

ATTI PARLAMENTARI

XV LEGISLATURA

CAMERA DEI DEPUTATI

Doc. LII-bis

n. 42

R E L A Z I O N E

SULLO STATO DEI RAPPORTI TRA FISCO E CONTRIBUENTE NEL CAMPO DELLA POLITICA FISCALE

(Anno 2007)

*(Articolo 13, comma 13-bis, della legge 27 luglio 2000, n. 212, come modificato
dall'articolo 94, comma 8, della legge 27 dicembre 2002, n. 289)*

Presentata dal Garante del contribuente per la regione Marche

Trasmessa alla Presidenza il 10 aprile 2008

PAGINA BIANCA

INDICE

1. PREMESSA	Pag.	5
2. NECESSITÀ DI COMPLETAMENTO E RIFORMA DELLA LEGGE N. 212/2000	»	5
2.1. Omessa emanazione dei regolamenti previsti dallo Statuto	»	5
2.2. L'istituto della compensazione in materia tributaria .	»	6
2.3. Le proposte di legge di riforme dell'articolo 13 dello Statuto	»	7
3. I RIMBORSI DI IMPOSTE – PROBLEMATICHE E PRO- POSTE DI SOLUZIONE	»	8
3.1. Le iniziative dell'Agenzia delle Entrate in materia di rimborsi	»	8
3.2. L'azione dei Garanti in materia di rimborsi	»	9
3.3. Proposte di soluzione del problema del ritardo nella erogazione dei rimborsi	»	11
4. L'ESERCIZIO DELL'AUTOTUTELA DA PARTE DEGLI ORGANI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA	»	18
4.1. L'azione del Garante in materia di autotutela	»	18
4.2. La tutela giurisdizionale contro il diniego di autotu- tela nella giurisprudenza della Cassazione	»	19
4.3. Segue: la sentenza della SU della Cassazione n. 7388/07	»	20
4.4. Segue: i limiti della tutela giurisdizionale contro il diniego di autotutela; la non impugnabilità del silen- zio-rifiuto	»	21
4.5. Necessità di intervento legislativo e amministrativo in tema di autotutela tributaria	»	23
4.6. Illimitato esercizio dell'autotutela in sede ammini- strativa	»	24

5. LA RISCOSSIONE DEI TRIBUTI – MODIFICHE NORMATIVE – PROBLEMATICHE E PROPOSTE DI SOLUZIONE	Pag.	26
5.1. L'azione del Garante del contribuente	»	26
5.2. Mancanza di correttivi ai poteri conferiti agli agenti della riscossione	»	27
5.3. Il problema della « cartelle mute » – L'ordinanza della Corte Costituzionale n. 377/07	»	30
5.4. L'opinione del Garante del contribuente sulle « cartelle mute »	»	32
5.5. L'obbligo di motivazione delle cartelle di pagamento .	»	34
5.6. La riforma della rateazione dei debiti tributari iscritti a ruolo	»	37
6. IL NUOVO REGIME FISCALE DEI CONTRIBUENTI C.D. « MINIMI »	»	40
7. PROBLEMATICHE IN MATERIA DI IRAP	»	41
8. L'APPLICAZIONE DELL'ICI SULLE « SECONDE CASE » – PROPOSTA DI MODIFICA DELL'ARTICOLO 2, COMMA 4, DELLA LEGGE 9 DICEMBRE 1998 N. 431 .	»	43

Relazione annuale

2007

1- Premessa

Con la presente relazione il Garante del contribuente delle Marche adempie l'obbligo di fornire al Governo e al Parlamento, in ossequio al disposto dell'art. 13, comma 13 bis, della legge 27 luglio 2000 n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), "dati e notizie sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuenti nel campo della politica fiscale" nonché di segnalare, ad integrazione dell'allegata relazione sull'attività svolta nel 2° semestre 2007, "gli aspetti critici" emergenti dalla legislazione tributaria e dalle prassi dell'Amministrazione finanziaria.

La relazione va letta in connessione e continuità logica con quelle presentate negli anni precedenti ed in particolare con la relazione per l'anno 2006, della quale sarà seguito - per quanto possibile - l'ordine espositivo.

2- Necessità di completamento e riforma della legge n. 212/2000.

