

La norma non può essere pertanto interpretata -in palese contrasto con la sua *ratio*- come preclusiva del diritto del contribuente di rettificare la dichiarazione entro il più ampio termine stabilito dal precedente comma 8, assoggettandosi alle diverse conseguenze ivi previste (eventuale applicazione di sanzioni, inutilizzabilità della compensazione), o peggio ancora come istitutiva di un termine di decadenza più breve di quello ordinariamente previsto dalle leggi fiscali per chiedere il rimborso di tributi indebitamente versati, nei casi in cui il contribuente non abbia presentato la dichiarazione integrativa: si deve infatti escludere che le disposizioni dell'art. 2 del D.P.R. 322/1998 abbiano implicitamente (e surrettiziamente) abrogato o ridotto il termine di 48 mesi fissato dagli artt. 37 e 38 del D.P.R. 602/73.

- c) Deve essere parimenti consentita la possibilità di emendare la dichiarazione IVA annuale entro un termine “ragionevole”, individuato dalla Corte di Cassazione, in mancanza di espressa previsione specifica nel D.P.R. 633/72, in quello quadriennale concesso all'Ufficio dall'art. 57 dello stesso decreto per l'esercizio del potere di rettifica, considerato che “l'emendabilità, da parte del contribuente, degli errori, anche non meramente materiali o di calcolo, contenuti in dichiarazioni o, comunque, in atti dello stesso costituenti il presupposto dell'imposizione fiscale, deve essere riconosciuta come principio generale del sistema tributario”, in ossequio ai “principi della capacità contributiva e di buona amministrazione”, i quali “rendono intollerabile un sistema legale che impedisca al contribuente di dimostrare, entro un ragionevole lasso di tempo, l'inesistenza di fatti giustificativi del prelievo” (v. Cass. 19.10.2007 n. 21944 e le pronunce in essa richiamate).
- d) In definitiva, deve essere sempre e comunque salvaguardato il diritto del contribuente alla restituzione delle imposte versate in misura eccedente rispetto al dovuto, non essendo ammissibile, alla luce delle considerazioni innanzi svolte, “un incameramento del credito da parte dell'Erario” (v. Cass.n. 3004/2004 e giurisprudenza citata sub c), salvo che siano scaduti i termini di decadenza espressamente stabiliti dalle singole leggi d'imposta o sia decorso il termine di prescrizione del diritto.

Questo Garante ritiene che l'emanazione di direttive conformi alle indicazioni che precedono consentirebbe di superare le perplessità derivanti dalla sovrapposizione di norme non sempre chiare, che prestano il fianco a soluzioni interpretative non univoche.

A ciò si aggiungerebbe il sicuro vantaggio di rendere uniformi i comportamenti degli Uffici nella materia dei rimborsi e di precisare il pensiero dell'Amministrazione sugli

adempimenti richiesti ai contribuenti per far valere il loro diritto e per non incorrere inconsapevolmente in pregiudizievoli preclusioni.

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

4.1- L'azione del Garante in materia di autotutela.

Sono sempre più numerose e costituiscono il settore più impegnativo dell'attività dei Garanti le segnalazioni volte ad ottenere l'attivazione delle procedure di autotutela riguardo ad atti illegittimi o palesemente infondati dell'Amministrazione finanziaria o degli agenti della riscossione.

In tutte le relazioni precedenti, e particolarmente in quelle dell'anno 2006 (pagg.7 - 10) e del 1° semestre 2007 (pagg.5 - 7), sono stati ampiamente esposti i criteri adottati da questo Ufficio per la selezione delle istanze meritevoli di considerazione e le modalità degli interventi.

Si è anche prospettata la necessità di un'approfondita revisione, in sede legislativa ed amministrativa, della disciplina dell'autotutela tributaria che tenga conto dell'evoluzione dell'istituto, quale risulta da importanti contributi della dottrina e -soprattutto- dalla più recente giurisprudenza della Corte di Cassazione, con la quale non è più compatibile la prassi adottata in materia dall'Amministrazione finanziaria.

Si è inoltre segnalato il rischio che un'applicazione eccessivamente rigorosa della normativa sull'autotutela da parte degli Uffici finanziari e la persistente tendenza dei medesimi a difendere ad oltranza posizioni di vantaggio del Fisco possano determinare un incremento del contenzioso, alimentato dalla mancanza di direttive sul complesso sistema di tutela giurisdizionale contro i provvedimenti di diniego dell'autotutela, costruito dalla Suprema Corte con alcune fondamentali pronunce con le quali l'Amministrazione è obbligata a confrontarsi.

Si tratta delle sentenze n.16776/05 (delle S.U.), n.3608/06 (della Sez.Tributaria) e n.7388/07 (delle S.U.), che saranno in prosieguo commentate, ad integrazione dei rilievi esposti nella relazione del 1° semestre 2007, con l'intento di fornire un contributo alla comprensione del (non sempre chiarissimo) pensiero della Corte e di orientare l'azione dell'Amministrazione nel senso di un equilibrato ma non eludibile adeguamento delle proprie prassi al nuovo orientamento della giurisprudenza.

4.2- La tutela giurisdizionale contro il diniego di autotutela nella giurisprudenza della Cassazione.

Nel rispetto delle finalità e dei limiti della presente relazione, questo Collegio ritiene di dover contenere la propria analisi alla indicazione di alcuni punti fermi emergenti dalla lettura coordinata e sistematica delle citate pronunce.

