

SENATO DELLA REPUBBLICA

XV LEGISLATURA

**Doc. LII-bis
n. 17**

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
MARCHE**

—————
Comunicata alla Presidenza l'8 marzo 2007
—————

S O M M A R I O

1 – Pemessa	Pag.	5
2 – Necessità di completamento e modifica dello Statuto dei diritti del contribuente	»	5
3 – Rimborso di imposte	»	8
4 – L’esercizio dell’autotutela da parte degli organi dell’Amministrazione finanziaria	»	11
5 – Il fermo dei beni mobili registrati	»	14
6 – Problematiche in materia di IRAP	»	15
7 – Deroghe ai principi generali dello Statuto dei diritti del contribuente. Chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie.	»	17
8 – Conclusioni	»	19

Allegato – 12^a relazione relativa all’attività svolta dal Garante del contribuente delle Marche nel 2° semestre 2006.

1 -Premessa

Con la presente relazione annuale il Garante del contribuente delle Marche adempie l'obbligo, stabilito dall'art. 13, comma 13 bis, della legge 27 luglio 2000 n. 112, di fornire al Governo e al Parlamento "dati e notizie sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuenti nel campo della politica fiscale".

Saranno in essa segnalati, ad integrazione dell'allegata relazione sull'attività svolta nel 2° semestre del 2006, anche gli "aspetti critici" di maggiore rilevanza emergenti dalla legislazione tributaria e delle prassi dell'Amministrazione finanziaria.

I temi proposti verranno trattati seguendo lo schema espositivo adottato nelle relazioni degli anni precedenti e secondo criteri di continuità logica con le medesime.

2 -Necessità di completamento e modifica dello Statuto dei diritti dei contribuenti.

I problemi tuttora irrisolti, segnalati in tutte le relazioni semestrali ed annuali del Garante del contribuente delle Marche, riguardano:

- a) l'emanazione del regolamento previsto dall'art.8, comma 8, della L. 212/2000, destinato a disciplinare l'estinzione dell'obbligazione tributaria per compensazione;
- b) l'emanazione del "codice di comportamento per il personale addetto alle verifiche tributarie", previsto dall'art.15 L. cit.;
- c) la riforma dell'art. 13 L. cit..

Nel prosieguo della relazione si darà conto degli elementi di novità intervenuti nel corso del 2006 sulle singole tematiche innanzi indicate.

2.1 -In tema di *compensazione* si deve positivamente constatare una sempre maggiore diffusione dell'istituto come mezzo di estinzione delle obbligazioni tributarie, pur in mancanza del regolamento richiamato sub a), alla cui emanazione la giurisprudenza di legittimità (con indirizzo definito "opinabile" da questo Garante: v. relaz. 2005, pag. 2) subordinava l'applicazione ai rapporti tributari dei principi dettati in materia dal codice civile, nonostante che l'"estensione" della compensazione "anche a tributi per i quali attualmente non è prevista" dovesse decorrere, secondo quanto espressamente stabilito dall'art. 8, comma 8, dello Statuto, "dall'anno d'imposta 2002".

La novità, rispetto alle considerazioni svolte nella relazione del 2005, è costituita da una recente pronuncia della Corte di Cassazione (*Cass. 25.10.2006 n. 22872*), con la quale la Sezione Tributaria del Supremo Collegio ha affermato che "nella determinazione dell'imposta complessivamente dovuta" da un imprenditore edile sui corrispettivi ricevuti "occorreva, comunque, sottrarre" la somma dei tributi corrisposti sugli acconti, erroneamente fatturati in precedenza come ricavi e sottoposti a tassazione anno per anno. La Corte ha puntualizzato che "tale conclusione discende dall'applicazione del principio di compensazione, vigente nell'ordinamento tributario anche prima dell'espresso riconoscimento contenuto nell'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente", ed ha significativamente aggiunto che "l'esercizio del potere regolamentare in materia di compensazione, previsto dal citato art. 8, 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.)".

Alla luce di tale pronuncia, i cui effetti sono palesemente estensibili a qualsiasi tipo di rapporto obbligatorio di natura tributaria e che sembra destinata ad assicurare la (almeno tendenziale) parità delle parti del rapporto stesso (v. relaz. 2005, pag. 2), non è più procrastinabile, ad avviso di questo Garante, l'emanazione di un regolamento che disciplini dettagliatamente i criteri, le forme e le condizioni dell'esercizio della compensazione da parte dei contribuenti titolari del diritto al rimborso di tributi indebitamente versati, avuto soprattutto riguardo alle fondamentali disposizioni dettate dall'art. 1242 cod. civ.. E' infatti facilmente prevedibile che, in caso di ulteriore inerzia nella emanazione del regolamento, la illimitata possibilità, concessa ai contribuenti, di opporre all'Amministrazione i propri crediti come mezzo di estinzione automatica di debiti d'imposta di qualsiasi natura, secondo i principi della compensazione legale, potrebbe compromettere la regolare esazione dei tributi ed alimentare un contenzioso giurisdizionale di vasta portata e di esito incerto.

2.2 -Come si è osservato nella 12^a relazione semestrale allegata alla presente (par.4, pagg 9 - 10), la mancata emanazione del codice di comportamento del personale addetto alle verifiche fiscali non ha prodotto conseguenze di rilievo nei rapporti tra i contribuenti e il personale (funzionari delle Agenzie delle Entrate o militari della Guardia di Finanza) addetto alle relative operazioni nella sede dell'attività produttiva del soggetto "verificato". Le rare segnalazioni in materia sono indicative della sostanziale correttezza dei comportamenti del personale suddetto, improntati all'osservanza di severe norme di autodisciplina, che lasciano pochi spazi ad interventi "censori" da parte del Garante.

Questa constatazione, peraltro, non esime dal rilevare che l'ulteriore protrarsi dell'inadempimento del dovere imposto dall'art. 15 dello Statuto non appare giustificato, risultando vanificato il fine, perseguito dal legislatore statutario, di disciplinare i rapporti tra i soggetti attivi e passivi delle verifiche fiscali mediante regole certe e prestabilite, tali da prevenire, da un lato, possibili abusi da parte dei verificatori e, dall'altro, pretestuose contestazioni da parte dei contribuenti durante lo svolgimento delle indagini.

Anche il problema relativo alle modalità di calcolo del termine di permanenza dei verificatori nella sede del contribuente, pur avendo perduto almeno in parte attualità e rilevanza (v., al riguardo, l'allegata relaz. 2° semestre 2006, pagg. 9 - 10), meriterebbe tuttavia una chiara soluzione normativa, perché il persistente contrasto tra Garanti, da una parte, e la Guardia di Finanza e l'Agenzia delle Entrate, dall'altra, sull'interpretazione del disposto dell'art. 12, comma 5, dello Statuto costituisce pur sempre causa di potenziale conflittualità e di turbativa dei rapporti fra le parti nel corso delle verifiche.

Non è superfluo, infine, ricordare che nella passata legislatura ben due risoluzioni della Commissione Finanze della Camera dei Deputati hanno impegnato il Governo ad "emanare senza ritardo l'atteso codice di comportamento del personale addetto alle verifiche tributarie" (v. relaz.annuale 2005, pag. 5).

2.3 -Nelle relazioni semestrali ed annuali di tutti i Garanti, ed in particolare in quelle presentate dal Garante delle Marche, è stata ripetutamente segnalata, con ampiezza di argomentazioni, la necessità della ristrutturazione ed integrazione delle disposizioni dell'art. 13 dello Statuto, al fine di colmare le non poche lacune che esse presentano, di dare soluzione legislativa a controverse questioni di interpretazione ed applicazione di alcune norme e di conferire maggiore funzionalità ed efficacia all'azione del Garante del contribuente.

Si è, in particolare, riferito intorno alle vicende di una proposta di legge presentata alla Camera dei Deputati (A.C. 5313) da autorevoli Parlamentari (primo firmatario l'on. Giorgio Benvenuto), approvata all'unanimità dalla Commissione Finanze e decaduta per fine

legislatura, in ordine alla quale si richiamano le considerazioni esposte nella relazione annuale del 2005 (par. 2.3, pagg. 5 - 10), che debbono intendersi qui integralmente trascritte.

La predetta iniziativa legislativa, alla quale aveva prestato adesione la quasi totalità dei Garanti, si è ora tradotta in un *disegno di legge che lo stesso on. Benvenuto ha presentato al Senato della Repubblica (A.S. 1193)* e che è stato assegnato alla Commissione Finanze.

L'approvazione *bipartisan* della proposta di legge che l'ha preceduta (A.C. 5313) costituisce significativo riconoscimento della idoneità della riforma a dare adeguata soluzione (non a tutti ma almeno) ai principali problemi emersi dall'esperienza maturata dai Garanti nel concreto svolgimento delle loro funzioni e consente di confidare che il nuovo Parlamento non si sottrarrà al compito di esaminare ed approvare rapidamente il provvedimento legislativo che ne riproduce il contenuto, in considerazione del pubblico interesse che esso persegue.

Alla relazione annuale di questo Garante dell'anno 2005 sono stati allegati i testi della proposta di legge A.C. 5313 e della relazione di accompagnamento (v.alleg.1 e 2).

I principali obiettivi della riforma sono lucidamente illustrati in quest'ultimo documento, al quale si rinvia.

2.3.1 -Un cenno particolare va ancora una volta dedicato al tema della *competenza "per materia"* del Garante e della legittimità della sua azione riguardo ai tributi devoluti alle Regioni ed agli enti locali. Il problema è tornato di attualità a seguito delle segnalazioni di alcuni Garanti, i quali denunciano nelle loro relazioni che pochi Comuni (tra cui quello di Palermo) e qualche Consorzio di bonifica, a differenza della stragrande maggioranza degli enti locali, hanno recentemente dichiarato di non ritenersi obbligati all'osservanza delle norme dello Statuto che regolano i rapporti tra enti impositori e Garanti del contribuente, ritenendo limitata la competenza di questi ultimi ai soli tributi "statali".

La marginalità di simili residuali posizioni, purtroppo avallate da poco meditati interventi di autorevoli Istituzioni, non costituiscono ragione sufficiente per disconoscere la necessità ed indifferibilità di una iniziativa legislativa che elimini in radice ogni possibile dubbio sulla corretta soluzione di una questione tanto delicata e ponga fine alle pretestuose contestazioni di quegli enti locali che infondatamente considerano l'azione di controllo della legalità e di tutela dei diritti dei cittadini-contribuenti, svolta dal Garante "statutario", come una illecita interferenza nella sfera della loro autonomia, anche quando abbiano omesso di adeguare i loro statuti ed atti normativi ai principi generali dell'ordinamento tributario dettati dalla legge n.212/2000 (art.1), la cui applicabilità anche nei confronti degli enti predetti è stata confermata dalla Corte di Cassazione con la recente sentenza n.21513 del 6 ottobre 2006.

L'importanza dell'argomento, al quale il Garante delle Marche ha dedicato un rilevante impegno fin dalla sua istituzione, consiglia di allegare nuovamente alla presente relazione un estratto di quella relativa all'anno 2003, in cui sono esposte le principali considerazioni a sostegno della tesi "estensiva" della competenza del Garante ad enti, organi ed uffici pubblici e privati che, in forma diretta o tramite concessionari ed ausiliari, svolgono attività di accertamento, liquidazione e riscossione di tributi di qualsiasi specie nel territorio della Regione.

Questa formula, già adottata nel testo della proposta di legge A.C. 5313 (art.13, comma 11) ed ora verosimilmente trasfusa nel disegno di legge Benvenuto, potrebbe essere integrata con la precisazione che il *Garante del contribuente esercita le proprie funzioni in tutte le materie nelle quali le controversie sono dalla legge attribuite alla giurisdizione delle Commissioni Tributarie*.

Con questa integrazione, coerente con la natura "paragiurisdizionale" dell'attività del Garante, la competenza del medesimo risulterebbe estesa alle contestazioni dei contribuenti in tema di tariffe e canoni adottati da vari enti locali, in sostituzione delle previgenti tasse, in

materia di occupazione di spazi ed aree pubbliche, scarico e depurazione delle acque reflue, smaltimento dei rifiuti urbani, pubblicità e pubbliche affissioni.

Si deve al riguardo osservare che “le controversie relative alla debenza” delle tariffe e dei canoni sopra indicati sono state espressamente devolute alla cognizione delle Commissioni Tributarie (art. 3 bis, comma 1, lett. b) del D.L. 203/05 convertito in L. 248/05), pur avendo la Suprema Corte affermato, con specifico riferimento al servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani, che la relativa tariffa “*non ha natura tributaria*” (Cass. S.U. ord. N. 3274 del 15.2.2006).

Nessuna analoga modifica normativa è invece intervenuta nella sfera delle attribuzioni del Garante del contribuente, che restano perciò circoscritte, alla stregua della disciplina vigente, alla materia strettamente tributaria. Il che comporta una non ragionevole limitazione della tutela dei contribuenti nei loro rapporti, spesso conflittuali, con gli enti locali in ordine a prestazioni patrimoniali che, secondo autorevole dottrina, hanno mutato soltanto la denominazione, ma hanno conservato la loro natura *sostanzialmente* tributaria, tanto da essere incluse nella giurisdizione del giudice speciale tributario.

2.3.2 -E' opportuno inoltre ricordare che la proposta di riforma prevede l'emanazione di un regolamento di attuazione delle disposizioni dell'art.13 dello Statuto, adottato ai sensi dell'art.17, comma 3, della L.n .400/1988 e destinato a contenere la normativa “di dettaglio”, che non può trovare collocazione in una “carta” di principi generali dell'ordinamento -quale è lo Statuto- e tuttavia necessaria per regolare in modo uniforme i criteri di scelta e di nomina dei Garanti, i requisiti per aspirare all'incarico, i casi di incompatibilità e di decadenza, l'organizzazione ed il funzionamento degli uffici ed ogni altro aspetto della loro attività.

Non è infatti pensabile che un'Autorità amministrativa possa continuare ad operare sulla base di poche disposizioni -necessariamente generiche, lacunose e non sempre chiare- contenute in un solo articolo dello Statuto ed integrate per necessità con norme “interne”, deliberate dai singoli uffici regionali in virtù della “piena autonomia” ad essi attribuita dalla legge, con criteri non sempre omogenei e superando talvolta i limiti propri dei regolamenti di autoorganizzazione.

2.3.3 -Non ultimo vantaggio della riforma, infine, è che la medesima 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 - Rimborso di imposte

3.1-Sulla prassi degli enti impositori di ritardare oltre ogni ragionevole limite di tempo l'erogazione dei rimborsi di imposte versate in eccedenza sono stati formulati nelle precedenti relazioni numerosi rilievi critici, che non hanno peraltro prodotto alcun sostanziale mutamento nella prassi dell'Amministrazione finanziaria.

Gli interventi dei Garanti, che dovrebbero “richiamare” gli uffici competenti “al rispetto dei termini per il rimborso d'imposta”, generalmente scaduti da molti anni e talvolta da oltre un decennio, valgono quanto meno ad accelerare le operazioni di controllo e convalida dei crediti

dei contribuenti e ad assicurare ai medesimi un'adeguata informazione sullo stato dei procedimenti, ma risultano del tutto inefficaci per quanto riguarda il pagamento delle somme dovute, il quale resta condizionato alla disponibilità delle risorse, cronicamente insufficienti, stanziare in bilancio per soddisfare i diritti dei creditori dell'erario e viene effettuato sulla base di un sistema automatizzato e centralizzato, il cui funzionamento sfugge a qualsiasi possibilità di verifica da parte dei contribuenti e degli stessi Garanti.

E' ormai evidente che, rimosse quasi totalmente le cause di ritardi ingiustificati addebitabili agli uffici locali dell'Agenzia delle Entrate, grazie anche alla intensa e continua azione di stimolo dei Garanti, le ragioni del persistente inadempimento dell'Amministrazione finanziaria sono da ricercare in scelte di politica fiscale e di distribuzione delle risorse non sindacabili da parte dei Garanti; i quali sono tuttavia obbligati dalla legge (art.13, comma 13 bis, dello Statuto) a segnalare al Governo e al Parlamento, nelle relazioni annuali, le conseguenze che tali scelte producono sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuenti.

Non si può, dunque, omettere di sottolineare ancora una volta che la "prassi anomala" di erogare i rimborsi di imposte in base a criteri unilateralmente stabiliti, senza informare i creditori sullo stato delle pratiche e sulla prevedibile data dell'adempimento, genera nei contribuenti un senso di esasperazione e di impotenza, che non solo non giova al rasserenamento del clima dei loro rapporti con il fisco, ma alimenta la sfiducia nella legalità e correttezza dell'attività degli uffici finanziari, nuoce gravemente alla credibilità ed all'immagine dell'Amministrazione e vanifica i già scarsi poteri di intervento del Garante.