2.1- *Omessa emanazione dei regolamenti previsti dallo Statuto.*

Nessuno dei provvedimenti di normazione secondaria previsti dallo Statuto e destinati ad integrarne le disposizioni (regolamenti in materia di estinzione per compensazione dell'obbligazione tributaria: art.8, comma 8, L.212/2000; "codice di comportamento per il personale addetto alle verifiche tributarie": art. 15 L. cit.) è stato emanato nel corso dell'anno 2007, pur essendo decorsi più di sette anni dall'entrata in vigore della legge che ne impone l'adozione. Né hanno trovato ascolto le considerazioni dei Garanti - ed in particolare quelle del Garante marchigiano (v. relaz. 2006, pagg. 1 - 2)- con le quali sono state illustrate le ragioni che consigliano di disciplinare senza ulteriore indugio, mediante regole chiare e certe, gli importanti istituti che formano oggetto delle richiamate disposizioni statutarie, nel comune interesse dei contribuenti e degli enti impositori e con l'obiettivo di evitare l'insorgere di contestazioni, spesso alimentate dalla lacunosità del dettato normativo e destinate ad incrementare il contenzioso giurisdizionale.

Poiché anche la persistente inerzia delle Autorità istituzionali cui spetterebbe provvedere costituisce, pur se in negativo, una “scelta” di politica fiscale, non resta ai Garanti che prenderne atto, senza sottrarsi, peraltro, al dovere di segnalare le deviazioni dai principi e le violazioni delle regole dello Statuto, anche a costo di ripetere concetti già ampiamente illustrati in precedenza.

2.2- L'istituto della compensazione in materia tributaria.

Nell'assolvimento di questa funzione si ritiene necessario richiamare l'attenzione del Governo e del Parlamento che saranno tra breve chiamati alla guida del Paese su quanto esposto in tema di compensazione tributaria nella relazione dell'anno 2006 (pagg. 1 - 2), a commento di una pronuncia della Suprema Corte (Cass. 25.10.2006 n. 22872) con la quale si è affermato -per la prima volta, a quanto risulta- che “l'esercizio del potere regolamentare in materia di compensazione, previsto dall'art. 8 (della L. 212/2000: n.d.r.), 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.)*”.

Si è osservato al riguardo che l'applicazione indiscriminata ai rapporti tributari dei principi civilistici che regolano l'estinzione delle obbligazioni per compensazione, senza una disciplina regolamentare che ne stabilisca i criteri, le condizioni ed i limiti, ai sensi dell'art. 1246 cod. civ., gioverebbe alla soluzione del problema del cronico ritardo dell'Amministrazione nell'adempimento delle obbligazioni di rimborso, ma potrebbe comportare grave pregiudizio al sistema di esazione dei tributi ed originare un contenzioso di vasta portata e di esito incerto.

Ad avviso di questo Garante, l'esigenza di un'approfondita riflessione sulle conseguenze della omessa emanazione dei suddetti regolamenti non è venuta meno per effetto della successiva sentenza della Corte di Cassazione n. 12262 del 25 maggio 2007, che non rappresenta -come si è da taluno erroneamente ritenuto- un *révirement* della Corte ed un ritorno all'orientamento che subordinava l'applicazione delle disposizioni statutarie in materia di compensazione alla emanazione dei relativi regolamenti.

La pronuncia si limita infatti ad osservare in poche righe, *con specifico riferimento alla fattispecie decisa* (impugnazione di avviso di accertamento per omesso versamento di ritenute di acconto relative all'anno 1989), che, al fine di superare i limiti legali di compensabilità dei crediti in materia tributaria, non erano invocabili le disposizioni dell'art. 8

dello Statuto, con le quali il legislatore ha bensì previsto l'estensione dell'istituto, "tramite appositi regolamenti, a decorrere dall'anno d'imposta 2002", ma "ha lasciato ferme in via transitoria le disposizioni vigenti".

Non sembra che la Corte, con una decisione fondata su norme anteriori all'entrata in vigore della legge 212/2000, abbia inteso prendere le distanze dal proprio precedente di pochi mesi prima (sent. n. 22872 del 25.5.2006 cit.) e creare un contrasto, sul piano dei principi, con le statuizioni di quest'ultima pronuncia; le quali conservano pertanto piena validità ed impongono l'adozione di provvedimenti non più procrastinabili, anche per ragioni di coerenza con la disposizione dell'art. 1, comma 167, della legge n. 296/2006 (legge finanziaria 2007), che impone agli enti locali di disciplinare autonomamente le modalità "con le quali i contribuenti possono compensare le somme a credito con quelle dovute al comune a titolo di tributi locali".

2.3- Le proposte di legge di riforma dell'art. 13 dello Statuto.

Sia consentito dedicare anche in questa relazione un breve cenno alle proposte di riforma della disciplina giuridica del Garante del contribuente, attualmente contenuta nelle sole disposizioni -per vari aspetti insufficienti e poco chiare- dell'art. 13 della legge n. 212/2000.

