

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 riforma 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 eccepire 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 emerga 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'indebito 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 rimozioni 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