Fino a quando le (pur comprensibili) esigenze di bilancio, che impediscono lo stanziamento di fondi sufficienti a soddisfare in tempi accettabili i crediti dei contribuenti, prevarranno sull'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di conformare la propria azione (compresa quella relativa ai rimborsi di imposte) ai precetti dell'art.97 della Costituzione, alle prescrizioni della legge 212/2000 ed alle ordinarie regole del codice civile in materia di adempimento delle obbligazioni, gli obiettivi di progresso e di civiltà giuridica perseguiti dal legislatore statutario -e segnatamente quello di improntare i rapporti tra fisco e contribuenti ai fondamentali principi di affidamento, reciproca fiducia e leale collaborazione- non potranno essere realizzati né potrà ottenere soddisfacenti risultati l'attività dei Garanti a tutela dei diritti dei cittadini creditori.

Al fine di porre un'argine ad un fenomeno deleterio che, lungi dall'esaurirsi gradualmente, tende invece, secondo attendibili notizie di stampa, ad aggravarsi sia riguardo al numero dei contribuenti aventi diritto a rimborso sia riguardo all'ammontare delle somme da restituire con i relativi interessi, sono state proposte nelle precedenti relazioni varie soluzioni, tra le quali quella di ampliare l'ambito di applicazione dell'istituto della compensazione, in ossequio alle disposizioni dell'art. 8 dello Statuto, in modo da esonerare i creditori dell'erario -ovviamente a condizioni ed entro limiti da stabilire- dal pagamento delle imposte dovute per somme corrispondenti agli importi dei loro crediti riconosciuti o non contestati dall'Amministrazione.

Come si è in precedenza osservato, a seguito del recente orientamento della giurisprudenza di legittimità sul tema della compensazione nei rapporti tributari (v. Cass. n. 22872/2006, citata nel par. 2.1), l'obbligo di disciplinare la materia, anche per i riflessi sui tempi e sulle modalità di adempimento delle obbligazioni di rimborso, è divenuto urgente ed ineludibile per la duplice esigenza di scongiurare un uso improprio e senza regole della compensazione e di evitare -per quanto possibile- ricorsi "di massa" al giudice tributario (o al giudice ordinario, nei casi indicati dalla ormai costante giurisprudenza delle Sezioni Unite della Suprema Corte: v. Cass. SS.UU. n. 10725/2002, n. 14332/2005, n. 16776/2005) da parte di contribuenti stanchi di attendere *sine die* il soddisfacimento dei loro diritti e, nello stesso tempo, costretti ad adempiere puntualmente le obbligazioni tributarie a loro carico sotto comminatoria di

pesanti sanzioni, di iscrizione a ruolo dei loro debiti e di azioni cautelari ed esecutive in loro danno.

Non è superfluo ricordare a tal riguardo che i giudici tributari non hanno mai considerato valido motivo di giustificazione dell'inadempimento dell'Amministrazione finanziaria l'allegazione degli uffici di non disporre dei fondi occorrenti per provvedere alla erogazione di rimborsi non contestati nell'*an* o nel *quantum*.

Non può essere, dunque, sottovalutato il rischio che un rilevante numero di creditori dell'Erario decida di munirsi di un titolo esecutivo e se ne avvalga come strumento di coazione per realizzare in tempi brevi i propri diritti, con effetti devastanti sui bilanci pubblici. Né sembra, comunque, accettabile in un Paese civile che il cittadino, per ottenere il soddisfacimento di un proprio *credito riconosciuto e convalidato*, non abbia altra alternativa che attendere i tempi lunghissimi stabiliti ad arbitrio dell'Amministrazione debitrice (con il rischio di sentirsi eccipire la prescrizione del diritto ove non abbia avuto l'accortezza di compiere atti interruttivi) o di intraprendere la via del processo assoggettandosi ai disagi ed ai costi che esso comporta.

3.2 –Tutto ciò considerato, il Garante delle Marche ritiene utile sottoporre alla riflessione degli Organi costituzionali destinatari della presente relazione, come ulteriore contributo alla soluzione del problema, l'opportunità di introdurre nel sistema dei rimborsi di imposte una forma di *silenzio-assenso* in forza del quale, decorso un ragionevole periodo di tempo, predeterminato per legge, dalla data di presentazione dell'istanza amministrativa di rimborso (o dalla data di presentazione della dichiarazione dei redditi da cui emerge un credito rimborsabile del contribuente) senza che siano intervenute contestazioni o rettifiche espresse da parte degli uffici competenti, il diritto al rimborso divenga definitivo ed incontestabile e l'Amministrazione debitrice sia obbligata a rilasciare, a richiesta del contribuente, la relativa formale attestazione.

Il possesso di tale documento costituirebbe per il creditore titolo giuridico per richiedere il pagamento delle proprie spettanze mediante emissione di mandato "in conto sospeso" (ai sensi dell'art. 14 del D.L. n. 669/96, convertito con L. n. 30/97) o, in difetto, per dare avvio all'esecuzione forzata, senza necessità di interventi del giudice tributario (o ordinario), del tutto inutili nelle numerose fattispecie in cui non sussista controversia sul diritto vantato dal contribuente.

L'attestato di credito dovrebbe essere, infine, utilizzabile per estinguere, per la somma corrispondente, debiti d'imposta di qualsiasi natura.

I vantaggi che deriverebbero dall'attuazione di tale proposta (che avrebbe naturalmente bisogno di essere approfondita, perfezionata ed eventualmente integrata) sono evidenti e molteplici:

-la certezza delle regole per la definizione del rapporto garantirebbe l'adempimento dell'obbligazione di rimborso entro un periodo di tempo prestabilito in base ad un equo contemperamento delle esigenze di bilancio dell'Amministrazione e del diritto del creditore di poter disporre delle somme di sua spettanza;

-gli uffici finanziari sarebbero obbligati al rapido controllo della legittimità e fondatezza del credito del contribuente nonchè a provvedere in forma espressa in merito ad esso nel solo caso in cui ritengano di dover disconoscere il diritto o di doverne contestare il *quantum*, con la consapevolezza che, qualora il rimborso dovuto non fosse tempestivamente erogato dall'Organo competente, il contribuente disporrebbe di efficaci strumenti per costringere l'Amministrazione al sollecito pagamento del debito;

-la semplificazione delle procedure di rimborso comporterebbe un sensibile decremento del contenzioso giurisdizionale, eliminando la necessità di ricorrere al giudice ogni qualvolta il diritto del contribuente non formi oggetto di contestazioni; sarebbe inoltre più agevole

l'accertamento di eventuali responsabilità "interne" agli uffici in caso di inerzia o di ingiustificato ritardo nell'adempimento delle obbligazioni di rimborso.

Non sfugge a questo Garante che l'attuazione della soluzione proposta (o di altre di analogo contenuto) postula non solo una decisa inversione di tendenza nella prassi dell'Amministrazione finanziaria e l'adeguamento alla nuova disciplina delle strutture organizzative dell'ente, ma anche -e soprattutto- una forte manifestazione di volontà politica volta a privilegiare, nella scala delle priorità, i diritti dei contribuenti rispetto ad altre esigenze, sicuramente meritevoli di considerazione in una valutazione globale dei bisogni pubblici da soddisfare, ma pur sempre subordinate al rispetto dei precetti della Costituzione e dei principi dello Statuto che quei diritti garantiscono.

Si esprime pertanto l'auspicio che a tali criteri siano ispirate le iniziative legislative e le scelte di politica fiscale nella materia dei rimborsi di imposte, che continua ad essere, come si è già rilevato, il principale ostacolo alla instaurazione di rapporti civili, sereni e corretti tra fisco e contribuenti.

4 -L'esercizio dell'autotutela da parte degli Organi dell'Amministrazione finanziaria.

4.1 -Anche questo tema è stato ampiamente trattato nelle relazioni precedenti ed in particolare in quella relativa all'attività svolta nel 1° semestre 2003 (pagg. 14 - 15), nella quale si sollecitava -tra l'altro- un intervento legislativo volto a riconoscere il diritto del contribuente alla tutela giurisdizionale contro il rifiuto espresso o tacito dell'Ufficio finanziario di annullare, revocare o rettificare, nell'esercizio dell'autotutela, atti di imposizione o di riscossione, ancorché divenuti definitivi per mancata impugnazione, quanto meno nelle ipotesi specificamente elencate nell'art. 2 del Regolamento approvato con D.M. 11 febbraio 1997 n.37, eventualmente allargate ad analoghe fattispecie di evidente illegittimità o infondatezza della pretesa fiscale.

Si è anche sostenuto in detta occasione che, avuto riguardo al carattere di generalità ed esclusività assunto dalla giurisdizione delle Commissioni Tributarie per effetto delle disposizioni dell'art. 12 della legge 28 dicembre 2001 n.448 (e di altre leggi successive), si sarebbe dovuta attribuire espressamente al giudice tributario la cognizione delle controversie in materia di autotutela, così superando i contrasti giurisprudenziali sul punto e liberando il contribuente dall'onere di una non facile scelta nella individuazione del giudice giurisdizionalmente competente.

Non risulta che negli anni successivi al 2003 siano stati adottati provvedimenti legislativi sul problema segnalato; è però intervenuta una recente sentenza delle SS.UU. della Corte di Cassazione (n.16776 del 10 agosto 2005), con la quale sono stati affermati importanti principi di diritto, del tutto coincidenti con le soluzioni a suo tempo prospettate da questo Garante :

- a) sono impugnabili dinanzi alle Commissioni Tributarie non più soltanto gli atti e le situazioni espressamente indicati nell'art.19 del D.Leg.vo n.546/92 (la cui elencazione ha, dunque, perduto l'originario carattere di tassatività per effetto della implicita "modifica" della norma introdotta con l'art. 12, comma 2, della citata legge n. 448/2001), ma tutti i provvedimenti -espressi o taciti- mediante i quali l'Amministrazione manifesta "la convinzione che il rapporto tributario (o relativo a sanzioni tributarie) debba essere regolato in termini che il contribuente ritenga di contestare";

- b) appartengono, di conseguenza, alla cognizione del giudice tributario anche le controversie nascenti dalle “impugnazioni proposte avverso il rifiuto espresso o tacito dell’Amministrazione a procedere ad autotutela, così come ripetutamente riconosciuto dalla giustizia amministrativa”.

Purtroppo questa autorevole pronuncia non ha risolto il problema fondamentale che è a monte di quello relativo alla giurisdizione e che consiste nello stabilire “se quel rifiuto sia o meno impugnabile”: le Sezioni Unite, infatti, con una singolare inversione dell’ordine delle questioni da decidere, hanno ritenuto che il giudizio a tal riguardo fosse “di competenza del giudice tributario” e lo hanno quindi rimesso all’esame della Sezione Tributaria della stessa Corte, alla quale hanno anche assegnato il compito di “valutare se con l’istanza di autotutela il contribuente chieda l’annullamento dell’atto impositivo per vizi originari di tale atto o per eventi sopravvenuti....”.

Con puntuale aderenza a tali indicazioni la Sezione Tributaria si è limitata a stabilire che, nella fattispecie decisa, “il contribuente non ha impugnato gli avvisi di accertamento” e, quindi, “non ha chiesto l’annullamento dell’atto impositivo per vizi originari”, ma “ha invece invocato eventi sopravvenuti (il condono, la modifica del sistema sanzionatorio)” ed “ha impugnato gli atti con cui venivano respinte istanze fondate su fatti nuovi produttivi di effetti giuridici, in cui si invocava l’applicazione di leggi successive, in particolare della legge sul condono” (Cass. Sez. Trib. 20 febbraio 2006 n. 3608).

La lettura coordinata sulle due sentenze non consente di superare il dubbio in ordine alla impugnabilità *in via di principio* del rifiuto dell’Amministrazione di esercitare l’autotutela. Sembra doversi da esse desumere che nei casi in cui l’istanza del contribuente sia fondata su fatti giuridicamente rilevanti verificatisi *dopo* che l’atto impositivo è divenuto definitivo (come nella fattispecie decisa da Cass. n. 3608/2006 cit.), il ricorso al giudice tributario sia sicuramente ammissibile, invocandosi in tali ipotesi non già l’annullamento dell’atto “per vizi originari”, bensì l’inefficacia dell’atto stesso per effetto di “eventi sopravvenuti”, i quali comportano la inesigibilità *ex post* della pretesa fiscale.

Si dovrebbe invece supporre, argomentando *a contrario*, che la Suprema Corte ritenga inammissibile il ricorso del contribuente fondato sulla deduzione di “vizi originari” dell’atto impositivo non più impugnabile. Ma una simile conclusione non sembra compatibile con la disciplina positiva dell’istituto (art. 2 quater D.L. n. 564/94 convertito in L. n. 656/94, d.m. 11.2.1997 n. 37) e con la prassi interpretativa dell’Amministrazione, secondo cui è pacificamente consentito l’annullamento in via di autotutela -quando ne ricorrano i presupposti di legge- di atti impositivi infondati o illegittimi (anche e principalmente) a causa di vizi “*originari*”, non dedotti con tempestivo ricorso al giudice tributario, e persino in presenza di sentenze dichiarative della inammissibilità della domanda del contribuente o di improseguibilità del giudizio, purchè non abbiano giudicato sul merito della controversia (v. art. 2 del citato Regolamento n. 37/1997 e circ. del Ministero delle Finanze n. 198/S del 5.8.1998).

Le indicate pronunce non consentono, in definitiva, di individuare con certezza l’orientamento della Suprema Corte sulla dibattuta questione relativa alla natura giuridica dell’autotutela nei rapporti tributari ed alla corrispondente posizione soggettiva del contribuente: questione risolta dalla ormai prevalente dottrina nel senso che l’esercizio dell’autotutela da parte degli organi dell’Amministrazione finanziaria, come disciplinato dalle disposizioni innanzi richiamate ed alla luce di fondamentali principi della Costituzione e dello statuto dei diritti del contribuente, non può essere più considerato come manifestazione di un potere assolutamente discrezionale ed insindacabile dell’Amministrazione stessa (cui corrisponderebbe un interesse di mero fatto del cittadino), ma costituisce piuttosto adempimento di un obbligo giuridico (o quanto meno di un potere-dovere) soggetto a specifiche regole sostanziali e procedurali, la

cui violazione non può ritenersi sottratta al controllo giurisdizionale garantito dalla Costituzione riguardo a qualsiasi atto dell'Amministrazione lesivo di diritti o di interessi legittimi dei cittadini (art. 113 Cost.).

Non è, comunque, più sostenibile la tesi della inammissibilità del ricorso al giudice tributario fondata sulla considerazione che il rifiuto espresso o tacito dell'esercizio dell'autotutela non è compreso nella categoria degli atti autonomamente impugnabili di cui all'art. 19 del D.Leg.vo 546/92, dovendosi interpretare tale norma in base ai principi affermati dalla Corte di Cassazione con la menzionata sentenza n.16776/2005, secondo cui l'elencazione degli atti contenuta nell'art. 19, per effetto del progressivo ampliamento dell'ambito della giurisdizione del giudice tributario, ha perduto l'originario carattere di tassatività.

Non si può, infine, omettere di rilevare che, qualora l'impugnabilità del rifiuto dell'autotutela fosse ritenuta ammissibile nella sola ipotesi di sopravvenienza di norme o fatti capaci di incidere *a posteriori* sulla validità ed efficacia dell'atto di cui si chiede la rimozione, il diritto del contribuente di chiedere al giudice il controllo della legalità dell'azione amministrativa nella materia in esame risulterebbe circoscritta a casi limitati o addirittura marginali, nei quali è perfino dubbio che l'obbligo dell'ufficio finanziario di verificare l'esigibilità della pretesa fiscale alla luce di nuove leggi o di eventi sopravvenuti abbia tecnicamente attinenza all'esercizio dell'autotutela.

4.2 -Le incertezze che tuttora permangono sui temi fin qui trattati ed il rischio che l'esercizio dell'autotutela, nonostante l'autorevole intervento del giudice di legittimità, continui a dipendere da valutazioni discrezionali (se non proprio arbitrarie) dei singoli uffici dell'Amministrazione finanziaria chiamano nuovamente in causa il legislatore, al quale spetta valutare se l'evoluzione della normativa regolatrice dell'istituto (considerata "rivoluzionaria" al tempo della sua emanazione) abbia conferito all'autotutela in campo tributario una nuova e moderna fisionomia, compatibile con i precetti degli artt. 3, 53, 97 e 113 della Costituzione, ovvero se il "ritiro" di atti impositivi sicuramente illegittimi o infondati, ancorchè definitivi, debba essere ancora considerato come esercizio di una sorta di potere "sovrano", rispetto al quale il cittadino continui a rimanere privo di qualsiasi strumento di difesa, secondo una concezione veterofiscale dei rapporti tributari che non dovrebbe più trovare spazio in un ordinamento civile e democratico, improntato ai principi di buona fede e collaborazione sanciti dallo Statuto.

Se la scelta del legislatore sarà orientata -come si auspica- verso la prima delle soluzioni prospettate, non sarà difficile realizzarla mediante un duplice intervento: sull'art. 19 del D.Leg.vo n. 546/92, includendo espressamente nell'elenco degli atti autonomamente impugnabili *il rifiuto espresso o tacito di esercitare l'autotutela, su istanza del contribuente, nei casi e con i limiti stabiliti dalla legge;* e sul Regolamento approvato con D.M. 11 febbraio 1997 n. 37, disponendo che contro il rifiuto dell'autotutela da parte dell'Ufficio finanziario, nelle ipotesi previste dall'art. 2 (eventualmente ampliate mediante previsioni espresse e tassative) *può essere proposto ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale* competente ai sensi del D.Lg.vo n. 546/92.