Al riguardo occorre premettere che già dalla sentenza delle Sezioni Unite 10 agosto 2005 n.16776 si desume che la Corte, attribuendo alla giurisdizione tributaria le controversie nascenti dal “rifiuto espresso o tacito dell’Amministrazione a procedere ad autotutela”, non aveva inteso generalizzare il principio della impugnabilità di tali provvedimenti: precisa infatti la sentenza che “altra e diversa questione, di competenza...del giudice tributario, è stabilire se quel rifiuto sia o meno impugnabile, così come valutare se con l’istanza di autotutela il contribuente chieda l’annullamento dell’atto impositivo per vizi originari ...o per eventi sopravvenuti...”.

Con puntuale aderenza a tali criteri la Sezione Tributaria della Corte, cui era stato rimesso dalle Sezioni Unite il compito di accertare se fosse impugnabile il provvedimento di diniego dell’autotutela *sub judice*, ha dato al problema soluzione positiva, osservando che “con l’istanza di autotutela il contribuente non ha chiesto l’annullamento dell’atto impositivo per vizi originari di tale atto; ha invece invocato eventi sopravvenuti (il condono, la modifica del sistema sanzionatorio)”; l’impugnazione aveva quindi ad oggetto non già “gli avvisi di accertamento” divenuti definitivi, ma “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 “(sent.n.3608 del 20 febbraio 2006).

Con la successiva pronuncia n. 7388 del 27 marzo 2007 le Sezioni Unite, resolvendo un conflitto negativo di giurisdizione, hanno confermato che le anzidette controversie appartengono alla giurisdizione delle Commissioni Tributarie e che i relativi ricorsi sono proponibili nei soli casi in cui il contribuente invochi *eventi successivi* alla notifica dell’atto di cui si chiede la rimozione.

Resta, di conseguenza, esclusa la deducibilità di “vizi originari” di quest’ultimo atto, che non siano stati denunciati nelle forme e nei termini stabiliti dal D.Leg.vo 546/92, derivando tale conclusione dal principio, enunciato nell’art.19, comma 3, del citato decreto legislativo, secondo cui “ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri”.

4.3- Segue: la sentenza delle SU della Cassazione n. 7388/07.

Con la stessa sentenza la Corte ha puntualizzato l'oggetto e i limiti del sindacato del giudice tributario, affermando in sintesi che:

- a) l'esercizio, da parte degli Organi dell'Amministrazione finanziaria, del potere discrezionale di annullare o revocare, per ragioni di pubblico interesse, i propri atti viziati "non costituisce un mezzo di tutela del contribuente sostitutivo dei rimedi giurisdizionali che non siano stati esperiti";
- b) la posizione giuridica soggettiva del contribuente rispetto all'esercizio della discrezionalità amministrativa è qualificabile come interesse legittimo, la cui lesione può formare oggetto di controversia attribuibile alla giurisdizione del giudice tributario, non incontrando "un limite nell'art.103 della Costituzione";
- c) il controllo giurisdizionale sul rifiuto dell'autotutela deve innanzi tutto riguardare il corretto esercizio del potere, ossia "la legittimità del rifiuto" e non può -di regola- estendersi alla "fondatezza della pretesa", perché un sindacato sulle valutazioni di natura discrezionale "costituirebbe un'indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa" e comporterebbe "un superamento dei limiti esterni della giurisdizione tributaria";
- d) tuttavia, "ove l'atto di rifiuto dell'annullamento d'ufficio contenga una conferma della fondatezza della pretesa tributaria e tale fondatezza sia esclusa dal giudice, l'Amministrazione finanziaria dovrà adeguarsi a tale pronuncia; in difetto potrà essere esperito il rimedio del ricorso in ottemperanza di cui all'art. 70 del D.Leg.vo n.546 del 1992; con l'avvertenza che "tale norma ..non attribuisce alle Commissioni Tributarie una giurisdizione estesa al merito", a differenza di quanto dispone per l'analogo ricorso al giudice amministrativo l'art.27 n.4 del R.D. 26 giugno 1924 n.1054;
- e) "il carattere discrezionale del ricorso all'autotutela comporta ..l'inapplicabilità dell'istituto del silenzio rifiuto, non esistendo all'epoca dell'atto impugnato (28 marzo 2003 : n.d.r.) alcuna previsione normativa specifica in materia";
- f) il problema della "riconducibilità dell'atto impugnato alle categorie indicate dall'art.19 del D.Leg.vo 31 dicembre 1992 n.546 ...non attiene alla giurisdizione, ma alla proponibilità della domanda", come da consolidata giurisprudenza della Suprema Corte : sarà pertanto "compito della Commissione Tributaria verificare se l'atto in contestazione possa ritenersi impugnabile nell'ambito delle categorie individuate dall'art.19 ...", tenendo presente che "la mancata inclusione nel catalogo contenuto in detto articolo comporterebbe una lacuna di tutela giurisdizionale, in violazione dei principi contenuti negli artt.24 e 113 della Costituzione".

4.4- Segue: i limiti della tutela giurisdizionale contro il diniego di autotutela; la non impugnabilità del silenzio-rifiuto.

Le tre ultime enunciazioni della sentenza n.7388/07, come innanzi riassunte, necessitano di qualche chiarimento in considerazione della sinteticità della motivazione che le sorregge.

