

privati cui compete l'esercizio di funzioni pubbliche", dei precetti costituzionali "predicati dall'art. 97, 1° comma, Cost." e delle regole contenute, anteriormente alla emanazione dello Statuto dei diritti del contribuente, nella legge 241/90 e succ. modif..

Nessuno dei passaggi argomentativi della pronuncia autorizza a ritenere che la Corte abbia inteso affermare, sia pur solo implicitamente, che dalla violazione di quell'obbligo derivi automaticamente la nullità dell'atto del concessionario: una simile affermazione, del resto, sarebbe risultata estranea all'oggetto del giudizio incidentale di costituzionalità, come proposto dal giudice *a quo*.

La previsione della nullità, a *partire da una certa data* (1° giugno 2008), sembra essere il risultato di insindacabili (e non irragionevoli) valutazioni discrezionali del legislatore, il quale, in considerazione delle finalità della norma scrutinata (art. 7, comma 2, L.212/2000 cit.), come individuate dalla Corte Costituzionale, ha ritenuto di dover sanzionare con la nullità dell'atto l'inosservanza dell'obbligo, nell'intento di scoraggiare, *per l'avvenire*, comportamenti degli agenti della riscossione contrastanti con il precetto statutario e di rafforzare le garanzie di difesa dei contribuenti..

Per quanto riguarda, invece, le cartelle di pagamento notificate anteriormente alla predetta data, riguardo alle quali la nullità è esplicitamente esclusa dall'art. 36, comma 4 ter del D.L. 248/2007, l'interprete ha il dovere di verificare, se l'indicazione del responsabile del procedimento costituisse, all'epoca, elemento essenziale e costitutivo della cartella di pagamento, dalla cui mancanza potesse derivare l'invalidità insanabile dell'atto del concessionario (ancorché non prevista espressamente dalla legge), ovvero se detta indicazione, avuto riguardo alla funzione informativa ad essa assegnata dalla norma statutaria, costituisse invece elemento esterno alla cartella, non incidente sul contenuto autoritativo e sostanziale della medesima.

In esito al risultato di tale indagine occorre stabilire se e quali effetti conseguano alla violazione dell'obbligo di cui si discute, con riferimento -giova ribadirlo- all'epoca in cui né l'art. 7 della legge 212/2000 né alcun'altra norma prevedeva la nullità delle cartelle prive dell'indicazione prescritta, senza dimenticare, da un lato, che la maggior parte di esse ha ad oggetto la riscossione di crediti erariali definitivamente accertati e, dall'altro, che in fattispecie analoghe la mancata o erronea indicazione, negli atti amministrativi impugnabili, del termine per ricorrere e del giudice competente a decidere la controversia, in violazione di specifiche previsioni normative (art. 7 L. 212/2000, art. 3 L. 241/90, art. 19 D.Leg.vo 546/92, art. 23 L. 689/1981) è stata sempre considerata, per costante giurisprudenza della Cassazione, del Consiglio di Stato e della Corte Costituzionale (ampiamente richiamata nella circolare

dell'Agenzia delle Entrate n. 16/2008 innanzi citata, cui adde: C. Cost. 1.4.98 n. 86), mera irregolarità del procedimento, che non comporta la nullità dell'atto, ma impedisce il verificarsi di eventuali preclusioni processuali..

Vi è probabilmente un fondamento di verità nell'affermazione dell'amministratore delegato di Equitalia S.p.a. dott. Attilio Befera, contenuta in una recente intervista ad un quotidiano economico, secondo cui "questa polemica nasce da un vizio tutto italiano: per non pagare le imposte non si discute dei tributi dovuti, e dunque sulla sostanza, ma solo sulla forma della cartella". Occorre tuttavia considerare che nel nostro ordinamento la difesa dei cittadini contro gli atti dell'Amministrazione (o di Organi indiretti della medesima) spesso si incentra sui requisiti "formali" e sugli aspetti procedurali dei provvedimenti, regolati dalla legge a garanzia dei diritti dei soggetti destinatari.. E' inoltre necessario riconoscere che non meno grave del "vizio" di non pagare le imposte è il "vizio" di alcuni enti di considerare *tamquam non esset* lo Statuto dei diritti dei contribuenti e di disapplicarne ostinatamente le norme e i principi, nonostante le doglianze dei cittadini ed i richiami dei Garanti e dei giudici, come è avvenuto nel caso in esame, in cui per circa sette anni i concessionari della riscossione, diretti destinatari delle prescrizioni dell'art. 7, comma 2, della legge 212/2000, ne hanno sistematicamente ignorato l'esistenza negli atti di loro competenza.