E' opportuno precisare che la proposta che precede non comporterebbe -come taluno infondatamente sostiene- la riapertura dei termini perentori per ricorrere contro l'atto impositivo definitivo, ma aprirebbe unicamente la strada alla tutela giurisdizionale del cittadino nei confronti del (*diverso*) atto con il quale l'Ufficio rigetta l'istanza di autotutela del contribuente senza adeguata motivazione e/o in violazione della disciplina giuridica dell'istituto. Il ricorso avrebbe dunque come specifico oggetto il *rifiuto* espresso o tacito dell'Ufficio di esercitare l'autotutela a favore del contribuente e come *petitum* la verifica della legittimità del relativo provvedimento, chiedendosi al giudice tributario di accertare se la

fattispecie dedotta in giudizio sia o meno riconducibile ad alcuna delle ipotesi e situazioni previste nel regolamento n. 37/1997, in presenza delle quali si dovrebbe finalmente stabilire che l'Amministrazione ha l'*obbligo* di rimuovere l'atto lesivo dei diritti del contribuente, in attuazione del fondamentale precetto costituzionale, desumibile dagli artt. 23 e 53 Cost., secondo cui gli enti impositori possono e debbono pretendere dal cittadino il puntuale versamento delle *imposte per legge dovute*, ma non hanno il diritto di appropriarsi, rifiutandone la restituzione, di somme percepite a titolo di tributi che nessuna legge prevede o percepite in eccedenza rispetto alla misura legale, indipendentemente dal fatto che il pagamento dell'indebitato sia avvenuto in forza di un atto impositivo illegittimo (ancorché non impugnato) o sia stato effettuato spontaneamente dal contribuente per errore materiale o giuridico.

5 -Il fermo dei beni mobili registrati.

Sull'argomento in esame è intervenuta nell'anno 2006 una importante novità: con l'art. 35, comma 26 quinquies, del D.L. 4.7.2006 n. 223, convertito con L. 4.8.2006 n. 248, sono stati inseriti nel 1° comma dell'art. 19 del D.Leg.vo 31.12.1992 n. 546, con effetto dal 12.8.2006, le lettere *e-bis*) ed *e-ter*), le quali hanno aggiunto alla elencazione degli atti autonomamente impugnabili -rispettivamente- "l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'art. 77 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602 e succ. modificazioni" e "il fermo di beni mobili registrati" di cui all'art. 86 del predetto decreto, attribuendo così le relative controversie alla giurisdizione delle Commissioni Tributarie.

L'intervento -quanto mai opportuno- del legislatore ha consentito di porre un punto fermo nel confuso panorama della giurisprudenza dei giudici ordinari, amministrativi e tributari, ciascuno dei quali rivendicava, con l'avallo di discordanti opinioni della dottrina, la propria competenza giurisdizionale nella materia in esame. Ma nella patria del bizantinismo il contrasto non è del tutto sopito, rimanendo aperto il problema della giurisdizione, anche dopo l'accennata modifica normativa, in ordine alle controversie nascenti da provvedimenti di "fermo" adottati in funzione della riscossione di entrate *non tributarie*.

A tale riguardo le Sezioni Unite della Cassazione hanno affermato che "la tutela giudiziaria esperibile" nei confronti dei suddetti provvedimenti "si deve realizzare davanti al giudice ordinario ..." (Cass. S.U. 31.1.2006 n. 2053, precedente alla entrata in vigore della L. 248/2006, confermata da Cass. S.U. ordin. 17.1.2007 n. 875, con riferimento al "fermo" per mancato pagamento di contributi previdenziali); ma il Consiglio di Stato - sez. VI ha prontamente replicato, discostandosi da precedenti decisioni quasi coeve (che riconoscevano la giurisdizione del giudice ordinario) e sollevando questione di legittimità costituzionale di una serie di norme (artt. 49, 57, 86 D.P.R. n. 602/73, artt. 2 e 19 D.leg.vo n. 546/92) "se interpretate, secondo il diritto vivente quale risulta dalla giurisprudenza, nel senso di attribuire al giudice ordinario la giurisdizione in materia di fermo tributario dei veicoli" (Cons. di Stato - Sez. VI ordin. 2032 del 13.4.2006 e n. 4581 del 18.7.2006).

Non è difficile comprendere quanto queste eleganti diatribe nuocciano alla certezza del diritto su questioni, come quella in esame, di rilevante interesse per i cittadini.

Si ribadisce pertanto la necessità di un più esteso ed incisivo intervento del Governo e del Parlamento nell'intero contesto della normativa regolatrice dell'istituto del fermo di beni mobili registrati, quale risulta dall'art. 86 del D.P.R. 29.9.1973 n. 602 (nel testo sostituito dall'art. 1, comma 1, lettera q) del D.Leg.vo 27.4.2001 n. 193), al duplice fine : a) di dare soluzione legislativa alla residua questione di giurisdizione innanzi illustrata, liberando i cittadini dal rischio di errori e anticipando la decisione della Corte Costituzionale; b) di

abrogare la norma “interpretativa” di cui all’art. 3, comma 41, del D.L. n. 203/05, convertito con L. 248/05, con la quale, nell’intento di porre rimedio alla mancata emanazione del decreto ministeriale previsto dal 4° comma del citato art. 86 (nel testo novellato), si è disposto, con effetto retroattivo, che i concessionari della riscossione possono eseguire il fermo dei beni mobili registrati nel rispetto delle disposizioni contenute nel “vecchio” regolamento di cui al decreto del Ministro delle Finanze 7 settembre 1998 n. 503, contenente norme di attuazione di una disciplina del “fermo” radicalmente diversa.

Nella relazione dell’anno 2005 la citata disposizione dell’art. 3, comma 41, del D.L. 203/2005 è stata sottoposta a severa critica per i suoi riflessi gravemente negativi sui diritti e sulle garanzie dei contribuenti sottoposti al “fermo” dei loro veicoli, sia a causa dell’utilizzo improprio della interpretazione autentica per sanare *ex post* vizi di legittimità, degli atti dei concessionari derivanti dalla mancata emanazione del nuovo regolamento, sia -e soprattutto- per l’omessa previsione di condizioni, modalità e limiti all’esercizio della potestà di disporre il “fermo”, trasferita dall’Organo pubblico (Intendente di finanza) che ne era in precedenza titolare a società private concessionarie della riscossione di tributi, senza l’indicazione di regole e principi che ne temperassero l’assoluta ed incontrollabile discrezionalità.

Nella presente relazione, richiamando le considerazioni esposte al riguardo nelle pagg. 21 - 26 di quella precedente, il Garante delle Marche si limita a rilevare che, nonostante il decorso di un altro anno, nessuna iniziativa è stata adottata dalle Istituzioni competenti: non è stato a tutt’oggi emanato il decreto ministeriale coerente con la modificata disciplina del “fermo”; non è stato, di conseguenza, eliminato il rischio di abusi di potere da parte dei concessionari; non sono stati risolti i problemi né cancellati i dubbi connessi all’applicazione di una normativa lacunosa e contraddittoria; non sono cessate le rimostranze dei contribuenti, amplificate dagli organi di stampa, per l’impiego indiscriminato di un delicato strumento di coazione, che può facilmente trasmodare in arbitrio e che è spesso avvertito dai cittadini come una forma di prevaricazione, specialmente quando non sia rispettato il principio di proporzionalità tra l’ammontare del debito, a garanzia del quale il fermo viene disposto, e le conseguenze sul piano personale, familiare, sociale e lavorativo nei riguardi del soggetto passivo del provvedimento.

Affinché non sorga il sospetto che le precedenti considerazioni siano dettate da intenti di difesa “corporativa” dei contribuenti morosi, si ritiene opportuno ribadire che questo Garante considera il fermo dei veicoli come un efficace deterrente per indurre i debitori del fisco al pagamento dei tributi dovuti ed è convinto della utilità di tale strumento ai fini del contrasto al diffuso inadempimento di obbligazioni tributarie e contributive definitivamente accertate; ma è altrettanto convinto della indifferibilità di una più puntuale normativa che ne imponga l’utilizzo secondo regole prestabilite, improntate a criteri di equità, di moderazione e di rispetto degli interessi primari dei contribuenti.

6 -Problematiche in materia di IRAP.

Le numerose questioni in tema di interpretazione ed applicazione della disciplina dell’IRAP hanno costituito -e tuttora costituiscono- una delle principali cause di contesa tra fisco e contribuenti, come dimostra con l’eloquenza dei numeri la mole di ricorsi in materia pendenti dinanzi alle Commissioni tributarie ed alla Corte di Cassazione.

Il contenzioso è stato alimentato sia dai dubbi sulla compatibilità della normativa nazionale con quella comunitaria sia dalle incertezze sui limiti di applicabilità dell’imposta ai redditi di professionisti e lavoratori autonomi.

Risolto positivamente il primo problema con una recente pronuncia della Corte di Giustizia U.E., si attendeva di conoscere, dopo la sentenza della Corte Costituzionale n. 156/2001, il responso della Suprema Corte sulla seconda questione, in ordine alla quale le divergenti opinioni della dottrina ed i contrasti nella giurisprudenza di merito non consentivano di enucleare univoche ed affidabili regole di giudizio, avuto anche riguardo all'estrema varietà delle situazioni di fatto sottoposte all'esame dei giudici tributari.

Mentre era in corso la redazione della presente relazione sono state depositate undici sentenze della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione (dal n. 3672 al n. 3682 del 2007), che enunciano i principi del diritto ed indicano i criteri di massima in base ai quali deve essere verificata l'esistenza, nelle singole fattispecie, di una "autonoma organizzazione produttiva", che legittima l'applicazione dell'imposta sui redditi delle predette categorie di contribuenti.

Tali pronunce sono state salutate con unanime favore dalla dottrina e dai contribuenti interessati, perché stabiliscono parametri giuridici utili per la decisione tendenzialmente uniforme delle controversie pendenti e, più in generale, per una più corretta impostazione dei rapporti fra uffici finanziari e contribuenti, la cui definizione non dovrebbe più essere ostacolata dalla contrapposizione di tesi estreme secondo cui il reddito da lavoro autonomo sarebbe sempre -o non sarebbe mai- assoggettabile ad IRAP.

E' tuttavia evidente che non tutti i problemi possono ritenersi risolti per effetto delle sentenze sopra citate, rimanendo riservata ai giudici del merito -come per il passato- la valutazione *caso per caso* degli elementi-indici della sussistenza (o della esclusione) del presupposto impositivo, come identificato nella giurisprudenza della Suprema Corte.

Occorrerà pertanto accertare, in ciascun giudizio, se i fattori della produzione impiegati (capitali, strutture, lavoro, beni strumentali) abbiano superato, per quantità e qualità, il (non facilmente definibile) livello minimo indispensabile per lo svolgimento dell'attività; se sia permanente o solo occasionale l'eventuale utilizzazione di lavoratori dipendenti o di collaboratori; se ed in quale misura il personale apporto lavorativo del contribuente sia rilevante ai fini del raggiungimento del risultato produttivo.

E' fin troppo agevole presagire che simili valutazioni, inevitabilmente soggettive ed influenzate dalle risultanze dell'istruzione probatoria nei singoli processi, daranno origine a nuovi contrasti di giurisprudenza, non facilmente componibili perché vertenti su apprezzamenti di fatto insindacabili in sede di legittimità. Continuerà, quindi, ad essere imprevedibile ed aleatorio l'esito delle liti, con ingiuste discriminazioni tra i contribuenti ed ulteriore deterioramento dei loro rapporti con il fisco.

La situazione che si preannuncia evoca l'annosa vicenda, da non molto tempo conclusa, che ha contrapposto frontalmente i professionisti e lavoratori autonomi agli uffici finanziari sull'analoga questione dell'assoggettabilità all'ILOR dei redditi prodotti dai suddetti contribuenti: centinaia di migliaia di ricorsi contro pretese prevalentemente infondate dell'Amministrazione hanno impegnato per decenni i giudici tributari, anche dopo le pronunce in materia della Corte Costituzionale e della Corte di Cassazione, con notevole deterioramento dei rapporti tra le parti e con un danno di vaste proporzioni per l'erario, costretto al rimborso delle imposte indebitamente percepite, maggiorate di elevati interessi e, specie negli ultimi tempi, anche dell'onere delle spese processuali.

L'esigenza di evitare che un simile fenomeno si ripeta riguardo al contenzioso in materia di IRAP consiglia un sollecito intervento del legislatore, volto ad oggettivizzare quanto più è possibile, avendo riguardo alle autorevoli indicazioni emergenti dalle pronunce della Suprema Corte, i criteri e le condizioni necessarie per l'esonero dall'IRAP dei titolari dei redditi in questione.

Giova ricordare in proposito che un simile rimedio venne (sia pur tardivamente) adottato, con risultati ampiamente positivi, per porre termine alla difformità di valutazioni e decisioni circa la sussistenza del presupposto richiesto dall'art.115 T.U.I.R. (D.P.R. 917/86) ai fini

dell'applicazione dell'ILOR ai redditi d'impresa derivanti dall'esercizio di attività commerciali. La questione venne infatti risolta con l'art. 9, comma 2, della legge 29.12.1990 n. 408, il quale dispose l'esclusione dal tributo dei redditi sopra indicati, quando all'attività produttiva fossero addette non più di tre persone, compresi il titolare dell'impresa, i familiari o i soci ed esclusi gli apprendisti.

Ad avviso di questo Garante, analoga iniziativa legislativa dovrebbe essere assunta con urgenza in materia di IRAP, allo scopo di rendere certe ed uniformi le regole per l'accertamento del diritto del contribuente all'esonero dal tributo, alla luce dei criteri oggettivi prestabiliti dalla legge ed in funzione deflattiva del contenzioso giudiziario.

7 -Deroghe ai principi generali dello Statuto dei diritti del contribuente -Chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie.

Nella relazione per l'anno 2005 è stato dedicato ampio spazio (pagg. 13 – 21) al tema della inosservanza, da parte del legislatore, dei principi generali dell'ordinamento tributario espressi nei primi quattro articoli della legge n. 212/2000 (contenenti le c.d. "norme sulla normazione"). In quella relazione, peraltro, sono richiamate analoghe considerazioni svolte nelle relazioni dell'anno 2004 (paragr. 4) e dell'anno 2003 (paragr. 4).

Ciò significa che le "deroghe" ai suddetti principi hanno avuto inizio fin dall'epoca dell'entrata in vigore dello Statuto e che nella formazione delle leggi successive il legislatore tributario non ha avuto remore a discostarsi da essi ogni qualvolta i vincoli che ne derivano risultassero incompatibili con scelte contingenti di politica fiscale non sempre rispettose dei diritti dei contribuenti.

7.1 -Sono numerosi gli esempi di uso improprio dell'*interpretazione autentica*, finalizzata a dare copertura legislativa a prassi interpretative ed amministrative di dubbia legittimità, anche sotto il profilo costituzionale, e ancor più spesso ad imporre ai contribuenti, con efficacia retroattiva, nuovi oneri e adempimenti non prevedibili. Si è fatto, ad esempio, ricorso all'interpretazione autentica per avallare, in corso di giudizio e con decreto legge, il criterio di valutazione delle aree fabbricabili adottato dagli uffici finanziari statali e comunali ai fini dell'applicazione dell'I.C.I. e di altri tributi, in tal modo interferendo nelle attribuzioni dell'Autorità giudiziaria e vincolando la decisione delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, già investite del contrasto di giurisprudenza sulla questione controversa (v. sent. n. 25506 del 30.11.2006).

A commento di tale comportamento del legislatore la citata sentenza osserva che "in materia fiscale gli intervenuti interpretativi sono sempre *pro-fisco*, in quanto dettati da ragioni di cassa" e "nonispirati all'esigenza di realizzare la certezza del diritto, ma soltanto a garantire gli interessi di una delle parti in causa", la quale acquista così il privilegio di "rivestire il doppio ruolo di parte in causa e di legislatore" e, "in questa seconda veste", di dettare al giudice "quale dovrebbe essere, *pro domo sua*, la corretta interpretazione della norma sub *judice*".

Secondo la Corte, "ciò 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 (art. 10, comma 1, L.121/2000)" e non appare compatibile con il "parametro costituzionale di cui all'art. 111 Cost., che presuppone una posizione di parità delle parti nel processo".

Nulla vi è da aggiungere ad una così autorevole e severa censura, che dovrebbe consigliare per l'avvenire un più corretto ed imparziale utilizzo di norme interpretative e retroattive, delle quali lo Statuto consente l'adozione -giòva ricordarlo- "solo in casi eccezionali e con legge ordinaria" (art. 1, comma 2).

7.2 -Continua ad essere ignorato dal legislatore tributario il divieto, sancito dall'art. 3, comma 3, della legge 212/2000, di prorogare i termini di prescrizione e di decadenza per la notifica di avvisi di accertamento e rettifica.