4.4.1- La Corte ritiene impugnabile *anche nel merito* l'atto di diniego dell'autotutela, quando "contenga una conferma della fondatezza della pretesa tributaria" (v.par.4.3 lett.d). Poiché il ricorso giurisdizionale è proponibile -come si è detto- solo per "vizi propri" dell'atto di rifiuto, e non anche "per vizi originari" dell'atto censurato, l'espressione sopra riportata non può avere altro significato che quello di limitare l'impugnabilità, sotto tale profilo, del provvedimento negativo dell'Amministrazione ai soli casi in cui, anche dopo l'esame di *nuovi* elementi di valutazione della fattispecie, forniti dal contribuente o acquisiti d'ufficio (e quindi in esito a *rinnovata istruttoria* sul caso in contestazione), la pretesa erariale debba essere mantenuta ferma.

E' infatti ravvisabile in tale provvedimento l'atto conclusivo di un accertamento nuovo e diverso da quello in precedenza compiuto (sulla distinzione tra atto meramente confermativo di un atto precedente e "conferma in senso proprio" v. Cons. di Stato Sez. IV 29.10.2002 n. 5947).

L'interpretazione proposta trova sostegno nell'affermazione dell'obbligo dell'Ufficio di "adeguarsi" alla pronuncia della Commissione Tributaria che, "escludendo" la (confermata) fondatezza della pretesa, dichiara inesistente l'obbligazione tributaria ed illegittimo il rifiuto dell'Ufficio di annullare in via di autotutela l'atto impositivo contestato.

Come si già osservato, la Corte ha aggiunto che, qualora l'Amministrazione ometta di conformarsi al giudicato della Commissione Tributaria, il contribuente potrà esperire il giudizio di ottemperanza ex art. 70 del D.Leg.vo 546/92.

Potrà essere quindi nominato, ai sensi di detta norma, un commissario *ad acta*, con l'incarico di emettere i provvedimenti di attuazione del giudicato non adottati dall'Amministrazione, non rilevando in contrario l'esatta ma inconferente precisazione che il citato art. 70 del D.Leg.vo 546/92 non attribuisce al giudice tributario, in via di principio, "una giurisdizione estesa al merito".

4.4.2- La sentenza, richiamando la giurisprudenza della Suprema Corte in materia, affida al giudice del merito il compito di verificare la riconducibilità dell'atto di diniego *espresso*

dell'autotutela nel novero degli atti autonomamente impugnabili elencati nell'art. 19 del D.Leg.vo 546/92, ma al tempo stesso indica la soluzione costituzionalmente orientata -e quindi obbligata- di tale questione, segnalando la "lacuna di tutela giurisdizionale" che deriverebbe dalla mancata inclusione di simili atti in quell'elenco (v. par. 4.3 lett. f) e mostrando così di ritenere necessariamente compreso in esso, in via di interpretazione estensiva del disposto del citato art. 19, la tipologia di provvedimento di cui si discute.

E', peraltro, consolidato l'orientamento della Corte che riconosce come non più tassativa, a seguito del progressivo ampliamento della giurisdizione tributaria avviato con l'art. 12, comma 2, della legge n. 448/2001, la previsione delle categorie di atti impugnabili contenuta nell'art. 19.

4.4.3- Alla luce delle considerazioni appena esposte non appare condivisibile l'esclusione della impugnabilità del silenzio-rifiuto dell'Amministrazione sull'istanza di autotutela avanzata dal contribuente (v.par. 4.3, lett. e).

Si osserva innanzi tutto al riguardo che tale statuizione contrasta con quella espressa dalla Corte nella precedente sentenza n. 16776/2005 ("dunque sussiste nella materia in esame la giurisdizione tributaria anche in ordine alle impugnazioni proposte avverso il rifiuto *espresso* o *tacito*").

Occorre poi considerare che la rilevata inesistenza di "alcuna previsione normativa specifica" del silenzio-rifiuto crea la stessa "lacuna di tutela giurisdizionale", ritenuta dalla Corte incompatibile con i fondamentali precetti di cui agli artt. 24 e 113 Cost., ed impone l'obbligo di colmare il vuoto normativo mediante una interpretazione "adeguatrice" dell'art. 19 del D.leg.vo 546/92, in forza della quale deve considerarsi compreso fra gli atti impugnabili dinanzi al giudice tributario non soltanto il diniego espresso ma anche il rifiuto tacito dell'Amministrazione di esercitare l'autotutela.

Se, peraltro, si consentisse all'Amministrazione di non provvedere sulle istanze di autotutela, si vanificherebbe l'interesse legittimo dei contribuenti al corretto esercizio della discrezionalità amministrativa da parte degli Uffici finanziari, rendendo praticamente incontrollabile l'operato di questi ultimi.

4.4.4- Sembra a questo Garante che anche sotto altro profilo, non adeguatamente indagato, il silenzio dell'Amministrazione sulle istanze in esame non sia legittimo e possa essere censurato quanto meno in sede amministrativa.

