

reca in sé un grande potenziale riduttivo del contenzioso, giurisdizionale e non, con la pubblica amministrazione. Ciò nonostante, continua ad esservi un uso sporadico di questa arma di difesa, da parte della pubblica amministrazione. Senz'altro essa (autotutela) non è oggetto di un obbligo né con riferimento al se né riguardo al come e al quando esercitarla; è soltanto una facoltà della quale l'amministrazione può avvalersi ove ne verifichi l'opportunità.

Tuttavia, è stato spesso possibile constatare che, pur essendo obiettivamente logico, economico, conveniente che l'amministrazione rivedesse in autotutela i suoi passi, essa ha preferito rimettere la decisione della vertenza al giudice, determinando, per il cittadino, un evidente dispendio di denaro e di tempo, nonché pregiudizio dei propri interessi, per le aule giudiziarie, un aggravio della mole di lavoro.

Negli ultimi tempi, tuttavia, si è andata sempre più consolidando, grazie agli interventi della Cassazione civile, un orientamento che non potrà non indurre nelle amministrazioni un modo diverso di concepire l'istituto di tutela in esame.

Di recente, invero, la Corte, richiamandosi ad un importante precedente (Cass. Civ. Sez. I, 23/07/2004 n. 13801), ha ribadito che il mancato o ritardato annullamento di un atto illegittimo in via di autotutela ingenera responsabilità dell'amministrazione ex art. 2043 c.c. (c.d. responsabilità aquiliana) ove esso abbia arrecato danno al privato, costringendolo ad affrontare spese legali e d'altro genere per proporre ricorso ed ottenere per questa via l'annullamento dell'atto (Cass. Civ., Sez. III, 19/01/2010 n. 698).

Non pare superfluo mettere in evidenza che l'orientamento giurisprudenziale ora richiamato è in sintonia con altro, sempre inaugurato dalla Cassazione civile, che ammette il risarcimento dei danni derivanti da violazione di interessi legittimi.

L'Ufficio - com'è ormai regola - si è altresì adoperato per sollecitare le amministrazioni procedenti ad erogare emolumenti spettanti ai propri dipendenti sia in costanza di rapporto che dopo la sua cessazione.

Diverse sono state, ad esempio, le istanze volte a fare constatare il ritardo dell'amministrazione nel corrispondere il trattamento di fine rapporto, nonché a sollecitarne l'erogazione.

Le istanze sono state presentate oltre che dai singoli dipendenti anche da associazioni sindacali.

E' opportuno sottolineare che in alcuni casi sottoposti da queste ultime, il difensore civico ha dovuto declinare il proprio intervento, pena un'indebita ingerenza del medesimo nel delicato sistema delle relazioni sindacali. E' stato, ad esempio, possibile verificare se vi fosse stata, in concreto, una condotta anti sindacale lamentata da un gruppo di lavoratori tramite la referente associazione, ma non anche insistere con l'amministrazione perchè consultasse il sindacato sulla questione della definizione e variazione della pianta organica.

Nel complesso, le istanze hanno avuto l'esito auspicato dall'interessato.

Come più sopra accennato, il comune denominatore dei casi istruiti è stato il ruolo che si è ritrovato a svolgere il difensore civico, che è stato quello di organismo cui affidare non tanto la risoluzione (in via stragiudiziale) di una controversia in atto tra dipendente e datore di lavoro, quanto piuttosto quella di aprire in merito un dialogo chiarificatore con l'amministrazione procedente.

E' spesso accaduto in passato che i dipendenti investissero il difensore civico della controversia perché egli la risolvesse in via bonaria, quindi, al fine di evitare il contenzioso giurisdizionale. Poiché peraltro non sempre ciò si è rivelato possibile e per i limiti di competenza istituzionale propri del difensore civico e per la scarsa disponibilità delle amministrazioni interpellate, i dipendenti, dopo vane attese, hanno dovuto adire il giudice.

Diverse sono le ragioni che influiscono sulla nuova linea di comportamento della categoria dei lavoratori. Non si esclude che essa sia da ricondurre principalmente ai nuovi strumenti di risoluzione delle controversie di lavoro che il legislatore ha voluto incoraggiare già con il D.lgs. 29/1993 e poi con la disciplina-quadro dettata dal CCNQ (Contratto collettivo nazionale quadro) 23.1.2001. Ci si riferisce, in particolare, alla conciliazione e all'arbitrato, le cui procedure sono già operative dal 31.1.2001.