Emblematica al riguardo è la disposizione di cui all'art. unico, comma 168, della legge 27.12.2006 n. 296 (legge finanziaria 2007), in forza della quale gli enti locali possono esercitare il potere di accertamento e di rettifica delle dichiarazioni e dei versamenti, "relativamente ai tributi di propria competenza", "entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati". La disposizione, che prolunga di ben due anni l'anzidetto termine rispetto alla disciplina previgente e che si applica "anche ai rapporti di imposta pendenti alla data di entrata in vigore" della legge 296/2006 (comma 171), omette perfino di esplicitare che essa è stata adottata "in deroga" alla contraria prescrizione statutaria, che è stata dunque considerata *tamquam non esset*.

7.3 -Non si può, infine, omettere un cenno alla perdurante prassi di legiferare in materia tributaria secondo criteri diametralmente opposti a quelli prescritti dall'art. 2 dello Statuto.

Anche nella legge finanziaria 2007 e nei decreti collegati il metodo seguito è quello stesso che negli anni precedenti ha suscitato giuste critiche e rimostranze da parte dei contribuenti e dei loro rappresentanti.

Ancora una volta viene "convogliato" in un solo provvedimento legislativo "omnibus", composto di un unico articolo con 1364 commi, uno sterminato numero di disposizioni nelle materie più disparate (anche non tributarie), cui se ne aggiungono altre centinaia sparse nei decreti e nelle leggi di conversione, senza indicare "il contenuto sintetico" delle norme richiamate e senza riportare il testo di quelle modificate (il che sarebbe, peraltro, materialmente impossibile).

Non è raro il caso che vengano abrogate o modificate disposizioni entrate in vigore pochi giorni prima, con conseguenti problemi di diritto intertemporale di ardua soluzione.

Gli emendamenti presentati ed approvati, più che apportare limitate rettifiche o integrazioni ai testi originari della manovra finanziaria, sono di entità tale da stravolgerne le previsioni.

7.4 -Conseguenza di questa incessante attività "riformatrice" è la perdita di coerenza, sistematicità e stabilità dell'ordinamento tributario e la totale vanificazione dei principi di chiarezza e trasparenza, introdotti nello Statuto per agevolare la conoscenza delle disposizioni tributarie da parte dei contribuenti (v. artt. 2 e 5 L. 212/2000) ma costantemente disattesi dal legislatore.

Il quadro normativo che ne risulta, aggravato da ponderose circolari "esplicative" dell'Amministrazione, è a tal punto complesso e disorganico da generare incertezza e disorientamento non solo nei "semplici" contribuenti ma anche in esperti operatori del settore tributario, i quali lamentano la difficoltà di adeguare i propri comportamenti a regole sempre nuove e diverse, suscettibili di interpretazioni contrastanti, nonché di individuare la disciplina applicabile *ratione temporis* ai rapporti pendenti, con rilevante rischio di incorrere in errori nell'adempimento degli obblighi fiscali e di essere assoggettati a pesanti sanzioni.

In tale situazione è doveroso ripetere che la reiterata inosservanza, da parte del legislatore, delle norme-guida dell'attività legislativa in materia tributaria indebolisce, nella valutazione dei cittadini e dell'Amministrazione finanziaria, il valore precettivo ed il carattere vincolante

dello Statuto nel suo complesso e genera sfiducia nel Parlamento, il quale omette di conformare la propria opera ai principi generali dell'ordinamento tributario, sottraendosi al rispetto di norme attuative di fondamentali precetti costituzionali, delle quali esso stesso è autore e destinatario.

Persiste, purtroppo, e si aggrava la contrapposizione tra la ormai consolidata giurisprudenza di legittimità che valorizza ed esalta i principi garantistici dello Statuto (v. Cass. n. 17576/2000 e n. 7080/2004, seguita da numerose e più recenti pronunce conformi, tra cui Cass. n. 21513/06 e n. 25506/06) e talune scelte di politica legislativa che con essi contrastano: il che ha indotto un illustre studioso ad osservare, con riferimento al “comportamento non esemplare del legislatore”, che “i precetti dello Statuto del contribuente” non possono essere considerati “come una sorta di manifesto di buone intenzioni”, da cui si possa prescindere per ragioni contingenti di convenienza, ma costituiscono -come la Suprema Corte ha puntualizzato nella citata sentenza n. 7080/04- parametri vincolanti sia per l'interpretazione e l'applicazione delle disposizioni tributarie (anche se emanate prima della entrata in vigore della legge 212/2000), sia per orientare la futura produzione legislativa verso “i valori costituzionali interpretati direttamente dallo stesso legislatore attraverso lo Statuto”.

8 -Considerazioni conclusive.

A conclusione della presente relazione si esprime l'auspicio che il Governo, il Parlamento, l'Amministrazione finanziaria e tutti gli operatori del settore tributario conformino spontaneamente la loro azione al rigoroso rispetto dello Statuto, senza necessità di trasferire alcune delle sue norme più significative (tra le quali, in particolare, quelle relative alla formazione delle leggi) nel testo della Costituzione.

E' noto che sono state presentate alla Camera dei Deputati proposte di legge costituzionale in tal senso; ma, a prescindere dalla opportunità politica di una simile iniziativa, sulla quale la dottrina appare divisa, non dovrebbe esservi bisogno di “costituzionalizzare” le suddette norme per impedirne la violazione.

In una recente intervista ad un quotidiano economico il Vice Ministro dell'Economia, on. prof. Vincenzo Visco, dopo aver rivendicato la “paternità” dello Statuto (“...l'ho fatto io”), ha ammesso che alcuni provvedimenti emanati nell'ambito della recente manovra finanziaria non sono del tutto in linea con i principi statutari, riconoscendo che queste scelte avevano prodotto “un impatto non positivo” sui contribuenti, e specialmente sui professionisti. L'illustre rappresentante del Governo ha giustificato tale comportamento affermando che nella “situazione di emergenza” in cui lo stesso Governo si trova ad operare ed in casi straordinari che impongono provvedimenti di immediata attuazione sarebbero consentite deroghe allo Statuto; ma al tempo stesso ha assicurato che, con il ritorno alla normalità, lo Statuto deve essere considerato “la stella polare” dell'attività legislativa ed amministrativa in materia tributaria.

Non resta, dunque, che confidare in una rapida cessazione dell' “emergenza”, che dura da fin troppo tempo, e nel ripristino della “normalità” non soltanto nello stato della finanza pubblica, ma anche nei rapporti tra fisco e contribuente, ancora caratterizzati da un elevato tasso di conflittualità.

Il Paese ha bisogno di un sistema tributario improntato a principi di semplificazione delle leggi e delle procedure amministrative, di certezza e stabilità delle norme regolatrici dei rapporti d'imposta e di una “pausa di riflessione” nella produzione legislativa, che consenta di interrompere per un congruo periodo di tempo le continue modifiche dell'ordinamento, di

abrogare decine di migliaia di leggi superate ed inutili e di realizzare finalmente l'attesa "codificazione" nell'intera materia tributaria.

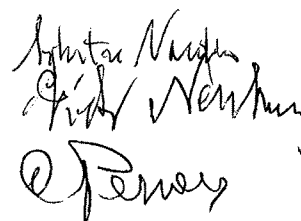
E' questa la "normalità" che i contribuenti chiedono.

La presente relazione, redatta dal presidente dott. Salvatore Nardino, è stata approvata dagli altri Componenti l'Ufficio del garante del contribuente delle Marche nella riunione del 28 febbraio 2007.

dott. Salvatore Nardino - Presidente

dott. Pietro Narbone - Componente

avv. Corrado Perrone - Componente



*Allegato alla relazione anno 2006***Dalla 1 Relaz. (anno 2003) al Governo e al Parlamento del Garante del contribuente delle Marche**

Una particolare considerazione va dedicata alla questione segnalata al precedente punto g) (competenza per materia dei Garanti), che riveste carattere di priorità assoluta e di indifferibilità.

Fin dalla loro istituzione, i Garanti del contribuente, anche sulla scorta dei primi contributi della dottrina, hanno interpretato le disposizioni coordinate degli artt.13, 1 e 17 della L.212/2000 nel senso che sono sottoposti al potere di intervento del Garante non soltanto l'Amministrazione finanziaria, intesa come complesso degli uffici che svolgono attività di accertamento, liquidazione e riscossione di tributi "statali", ma anche le Regioni, gli enti locali e qualsiasi altro soggetto pubblico o privato che, direttamente o in forza di convenzioni, esercitano attività analoghe riguardo a tributi di cui sono titolari o destinatari gli enti suddetti.

Sulla base di questo principio la generalità dei Garanti (con una sola eccezione) ha svolto (e svolge) la propria azione anche nei confronti degli enti impositori "non statali".

L'opinione dei Garanti (e la conseguente prassi operativa, inizialmente non contestata) non è stata però condivisa dall'Avvocatura Generale dello Stato, che nel "parere di massima" n.116905 del 21 ottobre 2001, sollecitato dal Garante del Veneto, pur riconoscendo che "tutte le disposizioni della legge n.212 -ivi compresa quella che prevede l'istituzione ed il funzionamento del Garante del contribuente (art.13)- costituiscono principi generali dell'intero ordinamento tributario", ha tuttavia sostenuto che la competenza per materia degli Uffici del Garante, "pur in difetto di una esplicita delimitazione in tal senso nell'art.13 della legge n.212/2000", sarebbe limitata "al solo campo dei tributi dello Stato", con estensione a quei soli "tributi locali (quali l'INVIM e, in via transitoria, l'IRAP) la cui gestione -in particolare per quanto attiene all'accertamento- è attribuita agli Uffici dell'Amministrazione dello Stato". Sarebbe invece "rimessa all'attività normativa e regolamentare di adeguamento di spettanza degli enti stessi" l'attuazione in sede regionale e locale dei principi dello Statuto, "nel rispetto della loro autonomia tributaria"; con la conseguenza che, "se e sino a che le regioni e gli enti locali non provvedano in materia, eventualmente adeguando nel settore tributario i poteri dei difensori civici, ove istituiti...", non sarebbe consentito estendere "direttamente (e cioè in base al solo art.13 cit.) anche a tali enti, e quindi ai rapporti tributaria facenti capo e gestiti dagli stessi, i penetranti poteri attribuiti dal medesimo art.13 al Garante del contribuente...".

Non è certamente questa la sede per una confutazione analitica delle considerazioni, di natura esclusivamente letterale, poste a fondamento del parere dell'Avvocatura Generale: il presidente di questo Ufficio ha esposto ed ampiamente motivato il proprio dissenso (e quello quasi unanime degli altri Garanti) in uno studio, che non viene allegato alla presente relazione per non appesantirla oltre misura, ma che è naturalmente a disposizione di chiunque voglia conoscere i numerosi argomenti di carattere logico, storico e sistematico che impediscono di condividere la tesi dell'Avvocatura e le sconcertanti conclusioni alle quali essa conduce.

Basterà quindi richiamare i seguenti rilievi:

- L'art.1 della L. 212/2000 ha imposto alle Regioni ed agli enti locali l'obbligo di adeguare i loro statuti e gli atti normativi e regolamentari ai "principi generali

dell'ordinamento tributario" dettati dalla stessa legge ed espressi in disposizioni che danno attuazione ai precetti degli artt.3, 23, 53 e 97 della Costituzione e che non sono derogabili né modificabili se non con legge (non speciale) dello Stato. Si deve pertanto escludere che nell'esercizio di tale potere-dovere, gli enti suddetti possano emanare norme che riducano il livello quantitativo e qualitativo dei diritti e delle garanzie attribuiti ai contribuenti dallo Statuto o introdurre nei loro ordinamenti istituti od organi che si discostino in misura rilevante dal modello disegnato dal legislatore statutario come il più idoneo ad assicurare la tutela dei contribuenti.

A sostegno dell'opinione contraria non è utilmente invocabile il "rispetto dell'autonomia tributaria" delle regioni e degli enti locali.

Emerge infatti dalle stesse disposizioni richiamate nel suddetto "parere di massima"(art.52 D.Leg.vo n.446/97, art.98/2° L.n.342/2000) nonché da norme successive (L.Cost. 18.10.2001 n.3, L.5/6/2003 n.131) che la potestà legislativa delle regioni, anche nelle materie appartenenti alla legislazione concorrente, e la potestà statutaria e regolamentare degli enti locali possono essere esercitate, pur dopo le rilevanti modifiche al Titolo V della parte seconda della Costituzione, nell'ambito dei principi fondamentali espressamente determinati dallo Stato o desumibili dalle leggi statali vigenti e -per quanto riguarda la materia tributaria- nei limiti consentiti dalla coerenza degli ordinamenti locali con il sistema fiscale nel suo complesso nonché nel rispetto delle normative che regolano l'istituzione e gli elementi essenziali dei tributi devoluti agli enti suddetti, sottraendoli per ciò stesso all'autonomia dei medesimi.

Decisiva al riguardo -e non irrilevante ai fini della corretta soluzione della questione in esame- è l'affermazione contenuta nelle recenti sentenze della Corte Costituzionale nn. 296 e 297 del 26.9.2003 e n.311 del 15.10.2003 secondo cui l'IRAP e la tassa automobilistica, in quanto istituite e disciplinate con leggi dello Stato, non sono divenute "oggetto di legislazione concorrente ai sensi dell'art.117, comma 3, della Costituzione" ma rientrano "tuttora nella esclusiva competenza dello Stato in materia di tributi erariali, secondo quanto previsto dall'art.117, secondo comma, lettera e)".

Ne consegue che l'IRAP e le tasse automobilistiche non possono qualificarsi "tributi propri" della Regione ai sensi dell'art.119 - comma 2 Cost., riferendosi la norma costituzionale "ai soli tributi istituiti dalle Regioni con propria legge, nel rispetto dei principi del coordinamento con il sistema tributario statale" (v. sent.n.296/2003 cit.), non rilevando in contrario la circostanza che il loro gettito sia "attribuito" alle Regioni.

Logico corollario di questo principio -estensibile, ad avviso di chi scrive, ad ogni altro tributo analogamente disciplinato (v. sent.n.311/2003 con riferimento alla legge della Regione Campania sull'esercizio della caccia)- è che l'ente beneficiario del tributo può emanare disposizioni derogatorie nell'ambito della "limitata facoltà di variazione" e di gestione del tributo stesso ad esso riservata dalla legge statale, ma non può modificarne o alterarne gli elementi costitutivi direttamente regolati dalla normativa statale.

Per queste ragioni la Corte ha dichiarato l'illegittimità costituzionale di alcune norme di leggi regionali del Piemonte, del Veneto e della Campania che avevano disposto esenzioni in materia di IRAP e proroga dei termini di prescrizioni dell'accertamento tributario delle tasse automobilistiche, perché emanate in violazione della competenza esclusiva dello Stato. Il che ha costretto il legislatore

statale a porre rimedio *ex post* agli “sconfinamenti” delle Regioni, “recepndo” nel proprio ordinamento le norme da esse emanate in carenza di potere, con effetti dal momento della loro entrata in vigore fino al 2007, e disponendo espressamente l’obbligo per le Regioni di conformare i loro ordinamenti legislativi in tema di tassa automobilistica “alla normativa statale vigente in materia” (v. art.2, commi 22 e 23 L. 24.12.2003 n.350 –Legge finanziaria 2004).

Queste considerazioni convalidano il convincimento che l’istituzione, con provvedimenti delle Regioni e degli enti locali, di un Garante del contribuente con competenza sui tributi da esso gestiti o ad essi devoluti e con caratteristiche genetiche e funzionali diverse da quelle stabilite dall’art.13 dello Statuto, realizza non già il prescritto “adeguamento” degli ordinamenti locali ai principi statutari, ma una palese violazione di tali principi.

- Il legislatore dello Statuto, rinunciando all’istituzione di un Garante centrale (originariamente previsto in una delle proposte di legge in materia) ed optando per l’istituzione di Organi collegiali autonomi con competenza territoriale regionale, ha chiaramente manifestato la volontà di creare un unico Garante del contribuente in ciascuna Regione, i cui componenti sono scelti e nominati da una Autorità giurisdizionale regionale in base a requisiti specifici di professionalità, cultura ed esperienza in materia giuridica e tributaria, acquisiti nel pregresso esercizio di funzioni diverse e tali da conferire all’Organo un elevato grado di autorevolezza e di prestigio, necessario per bilanciare la scarsità dei poteri effettivi ad esso attribuiti.

Era, dunque, estraneo al disegno sistematico del legislatore l’intento di attribuire a ciascuna regione, a ciascuna provincia e a ciascun comune la potestà di istituire, eventualmente potenziando le funzioni dei difensori civici, un proprio Garante, che si differenzierebbe da quello statutario anche e soprattutto sotto il profilo dell’autonomia ed indipendenza rispetto all’ente che lo nomina, oltre che sotto l’aspetto della idoneità tecnica.

