare quanto segnalato in occasione della precedente relazione, vale a dire la ritrosia degli Uffici competenti, i quali non sempre sono disposti a procedere all'annullamento, totale o parziale, di propri provvedimenti, nel timore di adottare atti suscettibili di rilievi in sede ispettiva o di comportare responsabilità per danno erariale.

I rapporti tra contribuente ed uffici finanziari sono improntati al principio di leale collaborazione tra le parti, e, quindi, va confermato il giudizio positivo espresso nella precedente relazione.

Non può, però, sottacersi che, come si è avuto modo di rilevare, anche sulla base delle segnalazioni pervenute, permane un diffuso malcontento per l'eccessivo ritardo con cui vengono soddisfatte le legittime aspettative dei contribuenti in materia di rimborsi, ritardo dovuto, nella quasi generalità dei casi, alla non congrua disponibilità di fondi predisposti all'uopo dal legislatore, e in qualche caso, al ritardo con cui gli uffici finanziari hanno proceduto all'esame ed alla validazione delle richieste di rimborso avanzate dai contribuenti.

Nella maggior parte dei casi il ritardo supera ogni limite di ragionevolezza e non trova altra "giustificazione" che quella della cronica mancanza di fondi. Il persistente inadempimento dell'Amministrazione, in palese violazione delle numerose disposizioni di legge che stabiliscono le modalità e i termini dei rimborsi, genera giuste proteste da

parte dei contribuenti, ai quali i Garanti non sono in grado di dare alcuna soddisfacente risposta.

Come è già stato rilevato da altri Garanti, la questione della tempestività dei rimborsi è essenziale ai fini del rapporto di fiducia fra Amministrazione finanziaria e contribuenti, ma nello specifico rimane sostanzialmente privo di efficacia cogente il mero potere dei Garanti di richiamare gli Uffici locali al rispetto dei termini previsti per il rimborso d'imposta (art.13, comma 10, della legge 212/2000), ove si consideri che l'attività degli Uffici medesimi è ormai limitata alla sola validazione delle richieste di rimborso poste in essere dai contribuenti, mentre i rimborsi sono materialmente erogati dalle strutture centrali dell'Agenzia delle Entrate e risultano fortemente condizionati dalla carenza dei fondi stanziati alla bisogna.

E' auspicabile, conseguentemente, un ulteriore segnale da parte del legislatore sulla strada della parificazione fra i doveri del cittadino, chiamato giustamente ad assolvere in tempi ristretti il pagamento dei tributi dovuti (anche con l'utilizzo di mezzi coercitivi di forte impatto sociale, come i fermi amministrativi di beni mobili o le iscrizioni ipotecarie su immobili) e le legittime aspettative del cittadino medesimo di vedersi restituito, senza eccessivo ritardo, quanto versato in più o quanto riconosciuto non più dovuto a seguito di pronunzie amministrative o giurisprudenziali.

Il buon andamento dell'economia ed il forte incremento delle entrate fiscali verificatisi nell'anno 2006 potrebbero consentire un significativo abbattimento dell'arretrato nella delicata e importante materia dei rimborsi.

II. A questo punto, appare più coerente con le finalità di questa relazione, svolgere qualche riflessione sullo stato attuale della figura del Garante del contribuente e sulle ragioni che possono influire sul funzionamento dell'Istituto.

Non può sottacersi, al riguardo, che la flessione di segnalazioni registrata in questa regione nel 2006 - che, in termini percentuali, si attesta sul 25% - costituisce un segnale preoccupante delle difficoltà che l'Istituto continua ad incontrare per il definitivo decollo.

La "gioventù" dell'Istituto e la non ancora sufficiente conoscenza del medesimo, non sono, di per sé, in grado di spiegare il fenomeno, per cui appare doveroso verificare se vi siano altre ragioni che concorrono a determinare tale situazione.