Trattasi di due importanti strumenti di risoluzione delle vertenze di lavoro in alternativa alla giurisdizione ordinaria. Da esse, trae un indiscutibile beneficio oltre all'amministrazione anche il lavoratore.

In particolare per quanto concerne l'arbitrato, in caso di soccombenza, l'amministrazione non incorre in elevati costi di rivalutazione monetaria ed interessi e può evitare che eventuali decisioni sfavorevoli possano minare assetti organizzativi preconsolidati. Dal canto suo, anche il lavoratore beneficia della procedura in esame stanti la brevità dei tempi entro cui gli arbitri devono pronunciarsi e l'esiguità delle spese che deve sostenere. In caso di soccombenza, invero, il lavoratore deve sostenere (solo) una tariffa piuttosto bassa, corrispondente all'indennità spettante all'arbitro e fissata dalla Camera arbitrale. Inoltre, entrambe le parti non devono obbligatoriamente farsi assistere da un avvocato.

Come già messo in evidenza nelle relazioni precedenti, vi è poi una ragione determinante che spinge le amministrazioni a rivolgersi se non al giudice, agli organismi preposti alla gestione delle forme di contenzioso stragiudiziale in esame, piuttosto che al difensore civico. Ci si riferisce a quelle controversie in cui la materia del contendere verte su interessi economici di una certa entità.

In queste ipotesi, l'Ufficio ha potuto constatare che l'amministrazione si sente più sicura, sotto il profilo della responsabilità (penale, civile e, soprattutto, patrimoniale) in cui potrebbe incorrere, se affida la composizione del conflitto ad un organismo che ha il potere di farlo per il tramite, per l'appunto, ad una procedura che si conclude con un atto che è legittima fonte di obblighi per le parti. E ciò, a differenza dell'opinione, sia pure autorevole, che viene espressa dal difensore ci-

vico e la cui efficacia è rimessa alla capacità di persuasione dell'autore e alla disponibilità all'ascolto dell'interlocutore.

Sotto il profilo dei rapporti intrattenuti dall'Ufficio con le amministrazioni di volta in volta interpellate, è doveroso, oltrechè opportuno, sottolineare che è stato possibile constatare un pur lieve miglioramento nei rapporti con le Direzioni della Giunta regionale competenti in materia di personale (Direzione centrale e Direzione generale sanità). Sarebbe davvero gratificante poter dire che ciò è dipeso dall'aver compreso che il cittadino è un soggetto titolare anche di diritti (in particolare, per quello che interessa, il diritto alla trasparenza amministrativa) e non un individuo posto in una posizione di sudditanza rispetto all'amministrazione e destinatario di soli obblighi o, ancora, dall'aver compreso l'utilità del servizio offerto dal difensore civico. Tuttavia, non per essere pessimisti, sembra più probabile ricondurre la maggiore disponibilità delle Direzioni interpellate, con riguardo a tempi e modalità di risposta, alla D.G.R. 2.8.2007 n. 5318, con cui la Giunta regionale ha preso atto della raccomandazione del suo Presidente ad una più solerte e proficua collaborazione col difensore civico.

E' spiacevole, ma altrettanto doveroso, segnalare che i rapporti epistolari con l'Ospedale Sacco non sono stati affatto semplici. Le risposte sono spesso pervenute solo a seguito di innumerevoli solleciti e, a causa della loro laconicità, hanno talvolta obbligato l'Ufficio a richiedere ulteriori chiarimenti con evidente inutile dispendio di tempo e a doverne altresì sollecitare l'acquisizione.

E' ancora forte il dubbio che, ad oggi, poche siano le istituzioni che hanno capito l'importanza della funzione svolta dal difensore civico non solo per il cittadino ma anche per la stessa amministrazione. (EC)

PAGINA BIANCA

3. ORDINAMENTO FINANZIARIO

3.1 In generale

Le segnalazioni concernenti i tributi locali sono passate complessivamente da 77 a 156. Per quanto riguarda i tributi regionali, unica materia in cui l'Ufficio interviene, i casi relativi al bollo auto riguardano praticamente la totalità delle richieste presentate (101 su 103 lo scorso anno erano state 42); le rimanenti pratiche riguardano le sanzioni codice strada (10) icip e tarsu (19), irpef, imposta di registro, canone rai (22).