La "polemica" lamentata dal dott. Befera nasce anche e soprattutto da simili comportamenti e non sarà del tutto inutile se indurrà gli uffici inadempienti ad un maggior rispetto delle regole formali e sostanziali introdotte dallo Statuto nell'ordinamento tributario.

5.5- L'obbligo di motivazione delle cartelle di pagamento.

Una recente sentenza della Corte di Cassazione (n. 25158 del 3 dicembre 2007) sembra rimettere in discussione un principio -quello dell'obbligo della motivazione delle cartelle di pagamento- che sembrava pacifico sia in dottrina che nella giurisprudenza della Suprema Corte.

Poiché la controversia decisa con la citata pronuncia aveva ad oggetto l'impugnazione di cartelle emesse in base ad avvisi di accertamento in precedenza notificati e divenuti definitivi, la Corte afferma che le stesse cartelle "non necessitavano di alcuna motivazione in quanto era da intendersi già conosciuta la presupposta pretesa fiscale poi iscritta a ruolo....". Aggiunge la sentenza che l'omessa enunciazione nella cartella della ragione giustificativa del pagamento richiesto (iscrizione a ruolo delle somme risultanti dai pregressi avvisi di accertamento), esplicitata dall'Ufficio finanziario solo "a processo già avviato", non configurava violazione "dell'obbligo di motivazione degli atti amministrativi" (art. 3 L. 241/90) né "recava

pregiudizio al diritto di difesa” del contribuente (art.24 Cost.), considerata la “natura estremamente elementare dell’atto”, che “si esaurisce in una mera intimazione di pagamento della somma dovuta in base all’avviso e non integra un nuovo e doveroso atto impositivo”.

Queste considerazioni non possono essere condivise.

L’art.3 della legge 7 agosto 1990 n. 241 (anche nel testo vigente nei periodi d’imposta ai quali la sentenza si riferisce: 1991 e 1992) stabilisce, con disposizione di carattere generale, che “ogni provvedimento amministrativo... deve essere motivato” con l’indicazione dei “presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche” emergenti dall’istruttoria.

L’applicabilità delle regole e dei principi di detta legge ai procedimenti amministrativi di natura tributaria (escluse le disposizioni contenute nel capo III: v. art. 13), costituisce *jus receptum* nella giurisprudenza della Suprema Corte e dei giudici amministrativi e trova conferma nelle ordinanze della Corte Costituzionale in precedenza citate (ordin. n. 117/2000 e 377/2007).

Con l’art. 7, comma 1, della legge 27 luglio 2007 n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente) l’obbligo di motivazione degli atti dell’Amministrazione finanziaria (e dei concessionari della riscossione, in forza dell’estensione disposta dall’art. 17 della stessa legge) è stato ribadito mediante il richiamo delle prescrizioni dell’art. 3 della legge 241/90, con due significative precisazioni che integrano e rafforzano il contenuto dell’obbligo:

- a) “se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all’atto che lo richiama” (art.7, comma 1, ultimo periodo L. cit.);
- b) “sul titolo esecutivo va riportato il riferimento all’eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione della pretesa tributaria” (art. 7, comma3).

Con il D.Leg.vo 26 gennaio 2001 n. 32, emanato per l’attuazione dell’art. 16 dello Statuto, si è infine attenuato il rigore della disposizione riportata sub a), così modificandola nelle varie leggi d’imposta; “Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all’atto che lo richiama, salvo che quest’ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale”.

Alla luce del riferito complesso normativo sembra evidente che, escluso l’obbligo di allegare alla cartella di pagamento il precedente avviso di accertamento notificato al contribuente (e quindi legalmente conosciuto) o di riprodurre il contenuto, l’agente della riscossione è tuttavia tenuto a riportare nella cartella stessa, quanto meno, “il riferimento ... al precedente atto di accertamento”, in ciò concretandosi il contenuto *minimo* della motivazione richiesta dalla legge.

“La natura estremamente elementare dell’atto” non costituisce ragione sufficiente per escludere l’applicazione alla cartella di pagamento di principi generali dell’ordinamento, ai quali debbono conformarsi -come si è detto- anche gli atti recettizi dell’Amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione, indipendentemente dalla complessità o semplicità dei medesimi. Non a caso la Corte Costituzionale ha precisato, proprio con riferimento alla cartella di pagamento, che “....ogni provvedimento amministrativo è il risultato di un procedimento, *sia pure il più scarso ed elementare*”, ed è quindi soggetto alle regole della legge 241/90 e succ. modif. (v. ordin. n. 377/2007 cit.).