Come la migliore dottrina ha osservato, la domanda del contribuente diretta ad ottenere l'annullamento di atti impositivi in via di autotutela dà origine ad un procedimento amministrativo, reso obbligatorio dal complesso normativo che regola l'esercizio dell'autotutela tributaria (art. 68 D.P.R. n. 287/92, ora soppresso; art. 2 quater L. 564/94; art. 2, comma 2, D.Leg.vo 462/97; regolamento approvato con D.M. 11.2.1997 n. 37; artt. 7 e 13 L. 212/2000). Tale procedimento è disciplinato dall'art. 2 della legge 7 agosto 1991 n. 241 (come modificato dall'art. 3 del D.L. 14 marzo 2005 n. 35), le cui disposizioni, non essendo comprese tra quelle del capo III della stessa legge (artt. da 7 a 13), inapplicabili ai procedimenti tributari (art. 13), debbono essere osservate anche dagli Organi dell'Amministrazione finanziaria cui spetta l'esercizio dell'autotutela (cfr. C. Cost. ord. nn. 377/07 e 117/2000 cit.).

Orbene, dalla lettura coordinata e sistematica delle norme innanzi indicate si desume che l'Ufficio competente non può ignorare l'istanza del contribuente né omettere di pronunciarsi su di essa, ma deve avviare il prescritto procedimento, volto alla verifica della sussistenza dei presupposti richiesti per l'esercizio dell'autotutela, e “concluderlo mediante l'adozione di un provvedimento espresso e motivato”.

Qualora a ciò non provveda, si realizza l'ipotesi della “grave inerzia”, in presenza della quale il potere di autotutela, nella duplice forma dell'annullamento o revoca di atti illegittimi e della rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, può essere esercitato “in via sostitutiva” dalla “Direzione regionale o compartimentale dalla quale l'Ufficio stesso dipende” (art. 1 cit. D.M. n. 37/1997).

La norma regolamentare presuppone, dunque, che il contribuente interessato possa ricorrere all'Organo sovraordinato per denunciare la “grave inerzia” dell'Ufficio dipendente e chiedere alla Direzione regionale di adottare sull'istanza di autotutela il provvedimento espresso, che sarà poi impugnabile dinanzi al giudice tributario alle condizioni e nei limiti innanzi precisati.

4.5- *Necessità di intervento legislativo e amministrativo in tema di autotutela tributaria*

L'importanza e la complessità delle questioni fin qui trattate consiglierebbero un sollecito intervento del legislatore che, operando una sintesi dei principi affermati dalla più recente giurisprudenza di legittimità, li traduca in norme integrative della vigente disciplina giuridica dell'autotutela tributaria.

Tale intervento potrebbe essere realizzato includendo nell'ambito delle categorie di atti impugnabili dinanzi al giudice tributario, elencate nell'art. 19 del D.Leg.vo 546/92, il provvedimento espresso di diniego ed il silenzio-rifiuto dell'Amministrazione finanziaria

sull'istanza di annullamento o revoca in via di autotutela di atti impositivi illegittimi o infondati e precisando, al tempo stesso, le condizioni di proponibilità del ricorso, i motivi con esso deducibili ed i limiti del sindacato giurisdizionale sull'esercizio dell'attività discrezionale degli Uffici finanziari.

Giova ricordare che analoga proposta è stata formulata da questo Garante con la relazione dell'anno 2006 (pag. 9), nella quale si è anche suggerita l'integrazione dell'art. 2 del regolamento n. 37/1997 con la previsione che, nei casi elencati nello stesso articolo (ed eventualmente in altre limitate ipotesi di evidente illegittimità o infondatezza dell'atto impositivo), contro il rifiuto espresso o tacito, anche parziale, dell'autotutela *può essere proposto ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale* ai sensi del D.leg.vo n. 546/92.

In attesa che il Parlamento decida di prendere in considerazione le problematiche innanzi illustrate e adotti eventualmente le iniziative legislative che riterrà opportune, sembra intanto necessaria l'emanazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate (o del Dipartimento delle Finanze), di una circolare esplicativa delle innovazioni intervenute in materia, in parziale sostituzione delle circolari e risoluzioni precedenti, basate sul principio, non più sostenibile, della totale insindacabilità in sede giurisdizionale degli atti conseguenti all'esercizio (o al mancato esercizio) dell'autotutela tributaria.

Come si è già rilevato, l'Amministrazione non può sottrarsi al dovere di esprimere con chiarezza il proprio punto di vista sul sistema di tutela elaborato dalla Suprema Corte e di emanare direttive di carattere generale che assicurino l'uniforme applicazione delle nuove regole da parte degli Uffici finanziari ed impediscano deviazioni e possibili errori interpretativi in pregiudizio dei contribuenti.

4.6- Illimitato esercizio dell'autotutela in sede amministrativa.

Non è superfluo precisare, prima di concludere sull'argomento, che gli evidenziati limiti di proponibilità dei ricorsi e dei motivi deducibili contro gli atti di diniego dell'autotutela attengono *esclusivamente* al profilo della tutela giurisdizionale dei contribuenti, in passato negata.

Non sussistono invece condizioni ostative o limitazioni di sorta all'esercizio, da parte degli Organi competenti dell'Amministrazione finanziaria, del potere di annullare o revocare, d'ufficio o ad istanza di parte, atti impositivi che, in esito a doveroso riesame, risultino illegittimi o infondati per accertata sussistenza di alcuna delle situazioni indicate (peraltro non tassativamente) nell'art.2 del citato regolamento n.37 del 1997.