Nell'anno 2009 gli uffici della Giunta regionale hanno notificato ai contribuenti gli atti di accertamento per gli anni 2005 e 2006 (oltre 1.300.000 posizioni) ed i ruoli coattivi riferiti agli anni 2000-2003 (135.000 cartelle relative a 322.000 posizioni) in modo da intraprendere il recupero delle annualità non corrisposte della tassa automobilistica.

Questo lavoro ha comportato un incremento (com'è accaduto negli ultimi 5 anni) dell'attività del Garante del contribuente che tuttavia, purtroppo, rimane non comparabile per ordine di grandezza ai livelli dell'attività complessiva.

Sono da segnalare nella casistica dell'anno 2009 le istanze relative a rimborsi (15) ed esenzioni (20 comprendenti sia quelle a favore di soggetti disabili sia quelle relative ai c.d. incentivi statali). Le lamentele dei cittadini hanno anche riguardato inesattezze e richieste di rettifica dati (ad esempio cambi di residenza, codice fiscale errato, errori imputabili al sistema informatico, ecc.), mancati riscontri, contestazioni e richieste di annullamento di atti di accertamento e cartelle esattoriali.

Queste ultime tipologie di segnalazioni sono, a parere di questo ufficio, ad un livello accettabile considerato la grande quantità di dati e di posizioni trattati; riguardo ad esenzioni e rimborsi vi sono altre considerazioni. Infatti, le norme regionali sulla procedura di rimborso della tassa (art. 84, l.r. 14.7.2003 n. 10, Testo unico della disciplina dei tributi regionali, e le risoluzioni della U.O. Entrate regionali e federalismo fiscale, reperibili su www.tributi.lombardia.it) hanno definito la casistica e prevedono la corresponsione degli interessi legali a favore del contribuente, ma **non viene individuato un termine massimo** per provvedere per l'amministrazione.

Attualmente, il procedimento viene concluso generalmente in 6 mesi circa, tempistica spesso definita eccessiva dai contribuenti; l'Ufficio ha segnalato la questione in quanto suscettibile di comportare effetti negativi nel rapporto con il contribuente.

Anche la norma che disciplina l'esenzione a favore di soggetti disabili (art. 44, l.r. 10/2003) ha dato luogo a difficoltà applicative sulle quali sono intervenuti gli uffici finanziari con una risoluzione interpretativa: quest'ultima ha reso possibile sa-

nare la posizione dei quei contribuenti che erano incorsi in "inadempimenti formali" come, ad esempio, la mancata comunicazione di variazioni, ma che comunque conservavano i requisiti per godere del beneficio (è la risoluzione 2/2009 del 6 luglio 2009, reperibile anch'essa sul portale tributario regionale).

Da quanto esposto fino ad ora emerge che la tassa automobilistica rappresenta per la Regione un momento importante nel rapporto con i cittadini poiché, seppure per importi modesti, viene corrisposta praticamente dalla totalità dei nuclei familiari lombardi, che la percepiscono come uno dei fattori di qualità del governo regionale della fiscalità. Per questo motivo è auspicabile che l'amministrazione regionale si impegni per migliorare il rapporto con i contribuenti e per rendere l'assolvimento e la gestione del rapporto tributario semplice ed efficiente.

In questo senso va segnalata positivamente l'iniziativa di inviare ai cittadini una comunicazione di cortesia per ricordare termini e modalità di versamento del tributo e l'istituzione da gennaio 2010 di un numero verde informativo 800151121 (precedentemente vi era un numero a pagamento 199728282 al costo di 14,26 centesimi al minuto che aveva dato luogo a numerose lamentele da parte dei cittadini).

Va segnalato anche, questa volta negativamente, che si sono verificati molti casi in cui i ruoli coattivi riferiti agli anni 2000-2003 sono stati notificati senza rispondere alle memorie difensive a suo tempo presentate dagli interessati.

