

# SENATO DELLA REPUBBLICA

— XV LEGISLATURA —

Doc. XXIV

n. 6

## **RISOLUZIONE DELLA 6<sup>a</sup> COMMISSIONE PERMANENTE**

**6<sup>a</sup> (Finanze e tesoro)**

*d'iniziativa della senatrice THALER AUSSERHOFER*

**approvata il 1° agosto 2007**

---

*ai sensi dell'articolo 50, comma 2, del Regolamento, a conclusione dell'esame dell'affare assegnato relativo alla relazione della Corte dei conti concernente l'indagine «Rapporti fisco-contribuenti: stato di attuazione dello statuto del contribuente e dell'obiettivo di ottimizzazione del servizio per i contribuenti utenti»*

---

La 6<sup>a</sup> Commissione permanente (Finanze e tesoro) del Senato della Repubblica, a conclusione dell'esame, ai sensi dell'articolo 50, comma 2, del Regolamento, dell'affare assegnato relativo alla Relazione della Corte dei conti concernente l'indagine «Rapporti fisco-contribuenti: stato di attuazione dello statuto del contribuente e dell'obiettivo di ottimizzazione del servizio per i contribuenti utenti», ha adottato la presente risoluzione.

#### *Premesse*

La Commissione fin dall'entrata in vigore della legge sullo statuto dei diritti del contribuente si è costantemente impegnata affinché i principi in esso contenuti fossero sempre rispettati; ha raccomandato a Governo e Parlamento di rispettare le norme previste dallo statuto e rinnovato tale invito in tutte le occasioni in cui in Commissione si sono presentati casi di violazione.

La Commissione valuta positivamente l'opera di analisi e ricostruzione compiuta dalla Corte dei conti nella relazione, che ha consentito un'ampia e approfondita disamina delle numerose questioni correlate al rapporto tra fisco e contribuenti e allo stato di attuazione dello statuto del contribuente.

Rileva altresì che il dato più significativo emerso dalla relazione è che i principi contenuti nello statuto dei diritti del contribuente sono stati molto spesso disattesi tanto dal legislatore quanto dai Governi che si sono succeduti sin dall'entrata in vigore della legge.

Inoltre le audizioni svolte – Garanti del contribuente, Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, Consiglio nazionale dei dottori commercialisti, Consiglio nazionale dei ragionieri e dei periti commerciali, Corte dei conti, Associazione nazionale tributaristi – LAPET, Istituto nazionale tributaristi – INT, Consiglio nazionale dei consulenti del lavoro e Sindacato nazionale ragionieri commercialisti – hanno fornito, in un clima di fattiva collaborazione, un'ampia ed articolata documentazione, dalla quale emerge con chiarezza che una completa attuazione dei principi contenuti nello statuto del contribuente tarda a trovare riscontro nei comportamenti effettivi, sia da parte del legislatore, a causa delle numerose modifiche alla normativa tributaria che non tengono conto delle prescrizioni recate dalla legge n. 212 del 2000, sia da parte dell'Amministrazione finanziaria per il verificarsi di talune situazioni di disservizi.

La Commissione sottolinea altresì di aver concentrato la propria attenzione, sin dall'avvio del dibattito parlamentare nell'attuale legislatura, sul rilievo politico e sul valore di civiltà giuridica della piena osservanza e attuazione dello statuto del contribuente.

Tale impegno ha infatti trovato riscontro, in primo luogo, nella presentazione, in sede di esame del disegno di legge di conversione (atto Senato n. 1132) del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, recante disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria, dell'ordine del giorno 0/1132/2000/5<sup>a</sup> e 6<sup>a</sup> (testo 2), accolto dal Governo e volto a impegnarlo:

- ad adottare provvedimenti normativi in materia tributaria e fiscale che prevedessero il pieno rispetto dei contenuti dello statuto del contribuente;

- a prevedere la possibilità che gli effetti delle nuove disposizioni contenute nei decreti-legge, qualora avessero riguardato appesantimenti di obblighi burocratici a carico dei contribuenti, decorressero almeno dal giorno successivo a quello della pubblicazione del provvedimento in *Gazzetta Ufficiale*;