Il fatto, poi, che la pretesa fiscale deve considerarsi già nota al contribuente può giustificare una motivazione molto succinta, limitata -come si è detto- al mero riferimento al pregresso provvedimento impositivo che costituisce la fonte della pretesa stessa, ma non esonera l’agente della riscossione dall’obbligo impostogli, a garanzia del diritto di difesa del contribuente, dal menzionato comma 3° dell’art. 7 dello Statuto (norma verosimilmente non applicata *ratione temporis* dalla Suprema Corte alla fattispecie decisa).

Gli esposti rilievi dimostrano che la sentenza n. 25158/2007 non può essere interpretata come segnale di mutamento dell’indirizzo, assolutamente prevalente, della giurisprudenza di legittimità secondo il quale l’obbligo della motivazione sulla cartella di pagamento assume un contenuto diverso a seconda che questa sia stata preceduta, o non, dalla notifica di un atto di accertamento: nel primo caso, tenuto conto della legale conoscenza della pretesa erariale da parte del contribuente, è sufficiente (ma indispensabile) menzionare nella cartella i soli dati necessari per consentire al medesimo di individuare con esattezza l’atto pregresso e di controllare la corrispondenza del pagamento richiesto al debito risultante dall’accertamento definitivo; nel secondo caso, invece, poiché la cartella costituisce il primo atto in cui si manifesta la pretesa erariale (si pensi, ad esempio, alle cartelle emesse a seguito del controllo delle dichiarazioni dei redditi ex art. 36 bis del D.P.R. 602/73), la motivazione deve compiutamente esprimere, “i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche” che legittimano l’intimazione di pagamento.

In entrambe le ipotesi la cartella deve inoltre contenere le indicazioni specifiche prescritte dall’art. 25 del D.P.R. 602/73.

Non è superfluo precisare che l’obbligo della motivazione non può considerarsi assolto mediante l’esposizione di incomprensibili codici ed oscure sigle che non realizzano il fine della norma statutaria.

Negli atti della riscossione non dovrebbe infine mancare, per esigenza di completezza e di trasparenza, il riferimento alle tariffe applicate dagli agenti per la determinazione degli aggi, interessi, diritti e compensi di vario genere ad essi spettanti nonché l'indicazione delle norme che le prevedono.

Deve essere, infatti, data al contribuente la possibilità di controllare la legittimità di questa pretesa accessoria, autonomamente impugnabile, nonché la corrispondenza delle somme richieste a quelle legalmente dovute in rapporto alle attività effettivamente compiute.

Val la pena di ricordare a questo proposito che nel primo semestre 2007 il Garante delle Marche è intervenuto nei confronti di Equitalia e della Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate per chiedere chiarimenti su un "invito" al pagamento con il quale, a fronte di un debito residuale del contribuente di €. 5,22, si pretendeva la somma di €. 157,23, comprensiva di €. 138,55 per "compensi di riscossione coattiva". Nella risposta Equitalia ha modificato il titolo della pretesa, affermando che la predetta somma era dovuta per aggi ed interessi non meglio precisati.

Simili episodi ingenerano il sospetto che i contribuenti possano essere assoggettati a "balzelli" arbitrariamente imposti dagli agenti della riscossione o applicati al di fuori dei casi previsti dalle fonti normative.

E' pertanto indispensabile, ad avviso di questo Ufficio, che nel quadro delle iniziative volte a migliorare e razionalizzare la disciplina della riscossione dei tributi, il problema da ultimo segnalato e quelli trattati nel presente paragrafo vengano posti all'ordine del giorno dei vari "tavoli tecnici" recentemente istituiti e trovino soluzioni conformi ai principi dello Statuto ed alle disposizioni di legge innanzi richiamate.

5.6- La riforma della rateazione dei debiti tributari iscritti a ruolo.

Dopo un tormentato *iter* legislativo e continue modifiche, la riforma dell'art. 19 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602, in tema di "dilazione del pagamento" dei tributi riscossi mediante ruoli, è finalmente approdata a conclusioni nel loro complesso accettabili, pur se non mancano nelle nuove norme alcune ambiguità, che è doveroso segnalare al fine di agevolarne l'eventuale eliminazione.