E' paradossale il caso del signor C.R. (riportato nella relazione dello scorso anno) il quale, pur vittima una truffa, aveva dovuto fare ricorso prima alla Commissione tributaria e successivamente al Giudice di pace di Pavia per riuscire ad annullare gli avvisi di accertamento riferiti ad alcune annualità della tassa automobilistica. Nonostante il signor C.R. avesse trasmesso all'amministrazione copia della sentenza, Equitalia ha notificato una cartella esattoriale riferita sempre alle medesime annualità della tassa automobilistica e, per questo motivo, l'interessato si è dovuto attivare, richiedendo, ancora una volta, l'annullamento degli atti in autotutela.

Sulla funzione del Garante l'Ufficio ha intrapreso nel 2009 varie azioni e si è attivato per attuare nuove forme di collaborazione con le strutture della Giunta; in particolare nel primo semestre dell'anno sono state attuate le seguenti iniziative:

- presa di contatto diretta con i nuovi referenti delle strutture operative della Giunta;
- chiarimento dell'attuale assetto organizzativo e delle competenze anche a seguito della nuova convenzione tra Regione, Aci e Lombardia informatica;
- definizione delle modalità operative per trattazione delle segnalazioni dei contribuenti (modulistica, utilizzo mail, fax, ecc.);
- richiesta di dati sull'attività accertativa 2003/2004 e 2005/2006;
- verifica della disponibilità di attuare nuove forme di collaborazione (trasmissione dati, incontri periodici, sperimentazioni);

- progettazione di una procedura economica, efficace ed alternativa al contenzioso per il riesame/esame congiunto degli atti di accertamento;
- verifica congiunta degli standard dei servizi di assistenza;
- predisposizione di materiale di approfondimento (aggiornamento dossier sul Garante);
- apertura di un confronto in sede di coordinamento nazionale dei Difensori civici sulla funzione del Garante e le garanzie per i contribuenti;
- ricognizione sull'attività dei Difensori regionali in materia tributaria tramite un questionario;

Nella seconda parte dell'anno è stato analizzato il sistema delle relazioni esistenti tra contribuenti ed amministrazione finanziaria regionale, sono state formulate e discusse proposte in tema di garanzie per i contribuenti ed in particolare si è lavorato su:

- una ricognizione dell'esistente: raccolta dati quantitativi, analisi della normativa e della casistica del Garante;
- una proposta della procedura di riesame degli atti accertamento/esame congiunto delle richieste dei cittadini;
- una proposta di regolamento/regolamentazione del potere di autotutela;
- un modello di rilevazione/analisi del contenzioso tributario della regione.

Il bilancio di questo anno di lavoro è soddisfacente, se si considera che la Struttura gestione tributi ha sempre fornito, come per altro anche in passato, riscontro alle segnalazioni concernenti singoli cittadini ed ha dimostrato disponibilità ad ascoltare e a confrontarsi su questioni e proposte avanzate dall'Ufficio.

I risultati, tuttavia, sono stati inferiori alle aspettative: sul tema analisi del contenzioso non sono pervenuti, nonostante le richieste, i dati relativi al numero totale dei ricorsi del 2008 alla Commissione tributaria, al loro esito, al numero delle condanne per l'amministrazione alle spese e/o al risarcimento. Anche riguardo all'attività dell'amministrazione finanziaria del 2008 si sono verificati ritardi nella comunicazione dei dati e difficoltà per compararli con quelli delle annualità precedenti.

Sull'ipotesi di attuazione della procedura di autotutela non sono stati fatti passi in avanti, forse per la prossimità della scadenza elettorale, forse per l'immotivato timore che essa potesse costituire un nuovo grado di giudizio non previsto per legge ed un aggravio inutile di tempi e costi per l'amministrazione. Ciò non toglie che una discussione franca avrebbe potuto portare a conclusioni utili sia per l'amministrazione che per l'Ufficio. Le proposte per la sperimentazione della procedura alternativa al contenzioso e per l'adozione di un provvedimento (o un regolamento) sul potere di autotutela e la richiesta di indicare sugli atti di riscossione la possibilità di rivolgersi al Garante, non hanno avuto seguito.

A tale riguardo si deve constatare purtroppo come, non solo non sia stata compresa l'opportunità di sviluppare il ricorso all'autotutela tributaria per migliorare

il rapporto con il contribuente e prevenire il contenzioso, con risparmi per il cittadino e per l'amministrazione ma soprattutto che anche si sia tentato di negare l'obbligo di fornire riscontro, positivo o negativo, all'istanza di autotutela al cittadino e al Garante.