- a fare in modo che non fossero più previste, in provvedimenti legislativi futuri, norme fiscali retroattive in violazione dei principi sanciti dallo statuto del contribuente;

- a costituire la Consulta degli intermediari fiscali per realizzare forme di collaborazione per un'applicazione della normativa fiscale coerente con lo statuto del contribuente;

- a salvaguardare i principi dello statuto nel senso che i rapporti tra contribuenti ed amministrazione finanziaria fossero sempre improntati alla collaborazione e alla buona fede e che i provvedimenti di attivazione dell'autotutela emanati dal Garante fossero da intendersi finali.

Tale orientamento ha ricevuto ulteriore riconoscimento con l'approvazione da parte della Commissione, a conclusione dell'esame dell'affare assegnato relativo all'atto di indirizzo concernente gli sviluppi della politica fiscale, le linee generali e gli obiettivi della gestione tributaria, le grandezze finanziarie e le altre condizioni nelle quali si sviluppa l'attività delle Agenzie fiscali per il periodo 2007-2009 (*Doc. CII, n. 1*), della risoluzione presentata dal relatore (*Doc. XXIV, n. 4*).

In tale ambito, la Commissione reputa opportuno richiamare anche la mozione n. 114, sulla politica fiscale, approvata dal Senato il 26 giugno 2007, volta a impegnare il Governo a:

- migliorare il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria attraverso la predisposizione di un sistema fiscale improntato al riconoscimento dei diritti del contribuente e costituito da regole più semplici e certe;

- a garantire uno scrupoloso rispetto dello statuto del contribuente, rafforzando gli strumenti di consultazione preventiva con le associazioni di categoria e le organizzazioni rappresentative degli intermediari finanziari.

La Commissione sottolinea, quindi, che la giurisprudenza della Corte di cassazione (sentenze n. 17576 del 10 dicembre 2002, n. 7080 del 14 aprile 2004, n. 9407 del 6 maggio 2005, n. 21513 del 6 ottobre 2006) ha riconosciuto alle disposizioni dello statuto una «valenza superiore nel-

l'ambito della legislazione tributaria, con una funzione di orientamento ermeneutico e applicativo vincolante nell'interpretazione del diritto».

### *L'attività legislativa*

Per quanto riguarda la produzione legislativa, la Commissione rileva che le principali difficoltà di attuazione dello statuto sono da porre in correlazione anche con il fenomeno della cosiddetta «pressione legislativa», rappresentata dalla notevole quantità di norme che disciplinano la materia tributaria (molte delle quali sono precedenti all'entrata in vigore della legge n. 212 del 2000), dal susseguirsi, a breve distanza di tempo, di norme di modifica, dalla contraddittorietà tra le previsioni che riguardano la stessa materia, dall'inserimento di norme tributarie in provvedimenti disciplinanti altre materie e dalla scarsità di meccanismi di coordinamento e semplificazione.

In particolare osserva, quanto all'efficacia temporale delle norme tributarie, che la loro irretroattività, giusta la previsione dell'articolo 3 dello statuto, costituisce principio generale del sistema tributario, come affermato dalla Corte di cassazione, ad esempio, nelle sentenze n. 8415 del 13 giugno 2002 e n. 5015 del 2 aprile 2003.

Si riscontra tuttavia nella prassi legislativa, fin dall'entrata in vigore della legge n. 212 del 2000, la presenza e la frequenza di numerose e significative deroghe (esplicite o implicite) allo statuto, per quanto riguarda, rispettivamente:

- il principio di eccezionalità di norme interpretative in materia tributaria (come accaduto, ad esempio, per la nozione di area fabbricabile ai fini tributari di cui all'articolo 36, comma 2, del decreto-legge n. 223 del 2006);
- il principio di irretroattività delle norme tributarie (come nei casi, in via esemplificativa, dell'aggiornamento dei redditi dominicali agricoli o delle limitazioni alla deducibilità dei costi per le autovetture aziendali);
- il divieto di proroga dei termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti d'imposta (si veda, per esempio, la proroga dei termini per la liquidazione e l'accertamento dell'imposta comunale sugli immobili);
- il principio di chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie quanto alle modalità di redazione degli enunciati normativi.