La necessità, segnalata da tutti i Garanti, di integrare e migliorare la predetta normativa, anche per adeguarla alla nuova organizzazione ed alle nuove strutture dell'Amministrazione finanziaria, è stata condivisa da autorevoli parlamentari, i quali hanno presentato alla Camera dei Deputati, nella legislatura precedente a quella da poco conclusa, alcune proposte di legge, coordinate ed unificate nel progetto a firma dell'On. Giorgio Benvenuto ed altri (A.C. 5313), che è stato approvato all'unanimità dalla Commissione Finanze della Camera ma è decaduto per fine legislatura.

Nell'ultima legislatura è stata presentata al Senato ed assegnata alla Commissione Finanze un disegno di legge (A.S. 1193) di identico contenuto, che è parimenti decaduto a seguito dell'anticipato scioglimento del Parlamento.

Non è il caso di ripetere in dettaglio le positive innovazioni che quelle iniziative legislative intendevano realizzare nel contesto del citato art. 13 e nel regolamento di attuazione che dovrebbe completarne la normativa.

Basti ricordare che la riforma si propone di razionalizzare e rendere più efficace ed incisiva l'azione dei Garanti; di dare soluzione legislativa ai problemi di interpretazione ed applicazione delle norme relative alla competenza territoriale e funzionale degli Uffici del

Garante ed ai rapporti tra gli stessi Uffici e gli enti impositori, compresi gli enti locali e le regioni; di accentuare l'autonomia e rafforzare i poteri dei Garanti, pur nel rigoroso rispetto delle attribuzioni dell'Amministrazione finanziaria e dei giudici tributari; di definire in termini più precisi i doveri verso i Garanti degli enti pubblici e privati che esercitano attività di imposizione e riscossione di tributi; di disciplinare in modo uniforme, mediante un regolamento da adottare ai sensi dell'art. 17 della legge n. 400/1988, altri importanti aspetti dell'organizzazione e del funzionamento degli Uffici dei Garanti, quali ad esempio i requisiti per aspirare all'incarico, i criteri di scelta e di nomina dei Garanti, le ipotesi di incompatibilità e di decadenza; la nomina di membri supplenti e le modalità del loro impiego; la composizione delle segreterie ecc..

I testi del disegno di legge e della relazione di accompagnamento sono stati allegati alla relazione di questo Ufficio dell'anno 2005 e possono essere, quindi, agevolmente consultati ed eventualmente ripresentati al Parlamento dai nuovi rappresentanti del popolo italiano, ai quali va ricordato che il potenziamento della Istituzione del Garante ed il miglioramento del servizio da essa reso ai contribuenti perseguono l'obiettivo di assicurare, attraverso l'azione di vigilanza e di stimolo svolta dai Garanti, la concreta attuazione dei principi e delle regole dello Statuto nei rapporti tra Fisco e contribuenti e nell'intero ordinamento tributario.

Non è infine superfluo ribadire che l'auspicata riforma 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- I rimborsi di imposte - Problematiche e proposte di soluzione.

3.1- Le iniziative dell'Agenzia delle Entrate in materia di rimborsi.

L'Agenzia delle Entrate ha comunicato, anche attraverso la stampa economica, di avere corrisposto nell'anno 2007 rimborsi di imposte dirette, indirette ed IVA per importi molto rilevanti: i soli rimborsi di IRPEF ammontano ad 1,5 miliardi di Euro, oltre gli interessi.

La stessa Agenzia ha inoltre assunto iniziative (ad es. istituzione di un nuovo modello per la domanda di rimborso con indicazione degli estremi del conto corrente bancario o postale) volte ad abbreviare i tempi ed a semplificare le operazioni di pagamento delle somme dovute ai contribuenti.

Non si può non apprezzare ancora una volta lo sforzo dell'Agenzia delle Entrate per ridurre gradualmente l'enorme mole di rimborsi ereditata dalle precedenti strutture dell'Amministrazione finanziaria e di rendere ragionevole il tempo di attesa dei creditori, se è vero che -come si è appreso dalla indicata comunicazione- buona parte dei rimborsi IRPEF erogati nel corso del 2007 riguardava crediti esposti nelle dichiarazioni presentate nel 2005.