Con l'art. 36 comma 2 bis, della legge 28 febbraio 2008 n. 31 (di conversione del D.L. 248/07), è stato sostituito il primo periodo del 1° comma dell'art. 19 e sono state introdotte nel testo della norma rilevanti innovazioni, che meritano apprezzamento anche da parte di coloro che -come l'estensore della presente relazione- non vedono con favore il trasferimento

incontrollato di poteri pubblici a privati concessionari nella delicata materia della imposizione e riscossione dei tributi.

Si intende fare riferimento, in particolare, all'attribuzione all'agente della riscossione della facoltà, prima esercitata dagli Uffici degli enti impositori, di concedere al contribuente che ne faccia richiesta la ripartizione del pagamento delle somme iscritte a ruolo fino ad un massimo di settantadue rate mensili.

La nuova disposizione razionalizza l'istituto della rateazione dei debiti tributari, assegnando ai soggetti delegati alla riscossione il potere di valutare la situazione del contribuente nei singoli casi concreti e di stabilire in base ad essa le modalità di pagamento del debito, senza l'intermediazione dell'Agenzia delle Entrate, le cui funzioni si esauriscono con l'iscrizione a ruolo delle somme dovute e con la consegna del ruolo al concessionario.

Sicuramente positiva è anche l'elevazione a 50.000 Euro, disposta con la legge finanziaria 2008 (L. 244/07), del limite oltre il quale il beneficio della rateazione "è subordinato alla prestazione di idonea garanzia". Ed ancor più apprezzabile, nell'ottica della tutela dell'interesse dei contribuenti, è la previsione secondo la quale, "in alternativa" alle tradizionali garanzie indicate nella norma, "il credito iscritto a ruolo può essere garantito dall'ipoteca iscritta ai sensi dell'art. 77" (del D.P.R. 602/73) ovvero da "ipoteca volontaria di primo grado", autorizzata *dall'Ufficio* e concessa dal contribuente o da un terzo.

Si pone fine in tal modo all'inutile "cumulo" di garanzie, al quale i concessionari non di rado ricorrevano, con grave pregiudizio del contribuente e senza alcun reale vantaggio per l'ente creditore.

Si offre inoltre al contribuente la possibilità di scegliere, nell'ambito delle garanzie previste, quella che ritenga meno dannosa per i suoi interessi, senza il rischio di essere assoggettato ad ulteriori misure cautelari.

Pienamente condivisibili, infine, sono le modalità di applicazione della nuova normativa preannunciata da Equitalia nell'intervista innanzi menzionata del suo amministratore delegato, dalla quale emerge -tra l'altro- che le istanze di rateazione presentate dai contribuenti saranno accolte "in via automatica" (sempre che sussistano, ovviamente i presupposti di legge) e che la procedura di rateazione comporta "anche una sospensione delle procedure esecutive".

Purtroppo, sono rimaste nel novellato sistema di riscossione delle imposte alcune disposizioni che non sembrano compatibili con la riforma e che, ad avviso dei primi commentatori (ed anche di questo Collegio), sono probabilmente dovute ad una "svista" del legislatore in sede di conversione in legge del decreto "milleproroghe" (D.L. 248/07 cit.).

Nel secondo periodo del primo comma dell'art. 19 (nel testo risultante dalla legge 31/2008) si legge che "l'*ufficio* può altresì autorizzare che sia concessa... ipoteca volontaria..." ; e per "ufficio" sembra doversi intendere quello dell'ente impositore, al quale resterebbero riservati il controllo e la valutazione della idoneità delle garanzie offerte dal contribuente (e non solo dell'ipoteca volontaria).

Una ulteriore "disattenzione" del legislatore è ravvisabile nel difetto di coordinamento tra le disposizioni del novellato art. 19 D.P.R. 602/73 e quelle dell'art. 26 del D.Leg.vo 26 febbraio 1999 n. 46 ("rateazione delle entrate diverse dalle imposte sui redditi"), a loro volta modificate dall'art. 36, comma 2 ter, del D.L. 248/2007.

Poiché l'intera normativa dell'art. 19 è resa applicabile anche alla riscossione delle entrate dagli enti previdenziali, dovrebbe conseguire che le previsioni relative all'obbligo di prestazione delle garanzie, nelle forme e nei limiti come innanzi precisati, si estenderebbero alla materia dei contributi previdenziali.

L'incoerenza di tali disposizioni con il nuovo sistema della riscossione dei tributi e delle entrate degli enti indicati nel citato art. 26 e le incertezze sugli adempimenti dei contribuenti che da essa derivano sono di tale evidenza da non richiedere un ampio commento.