Su tale specifico versante, emerge, in particolare, l'opportunità di richiamare la deroga espressamente sancita dall'articolo 10 della legge n. 289 del 2002 (finanziaria per il 2003), secondo il quale, per i contribuenti che non si avvalgono delle disposizioni che riguardano, rispettivamente, il concordato per i lavoratori autonomi e le imprese, la dichiarazione integrativa semplice (volta a sanare anche i redditi soggetti a tassazione separata e i redditi esteri) e il condono tombale, in deroga al generale divieto di proroga dei termini di prescrizione per gli accertamenti d'imposta (di cui all'articolo 3, comma 3, dello statuto), i termini previsti, rispettiva-

mente, per l'accertamento delle imposte sui redditi e per l'accertamento dell'IVA sono stati prorogati di due anni.

#### *L'attività dell'amministrazione finanziaria*

In relazione al comportamento dell'amministrazione finanziaria, la Commissione valuta con favore la varietà e la diffusione, da un lato, delle fonti informative messe a disposizione dei contribuenti (al fine di superare la sostanziale «asimmetria informativa» che ancora caratterizza i rapporti tra questi e l'autorità amministrativa) e, dall'altro, il buon funzionamento dell'istituto dell'interpello, con positive ricadute sull'andamento gestionale dell'amministrazione finanziaria, in termini di efficienza, di riduzione dei costi e di minore contenzioso.

Sempre con specifico riferimento all'azione amministrativa in campo tributario, pone in luce il fatto che permangono numerose questioni in ordine alle modalità di svolgimento, alla tempistica e alla durata delle verifiche fiscali, come testimoniano i numerosi casi giurisprudenziali, con l'inattuazione, peraltro, della previsione dello statuto sull'adozione di un codice di comportamento.

Rileva inoltre una situazione di persistente ritardo nell'emanazione dei provvedimenti di attuazione in materia fiscale (ad esempio, di regolamenti e circolari amministrative): tale circostanza si traduce, infatti, in un ulteriore elemento di disagio per i contribuenti in presenza di adempimenti fiscali caratterizzati, molto frequentemente, da notevole complessità tecnica e operativa.

Evidenzia altresì alcuni elementi di criticità con riguardo all'organizzazione e al funzionamento del Garante del contribuente, relativamente alla natura non sufficientemente definita dei poteri ad esso attribuiti (anche con riguardo alla modifica del titolo V della Costituzione e all'attuazione del federalismo fiscale), alla composizione dell'organo e ai rapporti con gli enti locali dotati di autonomia impositiva.

Rileva, con riferimento all'istituto della compensazione, che non risultano ancora emanati i provvedimenti di attuazione previsti dallo statuto, mentre persistono difficoltà pratiche e operative nell'attività collegata ai rimborsi fiscali, in presenza di ritardi nella loro erogazione nonché di un cospicuo *stock* di crediti da rimborsare.

In merito al fenomeno degli errori nell'emissione di cartelle esattoriali, comunicazioni e avvisi di accertamento (le cosiddette «cartelle pazze»), osserva che permane l'incidenza di tali disfunzioni nei rapporti con i contribuenti per la presenza di molteplici enti impositori ed esattori e per il mancato aggiornamento automatico dell'anagrafe tributaria, dovuto al suo mancato collegamento con le anagrafi dei comuni.

La Commissione ritiene che, per la coerenza e l'efficienza dell'azione complessiva dell'amministrazione finanziaria nel perseguimento degli obiettivi di politica fiscale, fissati da Parlamento e Governo, è indispensabile, per l'esercizio da parte del Ministro dell'economia e delle finanze del suo essenziale ruolo di indirizzo e coordinamento nei confronti delle

Agenzie fiscali e della Guardia di finanza, nel rispetto dell'autonomia del Corpo, il supporto del Dipartimento per le politiche fiscali, che va pertanto adeguato, quanto a professionalità e risorse, alla crescente funzione strategica del sistema fiscale tra gli strumenti di politica economica.