Ciò malgrado, restano aperti molti dei problemi segnalati nelle relazioni precedenti, la cui mancata soluzione continua a rappresentare una delle principali cause di conflittualità nei rapporti tra Uffici finanziari e contribuenti e che non sono sfuggiti all'attenzione delle forze politiche: in alcuni programmi elettorali viene infatti indicata, tra le priorità da realizzare con urgenza nella prossima legislatura, la fissazione di tempi brevi e certi per l'erogazione dei rimborsi IVA, il cui ritardato pagamento può determinare per le imprese crisi di liquidità e difficoltà nell'adempimento delle obbligazioni nei confronti di banche e fornitori.

Resta ora da verificare se a tali promesse seguiranno provvedimenti coerenti.

3.2- L'azione dei Garanti in materia di rimborsi.

Questo Collegio ritiene necessario ripetere che la "prassi anomala" costituita dal cronico ritardo dell'Amministrazione finanziaria nella restituzione delle imposte indebitamente percepite non potrà essere eliminata fino a quando gli Organi costituzionali, ai quali competono le scelte di politica fiscale, non decideranno di privilegiare l'adempimento delle obbligazioni di rimborso rispetto ad altre (pur comprensibili) esigenze di bilancio, stanziando annualmente risorse sufficienti per estinguere totalmente o per la maggior parte i debiti erariali preventivamente accertati. In caso contrario non si potrà pretendere dagli Uffici finanziari operativi il miracolo di soddisfare in tempi accettabili le ragioni creditorie dei contribuenti e di ricostituire nei rapporti con questi ultimi un clima di serenità e di reciproca fiducia.

Se l'azione dei Garanti in questa delicata materia dovesse essere contenuta nei limiti segnati dall'art. 13, comma 10, dello Statuto ("il Garante del contribuente richiama gli Uffici al *rispetto dei termini* previsti per il rimborso di imposta"), gli interventi risulterebbero privi di utilità pratica: a) in primo luogo perché per molte tipologie di rimborsi non sono previsti termini specifici, sicché occorrerebbe fare riferimento alle disposizioni di carattere generale dettate dall'art. 2 della legge 7 agosto 1990 n. 241 e successive modificazioni, applicabili anche ai procedimenti amministrativi di natura tributaria (v. Corte Cost. ord. nn. 377/2007 e 117/2000; Cons. di Stato - sez.V 15/9/2003 n.5167; Cass. 26.5.2000 n. 6976); ma sistematicamente ignorate dagli Uffici finanziari e, per la verità, non sempre compatibili con

la complessità delle procedure e dei controlli imposti dalla normativa fiscale; b) in secondo luogo -e comunque- perché le segnalazioni dei ritardi da parte dei contribuenti riguardano spesso pratiche di rimborso ultradecennali, per la definizione delle quali ogni ragionevole termine è da molti anni decorso, senza che agli interessati sia stata fornita alcuna informazione.

Per ottenere qualche risultato i Garanti utilizzano, di regola, la “richiesta di chiarimenti” sullo stato del procedimento e sulle ragioni del ritardo nella erogazione del rimborso.

Questa forma di intervento vale se non altro a richiamare l’attenzione degli Uffici su pratiche a volte “dimenticate” e ad ottenere la convalida dei rimborsi, ma non il pagamento delle somme dovute ai creditori, perché quest’ultima operazione resta subordinata alla disponibilità delle risorse finanziarie ed è sottratta alle competenze degli Uffici Locali dell’Agenzia delle Entrate, essendo effettuata in base ad un sistema automatizzato e centralizzato, il cui funzionamento sfugge a qualsiasi possibilità di controllo da parte dei Garanti, anche e soprattutto per quanto attiene all’ordine ed ai tempi di erogazione dei singoli rimborsi.

Si protrae pertanto, malgrado l’innegabile impegno dell’Agenzia delle Entrate, una situazione di palese illegalità, gravemente pregiudizievole per i diritti dei contribuenti, alla quale è necessario ed urgente porre rimedio, perché genera non solo discredito dell’Amministrazione e sfiducia nella correttezza del suo comportamento, ma è anche causa di rilevante aggravio -da nessuno a tutt’oggi quantificato- del debito erariale per interessi (a volte pari o superiori all’importo del capitale) e spese giudiziali derivanti da un contenzioso che vede inevitabilmente soccombenti gli Uffici finanziari, essendo a tutti noto che i giudici tributari non sono propensi a riconoscere come valido motivo di giustificazione dell’inadempimento la mancanza o l’esaurimento dei fondi destinabili ai rimborsi di imposte.