Né la frammentazione delle competenze e la sovrapposizione di ruoli nella materia in esame sembrano conciliabili con l’interesse dei contribuenti ad avvalersi di una forma di tutela certa, semplice ed efficiente, senza essere costretti a porsi complicati problemi circa la natura, la titolarità e la destinazione dei molteplici prelievi a suo carico, per individuare di volta in volta, con rilevante rischio di errore, il Garante “competente” al quale deve rivolgere le proprie istanze.

- L’eventualità della istituzione di migliaia di Garanti (o di pseudo Garanti) del contribuente in tutti gli enti regionali e locali contrasta inoltre con i più elementari criteri di logica e di ragionevolezza soprattutto nella prospettata ipotesi di concentrazione in un unico Organo, nominato dallo stesso ente soggetto al suo controllo, delle funzioni di difensore civico e di Garante del contribuente. Considerato, infatti, che solo 500 Comuni circa (su 8.103) hanno provveduto alla nomina (meramente facoltativa) di un difensore civico, le conseguenze che deriverebbero dalla soluzione proposta dall’Avvocatura dello Stato sarebbero, in sintesi, le seguenti:

- a) se l’atto o il rapporto in contestazione ha ad oggetto uno dei tributi statali attualmente gestiti dagli Uffici delle Agenzie fiscali, il contribuente potrebbe ottenere una tutela completa e tecnicamente qualificata ad opera del Garante istituito a norma dell’art.13 dello Statuto (ancorché nei limiti degli scarsi poteri conferiti al medesimo), nelle diverse forme consentite dalla legge ;

b) se invece la contestazione verte su un tributo regionale o locale, il contribuente dovrebbe rivolgere le proprie istanze ad un Garante diverso, se ed in quanto l'Ente impositore abbia deliberato di istituirlo, dotando eventualmente il proprio difensore civico, con la "normazione di adeguamento", di funzioni e poteri analoghi a quelli del Garante "statale"; in mancanza di un simile Organo, lo stesso contribuente sarebbe privato del diritto di avvalersi dell'opera di in qualsiasi Garante per la difesa, in sede amministrativa, delle proprie ragioni contro il Fisco "locale" e – quel che è peggio – non avrebbe alcun mezzo di tutela riguardo ad irregolarità, anomalie e scorrettezze nei comportamenti degli uffici impositori "locali" nonché nei confronti di atti illegittimi non autonomamente impugnabili dinanzi al giudice tributario ai sensi dell'art.19 del D.Leg.vo n.546/92, per i quali lo Statuto ha previsto, come unica forma di reazione immediata, la richiesta di intervento del Garante.

Sembra a chi scrive che la semplice enunciazione di tali conseguenze sia sufficiente a dimostrare l'infondatezza della premessa secondo cui il legislatore dello Statuto avrebbe inteso escludere dalle attribuzioni del Garante l'intero settore della fiscalità regionale e locale, dando così vita ad un regime di tutela limitato ed irragionevolmente differenziato e discriminatorio in ragione della irrilevante circostanza che il cittadino assuma la veste di "contribuente" nei riguardi dello Stato o di altri enti impositori.

Questo Ufficio è convinto che una simile interpretazione della normativa statutaria ben difficilmente potrebbe superare il vaglio di legittimità costituzionale. Se, infatti, per "contribuente" deve intendersi il cittadino che concorre, con una quota del proprio reddito commisurata alla capacità contributiva, a fornire agli enti dotati di potestà impositiva le risorse necessarie per soddisfare i bisogni della collettività (nazionale o locale), è del tutto inconferente, rispetto alla suddetta qualifica, la posizione istituzionale del soggetto attivo dell'obbligazione tributaria o dell'ente destinatario del prelievo: il cittadino è "contribuente" ogni qualvolta viene per legge assoggettato a prestazioni imposte e deve pertanto poter godere in ogni caso della pienezza dei diritti e delle garanzie -compresa la tutela ad opera del Garante- che lo Statuto, fin dal suo titolo, riconosce -appunto- al "contribuente", senza limitazioni o distinzioni riferibili alla natura dell'ente impositore.

In tal senso, del resto, sembrano orientati sia l'Agenzia delle Entrate (che nella circolare 31 luglio 2001 n.50 attribuisce all'espressione "amministrazione finanziaria", adottata nel testo dello Statuto, l'ampio significato di "amministrazione finanziaria in senso lato", comprensiva di "agenzie fiscali, regioni, comuni ecc."), sia il Dipartimento per le Politiche Fiscali del Ministero dell'Economia e delle Finanze, che in una sua recente pubblicazione ("Quaderni n.2/2003 : " Lo stato di attuazione del decentramento fiscale", pagg.14 -16), citando ripetutamente una delle relazioni del Garante delle Marche e la relazione del Ministro dell'Economia al Parlamento, prende una sia pur cauta posizione favorevole all'estensione della sfera di azione del Garante, sottolineando "la necessità di assicurare in ogni caso", pure "in un sistema progressivamente teso al decentramento delle funzioni tributarie", "l'applicazione di comuni principi generali", per effetto dei quali "il Garante e le garanzie previste dallo Statuto appaiono ... strumenti fruibili da tutti i contribuenti ed un riferimento certo e credibile per riconfermare in sede di tutela i principi garantistici su cui l'intero sistema fiscale si fonda".

Questi rilievi non eliminano tuttavia la segnalata esigenza di un urgente chiarimento legislativo che, in conformità al testo dell'allegata proposta di riforma dell'art.13 (comma 8°) o in termini analoghi, dirima ogni dubbio sulla questione in esame, attribuendo -come si auspica- in via esclusiva al Garante la competenza in materia di tutela del cittadino nei suoi rapporti con tutte le amministrazioni e con tutti i soggetti che gestiscono tributi di qualsiasi genere ovvero limitandola espressamente ai soli tributi statali, se questa soluzione fosse ritenuta preferibile dal Parlamento.

E' infatti gravemente pregiudizievole per la tutela dei cittadini, per la correttezza dei rapporti fra Garanti, contribuenti ed enti impositori nonché per il prestigio e la credibilità dei Garanti il perdurare di uno stato di incertezza, alimentato da poche ma non irrilevanti contestazioni di alcuni enti (Comuni, Consorzi di Bonifica), i quali, facendosi scudo del citato parere dell'Avvocatura dello Stato, espressamente negano il potere di intervento del Garante in materia di tributi locali o addirittura omettono di rispondere alle sue richieste, sul presupposto di non esservi obbligati.

A fronte di simili prese di posizione da parte di enti che, sia pure infondatamente, mostrano di considerare l'azione di tutela dei contribuenti, svolta da un Organo neutrale di garanzia, come una forma di illecito "controllo" dello Stato sulla gestione dei loro tributi e di interferenza nella loro autonomia, il Garante è totalmente privo di mezzi di reazione, non potendo imporre la propria diversa interpretazione di una normativa che, almeno sul piano letterale, non appare sufficientemente chiara ed univoca.

Come risulta da una sommaria indagine di questo Ufficio, molti Comuni hanno "adeguato" i loro statuti conferendo *sic et simpliciter* al Difensore Civico le funzioni di Garante del contribuente; pochissimi Comuni hanno invece espressamente riconosciuto la loro soggezione ai poteri di controllo del Garante istituito con l'art.13 della legge 212/2000; altri infine non hanno adottato alcuno specifico provvedimento in materia.

Emerge peraltro dalle relazioni semestrali dei Garanti che solo eccezionalmente gli enti locali assumono una posizione di resistenza o di rifiuto rispetto agli interventi nei loro confronti, sicchè sembrava essersi ormai consolidata una prassi favorevole alla generalizzazione della competenza per materia del Garante statutario.

La situazione è però mutata a seguito della emanazione della legge della Regione Lombardia, n.10 del 14/7/2003 (pubblicata nel B.U.R. n.29 del 18/7/2003), con la quale è stato adottato il "Testo Unico della disciplina dei tributi regionali" ed è stato -tra l'altro- istituito il "Garante del contribuente regionale" (artt.22 e segg.), con il conferimento al "difensore civico regionale lombardo" - "limitatamente alle vertenze inerenti i tributi" regionali elencati nell'art.3 (comprese tasse automobilistiche ed IRAP)- di funzioni e poteri sostanzialmente conformi a quelli previsti dall'art.13 della legge 212/2000.

La legge è da tempo entrata in vigore e non è difficile prevedere che altre Regioni adotteranno analoghi provvedimenti, con il risultato di creare una inutile duplicazione di Garanti, rispettivamente istituiti e disciplinati da una legge statale, contenente principi generali inderogabili dell'ordinamento tributario, e da una legge regionale che, almeno per quanto riguarda la figura e le connotazioni essenziali del Garante "regionale" (criteri di scelta e di nomina, collegialità, requisiti tecnico-giuridici e categorie professionali di provenienza dei componenti,

livello di indipendenza ecc.) adotta una disciplina diversa, sostanzialmente (e, ad avviso di questo Ufficio, illegittimamente) derogatoria.

Né è dato conoscere quale Autorità dovrebbe risolvere eventuali (ma non improbabili) conflitti di competenza tra i due Garanti ed i non facili problemi di interpretazione, applicazione e coordinamento delle predette normative.

Per converso, la recentissima legge della Regione Emilia Romagna n.25 del 16.12.2003 (pubblicata nel B.U.R. n.188 in pari data), contenente nuove "norme sul difensore civico regionale", non attribuisce specificamente al medesimo funzioni proprie di Garante del contribuente rispetto ai tributi della Regione.

Sussistono, dunque, ulteriori e non secondarie ragioni per rinnovare l'auspicio che sia il legislatore a definire l'esatto ambito di azione del Garante del contribuente, eventualmente adottando una norma di interpretazione autentica, che risolva la questione controversa in funzione dell'interesse dei cittadini ad ottenere da un unico Organo di garanzia specializzato e qualificato la migliore tutela possibile delle loro ragioni nei rapporti con tutti gli enti, uffici e soggetti che gestiscono tributi di qualsiasi genere nel territorio di ciascuna Regione, indipendentemente dalla natura statale o locale, pubblica o privata dei medesimi.

3. Rimborsi di imposte

La materia dei rimborsi costituisce il punto dolente nei rapporti tra Amministrazione e contribuenti ed ha formato oggetto di segnalazione nelle relazioni di tutti i Garanti al Ministro.

Alla più rapida erogazione dei rimborsi risultanti dalle dichiarazioni fiscali fa, infatti, riscontro il perdurante ritardo nella restituzione di somme, anche rilevanti, dovute ai contribuenti per altre cause (versamenti erronei, riliquidazione di imposte, sentenze di condanna dell'Amministrazione pronunciate dai giudici tributari, annullamento in autotutela di atti impositivi ecc.).

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.

La situazione è peggiorata per effetto della soppressione dei Centri di Servizio e della modifica delle competenze in materia di rimborsi, che hanno causato ulteriori ritardi nella "lavorazione" delle pratiche arretrate e difficoltà nella individuazione degli uffici tenuti a provvedere al pagamento delle somme dovute.

Completano questo sconcertante panorama le segnalazioni di alcune imprese titolari di rimborsi di I.V.A. "trimestrale", ai sensi dell'art.38 bis del D.P.R. n.633/72, le quali, dopo aver ricevuto comunicazione dall'Ufficio delle Entrate della avvenuta emissione delle "disposizioni di pagamento", non sono riuscite ad ottenere dal Concessionario della riscossione la tempestiva erogazione dei rimborsi, perché la Struttura di Gestione, istituita presso la Direzione Centrale Amministrazione dell'Agenzia delle Entrate a norma dell'art.22 del D.Leg.vo n.241/97 e del regolamento 22.5.1998 n.183, non aveva provveduto o aveva tardato ad accreditare presso la competente Tesoreria Provinciale i fondi necessari.

In questo contesto non desta meraviglia il fatto che oltre la metà delle richieste di intervento rivolte ai Garanti abbiano ad oggetto rimborsi di imposte, alcuni dei quali risalgono agli anni '80. Il fenomeno è ancora così grave e diffuso da avere

indotto un autorevole rappresentante del Governo (l'On. Daniele Molgora, Sottosegretario al Ministero dell'Economia), a definire "uno scandalo" la vicenda dei rimborsi insoddisfatti e a dichiarare che "non è possibile pensare che uno Stato che si reputa avanzato debba pagare ancora rimborsi di dieci anni fa" (v.intervista in "Sole 24 Ore" del 21.1.2003, pag.21).

Pur dovendosi dare atto all'Agenzia delle Entrate del rilevante sforzo compiuto in questi ultimi anni per ridurre l'enorme mole delle pratiche arretrate, sono ancora moltissimi i contribuenti che attendono inutilmente il pagamento dei loro crediti e che tempestano di istanze e sollecitazioni gli Uffici locali della stessa Agenzia e gli Uffici del Garante, i cui interventi approdano, al massimo, al risultato di ottenere la convalida e la quantificazione del credito e degli interessi, ma non anche (salvo casi eccezionali) il pagamento delle somme dovute: il che genera uno stato di sempre maggiore insofferenza ed esasperazione nei contribuenti, i quali si sentono impotenti ed indifesi a fronte di un debitore inadempiente, i cui uffici non sono neppure in grado di fornire agli interessati utili indicazioni sui tempi prevedibili per il concreto soddisfacimento dei loro diritti.



**GARANTE DEL CONTRIBUENTE
DELLE MARCHE**
Ancona

**12^a RELAZIONE SEMESTRALE
dal 1° luglio al 31 dicembre 2006**

1 - Sede, organizzazione e funzionamento dell'Ufficio del Garante del contribuente delle Marche.

1.1 -Come risulta dalle relazioni precedenti, la Direzione Regionale delle Marche dell'Agenzia delle Entrate ha assegnato al Garante del contribuente alcuni locali facenti parte di un edificio sito nel centro commerciale di Ancona, nel quale hanno sede anche la Commissione Tributaria Provinciale di Ancona, la Commissione Tributaria Regionale delle Marche e la Conservatoria dei Registri Immobiliari dell'Agenzia del Territorio.

I locali sono sufficienti per le esigenze dell'Ufficio e decorosamente arredati.

Sono stati forniti al Garante tre computers (uno dei quali inattivo), telefono, fax ed indirizzo di posta elettronica.

Vengono prontamente soddisfatte dalla Direzione Regionale le richieste di cancelleria e delle risorse materiali necessarie per il buon funzionamento dell'Ufficio.

Vengono annualmente rinnovati gli abbonamenti al quotidiano "Sole - 24 Ore" ed alla Rivista "Bollettino Tributario di informazioni", recapitati direttamente presso la sede del Garante.

Nel primo semestre dell'anno 2006 si è dato avvio alla formazione di una piccola biblioteca composta dai quattro codici, da un testo sull'I.C.I. e da alcune raccolte di leggi tributarie, purtroppo superate dalle continue modifiche della legislazione fiscale.

L'agenzia delle Entrate trasmette copie delle proprie pubblicazioni, che trattano in forma chiara e sintetica argomenti di carattere generale, in ordine ai quali il Garante è interessato a conoscere l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria.

Si è chiesto ed ottenuto l'invio dell'autorevole Rivista mensile della Scuola superiore dell'Economia e delle Finanze.

L'Ufficio del Garante marchigiano ha infine stipulato, a spese dei propri componenti, un abbonamento alla interessante "Rivista di Finanza", diretta dal Presidente dell'Organizzazione Nazionale dei Garanti del contribuente prof. Domenico Ciavarella.

1.2 -Avuto riguardo a quanto riferito nel paragrafo precedente e nella relazione sull'attività svolta nel 1° semestre del 2006, sono poche -e potrebbero perciò trovare agevole accoglimento da parte della D.R.E.- le richieste sulle quali il Garante ritiene di dover insistere allo scopo di migliorare la funzionalità dell'Ufficio.

A) Occorre gradualmente incrementare la biblioteca dotandola di testi recenti di diritto tributario e di saggi su temi specifici di particolare importanza, la cui consultazione è tuttora necessaria e non sostituibile con l'utilizzo dei pur sofisticati canali informatici di ricerca. Questo Ufficio fornirà prontamente un elenco delle pubblicazioni di cui si suggerisce l'acquisto, con i relativi costi, sol che il funzionario responsabile del Servizio Risorse Materiali comunichi la disponibilità e l'ammontare di somme destinabili a tale scopo.

Sarebbe inoltre utile l'abbonamento alla rivista "Il Fisco", che costituisce una fonte di conoscenza indispensabile per tutti gli operatori del settore tributario.

B) E' necessario estendere alla segretaria sig.ra Romana Peschini l'autorizzazione all'accesso ad Internet, attualmente concessa soltanto all'altra segretaria sig.ra Stefania Schiavoni.

Questa limitazione è causa di potenziale disfunzione, perché impedisce l'utilizzazione del più importante ed aggiornato archivio informatico ogni qualvolta la sig.ra Schiavoni sia assente dall'Ufficio.