#### *Considerazioni conclusive*

La Commissione sottolinea che con lo statuto del contribuente occorre dare attuazione ai principi costituzionali di eguaglianza di tutti i cittadini dinanzi alla legge, di riserva di legge in materia di prestazioni patrimoniali, di capacità contributiva e progressività del sistema tributario e di buon andamento e imparzialità dell'amministrazione.

Tanto considerato la Commissione enuncia i seguenti obiettivi programmatici.

#### *Vincoli per il legislatore*

Occorre:

1) migliorare il rapporto di collaborazione e buona fede tra contribuente e amministrazione finanziaria attraverso uno scrupoloso rispetto delle prescrizioni dello statuto, rafforzando altresì l'osservanza dei principi in esso contenuti mediante meccanismi più efficaci;

2) rendere, da un lato, più esplicita la cogenza, dal punto di vista giuridico-formale, del rispetto delle previsioni contenute nello statuto, in quanto precetti aventi valore di principi generali della legislazione tributaria, e dall'altro, dare certezza di diritto al contribuente mediante uno scrupoloso rispetto dello statuto, in particolare con la non retroattività delle norme tributarie, con la decorrenza dell'applicazione delle nuove norme tributarie dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di approvazione delle stesse, con la previsione che i nuovi adempimenti tributari decorrano almeno dopo sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge che li prevede, con la limitazione al ricorso all'interpretazione autentica, con il divieto di proroga dei termini nei casi di prescrizioni e di decadenze degli accertamenti tributari, e con la limitazione del fenomeno della proliferazione di modifiche alle disposizioni tributarie;

3) imporre, nell'ambito dell'attuazione del federalismo fiscale, il rispetto, nell'istituzione, nella disciplina e nell'applicazione dei tributi a qualsiasi livello, dei principi contenuti nello statuto dei diritti del contribuente, ribadendone il valore di principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario;

4) perseguire altresì un organico e razionale disegno di riordino e semplificazione della normativa, con la necessità di introdurre una legislazione tributaria di carattere generale, che possa concretizzarsi in un unico codice delle norme fiscali che riunisca e disciplini, in modo organico, i diversi testi normativi, regolando gli istituti comuni ai vari tributi, nella consapevolezza di dover tutelare le aspettative del cittadino e degli operatori economici;

5) redigere norme chiare e trasparenti nel senso che i richiami ad altre disposizioni contenute nei provvedimenti normativi in materia tributaria si devono operare indicando anche il contenuto sintetico della disposizione alla quale si fa rinvio, evitando al contempo una eccessiva presenza di commi in uno stesso articolo;

6) garantire ai contribuenti tempi più congrui per prendere visione e cognizione delle nuove norme;

7) riprendere il processo di riforma della giustizia tributaria per garantire la piena terzietà del giudice, a maggior tutela del contribuente oltre che degli interessi erariali, attraverso la completa professionalizzazione della funzione che potrà risultare fattibile solo con la drastica riduzione del contenzioso, a sua volta da ottenersi con una estensiva applicazione degli istituti alternativi (autotutela, accertamento con adesione, eccetera), oltre che con l'effettiva e convinta applicazione dello statuto dei diritti del contribuente.

#### *Impegni per il Governo*

Occorre:

1) provvedere quanto prima all'emanazione dei provvedimenti di attuazione previsti dall'articolo 8 dello statuto del contribuente, sull'istituto della compensazione;

2) procedere al ripristino della delega contenuta nell'articolo 16 dello statuto per il coordinamento normativo della legislazione tributaria vigente con i principi dello statuto;

3) potenziare l'autonomia del Garante del contribuente, svincolandone gli uffici da qualsiasi forma di collegamento funzionale ed economico con l'Agenzia delle entrate, definendone meglio i poteri di sollecitazione in ordine all'attivazione delle procedure di autotutela nei confronti di qualsiasi atto avente natura tributaria, estendendone la competenza per materia anche ai tributi locali, prevedendo l'istituzione di un organo di coordinamento a livello nazionale e prevedendo infine l'obbligo per gli uffici tributari di fornire al Garante motivate risposte entro un termine prefissato nonché la preservazione dei poteri connessi agli eventuali profili disciplinari.