Né, d’altronde, appare compatibile con l’ordinamento giuridico di un Paese civile e democratico un sistema che nei rapporti tributari consente alla parte pubblica di imporre ai contribuenti l’esatto adempimento delle loro obbligazioni in termini brevi e rigorosamente prestabiliti, sotto comminatoria di pesanti sanzioni e di azioni cautelari ed esecutive (ivi compreso il “blocco” dei pagamenti dovuti da enti pubblici a creditori che siano a loro volta debitori dell’erario), restando nel contempo arbitra di estinguere i propri debiti di rimborso se e quando lo ritenga opportuno, senza lasciare ai creditori altro rimedio che quello di dover affrontare gli oneri, le lungaggini ed i rischi di un giudizio di impugnazione del silenzio-

rifiuto dell'Ufficio finanziario, destinato a concludersi soltanto con il passaggio in giudicato della sentenza di condanna dell'Amministrazione (v. art. 69 D.leg.vo n. 546/92).

3.3- Proposte di soluzione del problema del ritardo nella erogazione dei rimborsi.

Nell'intento di offrire un contributo alla soluzione delle problematiche innanzicennate, il Garante del contribuente delle Marche, ad integrazione delle proposte già formulate nella relazione dell'anno 2006 (pagg.6-7), ritiene doveroso indicare, in termini necessariamente sommari, alcuni strumenti giuridici potenzialmente idonei a migliorare, previo adeguato approfondimento e con i correttivi ritenuti opportuni, lo stato delle relazioni in materia di rimborsi tra Fisco e contribuenti ed a potenziare gli strumenti di difesa di questi ultimi.

A) *De jure condendo* sarebbe possibile dare concretezza al principio di parità sostanziale delle parti anche nella fase amministrativa del rapporto tributario, realizzando, con l'emanazione dei regolamenti previsti dall'art.8, comma 8, dello Statuto, l'estensione della compensazione oltre i limiti attualmente previsti e consentendone l'applicazione secondo i principi e le regole del codice civile, con gli opportuni correttivi, da stabilire con gli stessi regolamenti allo scopo di impedire l'uso improprio dell'istituto (v., sul punto, il precedente paragr. 2.2, pagg. 2 - 3).

Sarebbe a tal fine necessario fissare un termine congruo ma certo -e possibilmente unico- entro il quale l'Ufficio destinatario dell'istanza di rimborso sia obbligato a definire con provvedimento *espresso* il relativo procedimento, ai sensi dell'art.2 L.241/90 cit., e disporre che, decorso il suddetto termine senza rilievi o contestazioni da parte dell'Ufficio, il diritto al rimborso richiesto si considera riconosciuto per *silenzio-assenso* dell'Amministrazione ed il credito può essere utilizzato dal titolare come mezzo di estinzione dei propri debiti fiscali o, in alternativa, come titolo per ottenere il pagamento delle proprie spettanze mediante emissione di mandato in conto sospeso, a norma dell'art.14 del D.L. n. 669/96 (convertito dalla legge n. 30/97) opportunamente integrato.

B) Si segnala inoltre l'opportunità di procedere ad una equilibrata riforma dell'ordinamento processuale tributario, introducendo in esso una norma che consenta al presidente della Commissione Tributaria Provinciale competente per territorio di emettere *decreto ingiuntivo* nei confronti dell'Amministrazione finanziaria inadempiente sulla base del documentato riconoscimento espresso o tacito, nell'*an* e nel *quantum*, del diritto del contribuente al rimborso. Questa procedura offrirebbe il duplice vantaggio di abbreviare notevolmente il

tempo di formazione del titolo esecutivo a favore del ricorrente e di evitare un inutile e costoso dispendio di attività processuale nei casi in cui non vi sia contestazione sulla spettanza del rimborso.

Si dovrebbe, per le stesse ragioni, stabilire che costituisce prova valida per ottenere decreto ingiuntivo anche la dichiarazione dei redditi in cui sia chiesto il rimborso di un credito di imposta, qualora l'Ufficio non abbia provveduto a contestare la pretesa del contribuente mediante rettifica della dichiarazione entro il termine di decadenza concesso dalla legge all'Amministrazione finanziaria per l'esercizio di tale potere, derivando dal decorso del suddetto termine -come la Suprema Corte insegna- il "riconoscimento implicito" del credito del contribuente e l'obbligo dell'Amministrazione di eseguire il rimborso (cfr., *ex plurimis*, Cass. 6.8.2002 n. 11830 e Cass. S.U. 7.2.2007 n. 2687).