Conservano quindi piena validità -e vanno perciò confermate- le disposizioni impartite a tal riguardo dall'Amministrazione con varie circolari e delibere (si intende fare riferimento, in particolare, alla circ. n. 198/S del 5 agosto 1998, alla nota del Segretariato Generale del Ministero delle Finanze n.4079 del 18 luglio 1994 ed alla circolare della Direzione delle Entrate della Sicilia 3 aprile 2000, prot. n. 2000/22847).

Le menzionate direttive impongono agli Uffici finanziari “una attenta e sistematica correzione degli errori eventualmente riscontrati nell'ambito delle attività” di accertamento e liquidazione dei tributi; affermano che la rimozione di atti nell'esercizio dell'autotutela mira a “ristabilire un corretto rapporto con il contribuente, il quale non può essere chiamato al pagamento di tributi che non siano strettamente previsti dalla legge”; avvertono gli Uffici che “l'esercizio corretto e tempestivo dell'autotutela viene considerato dall'amministrazione non certo come una specie di *optional* che si può attuare o non attuare a propria discrezione ma come una componente del corretto comportamento dei dirigenti degli uffici e, quindi, come un elemento di valutazione della loro attività dal punto di vista disciplinare e professionale”; ricordano agli stessi Uffici che l'autotutela è esercitabile senza limiti di tempo anche riguardo ad atti divenuti definitivi “per avvenuto decorso del termine per ricorrere” nonchè in pendenza di giudizio ed in presenza di “un giudicato per motivi di ordine formale” (v. circ. 198/S cit.); puntualizzano che “nel settore tributario, tra gli interessi pubblici idonei a sorreggere, sul piano della legittimità, l'intervento in autotutela, è sicuramente da annoverare l'esigenza che al contribuente non sia richiesto di corrispondere al Fisco più di quanto effettivamente dovuto in base alle norme in vigore”, risultando altrimenti violati “i principi di trasparenza e di giustizia sostanziale ormai riconosciuti come immanenti a qualunque attività della pubblica amministrazione” (v. nota n. 4079/94 cit.).

Va ancora ricordato che più recentemente l'Agenzia delle Entrate, con nota del 28 giugno 2006 prot. n.102639, ha raccomandato agli Uffici dipendenti 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” ed “anche in assenza di una richiesta ...da parte dell'interessato”, nonchè 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 o ridurre la condanna dell'Amministrazione alle spese (condanna che può essere pronunciata, in caso di cessazione della materia del contendere, a carico della parte che con il proprio ingiusto comportamento ha dato causa alla lite: v. Corte Cost. sent. n. 274 del 12 luglio 2005).

Le istruzioni innanzi riferite, in qualche modo anticipatrici dello Statuto e recentemente confermate, dimostrano che l'Amministrazione finanziaria ben poco ha da aggiungere, sul piano dei principi, alle corrette posizioni da tempo assunte in materia di esercizio dell'autotutela in sede amministrativa.

E' invece opportuno che gli Organi regionali e centrali dell' Amministrazione esercitino un'attenta e continua azione di controllo sulla puntuale osservanza, da parte degli Uffici subordinati, delle richiamate direttive, affiancando il Garante del contribuente nell'analoga funzione di vigilanza sul rispetto delle regole dello Statuto.

Resta infine da sottolineare che i "vizi originari" dell'atto impositivo di cui sia chiesto l'annullamento, non deducibili ad avviso della Suprema Corte con il ricorso al giudice tributario contro il diniego di autotutela, sono invece sicuramente invocabili con l'istanza rivolta al competente Ufficio amministrativo, tanto vero che le situazioni previste dall'art. 2 del regolamento n. 37/1997, considerate dall'Amministrazione come ipotesi paradigmatiche di annullabilità in via di autotutela dell'atto censurato, si fondano per la maggior parte proprio sul riscontro di "vizi originari" da cui l'atto medesimo risulti affetto (v. circ. 3.4.2000 cit.).

5- La riscossione dei tributi - Modifiche normative - Problematiche e proposte di soluzione.

Il ritardo nella redazione della presente relazione offre l'occasione per dedicare qualche cenno anche alle modifiche normative intervenute in materia di riscossione delle imposte nei primi due mesi del 2008. Il commento sarà limitato a considerazioni inediate, che ovviamente necessitano di ulteriore riflessione ed approfondimento.

5.1- L'azione del Garante del contribuente.

Con la più recente legislazione, ed in particolare con la L. 24 dicembre 2007 n. 244 (legge finanziaria 2008) e con il D.L. 31 dicembre 2007 n. 248 (c.d. "decreto milleproroghe"), convertito con numerose modificazioni dalla L. 28 febbraio 2008 n. 31, sono stati conferiti agli agenti della riscossione ulteriori poteri pubblici, il cui esercizio produce rilevanti riflessi nella sfera dei diritti dei contribuenti.

Come si è osservato nelle relazioni precedenti, l'attribuzione ai concessionari di strumenti di coazione sempre crescenti dovrebbe essere bilanciata da una normativa di rafforzamento della tutela dei contribuenti mediante la previsione di modalità, condizioni e limiti dell'attività di

riscossione, al fine di impedire che la discrezionalità incontrollata dei concessionari possa sconfinare nell'arbitrio e per rispondere all'esigenza di temperare l'interesse degli enti impositori alla realizzazione dei propri crediti con l'interesse dei contribuenti a non essere assoggettati ad azioni cautelari ed esecutive eccessive ed ingiustificate.