Basti considerare che, lasciando agli Uffici degli enti impositori una residuale competenza in tema di valutazione delle garanzie relative a crediti rateizzati da un ente diverso si creano inutili complicazioni e si allungano inevitabilmente i tempi di definizione del procedimento, in palese contrasto con gli obiettivi di semplificazione e di celerità sottesi alla riforma.

Ad avviso di questo Garante, i segnalati effetti negativi, probabilmente non previsti e comunque contrari all'intenzione del legislatore, potrebbero esser evitati mediante l'interpretazione logica e sistematica del novellato complesso normativo dell'art. 19, in forza della quale al termine "ufficio", impropriamente rimasto nel testo del 1° comma di detto articolo, sia attribuito un significato coerente con lo spirito della riforma e compatibile con il realizzato trasferimento di competenze in materia di rateazioni di debiti tributari, intendendo cioè che l' "ufficio" indicato dalla norma si identifica con l'Organo territorialmente competente di quello stesso ente (agente della riscossione) al quale spetta, nel nuovo sistema, concedere la rateazione.

Più difficile è porre rimedio alla estensione delle garanzie alla riscossione rateizzata delle entrate degli enti previdenziali, in ordine alla quale siffatto obbligo non era in precedenza previsto.

In sede politica si è già preventivato, come si è appreso dalla stampa, un intervento "correttivo" del legislatore, in mancanza del quale le garanzie dovranno essere prestate, nelle

forme e con i limiti stabiliti dall'art. 19, anche per il pagamento dilazionato di contributi previdenziali, escludendo peraltro, per le considerazioni appena esposte, qualsiasi interferenza dell'ente creditore nella valutazione delle garanzie stesse e nell'autorizzazione alla concessione di ipoteca volontaria.

6- Il nuovo regime fiscale dei contribuenti c.d. “minimi”.

Un breve cenno va dedicato al regime introdotto dall'art. 1, commi 96 – 117 della L. 24 dicembre 2007 n. 244 (legge finanziaria 2008) per i contribuenti c.d. “minimi”, cioè per i soggetti che hanno conseguito ricavi o compensi non superiori a 30.000 Euro.

Si tratta di una opportuna innovazione che, semplificando al massimo le procedure e gli adempimenti burocratici, contabili e fiscali per i contribuenti titolari di redditi estremamente modesti ed automatizzando il prelievo tributario mediante l'istituzione di un'unica imposta del 20%, sostitutiva dell'IRPEF e relative addizionali, dell'IVA e dell'IRAP, concorre alla realizzazione di importanti obiettivi di giustizia sostanziale e di miglioramento dei rapporti tra l'Amministrazione finanziaria e la vasta platea dei contribuenti potenzialmente interessati ad utilizzare il nuovo regime.

L'Amministrazione è, a sua volta, avvantaggiata dalla eliminazione di una serie di controlli e accertamenti impegnativi e complessi ma scarsamente produttivi sotto il profilo del gettito ed è posta, quindi, in grado di concentrare la propria azione di contrasto all'evasione ed elusione fiscale su contribuenti dotati di ben maggiore capacità contributiva e di efficaci strumenti di occultamento del reddito.

L'Erario può inoltre contare sull'acquisizione di risorse certe e non irrilevanti, senza esporsi a contestazioni, spesso fondate, che alimentano il contenzioso e ritardano la definizione dei procedimenti tributari.

Particolarmente significativo è l'esonero dei contribuenti “minimi” dall'applicazione degli studi di settore, che elimina in radice la causa di numerose controversie originate in passato da accertamenti indiziari basati unicamente sui risultati degli studi, non idonei a rappresentare la realtà aziendale o professionali di soggetti che vivono ed operano ai margini del mercato e talvolta ai limiti della sopravvivenza.

Questo Garante è intervenuto senza successo in alcuni casi emblematici di situazioni del genere, due dei quali sono stati segnalati nella relazione del 1° semestre 2007.

Nel primo caso (proc.118/06) una lavoratrice autonoma, a fronte del rifiuto dell'Ufficio di accettare le sue documentate giustificazioni in sede di contraddittorio, è stata costretta a

proporre ricorso alla Commissione Tributaria, pagando per cautela la sanzione ridotta, ed ha recentemente ottenuto sentenza favorevole con (ingiusta) compensazione delle spese. Il secondo caso (proc.155/07) riguardava un agente di commercio, che aveva iniziato a *65 anni* una modestissima attività di collaborazione autonoma nella vendita di beni di scarso consumo e che, non avendo impugnato l'avviso di accertamento, motivato con il solo riferimento al risultato di uno studio di settore di dubbia applicabilità, si trova ora esposto al pagamento di ingenti somme, avendo l'ufficio rifiutato di sgravare in autotutela la cartella notificata dall'agente della riscossione.