La proposta che precede richiede alcune precisazioni:

B/1- Questo Garante ritiene compatibile con la struttura del processo tributario l'introduzione in esso del rito monitorio: l'art. 19 del D.leg.vo n. 546/92 già comprende, nella elencazione degli atti impugnabili (considerata peraltro non più tassativa, secondo l'ormai consolidata giurisprudenza di legittimità), "il rifiuto espresso o *tacito* della restituzione di tributi..." (lett. g), sicchè non sembra estranea al sistema la previsione di un procedimento sommario per i ricorsi originati dall'inadempimento dell'obbligazione restitutoria dell'Amministrazione, nelle ipotesi di dimostrato riconoscimento del diritto del ricorrente nelle varie forme innanzi descritte.

B/2- L'impiego di un simile rito nel processo tributario semplificherebbe e rafforzerebbe gli strumenti di tutela giurisdizionale dei contribuenti senza ledere le ragioni di difesa dell'Amministrazione, che potrebbero farsi valere mediante opposizione al decreto ingiuntivo con le regole e nei termini stabiliti dal codice di procedura civile.

B/3- Andrebbe riconsiderato, ad avviso di chi scrive, l'orientamento della giurisprudenza della Suprema Corte secondo cui, in ipotesi di riconoscimento nell'*an* e nel *quantum* del diritto al rimborso, la cognizione della controversia volta ad ottenere la condanna dell'Amministrazione al pagamento delle somme dovute appartiene al giudice ordinario.

Il progressivo ampliamento della giurisdizione tributaria, divenuta ormai generale ed esclusiva, come la stessa Corte ha ripetutamente riconosciuto, imporrebbe la verifica della compatibilità con il sistema attualmente vigente di questa anomala giurisdizione residuale del giudice ordinario in ordine a controversie che, quand'anche non abbiano direttamente ad oggetto questioni di natura tributaria, sono pur sempre conseguenziali all'inadempimento

illegittimo, da parte dell'Amministrazione, di obbligazioni nascenti da rapporti originariamente tributari e non sono, quindi, estranei alla materia tributaria.

Nulla vieterebbe, peraltro, di eliminare questa “duplicazione” della tutela giurisdizionale dei contribuenti con una specifica norma di legge che attribuisca espressamente alle Commissioni Tributarie la competenza giurisdizionale in ordine a tali giudizi: non può infatti revocarsi in dubbio che l'individuazione, caso per caso, del giudice dinanzi al quale deve essere proposta la causa, postulando una non semplice indagine sull'esistenza e sul contenuto del “riconoscimento” del debito da parte dell'Amministrazione, può generare incertezze ed errori nella scelta del mezzo di tutela del contribuente e comporta il rischio di un inutile dispendio di tempo, di denaro e di attività processuale, tanto più concreto se si considera che l'assistenza in giudizio dei contribuenti è affidata dall'art. 12 del D.Leg.vo 546/92 ad una folta schiera di difensori “abilitati”, parte dei quali non è provvista di adeguate conoscenze di diritto processuale civile e tributario e non è quindi in grado di risolvere questioni tecnico-giuridiche delicate e complesse.

C) Il medesimo risultato di semplificazione delle procedure e di potenziamento degli strumenti di tutela dei crediti dei contribuenti potrebbe ottenersi mediante la riforma, meno radicale ma parimenti efficace, dell'art. 27 del D.leg.vo 546/92, che attribuisce al presidente della sezione della Commissione Tributaria, alla quale il ricorso è assegnato, il potere di dichiarare con decreto la manifesta inammissibilità del ricorso stesso ovvero la sospensione, l'interruzione o l'estinzione del processo.

Sarebbe a tal fine sufficiente ampliare le ipotesi di definizione del giudizio con provvedimento monocratico, disponendo che il presidente della sezione, in esito all'esame preliminare del ricorso, può accoglierlo senza ulteriore attività istruttoria, con decreto succintamente motivato, e condannare l'Amministrazione alla restituzione delle somme dovute, quando la documentazione prodotta dal ricorrente dimostri l'avvenuto riconoscimento, nell'*an* e nel *quantum*, del diritto al rimborso da parte dell'Ufficio competente e l'Amministrazione non si sia costituita in giudizio nel termine stabilito dall'art. 23 del citato D.Leg.vo o, costituendosi, non contesti nel merito la pretesa del contribuente e non deduca ragioni giustificative della mancata erogazione del rimborso (allegando, ad esempio, l'esistenza di crediti erariali opponibili in compensazione).

Va sottolineato che anche nel caso da ultimo prospettato le ragioni di difesa dell'Amministrazione rimarrebbero salve ed impregiudicate, potendo la medesima presentare le proprie controdeduzioni all'atto della costituzione in giudizio, opponendosi all'emanazione

del decreto presidenziale, o proporre reclamo al Collegio per contestare la sussistenza dei presupposti di legittimità dello stesso decreto e chiedere la fissazione dell'udienza collegiale per la trattazione della causa con il rito ordinario.