Ad avviso di questo Garante, un ruolo non indifferente nella spiegazione di detto fenomeno va attribuito anche al legislatore, il quale interviene ripetutamente, con una torrentizia e complessa produzione normativa, che è sempre a favore del fisco ed in aperta violazione dei principi contenuti nella legge 27 luglio 2000, n. 212, sullo Statuto dei diritti del contribuente.

Un semplice sguardo al decorso anno, dimostra come il legislatore è nuovamente e massicciamente intervenuto nel sistema tributario, con qualche luce e con molte ombre.

E sicuramente positivo il giudizio sulla novella riguardante le cd. "ganasce fiscali" (l'art. 35, comma 26 quinquies, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, con legge 4 agosto 2006, n. 248, ha modificato l'art. 19 del D. Lgs n. 246 del 1992, inserendo, nel comma 1, le lett. e-bis, e-ter, che identificano due nuove ipotesi di atti impugnabili davanti al giudice tributario, vale a dire l'iscrizione di ipoteca sugli immobili e il fermo di beni mobili registrati). La norma risolve un conflitto che si stava profilando tra giudice amministrativo e giudice ordinario e affida a due soli giudici il compito di dividersi il contenzioso.

Al giudice tributario spetta la cognizione in ordine alle "ganasce fiscali", che trovano la loro ragion d'essere in materia fiscale e, comunque, di competenza delle Commissioni, mentre il giudice ordinario è competente a decidere in merito a

provvedimenti di fermo per mancato pagamento di somme, in nessun modo collegate agli atti impugnabili dinanzi ai giudici tributari.

La novella del 2006, difatti, non ha esteso la giurisdizione del giudice tributario ma solo ampliato le tipologie di atti impugnabili (ganasce e ipoteche) davanti alle commissioni tributarie. Questa conclusione circa l'ambito di cognizione del giudice tributario in tema di fermo si ricava agevolmente dalle recenti pronunce delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione (17 gennaio 2007, n. 875 e 9 gennaio 2007, n. 123, in materia di mancato pagamento, rispettivamente, di contributi previdenziali e di omesso versamento di contributi per il Servizio sanitario nazionale in riferimento a prestazioni di lavoro subordinato). Nel primo caso, mancando qualsiasi collegamento con le competenze del giudice tributario, la cognizione spetta al giudice ordinario; viceversa, nel secondo caso, la controversia rientra nella cognizione del giudice tributario in ragione della natura tributaria dei contributi in questione.

Analogo giudizio positivo non può, al contrario, essere espresso con riferimento alle numerose disposizioni che introducono norme tributarie retroattive ovvero interferiscono, mediante il meccanismo dell'interpretazione autentica, con l'esercizio della specifica funzione istituzionale di garante dell'uniforme interpretazione della legge spettante alle Sezioni Unite della Corte di Cassazione.

Il ripetuto ed insistito utilizzo della "deroga" per aggirare il principio della irretroattività delle disposizioni tributarie, solennemente sancito dall'art. 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, nonché gli interventi di interpretazione autentica delle disposizioni tributarie sempre a favore dell'amministrazione finanziaria, sono interventi dettati da ragioni di cassa e non sono quindi ispirati all'esigenza di realizzare la certezza del diritto, ma solo a garantire gli interessi di una parte in causa. Questo tipo di intervento, come hanno avuto modo di sottolineare le Sezioni unite della Suprema Corte di Cassazione (sentenza 30 novembre 2006, n. 25506), "non facilita l'instaurarsi di un rapporto di fiducia tra amministrazione e contribuente, basato sul principio della collaborazione e della buona fede, come vorrebbe lo Statuto del contribuente".

Per quel che concerne la retroattività, basta scorrere i 1364 commi della recente legge finanziaria per avvedersi che essi contengono decine e decine di disposizioni tributarie aventi effetto retroattivo.

Anche se nel caso della finanziaria, le esigenze di predisporre una manovra fiscale complessa e delicata, possono giustificare il ricorso alla deroga, sembra evidente che, sotto un profilo generale, il sempre più frequente ricorso all'istituto della deroga, prevista dall'art. 1, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212, finisce per relegare a mere "grida manzoniane" il principio, solennemente enunciato dall'art. 3 dello Statuto, secondo cui "*le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo*".