Il nuovo regime dei “minimi” produrrà l'effetto di sottrarre i contribuenti a pretese basate su automatismi e calcoli statistici, il cui risultato, quando non sia suffragato da più concreti ed attendibili elementi di conferma, offende non di rado il comune sentimento di giustizia e viene percepito dai contribuenti, ancorché formalmente corretto, come manifestazione di un uso vessatorio della potestà impositiva.

Non è, infine, superfluo aggiungere che -come è già stato rilevato dalla stampa economica ed anche in sede politica- sarebbe utile ed opportuno elevare moderatamente il limite dei ricavi o compensi attualmente previsto (€ 30.000) e quello dei beni strumentali posseduti nel triennio precedente (€ 15.000), modificando le relative norme, al fine di ampliare la categoria dei contribuenti soggetti al regime agevolato e di impedire possibili operazioni di occultamento di redditi che eccedano le misure come innanzi stabilite.

Questo Garante esprime l'auspicio che il nuovo Parlamento voglia dedicare la propria attenzione al problema segnalato e risolverlo in conformità alla proposta innanzi formulata.

7- Problematiche in materia di IRAP.

L'argomento ha formato oggetto di ampia trattazione nella relazione dell'anno 2006 (pag. 11 - 13), che deve intendersi qui integralmente richiamata.

Si ritiene tuttavia doveroso tornare brevemente sulle questioni in precedenza prospettate per segnalare:

- a) che non vi è stato a tutt'oggi l'auspicato intervento legislativo volto a specificare, sulla base dei parametri indicati dalla Suprema Corte, gli elementi, le condizioni e le circostanze in presenza dei quali deve ritenersi sussistente (o escludersi) il presupposto impositivo dell'IRAP (“autonoma organizzazione produttiva”);
- b) che non è stata ancora emanata -a quanto risulta- la circolare preannunciata dall'Agenzia delle Entrate per illustrare i principi affermati dalla giurisprudenza

(v. sentenze della Cassazione dal n. 3672 al n. 3682 del 2007) e per dettare uniformi criteri di comportamento per gli uffici dipendenti;

- c) che in tale situazione resta elevato il rischio di un vasto contenzioso tributario, alimentato da incertezze interpretative e dalla mancanza di istruzioni di carattere generale.

Dai dati statistici elaborati dalla C.T.R. delle Marche in occasione dell'inaugurazione dell'anno giudiziario tributario 2008 risulta che le controversie in materia di IRAP rappresentano mediamente poco meno del 20% dei ricorsi pendenti in primo grado e in appello dinanzi alle Commissioni tributarie marchigiane alla data del 30 giugno 2007 (n. 9193) ed hanno prevalentemente ad oggetto la richiesta di esonero dal tributo per insussistenza del presupposto impositivo

Se analoga percentuale si riscontrasse -come è probabile- su scala nazionale, i ricorsi relativi all'IRAP in attesa di decisione ammonterebbero a varie decine di migliaia.

Com'è noto, la principale tesi difensiva dell'Amministrazione finanziaria, secondo cui l'IRAP sarebbe sempre dovuta dai lavoratori autonomi (ad esclusione dei soggetti che esercitano lavoro occasionale o attività di collaborazione continuata e continuativa), è stata disattesa dalla Suprema Corte con le sentenze innanzi menzionate, le quali, prendendo dichiaratamente le distanze dalla risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 32 del 31 gennaio 2002 e dalla circolare del Ministero delle Finanze n. 141 del 4 giugno 1998, hanno affermato che l'autonoma organizzazione produttiva non si identifica con l'abitudine dell'esercizio del lavoro autonomo (diverso da quello d'impresa) né può essere presunta, ma deve essere accertata caso per caso dal giudice del merito sulla base di elementi - indice, indicati a titolo esemplificativo dalla stessa Corte, idonei a dimostrare l'esistenza di "una parte aggiuntiva di profitto che deriva dal lavoro dei collaboratori e dipendenti, dal numero e grado di sofisticazione dei supporti tecnici e logistici, dalle prestazioni di terzi, da forme di finanziamento diretto ed indiretto, ecc." (v. Cass. 16.2.2007 n. 3678).