Si è anche segnalata l'inopportunità di interventi legislativi estemporanei, volti a sanare *ex post* vizi di legittimità degli atti dei concessionari o inadempienze delle Autorità istituzionali (è quanto è accaduto, ad esempio, con l'art. 3, comma 41, del D.L. n. 203/2005, convertito dalla L. 248/2005).

Si è infine rilevato che l'adozione di correttivi, regole di comportamento e misure di controllo dell'attività di riscossione spettano al Governo e al Parlamento, non alla società concessionaria, pur se deve riconoscersi che le direttive interne e le recenti manifestazioni d'intento degli Organi di vertice di Equitalia s.p.a., rese note dalla stampa specializzata, risultano generalmente improntate a criteri di moderazione e di buon senso.

E' peraltro evidente che le unilaterali iniziative della concessionaria, non avendo valore normativo, non assicurano un'adeguata tutela dei contribuenti contro possibili deviazioni da parte delle singole società partecipate.

5.2- Mancanza di correttivi ai poteri conferiti agli agenti della riscossione.

Ciò premesso, questo Garante ritiene di dover ribadire che l'inerzia dell'Autorità pubblica nella delicata materia in esame e la persistente inosservanza di precisi doveri istituzionali non giovano al recupero dei principi di fiducia, buona fede e collaborazione nei rapporti tra contribuenti, Amministrazione finanziaria ed enti concessionari. Né hanno ottenuto apprezzabili risultati le sollecitazioni e proposte avanzate dai Garanti, come risulta dalle considerazioni che seguono.

5.2.1- A distanza di circa sette anni dalla modifica dell' art. 86 del D.P.R. 602/73, operata con l'art. 1 del D.leg.vo 193/2001, non è stato ancora emanato il regolamento ministeriale di attuazione della nuova disciplina del fermo dei beni mobili registrati previsto dal 4° comma dello stesso art. 86 (nel testo novellato).

Si è invece preferito richiamare in vita il regolamento di attuazione dell'*originario* art. 86 (D.M. 503/98), che la stessa Amministrazione finanziaria riteneva in gran parte inadattabile alla *diversa* normativa dell'istituto risultante dalla riforma, e si è utilizzata a tal fine una disposizione asseritamente interpretativa (art. 3, comma 1, del D.L. 203/2005 cit.), rinviando *sine die* l'emanazione del nuovo regolamento.

Persistono, pertanto, le già segnalate conseguenze negative derivanti dalla incompletezza della disciplina regolatrice dell'istituto, tuttora priva della parte destinata, nell'intenzione del legislatore, a stabilire modalità, termini e procedure del fermo e, quindi, a garantire la difesa dei contribuenti contro possibili eccessi ed abusi dei concessionari.

Basti considerare che nessuna disposizione di legge o di regolamento vincola attualmente gli agenti della riscossione al rispetto del criterio di proporzionalità tra l'importo del credito erariale iscritto a ruolo e l'uso della misura cautelare; né è previsto il divieto di procedere al fermo in presenza di particolari situazioni personali, familiari o di lavoro del debitore, che rendano indispensabile l'uso del veicolo.

Non può certo considerarsi adeguato rimedio a tali carenze la determinazione adottata da Equitalia S.p.a. con la "direttiva di gruppo" del 5 luglio 2007 (DSR/NC/2007/012), dalla quale implicitamente risulta che il fermo dell'autoveicolo non può essere disposto quando il debito non sia superiore a 50 Euro.

E' opportuno infine ricordare che, essendo stato incluso il fermo dei beni mobili registrati nel novero degli atti impugnabili dinanzi al giudice tributario elencati nell'art. 19 del D.Leg.vo 546/92 (v. art. 35, comma 26 quinquies, del D.L. 4 luglio 2006 n. 223, convertito dalla L. 4 agosto 2006 n. 248), il relativo provvedimento dell'agente della riscossione deve "tassativamente" contenere -come si è già avvertito con la relazione di questo Garante dell'anno 2005- tutte le informazioni prescritte dall'art. 7, comma 2, della legge 212/2000, in ossequio ai principi recentemente dettati dalla Corte Costituzionale con l'ordinanza n. 377/2007, della quale si parlerà più ampiamente nel paragrafo dedicato alle c.d. "cartelle mute" (v. infra, paragr. 5.3).

E' peraltro prevedibile che i contribuenti saranno costretti a rinunciare alla tutela giurisdizionale del diritto di non pagare un tributo che ragionevolmente ritengano non dovuto, quando l'importo della pretesa erariale sia vicino alla soglia (50 €.) insindacabilmente fissata da Equitalia ed inferiore al costo del giudizio.

5.2.2- Le considerazioni svolte nel precedente paragrafo sono estensibili alle ipoteche iscritte dagli agenti della riscossione su beni immobili dei debitori del Fisco, a norma dell'art. 77 del D.P.R. 602/73.

Anche in questa materia non si registrano, infatti, interventi legislativi o regolamentari, ripetutamente sollecitati da vari Garanti (ed in particolare da quello della Liguria) allo scopo di porre limiti vincolanti alla discrezionalità dei concessionari nell'uso di una misura di garanzia gravemente invasiva della sfera dei diritti dei contribuenti.