D) Poiché questo Garante non ignora che le riforme dell'ordinamento processuale tributario, pur se eventualmente condivise, richiedono l'adozione di scelte politiche e di iniziative legislative realizzabili in tempi non brevi, si ritiene opportuno indicare alcuni provvedimenti di natura amministrativa facilmente attuabili all'interno del quadro normativo vigente e potenzialmente idonei a rendere meno gravosa la posizione dei contribuenti titolari di crediti di imposta e più coerenti con i principi dello Statuto i comportamenti degli Uffici finanziari.

D/1- Occorrerebbe ricordare agli Uffici dell'Agenzia delle Entrate che l'istituto del silenzio-rifiuto non costituisce un'alternativa al dovere, sancito dall'art. 2 della legge 241/90 e succ. modif., di dare avvio al procedimento amministrativo, obbligatoriamente conseguente alla presentazione delle istanze di rimborso previste dalle leggi fiscali (in particolare dall'art. 38 del DPR 602/73), e di "concluderlo mediante l'adozione di un provvedimento espresso" entro il termine che, ove non sia specificamente fissato dalla legge o dai regolamenti, è (o dovrebbe essere) di novanta giorni. Il fatto che al contribuente sia concessa la facoltà di tutelare il proprio diritto in sede giurisdizionale allo scadere del suddetto termine, anche in mancanza del provvedimento prescritto, non può comportare l'esonero dell'Ufficio dal dovere di rispettare le regole generali dei procedimenti amministrativi applicabili -come si è detto- anche ai procedimenti tributari (v. giurisprudenza citata a pag. 5) né può giustificare l'inerzia o irragionevoli ritardi dello stesso Ufficio nell'istruttoria della pratica e nell'adozione della deliberazione di convalida o di motivato rigetto della domanda di rimborso, da comunicare all'interessato per consentirgli di esperire eventualmente i rimedi apprestati dall'ordinamento.

Simili comportamenti omissivi sono palesemente contrari ai principi di legalità, imparzialità e buon funzionamento dei pubblici uffici, sanciti dall'art. 97 della Costituzione, e non sono compatibili con le regole dettate dallo Statuto dei diritti del contribuente (artt. 5, 6, 10 e 13 L. 212/2000) nè con gli obblighi imposti dal "codice di comportamento dei dipendenti delle pubbliche amministrazioni" (D.M. 28.11.2000 in Gazz.Uff. 10.4.2001 n. 84), il cui art. 5, comma 2, così recita: "Il comportamento del dipendente deve essere tale da stabilire un rapporto di fiducia e di collaborazione tra i cittadini e l'Amministrazione. Nei rapporti con i cittadini egli dimostra la massima disponibilità e non ne ostacola l'esercizio dei diritti. Favorisce l'accesso degli stessi alle informazioni a cui abbiano titolo e, nei limiti in cui

ciò non sia vietato, fornisce tutte le notizie e informazioni necessarie per valutare le decisioni dell'amministrazione e i comportamenti dei dipendenti".

A giudicare dalle segnalazioni ai Garanti che, sia pure in numero non più rilevante, continuano a denunciare inaccettabili ritardi nella definizione delle pratiche di rimborso e la persistente violazione del diritto dei contribuenti all'informazione, si deve purtroppo constatare che i precetti di fonte costituzionale, legislativa e regolamentare innanzi ricordati non sono serviti a realizzare, almeno nel campo dei rimborsi di imposte, quel mutamento di mentalità e di cultura degli operatori tributari, che costituisce obiettivo fondamentale dello Statuto e presupposto indispensabile per l'attuazione di un Fisco più giusto e più vicino ai cittadini.

E se questo è vero, non sembra eccessivo richiedere agli Organi di vigilanza e controllo dell'Amministrazione finanziaria di verificare il rispetto di quelle prescrizioni da parte di ciascun dipendente, di richiamare gli inadempienti (che non sono molti) all'osservanza dei loro doveri istituzionali e di esercitare, all'occorrenza, il potere disciplinare e sanzionatorio nei confronti di coloro che, persistendo nel non corretto esercizio delle pubbliche funzioni, ledono l'immagine dell'Amministrazione, compromettono il rapporto di fiducia e di leale collaborazione tra Fisco e cittadini e si rendono responsabili del danno economico derivante dall'aggravarsi nel tempo del debito erariale e dall'incremento del contenzioso tributario.