E' parimenti noto che le Commissioni Tributarie si sono conformate puntualmente e senza contrasti a tali principi di diritto e decidono i ricorsi in base alle risultanze dell'istruzione probatoria nei singoli casi concreti, utilizzando i parametri suggeriti dalla Suprema Corte per confermare o escludere l'anzidetto presupposto.

Ciò premesso, sembra evidente che l'Amministrazione finanziaria, non può non adeguarsi a sua volta all'orientamento ormai consolidato della giurisprudenza ed ha pertanto il dovere di recedere dal contenzioso, annullando in via di autotutela gli avvisi di accertamento impugnati e/o disponendo il rimborso del tributo indebitamente versato, nei giudizi in cui la sua difesa

sia affidata unicamente alle ragioni giuridiche respinte dai giudici a tutti i livelli della giurisdizione e non appaiano validamente contestabili, *nel merito*, le allegazioni e le prove offerte dal contribuente (lavoratore autonomo non imprenditore, professionista, artista ecc.) a dimostrazione del diritto all'esonero dall'IRAP.

In simili casi la prosecuzione dei giudizi, con la quasi certezza della soccombenza, sarebbe palesemente contraria ai criteri di razionalità ed economicità che devono guidare le scelte dell'Amministrazione ed in contrasto con i principi di buona fede e collaborazione ai quali debbano essere improntati i rapporti tra Fisco e contribuenti anche in fase contenziosa.

Si confida che in tale direzione siano orientate le direttive che l'Agenzia delle Entrate si appresta ad emanare e si raccomanda di non escludere in modo indiscriminato gli agenti di commercio dal novero dei soggetti esonerati dall'IRAP, avuto riguardo alla recentissima pronuncia della Sezione Tributaria della Cassazione (ordin. n. 2702 del 5 febbraio 2008), che impone la verifica del cennato presupposto anche nei confronti di questa categoria di contribuenti e riconosce il diritto al rimborso dell'IRAP a favore di un agente di commercio il cui reddito era stato qualificato nei gradi di merito del processo come “provento di lavoro autonomo diverso da quello d'impresa”, conseguito senza “l'impiego di capitali e beni strumentali e/o lavoro altrui”.

8- L'applicazione dell'ICI sulle “seconde case” – Proposta di modifica dell'art. 2, comma 4, della legge 9 dicembre 1998 n. 431.

Un contribuente residente a Milano ha segnalato al Garante che il Comune di San Benedetto del Tronto applica l'aliquota ICI del 9 per mille su tutte le unità immobiliari ad uso abitativo per le quali da almeno due anni non risultano registrati contratti di locazione, ivi compresi gli immobili destinati a “seconde case” o comunque “a disposizione” dei proprietari o loro familiari.

Il contribuente ha espresso l'avviso che la delibera comunale che in tal senso ha disposto violi l'art.2, comma 4, della legge n. 431/1998 ed ha chiesto al Garante di segnalare al Ministero dell'Economia il comportamento del Comune, “suscettibile di produrre pregiudizio per i contribuenti”, ai fini di una “auspicabile” modifica della predetta norma.

Questo Ufficio, con una nota trasmessa per conoscenza anche alle competenti Autorità del Comune di San Benedetto del Tronto, ha comunicato all'interessato di condividere le perplessità da lui rappresentate in ordine alla legittimità del provvedimento comunale ed alla correttezza dell'interpretazione della citata norma adottata dall'ente locale; ma non risulta che

il Comune intenda modificare il regime ICI delle “seconde case”, applicato peraltro dai più importanti Comuni marchigiani e dalla maggior parte dei Comuni italiani per evidenti ragioni “di cassa”.

Si ravvisa pertanto l'esigenza di sottoporre il problema in esame all'attenzione del Governo e del Parlamento perché valutino l'opportunità di dare ad esso soluzione in sede legislativa sulla base delle seguenti considerazioni:

- A) L'art. 2, comma 4, secondo periodo, della legge n. 431/98 consente ai “Comuni di cui all'art. 1 del D.L. 30 dicembre 1988 n. 551”, convertito dalla L. n. 61/1989 (ossia ai Comuni nominativamente indicati in quest'ultima norma nonché ai “Comuni considerati ad alta tensione abitativa” o individuati in specifiche delibere del C.I.P.E.) di “derogare al limite massimo stabilito dalla normativa vigente in misura non superiore al 2 per mille, limitatamente agli immobili non locati per i quali non risultino essere stati registrati contratti di locazione da almeno due anni”.
- B) La *ratio* della norma -chiaramente desumibile dal riferimento al 1° periodo dello stesso 4° comma- è quella di favorire la stipulazione di contratti di locazione di immobili da destinare ad abitazione principale del locatario, preferibilmente a canone concordato e “calmierato”, in quei Comuni in cui, in considerazione delle difficoltà di reperire case in affitto, era stata sospesa l'esecuzione degli sfratti.
Autorizzando i Comuni a tassare con un'aliquota ICI più elevata (9 per mille) gli immobili non locati da almeno due anni, il legislatore ha inteso scoraggiare la sottrazione al mercato di unità immobiliari *libere* e penalizzare fiscalmente i proprietari che, senza alcuna apprezzabile ragione, non le concedano in locazione a chi ne ha bisogno.
- C) Palesemente estranea ai fini perseguiti dalla disposizione in esame è, dunque, l'applicazione dell'aliquota maggiorata ai proprietari di unità abitative che, per insindacabile e legittima scelta, abbiano deciso di utilizzare l'immobile come “seconda casa” o di tenerlo comunque a disposizione propria o dei familiari per esigenze di svago, di riposo, di salute, di vicinanza ai parenti ecc.. In tal caso l'immobile non è destinabile alla locazione perché occupato, sia pur discontinuamente, da chi ha il diritto di disporne.
- D) In tal senso si è espresso il Dipartimento per le Politiche Fiscali del Ministero dell'Economia -Ufficio Federalismo Fiscale con nota del 2 agosto 2005 n. 19228/2005, con la quale ha precisato che “...l'aliquota eccedente la misura del 7 per mille può riguardare esclusivamente quelle unità immobiliari destinabili ad abitazioni,

che non risultino utilizzate dal soggetto passivo o dai suoi familiari né concesse in locazione a terzi”, e non anche le “seconde case” o “residenze secondarie”, “destinate ad uso diretto, ancorché saltuario” degli aventi diritto.

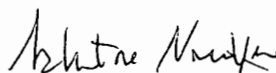
- E) Le delibere adottate dai Comuni al fine di attuare la deroga al limite massimo dell'aliquota (7 per mille ex art. 6 del D.Leg.vo 30.12.1992 n. 504 nel testo sostituito dall'art. 3, comma 53 della legge n. 662/1996) non possono ritenersi legittime, se estendono l'applicazione dell'aliquota “maggiorata” a situazioni diverse da quelle espressamente previste dalla legge dello Stato (D.Leg.vo 504/92 cit. e succ. modif.) che ha istituito e regola i principi fondamentali dell'ICI: tributo che -come la Corte Costituzionale ha ripetutamente affermato- è tuttora “statale”, non rilevando in contrario il fatto che beneficiari del gettito siano i Comuni, il cui potere regolamentare in materia non può eccedere i limiti segnati dalla norma primaria (art. 3 L. 662/96 cit.) in ordine alle fattispecie imponibili, ai soggetti passivi ed all'aliquota massima.

Poiché -come si è detto- la maggior parte dei Comuni, in forza di una interpretazione dell'art. 2, comma 4, della legge 431/98 non rispettosa dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle preleggi, applicano l'aliquota del 9 per mille indiscriminatamente agli immobili non locati da oltre due anni, compresi quelli che, per le indicate ragioni, *non sono locabili*, questo Garante propone di integrare la disposizione di legge in esame con la previsione che la maggiore aliquota adottata dai Comuni in deroga al limite massimo non si applica agli immobili destinati a “seconde case” o comunque a disposizione dei proprietari o di altri aventi diritto.

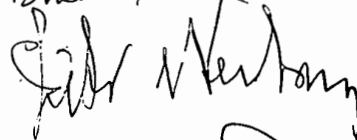
La riforma impedirà, almeno per il futuro, ingiuste discriminazioni tra cittadini proprietari di immobili ubicati nei territori di Comuni che adottino regimi diversi per la tassazione ICI delle “seconde case” ed impedirà che i contribuenti interessati, per tutelare il loro diritto a non subire una imposizione fiscale superiore a quanto per legge dovuto, siano costretti ad affrontare le spese, i disagi e l'alea di un giudizio.

La presente relazione, redatta dal presidente dott. Salvatore Nardino, è stata approvata e sottoscritta dagli altri componenti del Collegio il giorno 10 aprile 2008.

Dott. Salvatore Nardino - presidente



Dott. Pietro Narbone - componente



Avv. Corrado Perrone - componente



Allegato

Relazione sull'attività svolta dal Garante del contribuente delle Marche nel 1° semestre 2007.