In mancanza di tale normativa, le sole regole attualmente esistenti sono quelle adottate in via di supplenza da Equitalia con la citata “direttiva di gruppo” n. 2007/012, nella quale l’ente concessionario, dichiarandosi consapevole dell’esigenza di “scongiurare il ricorso immediato a procedure aggressive per il recupero di crediti estremamente ridotti” e nell’intento di rendere uniformi i comportamenti “all’interno del Gruppo”, ha imposto alle società partecipate l’osservanza di alcune regole e limitazioni, che nel loro complesso rappresentano un’opportuna ed apprezzabile manifestazione di autodisciplina, ma non si sottraggono al rilievo di provenire da fonte “interessata” e di essere comunque improntate a criteri discrezionali unilateralmente stabiliti. Non è, ad esempio, accettabile l’importo minimo del debito (500 Euro), oltre il quale si consente l’iscrizione dell’ipoteca immobiliare, ancorché preceduta da sollecito di pagamento e diffida; è invece rispettosa dell’interesse dei contribuenti la disposizione secondo cui l’ipoteca deve essere circoscritta a “beni il cui valore catastale complessivo ... sia sufficiente.... ad assicurare la copertura dell’importo di cui all’art. 77 del D.P.R. n. 602/73”.

Si potrà, dunque, almeno confidare che non abbiano a ripetersi casi come quello riferito da questo Garante nella relazione del 1° semestre 2007 (proc. n. 160/07, pag. 9), nel quale l’agente della riscossione, a tutela di un (incerto) credito erariale di €. 3.290, ha iscritto ipoteca sulla quota di $\frac{1}{2}$ di un complesso immobiliare del valore dichiarato di circa 2 milioni di euro e, invitato dal Garante a fornire chiarimenti, ha giustificato l’operazione affermando che l’art. 77 del D.P.R. 602/73 “non pone alcun limite al valore degli immobili da ipotecare”.

Per impedire simili comportamenti sarebbe opportuno che Equitalia s.p.a. ricordasse alle società partecipate che l’attività di riscossione dei tributi, implicando l’esercizio di poteri pubblici, deve essere esercitata, indipendentemente da eventuali direttive interne, in conformità ai principi costituzionali di imparzialità, legalità e buon andamento, ai quali deve essere improntata l’azione della pubblica amministrazione (art. 97 Cost.) e nel rispetto delle regole generali di correttezza e buona fede dettate dagli artt. 1175 e 1375 del codice civile e confermate, con specifico riferimento ai rapporti obbligatori di natura tributaria, dallo Statuto dei diritti del contribuente.

5.3- Il problema delle “cartelle mute”- L’ordinanza della Corte Costituzionale n. 377/07.

L’ordinanza della Corte Costituzionale n. 377 del 9 novembre 2007 ha sollevato il problema delle conseguenze derivanti dalla mancata indicazione del responsabile del procedimento nelle cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione in violazione dell’obbligo imposto dall’art. 7, comma 2, della legge 212/2000.

La Corte ha affermato che tale obbligo, “lungi dall’essere un inutile adempimento” (come sostenuto dal giudice rimettente), “ha lo scopo di assicurare la trasparenza dell’attività amministrativa (anche ai fini di eventuali azioni nei confronti del responsabile) e la garanzia del diritto di difesa, che sono altrettanti aspetti del buon andamento e dell’imparzialità della pubblica amministrazione predicati dall’art. 97, primo comma, della Costituzione (si veda, ora, l’art. 1, comma 1, della legge 241 del 1990, come modificata dalla legge 11 febbraio 2005, n. 15”).

Queste brevi ma significative considerazioni hanno ingenerato il dubbio che la violazione dell’obbligo anzidetto possa comportare la nullità delle numerose cartelle di pagamento notificate ai contribuenti senza la predetta indicazione (ormai note alla cronaca come “cartelle mute”) ed ha indotto l’Amministrazione a correre ai ripari per scongiurare il grave danno erariale che deriverebbe dall’eventuale declaratoria giudiziale di invalidità delle cartelle stesse e degli atti cautelari ed esecutivi compiuti in base ad esse.

Il rimedio -tutt’altro che originale- consiste in una norma, frettolosamente inserita dalla legge di conversione (L. 28.2.2008 n. 31) nel testo dell’art. 36 del D.L. 31.12.2007 n. 248, che al comma 4 ter così dispone: “la cartella di pagamento ... contiene, altresì, a pena di nullità, l’indicazione del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo e di quello di emissione e di notificazione della stessa cartella. Le disposizioni di cui al periodo precedente si applicano ai ruoli consegnati agli agenti della riscossione a decorrere dal 1° giugno 2008; la mancata indicazione dei responsabili dei procedimenti nelle cartelle di pagamento relative ai ruoli consegnati prima di tale data non è causa di nullità delle stesse”.

Non è questa la sede per approfondire l’analisi delle complesse questioni originate dalla pronuncia della Corte Costituzionale, che hanno suscitato ampio dibattito in dottrina e trovano soluzioni non univoche nelle prime decisioni delle Commissioni Tributarie.

Non si può tuttavia non concordare con chi ha osservato, a commento della disposizione sopra riportata, che probabilmente “il rimedio è peggiore del male”.

Al riguardo va innanzi tutto ribadito che l’uso improprio di norme compiacenti, appositamente create per “coprire” errori dell’Amministrazione e consapevoli violazioni di leggi tributarie, “non facilita l’instaurarsi di un rapporto di fiducia tra Amministrazione

e contribuenti, basato sul principio della collaborazione e della buona fede, come vorrebbe lo Statuto del contribuente (art. 10, comma 1, L. 212/2000)”.