Tale impostazione è da rigettare in quanto non è rispondente alle disposizioni regionali e nazionali e non è in linea con la migliore dottrina e la più recente giurisprudenza.

Infatti, l'autotutela tributaria, pur con le proprie peculiarità, rientra nell'istituto generale dell'autotutela amministrativa e si esercita per mezzo dei poteri di annullamento d'ufficio e di revoca. L'amministrazione, quando adotta i provvedimenti per la rimozione di atti illegittimi o inopportuni, è dotata di una ampia discrezionalità ma, a differenza dell'autotutela amministrativa, posta a salvaguardia ed in attuazione del principio di cui all'art. 97 Cost., l'autotutela tributaria si fonda sui principi di eguaglianza, equità tributaria e di capacità contributiva, di cui all'art. 53 Cost.. L'atto impositivo illegittimo determina per il destinatario la lesione del principio della capacità contributiva e comporta una iniqua suddivisione della spesa pubblica.

Con l'esercizio del potere di autotutela si riconduce alla piena legalità l'atto impositivo viziato. Esso non va inteso come una rinuncia dell'amministrazione finanziaria e non costituisce eccezione al principio della indisponibilità dell'obbligazioni tributarie: nell'ambito del diritto tributario, il potere di autotutela assume caratteristiche peculiari e, in parte, anche differenti rispetto all'autotutela nell'ambito amministrativo. L'interesse privato (a differenza della gran parte dei casi di autotutela ordinaria) non coincide con l'interesse pubblico specifico al mantenimento dell'atto illegittimo ma, al contrario, tende sempre all'annullamento e, quindi, coincide con l'interesse pubblico generico alla rimozione degli atti illegittimi. Nel caso di indebito esborso di danaro pubblico l'amministrazione deve attivarsi per recuperare quanto erroneamente erogato e per questo la giurisprudenza ritiene che l'interesse all'annullamento prevalga sempre su quello del privato al mantenimento del beneficio. Nel caso in esame caso, viceversa, vi è una rinuncia ad esigere delle somme, l'interesse privato all'annullamento dell'atto non può sempre cedere di fronte a quello specifico dell'amministrazione finanziaria al mantenimento dello stesso. La caratteristica dell'autotutela tributaria rispetto a quella amministrativa consiste nella difficoltà di individuare il presupposto dell'autotutela in senso proprio, poiché l'amministrazione finanziaria, annullando il carico fiscale non sembra, prima facie, perseguire alcun interesse pubblico specifico e concreto ma, viceversa, appare agire unicamente a tutela della posizione del contribuente.

Tanto premesso, è necessario soffermarsi ancora sulla questione sussistenza di un potere e/o di un dovere dell'amministrazione di giungere all'annullamento. Dottrina e giurisprudenza sono pacifiche nel ritenere che l'esercizio del potere di

autotutela non possa costituire attività vincolata, salvo i casi di ottemperanza al giudicato (un esempio può essere rappresentato è il caso del sig. C.R. di cui sopra in cui, in capo alla P.A. non vi è alcuna discrezionalità e deve recepire il dispositivo della sentenza): infatti, in generale, l'istanza del soggetto passivo non obbliga in alcun modo l'ufficio ad accogliere la stessa. Tuttavia numerose disposizioni fanno intendere che tale potere non possa essere esercitato in maniera assolutamente discrezionale anche se si è escluso che in sede di contenzioso tributario sia possibile sindacare il mancato esercizio del potere di autotutela. Pertanto, la discrezionalità di cui gode l'amministrazione non è assoluta (intesa come illimitata) atteso che, in presenza di un'istanza del contribuente, l'amministrazione debba concludere il procedimento pronunciandosi espressamente sulla stessa.