E' auspicabile, pertanto, che in futuro il ricorso alla deroga sia limitato a casi veramente eccezionali che non siano determinati da mere ed esclusive esigenze di gettito..

Quanto ai riflessi negativi derivanti da interventi normativi di interpretazione autentica è emblematica la vicenda esaminata dalle sezioni Unite della Corte di Cassazione nella sentenza prima richiamata (sentenza 30 novembre 2006, n. 25506), con la quale la Suprema Corte ha avuto modo di ribadire la propria giurisprudenza, soprattutto nella linea di valorizzare i principi contenuti nello Statuto del contribuente e di contenere l'abuso di questo tipo di interpretazione.

La questione affrontata dalla Corte riguarda il criterio da seguire per considerare edificabile ai fini fiscali una determinata area.

Poiché, com'è noto, fino ad alcuni anni addietro, in Cassazione si fronteggiavano

due orientamenti opposti, il legislatore è intervenuto una prima volta, sia pure limitatamente all'ICI, con l'art. 11-quaterdecies, comma 16 del D. L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito con modificazioni in legge 2 dicembre 2005 n. 248, e, una seconda volta, con l'art. 36, comma 2, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni in legge 4 agosto 2006, n. 248, precisando che: «*Ai fini dell'applicazione del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 e del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo*».

In quest'ultimo caso, il legislatore è intervenuto quando per dirimere il contrasto erano state già investite le Sezioni Unite, che si sono pronunciate con la sentenza 28 settembre – 30 novembre 2006, n. 25506.

Ai fini che qui interessano, non è il caso di esaminare, neppure succintamente, le motivazioni della Corte. Interessa, invece, richiamare l'attenzione sulla dura presa di posizione delle Sezioni Unite nei riguardi del Parlamento. Si tratta del punto 2.5. della motivazione, che conviene riportare integralmente. *Infine, osserva il Collegio, l'intervento interpretativo, da parte del legislatore, piuttosto che dare forza alla soluzione adottata, che sarebbe stata recepita anche in mancanza della imposizione ex auctoritate, l'ha indebolita, in quanto inutilmente e dichiaratamente di parte. Infatti, il legislatore è intervenuto quando già le SS.UU. erano state investite del contrasto e, quindi, era imminente la rimozione del contrasto stesso da parte di un giudice terzo, nell'esercizio della specifica funzione istituzionale di garante dell'uniforme interpretazione della legge (artt. 65, comma 1, r.d. 30.1.1941, n. 12, e 374, comma 2, c.p.c). Si aggiunga, poi, che, come è accaduto nel caso di specie, in materia fiscale gli interventi interpretativi sono sempre pro fisco, in quanto dettati da ragioni di cassa (nell'intento di realizzare maggiori entrate).*

Tali interventi, ad avviso della Corte, non sono ispirati alla esigenza di realizzare la certezza del diritto, ma sono volti soltanto a garantire gli interessi di una delle parti in causa. Difatti, nella materia tributaria l'interpretazione autentica è sempre a favore dell'amministrazione e dettata da ragioni di cassa, ma questa prassi si pone in contrasto con lo Statuto del contribuente, il quale afferma che i rapporti tra contribuente e Amministrazione devono essere improntati a correttezza e buona fede, pena l'incrinarsi del rapporto di fiducia tra amministrazione e contribuente (art. 10, comma 1, legge 212/2000).

Nel caso di specie, poi, si è verificata una quasi identificazione tra Amministrazione e potere legislativo, dal momento che una delle parti del processo tributario ha fatto approvare una norma di interpretazione autentica a danno dell'altra parte, oltretutto con decreto legge del governo, approvato con voto di fiducia.