Questa espressione è contenuta nella sentenza n. 25506 del 30 novembre 2006, con la quale, la Corte di Cassazione, censurando gli “interventi interpretativi” del legislatore, finalizzati a legittimare prassi amministrative di dubbia correttezza, ha osservato che simili interventi “sono sempre *pro fisco* e sono “dettati da ragioni di cassa”, non già dall’esigenza di realizzare la certezza del diritto”: l’Amministrazione assume in tal modo, secondo la Corte, “il doppio ruolo di parte in causa e di legislatore” e “in questa seconda veste” impone al giudice “quale dovrebbe essere, *pro domo sua*, la corretta interpretazione della norma sub judice”.

Tali considerazioni si attagliano anche alla vicenda in esame, in cui si è strumentalmente utilizzata una disposizione di legge per neutralizzare gli effetti della violazione continuata di un precetto statutario di esemplare chiarezza.

Ma, a prescindere da tale rilievo, che attiene al metodo, si deve osservare che l’espediente destinato a salvare le “cartelle mute” potrebbe rilevarsi non idoneo ad assicurare il raggiungimento dello scopo.

Ed invero:

- a) la disposizione in esame, statuendo che, a partire da una certa data, sono nulle le cartelle prive delle indicazioni prescritte dall’art. 7 dello Statuto, risolve nel senso più rigoroso e meno favorevole per gli agenti della riscossione il problema delle conseguenze di detta violazione, la cui soluzione in via di principio era (ed è) tutt’altro che pacifica: basti ricordare che la giurisprudenza e la dottrina prevalente hanno fino ad ora considerato mera irregolarità l’omessa indicazione, negli atti tributari impugnabili, del giudice dinanzi al quale va proposto il ricorso e delle modalità di instaurazione del giudizio (v. art. 19, comma 2, Dl Leg.vo 546/92), elementi non meno importanti, ai fini della tutela del diritto di difesa del contribuente, della menzione negli atti amministrativi del responsabile del procedimento;
- b) la previsione normativa della nullità della cartella per l’inosservanza di un obbligo che, secondo l’interpretazione della Corte Costituzionale, è imposto a garanzia del rispetto di fondamentali precetti della Costituzione può indurre a dubitare della logicità e ragionevolezza della scelta del legislatore di escludere la nullità degli atti anteriori alla data stabilita (1° giugno 2008), benché emanati in violazione del *medesimo obbligo* e, quindi, idonei a ledere gli *stessi valori costituzionali* evocati nell’ordinanza della Corte;

- c) è difficile prevedere quale potrà essere l'orientamento delle Commissioni Tributarie (e, in sede di legittimità, della Corte di Cassazione) in ordine all'interpretazione ed applicazione dell'art. 36, comma 4 ter, del D.L. 248/07 (nel testo risultante dalla legge di conversione): occorrerà verificare se ed in quali limiti sarà condivisa dai giudici la linea difensiva prontamente elaborata dall'Agenzia delle Entrate per la "gestione delle controversie pendenti" (v. circolare n. 16 del 6 marzo 2008, par. 6), apprezzabile per l'impegno argomentativi, tenendo presente che le prime decisioni -come si è rilevato- già manifestano incertezze e contrasti, verosimilmente destinati ad aggravarsi nei tempi lunghi necessari per il consolidarsi di un indirizzo della giurisprudenza.

Le conclusioni che discendono dai rilievi esposti sono le seguenti:

- l'erario dello Stato rischia di perdere rilevanti risorse, se le cartelle relative ai ruoli consegnati agli agenti della riscossione anteriormente al 1° giugno 2008 dovessero essere annullate, nonostante l'intervenuta "sanatoria" *ex lege*, nei giudizi pendenti (ed in quelli "di massa" preannunciati da commercialisti ed associazioni di consumatori);
- la scelta dell'Amministrazione finanziaria di definire a proprio vantaggio, mediante un intervento legislativo *ad hoc*, una questione giuridica *sub judice* produrrà il risultato, ampiamente prevedibile, di inasprire i rapporti tra Fisco e contribuenti e di incrementare il contenzioso in un momento critico per il buon funzionamento della giustizia tributaria, seriamente compromesso dal trasferimento alle Commissioni Tributarie Regionali, attuato con la legge finanziaria 2008, di circa 300.000 fascicoli di cause pendenti dinanzi alle Commissioni Tributarie Centrali.

5.4- L'opinione del Garante del contribuente sulle "cartelle mute".

In ossequio ai principi di imparzialità e neutralità, ai quali deve essere impronta l'azione dei Garanti, questo Collegio ritiene doveroso esprimere l'avviso che i problemi originati dall'ordinanza della Corte Costituzionale n.377/2007 e dalla norma "riparatrice" introdotta con il citato art. 36, comma 4 ter, del D.L. 248/2007 non possono trovare adeguata soluzione senza un'attenta ricostruzione interpretativa del contenuto (e dei limiti) di detta pronuncia.

Si deve al riguardo considerare che la Corte ha confermato -com'era suo compito- la legittimità costituzionale dell'art. 7, comma 2, lettera a), della legge 212/2000, dichiarando la manifesta infondatezza della relativa questione e precisando che l'obbligo, imposto dalla norma ai concessionari della riscossione, di indicare nelle cartelle di pagamento il responsabile del procedimento ha lo scopo di assicurare il rispetto, da parte di "soggetti