Tale impostazione è stata sostenuta ed ampiamente argomentata nella decisione T.A.R. Toscana, Sez. I, 22 ottobre 1999, n. 767⁴ che ha ritenuto il giudice amministrativo poter affermare sia l'obbligo dell'amministrazione finanziaria di pronunciarsi sull'istanza di autotutela, sia, in caso di rigetto, valutarne la legittimità alla luce del D.M. 37/1997. Sul punto si evidenzia che, in apparenza, l'amministrazione finanziaria che annulla il carico fiscale non sembra perseguire alcun interesse pubblico, ma, in realtà, l'interesse pubblico prevalente non è quello di assicurare il maggior gettito fiscale possibile, bensì quello di distribuire equamente il carico fiscale nel rispetto delle leggi tributarie e dei principi costituzionali di cui agli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost. Inoltre, mentre nell'autotutela spontanea l'amministrazione continua ad essere assolutamente libera di rivedere o meno i propri atti illegittimi senza che a ciò corrisponda alcuna posizione tutelabile da parte del privato, nell'autotutela ad istanza di parte, il solo fatto di averla prevista e disciplinata conduce inevitabilmente alla conclusione che l'amministrazione non possa esimersi dal decidere sulla medesima. Sulla base di tali premesse, si riconosce al privato quanto meno un interesse legittimo di tipo pretensivo, a contenuto procedimentale, affinché la propria istanza venga esaminata e decisa sotto il profilo della sussistenza dei presupposti che il legislatore ha elencato, sia pure non tassativamente (art. 2 D.M. 37/1997). A sostegno di tale assunto il T.A.R. osserva, in particolare, che accanto alla classica forma di autotutela spontanea (art. 1 D.M. 37/1997) è stata prevista espressamente un'autotutela su istanza di parte (art. 5 D.M. 37/1997). È stato poi previsto anche un potere sostitutivo attribuito all'ufficio gerarchicamente sovraordinato. Perciò, almeno in caso di istanza di parte, l'amministrazione non gode della assoluta discrezionalità, che può vantare quando procede in via spontanea, ma è tenuta a concludere il procedimento, pronunciandosi in modo espresso sulla istanza del privato. E così, in caso di rifiuto di provvedere o anche di semplice inerzia dell'amministrazione, il contribuente

⁴ Cfr. Relazione del Difensore civico regionale 1997, 2.8 "Altezza media ponderale del sottotetto diversa se calcolata a Monza o a Milano", p. 36.

potrà rivolgersi al G.A. per ottenere una pronuncia avente ad oggetto la declaratoria dell'obbligo di provvedere. In questa situazione, il contribuente, da un lato, non può vantare alcun diritto soggettivo all'annullamento dell'atto illegittimo, ma, dall'altro, gli va riconosciuta la titolarità di un in Foro Amm., 2000, 2266; V. nello stesso senso anche T.A.R. Lazio, Sez. I, 30 gennaio 1995, n. 115, in Temi Romana, 1995, III, 631) interesse legittimo con duplice valenza procedimentale e sostanziale: procedimentale, affinché l'amministrazione si pronunzi sulla sua istanza, e sostanziale, a che l'amministrazione valuti correttamente la ricorrenza dei presupposti elencati nella normativa di riferimento. E' opportuno ricordare che il regolamento ministeriale (art. 2 D.M. 37/1997) non vincola l'amministrazione in modo meccanico ed assoluto, ma lascia margini di valutazione e di apprezzamento nel merito. In proposito va innanzitutto evidenziato che l'elencazione delle ipotesi di autotutela contenuta nell'art. 2, comma 1, D.M. 37/1992 non è tassativa e che, quindi, ben potrebbe l'amministrazione individuare altre fattispecie.

All'autotutela dell'amministrazione finanziaria, anche se preordinata all'esigenza di ristabilire l'equa distribuzione del carico fiscale e la fiducia nello Stato ed alla corretta attività amministrativa, non può tuttavia essere riconosciuta, quanto ai vizi prospettabili, la medesima estensione del giudizio ordinario avanti le commissioni tributarie. Ed invero, se si esamina l'elencazione di cui al citato art. 2 D.M. 37/1997, dall'insistenza del legislatore nel richiamo alle ipotesi di errore, di doppia imposizione, di avvenuto pagamento e di esistenza del diritto a particolari benefici, ci si avvede che l'elencazione, ancorché esemplificativa, risponde tuttavia al concetto di fondo secondo cui l'illegittimità dell'atto non può essere tale solo per motivi che rilevano sul piano esclusivamente formale, ma occorre dimostrare che sul piano più propriamente sostanziale il tributo non è dovuto o non è dovuto in quella misura. Dalla stessa elencazione emerge poi che il vizio, oltre che attingere ad aspetti sostanziali, debba essere facilmente riconoscibile ed evidenziabile in modo che la negazione dell'autotutela e la determinazione di tenere ferma l'imposizione tributaria sulla base di un atto così palesemente illegittimo non adombri il sospetto di un comportamento sostanzialmente arbitrario dell'amministrazione nella mutata ottica di trasparenza e di corretto rapporto con il contribuente.