Le sezioni Unite concludono, affermando che se l'orientamento del Collegio fosse stato diverso (rispetto alla scelta legislativa), non ci si sarebbe potuto esimere dal valutare la compatibilità della procedura di approvazione dell'art. 36, comma 2, d.l. 223/2006, con il parametro costituzionale di cui all'art. 111 della costituzione, che presuppone una posizione di parità delle parti nel processo, posto che, nella specie, l'amministrazione finanziaria ha avuto il privilegio di rivestire il doppio ruolo di parte in causa e di legislatore e che, in questa seconda veste, nel corso del giudizio ha dettato al giudice quale dovesse essere, pro domo sua, la corretta interpretazione della norma sub iudice.

Le durissime affermazioni delle Sezioni Unite sono la prova evidente di come questo tipo di intervento finisca progressivamente per indebolire oggettivamente lo stesso Statuto del contribuente ed i principi che ne sono alla base.

III. Qualche breve considerazione sulle prospettive de jure condendo del Garante del contribuente.

Da questo punto di vista, il pensiero va al tentativo di introdurre le necessarie modifiche all'art. 13 della legge n. 212 del 2000, tentativo che, com'è noto, è sfociato nel disegno di legge Benvenuto (atto Camera n. 5313), il cui contenuto finale, frutto di lunga gestazione contrassegnata da incontri riunioni tra alcuni Garanti e le forze parlamentari, ed il cui contenuto è stato esitato favorevolmente all'unanimità dalla competente Commissione della Camera dei Deputati.

L'indicato disegno di legge, decaduto per la fine della legislatura, è stato ora riproposto, con lievi modifiche, dal medesimo parlamentare (atto senato n. 1193 del 2006), il quale ha così meritoriamente rispettato l'impegno, a suo tempo assunto, a ripresentare il progetto nella nuova legislatura.

E' auspicabile che questo nuovo disegno di legge, il quale si pone l'obiettivo di una riforma sistematica e globale delle disciplina giuridica del Garante del contribuente, possa ottenere una sollecita approvazione parlamentare, possibilmente in sede legislativa (e non referente).

Lo scrivente non ignora l'esistenza di altro disegno di legge (AS 1041/2006) ad iniziativa dei sen. Butti e Saia, il quale, dal contenuto di talune norme, sembra prefigurare un'assimilazione del Garante del contribuente alle Autorità indipendenti, che promanano dal Parlamento nazionale, e che i due disegni di legge sulla stessa materia dovranno essere unificati e coordinati, secondo la prassi parlamentare, ed il testo di risulta dovrà essere approvato sulla base di insindacabili scelte del legislatore.

Fermo restando l'insindacabile potere del Parlamento di intervenire, mediante l'eventuale integrazione o modifica delle previsioni contenute nei disegni di legge, questo Garante esprime l'auspicio che le eventuali innovazioni non perdano di vista l'obiettivo primario di una riforma sistematica e globale delle disciplina giuridica del Garante del contribuente, che è alla base del disegno di legge Benvenuto, obiettivo raggiunto a seguito di approfondita discussione ed esame delle varie questioni prospettate dai Garanti.

Un ultimo auspicio è riferito ai tempi per l'esame e l'approvazione delle modifiche, che potrebbero essere fortemente contenuti se il disegno di legge venisse trasferito nell'ambito del collegato fiscale attualmente in discussione alla camera dei Deputati.

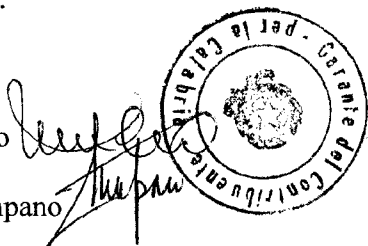
La presente relazione stesa dal sottoscritto Presidente, viene approvata e sottoscritta nella riunione collegiale del 6 marzo 2007

Distinti saluti.

I componenti

Rag. Salvatore Muleo

Dott. Sebastiano Timpano



Il Presidente

Dott. Costantino SALVATORE

Costantino Salvatore