1.3 -Si deve purtroppo lamentare ancora una volta la disattenzione dell'Amministrazione riguardo ad esigenze ripetutamente segnalate dai Garanti ma a tutt'oggi disattese, le quali hanno ad oggetto:

-l'assegnazione a ciascun Ufficio del Garante di un fondo spese annuale autonomamente gestibile con obbligo di rendiconto o, in alternativa, l'attribuzione a ciascuna Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate di risorse specificamente destinate al soddisfacimento di bisogni degli Uffici del Garante;

-l'autorizzazione alle segreterie dei Garanti ad accedere direttamente, alle condizioni e con limiti predeterminati, al sistema informativo dell'Anagrafe Tributaria e ad altre banche-dati dell'Agenzia delle Entrate, obbligata per legge ad assicurare ai Garanti gli strumenti tecnici necessari per svolgere con rapidità ed efficienza le loro funzioni (art.13, comma 5, L. 212/2000);

-l'assunzione di iniziative di comunicazione volte a diffondere tra i cittadini la tuttora scarsa conoscenza dell'esistenza e delle funzioni del Garante del contribuente ed a valorizzarne il ruolo.

Quest'ultimo tema sarà più ampiamente trattato, in considerazione dell'importanza che esso riveste, nel paragrafo 6 (pagg. 14 -17).

1.4 -L'organizzazione burocratica dell'Ufficio è improntata a criteri di massima semplicità, adottati fin dall'epoca delle istituzioni del Garante, perfezionati negli anni ma mai sostanzialmente modificati.

La segreteria, composta da due impiegate di quinto livello, provvede alla presa in carico delle segnalazioni ed istanze pervenute all'Ufficio con qualsiasi mezzo nonché alla formazione, catalogazione e custodia dei fascicoli; cura la tenuta del registro protocollo della corrispondenza nonché il servizio di ricevimento e spedizione della posta, utilizzando

prevalentemente i moderni strumenti elettronici di trasmissione (fax, e-mail); redige e conserva i verbali delle riunioni collegiali.

Alla stessa segreteria è affidata la delicata attività di ricerca (cartacea ed informatica) e la raccolta, divisa per argomenti, del materiale di studio (disposizioni di legge, giurisprudenza, dottrina, circolari e risoluzioni amministrative ecc.) necessario per l'istruttoria dei procedimenti.

Particolare attenzione viene dedicata, sia dalle segretarie che dai Garanti, al colloquio personale o telefonico con i contribuenti che si rivolgono all'Ufficio per prospettare le loro doglianze o per ricevere informazioni sulle possibili soluzioni dei casi che li riguardano e sull'*iter* dei procedimenti avviati in base alle loro segnalazioni. Questa attività assume un rilievo fondamentale nel contesto delle funzioni svolte dall' Ufficio e richiede particolare impegno, perché il dialogo con i contribuenti (e, all'occorrenza, con i funzionari dell'Amministrazione), improntato sempre a doverosi canoni di disponibilità, comprensione e cortesia nei riguardi degli interlocutori, consente non di rado di risolvere potenziali vertenze senza necessità di ulteriori interventi formali, di chiarire dubbi ed incertezze sulla correttezza dell'azione di imposizione e di riscossione dei tributi e, in definitiva, di ristabilire un clima di fiducia tra Fisco e contribuenti.

Viene rigorosamente rispettato *il diritto del contribuente all'informazione*: il Garante delle Marche provvede a trasmettere agli interessati copia delle delibere adottate, delle risposte ricevute dall'Amministrazione (ove questa non le comunichi direttamente) e qualsiasi altra notizia inerente allo svolgimento ed alla definizione dei procedimenti.

Del pari puntuale e costante è l'osservanza del *principio di collegialità* non solo nell'assunzione delle delibere ma anche nell'istruttoria delle pratiche e nello studio delle questioni proposte dai contribuenti o individuate dai Garanti.

Per prassi consolidata e mai derogata gli interventi a tutela dei contribuenti, nei casi in cui il Garante condivida le loro ragioni, sono ampiamente motivati con il richiamo -quando occorra- alle posizioni della giurisprudenza, della dottrina e dell'Amministrazione finanziaria sul tema controverso, essendo il Garante ben consapevole che la vera forza delle sue deliberazioni risiede nella fondatezza e persuasività delle argomentazioni che le sorreggono, specialmente quando viene richiesto all'Amministrazione l'annullamento, nell'esercizio dell'autotutela, di atti ritenuti illegittimi o palesemente infondati, la cui rimozione impegna la responsabilità dei funzionari degli Uffici che li hanno emessi.

Non è superfluo ripetere che -come si è sottolineato nelle relazioni precedenti- gli interventi nella delicata materia appena indicata e quelli che implicano la soluzione di complesse questioni giuridiche sono sempre preceduti da un'accurata valutazione delle contrapposte ragioni e della loro sostenibilità anche nella (eventuale) sede giurisdizionale. In esito a tale indagine il numero delle istanze di attivazione dell'autotutela motivatamente rigettate da questo Garante, con delibera comunicata all'interessato e senza coinvolgimento dell'Ufficio finanziario, risulta costantemente superiore a quello delle segnalazioni accolte.

Non viene, di regola, operato alcun intervento sul merito della contestazione (o l'intervento è limitato, in casi eccezionali, alla mera raccomandazione) quando le direttive impartite dagli Organi di vertice dell'Amministrazione, vincolanti per gli Uffici dipendenti, non consentono ai funzionari competenti di adottare soluzioni che con esse contrastino.

Analogo criterio viene seguito quando la segnalazione al Garante sia preceduta o seguita da ricorso alla Commissione Tributaria. L'esigenza di non interferire, neppure indirettamente, nelle attribuzioni dell'Autorità giudiziaria e di non anticipare valutazioni che, nella fase contenziosa della vertenza, sono ad essa riservate induce il Garante ad intervenire solo quando l'illegittimità o l'infondatezza dell'atto impugnato emerga con incontestabile evidenza dalla documentazione prodotta dal contribuente o acquisita d'ufficio. In tali casi si invita l'organo competente ad esercitare l'autotutela in corso di giudizio, consentita dal Regolamento 11 febbraio 1997 n. 37, facendo così cessare la materia del contendere e limitando l'onere delle spese.

2 - Personale di segreteria.

Le due impiegate addette alla segreteria svolgono con diligenza ed efficienza la mansioni precisate nel precedente par. 1.4.

Tra i vari compiti ad esse affidati assume particolare rilevanza la ricerca della documentazione giuridica richiesta dai Garanti per esigenze di studio delle questioni sottoposte al loro esame e per la motivazione delle loro delibere.

Per lo svolgimento di tale attività è necessario che il personale incaricato sia dotato non solo della capacità di utilizzare al meglio gli strumenti informatici, ma anche di un adeguato livello di professionalità e di esperienza che gli consenta di individuare gli appropriati canali di consultazione e di estendere la ricerca, attraverso non sempre facili operazioni tecniche, fino al raggiungimento del risultato voluto.

Le segretarie dell'Ufficio marchigiano del Garante dimostrano quotidianamente il possesso di tali requisiti.

La specificità delle mansioni svolte dagli addetti alle segreterie degli Uffici del Garante rispetto a quelle degli impiegati di pari livello dell'Agenzia delle Entrate giustifica la richiesta, ripetutamente formulata dalla quasi totalità dei Garanti e sulla quale si insiste, di attribuire ad essi un concreto riconoscimento economico o quanto meno di evitare qualsiasi forma di discriminazione a loro danno nel trattamento giuridico e retributivo.

3 - Rapporti con gli Uffici finanziari e con altre Pubbliche Istituzioni.

Come per il passato, sono corrette e soddisfacenti le relazioni del Garante con gli Organi e Uffici finanziari sia statali che locali, i quali rispondono alle richieste di chiarimenti e documenti e ad ogni altro tipo di intervento del Garante nel rispetto del termine di legge, pur se non mancano eccezioni, talvolta vistose, che ritardano la definizione dei procedimenti e costringono il Garante a sollecitare il riscontro, informando dell'inadempimento gli Organi

sovraordinati. Si tratta, peraltro, di casi che vanno sempre più riducendosi, come dimostra la quasi totale eliminazione dei procedimenti avviati in anni precedenti al 2006.

La naturale contrapposizione dialettica fra Garante ed Uffici finanziari non ha mai dato causa a situazioni di preconcetta conflittualità. Anche in caso di dissenso, il confronto con gli uffici finanziari è sempre improntato a criteri di reciproco rispetto e di disponibilità alla ricerca di un'equa definizione delle vertenze.

Ciò non significa che manchino del tutto motivi di doglianza in ordine ad atti e comportamenti dell'Amministrazione contrastanti con le regole dello Statuto e, soprattutto, riguardo a carenze logico-giuridiche della motivazione del rifiuto degli Uffici di provvedere in conformità alle richieste del Garante.

Va tuttavia riconosciuto l'impegno degli stessi uffici, specie negli ultimi tempi, a porre rimedio a tali situazioni.

Una confortante conferma di tale tendenza è emersa in occasione della cortese visita del nuovo Direttore Regionale dell'Agenzia delle Entrate, dott. Enrico Sangermano, all'Ufficio del Garante.

Nel corso del lungo e cordiale colloquio si è registrata una totale concordanza di vedute circa la necessità di una sempre più intensa e fattiva collaborazione tra Agenzia e Garante, nel comune intento di concorrere, nell'ambito dei rispettivi ruoli, alla realizzazione nelle Marche di un fisco più efficiente e moderno, ispirato ai principi fondamentali sanciti dalla legge 212/2000, nel quale la cura dell'interesse pubblico al giusto prelievo dei tributi non sia disgiunta dal rispetto dei diritti e delle garanzie dei contribuenti.

Il Direttore Regionale ha assicurato la massima attenzione degli uffici dell'Agenzia alle segnalazioni, alle proposte ed ai rilievi del Garante, ai quali ha riconosciuto valore di contributo e di stimolo nei confronti dell'Amministrazione ai fini del recupero della fiducia dei cittadini nell'imparzialità, legalità e trasparenza dell'attività di imposizione.

Questo autorevole riconoscimento soddisfa l'esigenza del Garante di poter fare affidamento sul sostegno alla propria azione da parte degli Organi di vertice dell'Agenzia delle Entrate, il cui intervento nei confronti degli uffici dipendenti, nell'esercizio dei poteri gerarchici di direzione, vigilanza e controllo che ad essi competono, vale non di rado ad impedire che le risoluzioni del Garante, ancorché fondate e condivisibili, possano essere disattese e vanificate a causa dell'inerzia o della incomprendenza di funzionari poco attenti alle ragioni dei contribuenti. In tali circostanze i pareri espressi e le direttive impartite, a richiesta del Garante, dalla Direzione Regionale dell'Agenzia (o, all'occorrenza, dalla competente Direzione Centrale) sui casi segnalati risultano decisivi per evitare il protrarsi di situazioni di illegalità e per ottenere la correzione di errori ed irregolarità comportamentali degli Uffici locali.

Ad avviso di chi scrive, questa doverosa forma di collaborazione supplisce in qualche misura alla carenza di poteri sostitutivi, coercitivi e sanzionatori in capo al Garante, sia perché consente di superare ingiustificate resistenze o immotivati rifiuti degli uffici di rimuovere o rettificare i propri atti dei quali sia dimostrata l'illegittimità o l'infondatezza, sia anche perché il contributo dell'Organo regionale alla corretta soluzione di questioni oggettivamente complesse agevola le determinazioni di competenza degli uffici locali e ne limita la responsabilità.

Sono soddisfacenti e cordiali anche le relazioni del Garante con le Istituzioni che operano nei settori di sua competenza, ed in particolare con i Comandi della Guardia di Finanza, con i Servizi finanziari degli enti locali e loro concessionari e con le imprese incaricate della riscossione dei tributi, i quali forniscono risposte pertinenti e quasi sempre tempestive alle richieste del Garante.

Né la Regione né gli enti locali contestano il potere di intervento del Garante “statutario” in ordine ai tributi di loro competenza..

Resta aperto un costruttivo dialogo fra il Garante del contribuente e i Difensori Civici della Regione, dei Comuni più importanti e delle Comunità montane presenti nel territorio marchigiano.

Non si registrano contrasti con tali Autorità nell’esercizio delle rispettive funzioni; deve essere, anzi, positivamente rilevata l’esistenza di forme spontanee di collaborazione nella trattazione di pratiche relative a questioni ed a rapporti di natura tributaria, in ordine alle quali i Difensori Civici chiedono, quando lo ritengano opportuno, il parere del Garante sui rimedi esperibili o trasmettono direttamente al medesimo le istanze ricevute dai cittadini per l’eventuale avvio di procedimenti a loro tutela.

A questo *modus operandi* ha prestato la sua adesione il nuovo Difensore Civico della Regione Marche, avv. Samuele Animalì, in occasione della gradita visita resa all’Ufficio del Garante dopo la sua nomina, dando continuità ad una linea di azione concordata fin dal 2001 con il suo predecessore, prefetto Giuseppe Colli, nel comune convincimento che una efficace tutela dei cittadini nelle vertenze tributarie possa essere meglio assicurata da un Organo dotato di specifiche competenze tecniche in materia, indipendentemente dall’Autorità alla quale essi si sono rivolti.

4 - Sintesi dell’attività svolta nel 2° semestre 2006 e nell’anno 2006.

4.1 -Nel 2° semestre del 2006 sono stati aperti n.60 nuovi fascicoli, che, sommati a quelli del 1° semestre dello stesso anno (n. 64), danno un totale di n. 124 pratiche trattate nell’intero anno 2006. Si precisa che la segreteria apre il fascicolo, dietro indicazione dei Garanti, solo quando la segnalazione o istanza pervenuta richiede un intervento, una risposta o comunque un’attività dell’Ufficio.

Come per il passato, le segnalazioni vengono ricevute ed accettate qualunque sia la forma della comunicazione (servizio postale, fax, e-mail). Si è rilevato un certo abuso da parte dei contribuenti nell’impiego della posta elettronica. Non di rado le istanze risultano prive di qualsiasi documentazione di supporto e perfino della indicazione dei dati essenziali per individuare l’oggetto e i motivi della doglianza: il che costringe l’Ufficio a richiedere con lo stesso mezzo (e-mail) più precise informazioni, che non sempre vengono trasmesse.

L’oggetto dei procedimenti avviati e la tipologia delle deliberazioni adottate nel semestre in esame risultano dal seguente prospetto:

a) comportamenti non corretti del personale degli uffici finanziari	n. 1
b) comportamenti irregolari del personale addetto alle verifiche fiscali	n. 2
c) sollecito di rimborsi di imposte (tributi diretti, IVA, imposte di trasferimento, ICI, TARSU)	n. 20
d) istanze di attivazione delle procedure di autotutela riguardo ad atti impositivi emessi da uffici dell’Agenzia delle Entrate o da Comuni	n. 17
e) segnalazioni su questioni di varia natura	n. 20
	<u> </u>
Totale	n. 60
	<u> </u>

- Procedimenti definiti nel corso del semestre 2006: n. 75
- Procedimenti definiti nel corso dell'anno 2006: n. 139
- Procedimenti in fase di studio o di istruttoria n. 23

Movimento dei procedimenti (nuovi e pendenti) nel 2° semestre 2006

1	2	3	4	5
Procedimenti pendenti al 1° luglio 2006	Procedimenti sopravvenuti dal 1° luglio al 31 dicembre 2006	Totale (1+2)	Procedimenti definiti nel 2° semestre 2006	Procedimenti pendenti al 1° gennaio 2007 (3 - 4)
n. 38	n. 60	n. 98	n. 75	n. 23

Movimento dei procedimenti (nuovi e pendenti) nell'anno 2006.

1	2	3	4	5
Procedimenti pendenti al 1.1.2006	Procedimenti sopravvenuti dal 1.1. al 31.12.2006 (64 + 60)	Totale (1 + 2)	Procedimenti definiti dal 1.1. al 31.12.2006 (64 + 75)	Procedimenti pendenti al 1.1.2007 (3 - 4)
n. 38	n. 124	n. 162	n. 139	n. 23

La riduzione delle pratiche pendenti al 1° gennaio 2007 (n. 23) è almeno in parte dovuta all'azione sinergica del Garante, della Direzione Regionale delle Entrate e degli uffici locali competenti, volta alla definizione di alcuni procedimenti avviati in anni passati (dal 2002 al 2005) che, per la vetustà dei rapporti in contestazione, per ritardi non sempre giustificati degli uffici finanziari e, in alcuni casi, per la difficoltà di rintracciare atti e documenti risalenti ad epoche ormai lontane, non giungevano a compimento, nonostante i solleciti del Garante e la segnalazione degli inadempimenti alla D.R.E..

Di tali pratiche ne restano pendenti solo 2 (n.108/02 e n.72/05), una delle quali (n.72/05) è in corso di archiviazione.

4.2 -Le istanze di rimborso presentate nel 2° semestre nel 2006 (n. 20) sono in sensibile aumento rispetto a quelle del 1° semestre (n. 8); il loro numero complessivo, rapportato al totale delle segnalazioni pervenute nell'anno, smentisce l'ottimistica ipotesi, formulata nella relazione nel 1° semestre 2006 (pag. 4), di "graduale normalizzazione di un fenomeno che negli anni scorsi costituiva una delle principali cause di malcontento dei creditori dell'erario, di sfiducia nei confronti dell'Amministrazione finanziaria e di deterioramento dei rapporti tra Fisco e contribuenti".