D/2- In particolare l'Agenzia delle Entrate dovrebbe imporre agli Uffici dipendenti la puntuale applicazione dell'art. 6, comma 2, della L. 212/2000, secondo il quale "l'Amministrazione deve informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione, richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento, seppure parziale, di un credito".

La norma è chiaramente ispirata alla tutela dell'interesse del contribuente ed ha lo scopo di impedire che, a causa di inadeguata conoscenza della normativa vigente o di insufficiente produzione documentale, il contribuente in buona fede possa essere assoggettato a sanzioni o incorrere nella perdita di un credito per decadenza o prescrizione del diritto o per altre ragioni di natura formale, superabili mediante una corretta e tempestiva informazione.

Poiché la disposizione sancisce un dovere ("l'amministrazione *deve*..."), non una mera facoltà degli Uffici, e ciò malgrado è quasi totalmente trascurata, sembra giusto pretenderne il rigoroso rispetto a garanzia del corrispondente diritto dei contribuenti.

D/3- Si segnala infine l'opportunità che l'Agenzia delle Entrate o il Dipartimento per le Politiche Fiscali (che -a quanto risulta- assumerà tra breve, con la nuova denominazione di "Dipartimento delle Finanze", l'importante funzione di emanare direttive sulla interpretazione delle norme tributarie) fornisca chiarimenti sui termini previsti dalle varie leggi d'imposta, entro i quali deve essere presentata, a pena di decadenza, la domanda amministrativa di rimborso.

Premesso che -come si è in precedenza accennato- risponderebbe ad una evidente esigenza di certezza e semplificazione degli adempimenti la previsione di un *termine unico* per la presentazione di detta istanza, *qualunque sia il tributo di cui si chiede la restituzione*, deve osservarsi che non pochi dubbi sorgono sul tema in esame per effetto di opinabili istruzioni amministrative e del non corretto coordinamento tra le norme sulla integrazione e rettifica delle dichiarazioni fiscali (art. 2, commi 8 e 8 bis, DPR 27.7.1998 n. 322 e succ. modif.) e quelle che nelle singole leggi d'imposta stabiliscono termini specifici per la richiesta di restituzione di imposte non dovute.

L'argomento è troppo vasto e complesso per poter essere approfonditamente trattato in questa sede.

Questo Garante si limita pertanto ad indicare, sulla scorta del prevalente e più persuasivo orientamento della dottrina e della giurisprudenza, i criteri ai quali dovrebbero essere improntate le direttive in materia.

- a) Va tenuto fermo il principio generale della emendabilità delle dichiarazioni dei redditi, dell'IRAP e dei sostituti d'imposta contenenti errori od omissioni mediante presentazione di una dichiarazione integrativa non oltre il termine quadriennale previsto dall'art. 43 del D.P.R. 600/1973, *indipendentemente dalla circostanza che la rettifica comporti un aumento o una diminuzione dell'imponibile dichiarato e delle imposte dovute* (art. 2, comma 8, del citato D.P.R. 22.7.1998 n. 322, nel testo sostituito, con effetto dal 1° gennaio 2002, dall'art. 2 del D.P.R. 7.12.2001 n. 435).
- b) Con la disposizione del comma 8 bis dell'art.2 D.P.R. 322/98 cit. è stata concessa al contribuente l'ulteriore *facoltà*, e non l'*obbligo*, di rettificare anche a proprio favore la dichiarazione fiscale, presentando entro un termine più breve ("non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo") una nuova dichiarazione sostitutiva di quella originaria, senza essere assoggettato a sanzioni e con la possibilità di utilizzare in compensazione il credito (o il maggior credito) risultante dalla dichiarazione emendata.

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 statuario 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

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 riprodurne 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.

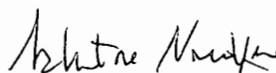
- E) Le delibere adottate dai Comuni al fine di attuare la deroga al limite massimo dell'aliquota (7 per mille ex art. 6 del D.Leg.vo 30.12.1992 n. 504 nel testo sostituito dall'art. 3, comma 53 della legge n. 662/1996) non possono ritenersi legittime, se estendono l'applicazione dell'aliquota “maggiorata” 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.

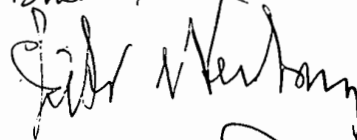
La riforma impedirà, almeno per il futuro, ingiuste discriminazioni tra cittadini proprietari di immobili ubicati nei territori di Comuni che adottino regimi diversi per la tassazione ICI delle “seconde case” ed impedirà che i contribuenti interessati, per tutelare il loro diritto a non subire una imposizione 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.