#### *Obblighi per l'amministrazione finanziaria*

È necessario:

1) preservare la natura presuntiva degli studi di settore, il principio della loro revisione basata su analisi condotte insieme con le categorie e l'efficacia probatoria tale da attribuire sempre all'amministrazione finanziaria l'onere della prova, in continuità con quanto già espresso dal Parlamento su tale tematica;

2) rispettare il principio che attribuisce valore probatorio alle scritture contabili e alla relativa documentazione;

3) improntare l'azione di contrasto all'evasione fiscale a una strategia volta a promuovere l'adempimento spontaneo della prestazione tributaria (cosiddetta *tax compliance*), non solo con la deterrenza, ma anche con la semplificazione degli adempimenti e la puntuale e convinta applicazione dello statuto dei diritti del contribuente;

4) rendere permanenti gli strumenti di consultazione preventiva con le associazioni di categoria e le organizzazioni rappresentative degli intermediari fiscali e migliorare il contraddittorio tra i contribuenti e gli uffici territoriali dell'Agenzia delle entrate, nella prospettiva di introdurre una cultura della consulenza e della collaborazione tra l'amministrazione finanziaria e i contribuenti e l'estensione dell'attività di tutoraggio a favore dei contribuenti che ne facciano richiesta;

5) rivedere la tempistica delle dichiarazioni dei redditi, assicurando tuttavia che tali modifiche siano assunte con congruo anticipo rispetto agli adempimenti previsti a carico dei contribuenti, con l'obiettivo di semplificare le procedure e di attuare una razionalizzazione degli adempimenti riferiti unicamente all'anno di imposta in corso successivamente alla data di entrata in vigore della legge di modifica, salve misure a favore dei contribuenti;

6) colpire con decisione, introducendo all'uopo un efficace apparato sanzionatorio, la prassi amministrativa consistente nell'emanazione di circolari o di comunicati stampa anticipatori di innovazioni normative che prevedano nuovi obblighi formali e strumentali per i contribuenti, imponendone agli stessi l'esecuzione in tempi assolutamente non congrui, in tal modo ledendo il principio di collaborazione e buona fede;

7) ispirare, nell'ambito del sistema di riscossione delle imposte, l'adozione della misura del fermo amministrativo da parte dei concessionari, nei casi di inadempimento dell'obbligazione tributaria, al principio per cui il ricorso a tale strumento deve risultare ragionevole e proporzionato rispetto all'entità del credito da riscuotere;

8) operare fattivamente sul fronte del potenziamento delle infrastrutture informative e tecnologiche in modo da limitare, mediante il ricorso alle banche dati fiscali, l'evenienza di disservizi quali le «cartelle pazze» e le errate notifiche;

9) emanare circolari applicative o esplicative in tempi rapidi (almeno entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge) che non modifichino o stravolgano il senso e la portata delle disposizioni normative a cui si riferiscono;

10) coordinare ed uniformare le modalità di recupero dei tributi e dei contributi da parte dello Stato, delle regioni e dei comuni e rendere le operazioni più trasparenti;

11) predisporre adeguati percorsi di formazione e aggiornamento professionale per il personale della Guardia di finanza e dell'Agenzia delle entrate, assicurando al contempo una distribuzione più razionale ed efficiente delle loro dotazioni organiche sull'intero territorio nazionale;

12) costituire la Consulta degli intermediari fiscali, al fine di predisporre uno strumento di studio e approfondimento per valutare con ca-



denza periodica e in via preventiva le problematiche concernenti l'elaborazione della normativa fiscale, le modalità applicative e le tipologie di collaborazione evitando ingiustificate restrizioni della concorrenza così come a suo tempo auspicato dall'Autorità garante della concorrenza e del mercato con la segnalazione del 10 novembre 1999;

13) provvedere, in attuazione dell'articolo 15 dello statuto del contribuente, all'emanazione di un codice di comportamento e di responsabilizzazione che regoli le attività del personale addetto alle verifiche tributarie, aggiornandolo eventualmente anche in base alle segnalazioni delle disfunzioni operate annualmente dal Garante del contribuente.