Attendibili notizie di stampa di fonte governativa dimostrano, purtroppo, che la piaga dei rimborsi d'imposte arretrati, lungi dall'essere stata sanata, si è ulteriormente aggravata, anche per effetto della nota sentenza della Corte di Giustizia U.E. in materia di detrazione dell'IVA sulle "auto aziendali", nonostante i rilevanti sforzi compiuti dall'Agenzia delle Entrate per arginare il fenomeno.

Persistono, pertanto, e sono ampiamente giustificate le proteste dei contribuenti creditori, costretti ad attendere *sine die* il soddisfacimento dei loro diritti, senza ricevere alcuna informazione sullo stato delle loro pratiche e sui tempi del pagamento.

4.3 -Come si è in precedenza avvertito, la maggior parte delle istanze di attivazione dell'autotutela non è stata accolta da questo Garante.

Costante parametro di riferimento per le valutazioni di tali fattispecie è il Regolamento approvato con D.M. 11 febbraio 1997 n. 37, il quale disciplina (e limita) l'esercizio del potere di autotutela da parte degli Organi dell'Amministrazione finanziaria. Soltanto se l'atto in contestazione risulta affetto da vizi di legittimità o da errori giuridici o di fatto riconducibili ad alcuna delle previsioni (non tassative) dell'art. 2 del citato Regolamento o ad ipotesi non espressamente contemplate in detta norma ma di pari evidenza e gravità, il Garante invita gli Uffici competenti a riesaminare l'atto alla luce delle considerazioni esposte nella sua delibera e ad adottare i provvedimenti conseguenti.

In ogni altro caso -e segnatamente quando il giudizio sulla legittimità o sulla fondatezza dell'atto dipende dalla dubbia soluzione di questioni giuridiche complesse, il Garante si astiene, di regola, dall'intervento, comunicando al contribuente che, in presenza di un ragionevole e non pretestuoso contrasto di opinioni tra fisco e contribuente sull'interpretazione o sull'ambito di applicazione della norma regolatrice della fattispecie, l'esercizio dell'autotutela a favore del contribuente non è esigibile per difetto dei presupposti legali e spetta, di conseguenza, al giudice (non ad Organi amministrativi) stabilire, nel contraddittorio delle parti e con le garanzie del processo, quale delle contrapposte tesi sia conforme al diritto ed alla giustizia.

Analogo è l'orientamento di questo Collegio nei casi in cui l'attivazione delle procedure di autotutela viene richiesta sulla base di controvertibili elementi e valutazioni di mero fatto, contrapposti a quelli rilevati in sede di verifica fiscale o accertati in esito all'istruttoria dell'Ufficio finanziario: il Garante non ha infatti il potere né gli strumenti per effettuare indagini autonome le cui risultanze possano essere sostituite a quelle compiute dagli Organi competenti nel legittimo esercizio delle loro attribuzioni.

Nei non molti casi residui le determinazioni adottate dall'Amministrazione tendono generalmente, specie negli ultimi tempi, a conformarsi alle delibere del Garante.

Non mancano tuttavia, come si è accennato, esempi di risposte negative inadeguatamente motivate, con le quali l'Ufficio si limita a ribadire pedissequamente il proprio contrario punto di vista, senza tener conto delle argomentazioni svolte dal Garante e senza farsi carico di confutarle a giustificazione del proprio dissenso. Nel paragrafo successivo saranno segnalati due dei casi più significativi di tale comportamento, i quali rivelano una inaccettabile sottovalutazione dei contributi del Garante, specie nella delicata materia dell'autotutela. Si tratta di episodi numericamente limitati ma non irrilevanti, sia perché si inseriscono nel contesto di un altrettanto limitato numero di interventi, accuratamente selezionati in via preventiva, sia anche perché simili comportamenti -come si è osservato in relazioni precedenti- pregiudicano l'immagine e la credibilità del Garante, avallando la diffusa opinione che il medesimo non sia in grado di svolgere efficacemente neppure quella *moral suasion* che costituisce, in mancanza di poteri forti ed effettivi, l'unica "arma" di cui dispone per incidere sui rapporti tra fisco e contribuenti.

Si ribadisce, pertanto, la già sottolineata necessità di una maggiore attenzione da parte degli Uffici locali dell'Agenzia delle Entrate e di un più attivo controllo della Direzione Regionale sulla correttezza dell'operato degli Uffici subordinati in occasione degli interventi del Garante, al quale deve essere da tutti riconosciuto il ruolo di organismo *indipendente ed imparziale*, preposto dalla legge allo svolgimento di un'azione propositiva nei confronti

dell'Amministrazione e di vigilanza sul rispetto dei precetti della Costituzione e delle regole dello Statuto, in cui trovano la loro fonte primaria i diritti e le garanzie dei contribuenti.

Non è superfluo aggiungere che il mancato esercizio dell'autotutela, quando ne ricorrano i presupposti, non è solo lesivo del diritto del contribuente ma può essere causa di danno erariale, derivante dalla probabile condanna alle spese dell'Amministrazione che, rifiutando di conformarsi alla corretta soluzione proposta dal Garante o esercitando tardivamente l'autotutela, sia rimasta soccombente nel successivo giudizio di impugnazione dell'atto contestato.

Di questa preoccupazione si è resa interprete la stessa Agenzia delle Entrate a seguito della sentenza della Corte Costituzionale n. 274 del 12 luglio 2005, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 46, comma 3, del D.leg.vo n. 546/92, aprendo così la strada alla condanna alle spese, anche in caso di sopravvenuta cessazione della materia del contendere, della parte che con il proprio ingiusto comportamento abbia dato causa alla lite.

L'Agenzia ha opportunamente raccomandato agli Uffici periferici di procedere all'annullamento degli atti illegittimi o infondati, nei casi previsti dalla legge n. 656/94 e dal regolamento n. 37/1997, "entro il più breve tempo possibile", "anche in assenza di una richiesta da parte dell'interessato", nonché di comunicare al contribuente il provvedimento di annullamento "prima della proposizione del ricorso" o, al massimo, "prima del deposito del ricorso presso la Commissione Tributaria Provinciale", al fine di evitare la condanna alle spese o di ridurne l'entità (v. nota dell'Agenzia delle Entrate 28 giugno 2006 prot. n.102639).

Esistono già, anche nelle Marche, sentenze di giudici tributari che, accogliendo il ricorso del contribuente fondato sulle ragioni esposte nella delibera di attivazione della procedura di autotutela ma disattese dall'Ufficio finanziario, hanno posto a carico di quest'ultimo le spese processuali, traendo argomento anche dal fatto che neppure l'intervento del Garante era valso a dissuadere l'Amministrazione dall'ingiustificato rifiuto di rimuovere l'atto illegittimo o infondato.

4.3 -Nel corso del 2° semestre 2006 sono pervenute due sole segnalazioni concernenti verifiche fiscali compiute da un Ufficio dell'Agenzia delle Entrate (proc. n.89/06) e dal Nucleo di Polizia Tributaria della Guardia di Finanza di Ancona (proc. n.122/06).

In nessuno dei due casi il Garante ha ravvisato irregolarità nel comportamento dei verificatori o violazioni dei diritti dei contribuenti interessati, tali da giustificare un suo intervento. Di ciò è stata data comunicazione agli istanti, con contestuale raccomandazione agli operatori finanziari di accogliere la richiesta dei soggetti verificati di poter produrre, prima della conclusione delle indagini, documenti non presentati in precedenza.

Riguardo alle verifiche fiscali è doveroso constatare che, nella esperienza del Garante marchigiano (e di quasi tutti i Garanti delle altre Regioni), il problema della paventata turbativa alle indagini per interferenze del Garante nelle operazioni di accesso, ispezione e verifica nella sede dell'attività produttiva del contribuente, a norma dell'art. 12 dello Statuto, si è rivelato privo di consistenza. Ciò significa che il personale civile e militare addetto alle verifiche fiscali, pur in mancanza del "codice di comportamento", previsto dall'art. 15 della L. 212/2000 ma non ancora emanato, si è autonomamente conformato alle nuove regole garantistiche introdotte nell'ordinamento con il citato art. 12 e non ha offerto ai contribuenti validi motivi di contestazione sul piano della correttezza formale dell'attività di indagine, salvo casi eccezionali, quasi mai fondati, che confermano la regola. Anche i Garanti hanno contribuito al conseguimento di questo risultato, sottoponendo a rigoroso vaglio le poche segnalazioni dei contribuenti (nella Regione Marche solo 5 nel corso dell'anno 2006) e rifiutandosi di incoraggiare rimostranze spesso ingiustificate e talora pretestuose.

Non è stata riproposta nel 2006 la dibattuta -e tuttora irrisolta- questione concernente le modalità di calcolo del termine di permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente, stabilito in “trenta giorni lavorativi” dall’art. 12 comma 5 della legge 212/2000: segno evidente che anche su questo punto, che ha formato oggetto di alcune segnalazioni al Garante nella prima fase di applicazione dello Statuto, è stato raggiunto un ragionevole “*modus vivendi*”, con conseguente miglioramento dei rapporti, non sempre facili, tra i contribuenti e gli operatori finanziari.

Nel corso del semestre e dell’intero anno 2006 non sono pervenute segnalazioni relative ad atti o comportamenti degli Uffici *dell’Agenzia delle Dogane*. Questo dato costantemente negativo sembra indicare che le caratteristiche dell’attività di detta Agenzia e la specialità della relativa disciplina giuridica, improntate ad elevato tecnicismo, lascino ai contribuenti spazi molto limitati per segnalazioni al Garante in merito alle operazioni doganali.

Una sola segnalazione nel semestre in esame (nessuna in quello precedente) ha riguardato l’attività di un Ufficio *dell’Agenzia del Territorio*, al quale si addebitava l’omessa iscrizione in catasto dell’atto di acquisto di un immobile stipulato nel 1983. L’Ufficio competente ha immediatamente provveduto a sanare l’irregolarità denunciata.

Per quanto attiene ai *tributi locali*, le segnalazioni al Garante restano contenute in numeri quantitativamente modesti (n. 7 nel presente semestre, n. 8 in quello precedente) ed hanno avuto ad oggetto, in prevalenza, contestazioni sull’I.C.I., ma anche sulla TARSU e sulla TOSAP. Come meglio si spiegherà nel paragrafo successivo, questo Ufficio ha rigettato istanze di intervento in materia di canoni e tariffe adottati da alcuni Comuni in materia di pubblici servizi in sostituzione delle previgenti tasse.

Come per il passato, non sono state presentate istanze relativamente a tributi di competenza delle Province e della Regione.

Sotto la lettera e) dell’elenco che precede sono comprese “segnalazioni su questioni di varia natura non catalogabili nelle categorie di cui alle lettere precedenti o estranee alle tipologie di intervento previste dall’art. 13 dello Statuto.

A titolo esemplificativo, tali segnalazioni hanno ad oggetto:

- richieste di informazioni di competenza dell’Agenzia delle Entrate;
- richieste di pareri preventivi, talvolta sotto forma di istanze di interpello, sul regime tributario applicabile a determinate operazioni economiche;
- denunce di presunte irregolarità nell’esercizio dell’attività politica del Governo e del Parlamento;
- rimostranze di curatori fallimentari che lamentano il ritardo nella definizione delle procedure loro affidate a causa di comportamenti omissivi degli Uffici finanziari;
- proteste per disattivazione di linea telefonica;
- contestazione sull’obbligo di pagamento del contributo annuale alla Camera di Commercio per anni pregressi;
- trasmissione di comunicato-stampa di un’Associazione professionale;

- comunicazioni e richieste di pareri da parte di Difensori Civici anche in materie di natura non tributaria, ecc..

Anche in questo settore della propria attività il Garante delle Marche non lascia privi di risposta i cittadini che ad esso si rivolgono, sollecitando l'Amministrazione ad adottare i provvedimenti omessi e fornendo agli istanti utili informazioni, nei limiti delle proprie competenze, per aiutarli a risolvere i loro problemi.

Viene generalmente rifiutata la risposta a quesiti generici o su materie non ricomprese nell'ambito delle previsioni dell'art. 13 della legge n. 212/2000 per l'esigenza di evitare che l'Ufficio del Garante si trasformi in un Organo collaterale a quelli appositamente istituiti presso l'Agenzia delle Entrate e presso alcuni Comuni per l'assistenza e l'informazione ai contribuenti.

5 -Casi di particolare rilevanza trattati nel 2° semestre 2006.

Proc. n. 59/06 -Il caso è già stato segnalato nella relazione del 1° semestre (pag. 12), alla quale si rinvia per quanto attiene alla esposizione del fatto che ha dato origine alla vertenza ed al contenuto dell'intervento del Garante. Si tratta, in estrema sintesi, di erronea applicazione delle ordinarie imposte di trasferimento (anziché dell'imposta fissa) in sede di registrazione di un "atto di conferma e ratifica" di precedente contratto di compravendita, sottoscritto dal procuratore della venditrice dopo la morte di costei, registrato con applicazione delle agevolazioni per l'acquisto della "prima casa" e successivamente "ratificato" dagli eredi della defunta.

Il contrasto verteva sulle idoneità del primo dei suddetti negozi, una volta intervenuta la ratifica da parte degli aventi diritto, a produrre l'effetto traslativo dell'immobile.

Il Garante, con un'articolata e argomentata delibera, ha sostenuto l'applicabilità alla fattispecie dei principi dettati, in tema di attività negoziale del *falsus procurator*, dagli artt. 1398 - 1399 cod. civ., in forza dei quali la sopravvenuta ratifica conferisce *a posteriori* efficacia diretta, immediata e definitiva al precedente contratto concluso dal *falsus procurator*, integrandone e perfezionandone *ex tunc* l'iter formativo.

Il caso merita una nuova segnalazione perché la Direzione Regionale, alla quale la delibera del Garante è stata trasmessa con invito ad esprimere il proprio parere sulla delicata questione proposta, ha risposto direttamente (con nota n. 22273 del 2 agosto 2006), limitandosi ad osservare che "la diversa interpretazione giuridica di una fattispecie non rientra tra le ipotesi di illegittimità dell'atto, previste dall'art. 2 del D.M. n. 37/97, che possono determinare l'annullamento".

Ad avviso di questo Collegio, la D.R.E., così motivando, si è trincerata dietro l'affermazione di un principio condivisibile e costantemente applicato anche da questo Ufficio ma nella specie impropriamente richiamato, non risultando esservi né in dottrina né in giurisprudenza un ragionevole contrasto di opinioni sulla interpretazione dell'unica disciplina giuridica alla quale -come il Garante ha vanamente tentato di dimostrare- l'Ufficio finanziario avrebbe dovuto fare riferimento come fonte regolatrice della fattispecie.

Successivamente alla predetta risposta il Garante ha appreso che la C.T.P. di Ascoli Piceno, con sentenza n. 94/05/06 depositata il 23.11.2006, ha accolto il ricorso dei contribuenti interessati, con compensazione delle spese. L'episodio (tutt'altro che isolato) conferma la già sottolineata esigenza che gli Uffici finanziari, a tutti i livelli, dedichino

maggior cura alla valutazione delle proposte del Garante e delle relative motivazioni, al fine di evitare -per quanto possibile- l'incremento del contenzioso giurisdizionale ed il rischio di soccombenza dell'Amministrazione.

Proc. n.71/05 -Anche questo caso ha formato oggetto di segnalazione nella relazione semestrale precedente (pag. 12) e riguarda il rifiuto, da parte di un Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, di rimborsare, per asserita incompetenza, il contributo unificato di iscrizione di cause a ruolo di cui all'art. 9 del DPR 30.5.2002 n. 115, erroneamente versato da uno studio legale in relazione ad un procedimento cautelare, esente dal contributo per espressa previsione normativa. Il Garante ha motivatamente ritenuto che spetti all'Amministrazione finanziaria (e non agli Uffici del Ministero della Giustizia) provvedere al rimborso.

La questione è allo studio dei vari Enti ed Organi ai quali spetta adottare una soluzione di massima ed impartire le opportune direttive agli Uffici dipendenti; ma non si può omettere di osservare che, *a distanza di oltre nove mesi* dall'intervento del Garante, la sola risposta ottenuta è nel senso che a tutt'oggi nessuna decisione è stata adottata, mentre il contribuente attende da circa quattro anni di conoscere da quale Ufficio e con quali modalità il rimborso debba essere erogato.

Proc. n.108/02 -La pratica è stata avviata nel lontano 2002 ed è tuttora pendente a causa di una sorta di "accanimento" dell'Ufficio finanziario nella richiesta di documenti palesemente superflui.

Dopo una lunga serie di solleciti da parte del Garante, l'Ufficio ha comunicato in data 26 luglio 2006 di aver validato i rimborsi risultanti dalle dichiarazioni dei redditi 1998, 1999, 2000, 2001 e 2002.

Residua una procedura, risalente al 1998, relativa ad una istanza di rimborso della eccedenza di imposta prelevata su una somma corrisposta al contribuente dalla banca ex datrice di lavoro a seguito di transazione di una controversia di lavoro.

La somma è stata regolarmente assoggettata a tassazione separata ex art. 16 D.P.R. 917/86, ma l'Ufficio sostiene che, "al fine di riconoscere in deduzione le somme legali corrisposte" (*rectius*: le somme versate dal contribuente ai propri difensori nel giudizio contro la banca), "occorrerà provare l'effettivo sostenimento di tali spese (assegni ecc.) e presentare una dichiarazione da parte del sostituto d'imposta.... che non ha tenuto conto delle spese legali sostenute dal sig.durante l'iter giudiziario".

Il contribuente interessato, il quale giustamente sostiene che la prova richiesta emerge incontestabilmente dall'atto di transazione (nel quale si prevede la compensazione tra le parti delle spese sostenute per la difesa in giudizio) nonché dalle parcelle e fatture dei suoi legali, ha provveduto, per suggerimento del Garante, a produrre ulteriore documentazione, fra cui le dichiarazioni dei suoi difensori attestanti che le spese e gli onorari in questione erano stati ad essi corrisposti, come da accordo transattivo e da quietanze già in atti, dal loro cliente (e non dalla banca).

Il Garante è nuovamente intervenuto per raccomandare la definizione della vertenza, invitando l'Ufficio a fare a meno della ormai inutile "dichiarazione" del sostituto d'imposta.

Per tutta risposta l'Ufficio, nelle more della redazione della presente relazione, ha insistito nel richiedere il predetto documento, nel medesimo testo innanzi trascritto, senza dedicare la benché minima considerazione ai rilievi del Garante secondo i quali dall'ampia documentazione già acquisita emerge con certezza la prova che le spese legali dell'ex dipendente sono state sostenute dal medesimo e che è fuori della logica ipotizzare

che un grande Istituto di credito potesse surrettiziamente accollarsene l'onere, con proprio pregiudizio ed in contrasto con il patto di compensazione.

E' superfluo riferire lo stato di esasperazione del contribuente, il quale, oltre tutto, afferma che la banca ha difficoltà a rilasciare la dichiarazione richiesta, attesa l'ambiguità della formula proposta dall'Ufficio ("... non ha tenuto conto delle spese ...").

Poiché non risulta che la Direzione Regionale delle Entrate, alla quale è stata trasmessa la corrispondenza innanzi indicata, abbia a tutt'oggi preso posizione sulla vicenda, si confida che la stessa voglia collaborare con il Garante per ottenere che sia posta la parola fine ad una incresciosa vertenza che rischia di protrarsi all'infinito, che non fa onore all'Amministrazione e che diventerebbe sicura fonte di responsabilità per i funzionari incaricati del procedimento se il contribuente fosse costretto, dopo tanti anni, a ricorrere al giudice tributario per superare l'ostinato rifiuto dell'Ufficio di emettere i provvedimenti di sua competenza.

Proc. n.84/06 -Analogo al caso precedente è quello segnalato da un contribuente ex dipendente del Banco di Sicilia che, anche nell'interesse di numerosi suoi colleghi pensionati, ha chiesto il rimborso di eccedenze di imposte prelevate sul trattamento di fine rapporto. L' Ufficio Entrate competente, al fine di determinare l'imposta da rimborsare a ciascuno degli istanti, ha preteso la produzione di documenti che, ad avviso del Garante, non sembravano necessari, disponendo già l'Amministrazione di tutti gli elementi occorrenti per effettuare i calcoli delle somme dovute, secondo un modello fornito dallo stesso contribuente.

Il Garante è intervenuto per scongiurare ulteriori ritardi nella convalida dei rimborsi e l'eventuale ricorso degli interessati al giudice tributario, facendo rilevare che, sulla base della *stessa documentazione* prodotta dai contribuenti residenti nella Regione Marche, altri Uffici dell'Agenzia delle Entrate, ed in particolare quelli della Sicilia, avevano già da tempo liquidato ed erogato i rimborsi in situazioni identiche, senza costringere i cittadini a defatiganti quanto inutili adempimenti.

Risulta che in data 28.12.2006 l'Ufficio finanziario, accogliendo la sollecitazione del Garante, ha liquidato gli importi e convalidato i rimborsi dovuti, la cui erogazione, peraltro, avverrà in termini non precisati secondo le regole del sistema automatizzato e centralizzato.

Proc. n.96/06 -Il Garante si è ritenuto incompetente ad intervenire nei confronti di un Comune e del suo concessionario in materia di tariffa di igiene ambientale (T.I.A.), in relazione al recupero di agevolazioni (applicazione di aliquota ridotta) in precedenza concesse dal Comune ad alcune categorie di contribuenti nella fase di passaggio dalla tassa alla tariffa e successivamente revocate. La delibera è stata adottata, in coerenza con una risoluzione precedente resa nei riguardi di altro Comune, sulla base della giurisprudenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione secondo cui la tariffa per la gestione del servizio rifiuti urbani, istituita con l'art. 49 del D.leg.vo 5.2.1997 n. 22 e successive modificazioni in sostituzione della tassa soppressa, *non ha natura tributaria* (ordinanza n. 3274 del 15.2.2006). Non sfuggono tuttavia al Garante gli aspetti problematici della fattispecie, ravvisabili nel fatto che la giurisdizione sulle controversie in materia tra utenti del servizio ed enti che lo gestiscono è stata attribuita, con espressa previsione normativa (art. 3 bis, comma 1, lett. b), del D.L. 30.9.2005 n. 203, convertito con modificazioni con la legge 2.12.2005 n. 248), alle Commissioni Tributarie, mentre le funzioni del Garante del contribuente, in base alla normativa vigente, restano circoscritte a quelle tassativamente indicate dall'art.13 della legge 2.12.2000 e non possono essere

estese in via interpretativa, ad avviso di questo Ufficio, a materie e rapporti che non abbiano natura tributaria.

Proc. n.100/86 -Il Garante marchigiano ha attivato la procedura di autotutela riguardo al provvedimento con il quale il Comune ha negato ad alcuni contribuenti il rimborso dell'I.C.I. erroneamente pagata per gli anni dal 1998 al 2003 a causa di mancata conoscenza dell'ordinanza del Ministero dell'Interno n. 2694 del 13.10.1997, il cui art.11, comma 4, consentiva ai cittadini residenti nei Comuni "terremotati" delle Marche e dell'Umbria di escludere dall'imponibile ai fini dell'IRPEF, IRPEG ed I.C.I. i redditi dei fabbricati distrutti o resi inagibili dal terremoto.

Il Garante ha suggerito al Comune la corretta interpretazione letterale e logica della espressione, contenuta nella disposizione innanzi indicata : " non si fa luogo al rimborso delle imposte già pagate", sostenendo che tale divieto si rende applicabile alle sole imposte pagate prima della data di pubblicazione della citata ordinanza e non è, quindi, estensibile ai tributi versati per errore in epoca successiva da cittadini gravemente danneggiati dagli eventi sismici e perciò sicuramente destinatari dei benefici fiscali innanzi indicati. Si è in attesa della risposta del Comune.

Proc.n.118/06 -Il caso segnalato pone la questione delle gravi conseguenze derivanti dagli automatismi applicativi degli studi di settore.

Dopo una procedura di accertamento con adesione definita con esito negativo, l'Ufficio ha notificato avvisi di accertamento basati unicamente sulle risultanze di uno studio di settore che non sembrano corrispondere alla situazione concreta e reale rappresentata dalla contribuente, lavoratrice autonoma che esercita in misura ridottissima ed in condizioni di assoluta marginalità un'attività inquadrata nella categoria degli "studi di promozione pubblicitaria", ma circoscritta, in pratica, a modeste operazioni pubblicitarie mediante affissioni.

Il Garante ha chiesto all'Ufficio di tenere maggior conto delle giustificazioni offerte dalla contribuente e adeguatamente giustificate (esercizio dell'attività nella propria abitazione, periodi di sospensione del lavoro, stato di malattia, necessità di assistenza a familiari inabili, perdita progressiva di clientela, cessazione totale dell'attività nell'anno successivo a quello oggetto dell'accertamento) ed ha trasmesso copia di una recente sentenza della C.T.P. di Macerata, pronunciata in fattispecie analoga, con la quale i risultati automatici derivanti dall'utilizzo degli studi di settore sono stati ritenuti inattendibili ed insufficienti, da soli, a dare fondamento all'accertamento induttivo.

Si attende la risposta dell'Ufficio finanziario ma, attesa l'imminente scadenza del termine per impugnare l'avviso di accertamento, è probabile che la contribuente sia stata costretta a presentare ricorso alla Commissione Tributaria.

6 -Iniziative di comunicazione relative alla istituzione ed all'attività dei Garanti del contribuente.

6.1 -Nella relazione del 1° semestre 2006 (pag. 3) si è suggerito di porre rimedio al *deficit* di informazione ai contribuenti, lamentato anche dalla dottrina (v. il saggio di M. V. Cernigliaro Dini in Bollettino tributario di informazione n. 19/2006, pagg. 1511 e segg.), mediante una iniziativa "promozionale" volta a pubblicizzare in forma semplice e

facilmente comprensibile la figura del Garante, le modalità di accesso al suo Ufficio, le tipologie dei suoi interventi nei confronti degli enti impositori, i vantaggi che i contribuenti possono trarre dall'azione da lui svolta.

Si è sollecitata una riflessione sul rischio che un Garante semisconosciuto alla vasta platea dei potenziali beneficiari della sua opera possa non corrispondere al modello disegnato dal legislatore statutario, il quale ha affidato al Garante la funzione di vigilare sul rispetto dei principi e delle regole dello Statuto da parte degli Enti impositori e di fornire una nuova forma di tutela amministrativa contro possibili inadempienze a favore di *tutti* i contribuenti, specialmente ai più deboli e meno esperti, che non sempre hanno la possibilità di avvalersi dell'opera di professionisti e consulenti e che sono generalmente poco informati sugli strumenti previsti dalla legge per contrastare le pretese illegittime o infondate degli uffici finanziari.

L'On. Ministro dell'Economia e delle Finanze, nella relazione presentata al Parlamento l'8 agosto 2006 sull'attività svolta dai Garanti del contribuente nell'anno 2005, ha trattato a sua volta il problema in un apposito paragrafo (n.5) intitolato "Le iniziative di comunicazione", in cui si segnala -tra l'altro- che il D.P.F. ha istituito, all'interno del sito web www.finanze.gov.it del Ministero, "un'apposita sezione (dedicata) allo Statuto del contribuente e ai Garanti, per fornire un archivio informativo aggiornato per tutti i cittadini che vogliono avviare contatti con questi organismi" (v. relaz. cit., pag. 33).

Questa lodevole operazione (con la quale si è inteso dare attuazione a due risoluzioni adottate dalla Commissione Finanze della Camera dei Deputati nella passata legislatura) non risulta essere stata a tutt'oggi completata, mancando la possibilità di pubblicare sul sito web ministeriale le relazioni semestrali ed annuali nonché le delibere di particolare interesse degli Uffici del Garante.

Si nutre peraltro fiducia che -secondo quanto comunicato per telefono da cortesi funzionarie del D.P.F.- sia imminente l'entrata in funzione di questo utile canale di comunicazione.

A livello locale i Garanti si attivano, nei limiti del possibile, per aumentare lo scarso livello della loro visibilità.

Nella Regione Marche il Presidente del Garante ha recentemente concesso un' intervista ad un redattore della rivista "Primapagina", pubblicata con il titolo: "Il Garante del contribuente: chi è costui?" nel numero 36 (ottobre 2006, pagg. 10 - 11) del periodico, edito dalla Banca delle Marche e molto diffuso in ambito regionale.

Costante è anche la partecipazione dei componenti il Collegio dei Garanti a manifestazioni e convegni organizzati dalle Agenzie fiscali, dall'A.N.T.I., dagli Ordini professionali e dalla Facoltà Economica dell'Università Politecnica della Marche, nel corso dei quali vengono illustrati, ove se ne presenti l'opportunità, il ruolo istituzionale e le attribuzioni del Garante del contribuente.

E' tuttavia evidente che attività del genere non sono, purtroppo, sufficienti per diffondere una capillare conoscenza del "servizio" che il Garante rende alla collettività dei contribuenti

Una campagna di informazione efficace e *mirata*, che si proponga di raggiungere la maggioranza dei cittadini, non può oggi prescindere dall'impiego dei mass-media e non può essere realizzata con sole manifestazioni culturali di indubbio interesse scientifico, ma riservate agli "addetti ai lavori", e neppure a mezzo di sporadici notiziari pubblicati su siti informatici e sulla stampa specializzata, non a tutti accessibili.

Spetta, pertanto, al Ministero dell'Economia e delle Finanze individuare gli strumenti opportuni e stanziare le risorse necessarie per dare attuazione, a livello nazionale, alla proposta innanzi illustrata, in considerazione dell'interesse pubblico e dell'utilità sociale che essa persegue.

6.2 -Una ulteriore iniziativa, più semplice e del tutto priva di costi, si ritiene utile sottoporre all'attenzione delle Autorità cui la presente relazione è diretta.

Com'è noto, l'art.7, comma 2, dello Statuto dei diritti dei contribuenti (L. 212/2000 cit.) prescrive, confermando e rafforzando analoghe disposizioni già presenti nell'ordinamento, che "gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare: a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento; b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela; c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili".

Questa disposizione è regolarmente osservata dagli uffici finanziari quando l'atto viene redatto su moduli prestampati (non sempre, invece, l'obbligo viene adempiuto quando il provvedimento, benché riconducibile alla categoria degli "atti autonomamente impugnabili" di cui all'art. 19 D.leg.vo n. 546/92 e succ. modif., risulta da note e da altre forme di comunicazione non predisposte).

Gli stessi uffici integrano le comunicazioni prescritte con l'indicazione degli ulteriori rimedi offerti dalla legge per evitare il ricorso al contenzioso giurisdizionale (riduzione delle sanzioni in caso di acquiescenza, istanza di accertamento con adesione, possibilità di definire la controversia limitatamente alle sanzioni), *pur non essendo espressamente previsto dalla normativa statutaria tale adempimento*.

Ad avviso di questo Collegio, sarebbe utile ed opportuno che i cittadini destinatari degli atti menzionati nel citato art. 7 della legge 212/2000 fossero anche informati della facoltà di rivolgersi al Garante del contribuente una istanza per l'attivazione della procedura di autotutela al fine di ottenere l'annullamento, la rettifica o la revoca dell'atto notificato da parte dell'Ufficio che lo ha emesso.

La comunicazione andrebbe completata con l'indicazione della sede e dell'indirizzo del Garante competente e con l'espresso avvertimento che l'eventuale avvio del procedimento da parte del medesimo non sospende né interrompe il termine per la presentazione del ricorso alla Commissione Tributaria.

Si otterrebbe in tal modo l'effetto sicuramente positivo:

- di diffondere la conoscenza del Garante del contribuente nella vasta area dei soggetti destinatari di atti di accertamento, liquidazione e riscossione di tributi;
- di fornire al contribuente una informazione più completa circa i rimedi alternativi alla eventuale proposizione del ricorso giurisdizionale, previsti dall'ordinamento per opporsi alle pretese dell'Amministrazione finanziaria, rendendo consapevole l'interessato della possibilità di ottenere, per il tramite del Garante, la rimozione dell'atto ritenuto lesivo dei suoi diritti e consentendogli un più efficace esercizio del diritto di difesa;
- di contribuire alla deflazione del contenzioso giudiziario, evitando che tutte le contestazioni dei contribuenti finiscano dinanzi al giudice, con aggravio di oneri e di costi, anche quando sia possibile dimostrare, con il sostegno del Garante, la fondatezza delle loro ragioni e definire la vertenza in sede amministrativa.

Come si è già detto, la realizzazione della proposta appena illustrata *non costerebbe nulla all'Erario* e richiederebbe una semplice integrazione del testo dell'art. 7, comma 2, dello Statuto, se si vuole rendere normativamente vincolante per gli uffici finanziari l'adempimento dell'ulteriore obbligo d'informazione di cui innanzi. Ma, ad avviso di chi scrive, il medesimo risultato potrebbe essere raggiunto con strumenti di natura

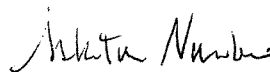
amministrativa, sembrando sufficiente che gli Organi competenti degli enti impositori impartiscano ai propri uffici operativi ed ai concessionari opportune direttive, disponendo in particolare che i moduli prestampati degli atti da notificare ai contribuenti vengano integrati con le indicazioni sopra precisate.

7 -Aspetti critici nella legislazione tributaria e nella prassi dell'Amministrazione finanziaria. Rinvio.

Al fine di evitare inutili ripetizioni, si stima opportuno trattare le tematiche di cui al titolo nella relazione annuale al Governo e al Parlamento, che viene allegata alla presente e ne forma parte integrante.

La presente relazione, redatta dal Presidente dott. Salvatore Nardino, è stata approvata dagli altri componenti l'Ufficio del Garante del contribuente delle Marche nella riunione del 31 gennaio 2007 e sottoscritta il 28 febbraio 2007.

Dott. Salvatore Nardino - presidente



Dott. Pietro Narbone - componente



Avv. Corrado Perrone - componente