Ancora più avanti sulla strada dell'ampliamento della tutela del contribuente si spinge una recentissima sentenza della Cassazione⁵ che riconosce il risarcimento del danno per l'avviso illegittimo nel caso di mancato esercizio dell'autotutela e di comportamento negligente dell'ufficio.

Viene affermato, infatti, nella decisione il principio che, se l'Amministrazione non interviene tempestivamente ad annullare un atto illegittimo attraverso l'au-

⁵ Cass. civ. Sez. III, 19 gennaio 2010, n. 698 in *Il Sole 24 Ore*, Giovedì 21 Gennaio 2010, pag. 31

totutela, deve risarcire il contribuente costretto ad affrontare spese legali per proporre ricorso. A nulla rileva, in questo contesto che l'amministrazione sia quella finanziaria ed il potere di autotutela sia discrezionale.

La vicenda trae origine dalla condanna dell'Agenzia delle Entrate, dichiarata dal Giudice di pace, al risarcimento del contribuente per le spese legali sostenute in conseguenza di un avviso di accertamento, censurato poi dalla Commissione tributaria, per il quale il contribuente aveva richiesto, inutilmente, l'annullamento in via di autotutela.

Per la Corte, rispetto all'autotutela, il vero problema è di definire se, in linea di principio, l'amministrazione possa essere ritenuta responsabile per il mancato o ritardato annullamento di un atto illegittimo, nell'esercizio del potere di autotutela, se con ciò abbia arrecato un danno al privato.

Secondo la sentenza, nel caso in cui l'autotutela non venga tempestivamente adottata, al punto di costringere il privato ad affrontare spese legali e d'altro genere per proporre ricorso per l'annullamento dell'atto, la responsabilità dell'amministrazione permane ed è innegabile.

Il principio espresso dalla Cassazione rappresenta un passo in avanti rispetto a un analogo intervento (Sent. 13801/2004) e costituisce un importante mezzo di tutela per il contribuente nei casi in cui, nonostante l'evidenza dell'errore commesso dall'amministrazione, sia negata la richiesta di annullamento ed il contribuente sia dunque costretto a impugnare l'atto innanzi la Commissione tributaria.

Ora invece, con questa pronuncia, si apre decisamente la via del giudice ordinario, certamente più sensibile a valutare il danno arrecato in conseguenza del comportamento negligente dell'ufficio.

Un'ultima annotazione concerne i motivi di difesa dell'amministrazione, la quale non si è preoccupata di verificare se il contribuente fosse stato veramente danneggiato e, quindi, nell'ambito dei principi costituzionali di buon andamento e trasparenza, di assumere comportamenti conseguenti, ma ha eccepito soltanto che doveva essere citata in giudizio la Direzione generale e non l'ufficio periferico. Tesi quest'ultima comunque rigettata dalla Cassazione.

In conclusione si osserva che il caso de quo non è un caso di scuola ed infatti analoga vicenda è accorsa ai signori R.C. e D.M.. Essi, avevano più volte richiesto l'annullamento in autotutela dell'avviso di accertamento relativo ad annualità pregresse del bollo auto in relazione all'esenzione di cui gode R.C., ma la risposta dell'amministrazione non è giunta rapidamente pertanto, per non far diventare definitivo l'atto impositivo, gli istanti sono stati costretti a presentare ricorso alla Commissione tributaria. A tal fine R.C. e D.M. hanno speso poco meno di 50 euro tra spese telefoniche, spese postali e marca da bollo. Per affrontare la questione presenta è opportuno ricorrere all'assistenza di un professionista che per le attività di studio del caso, raccolta analisi documenti, corrispondenza telefonate preparazione del ricorso ed invio potrebbe richiedere un onorario di 8-10 ore circa.

Rimane da rilevare, infine, che nei 50 euro effettivamente spesi da R.C. e D.M. non è computato il costo del deposito del ricorso alla Commissione (adempimento obbligatorio) perché nelle more è giunta la comunicazione dell'annullamento degli atti da parte della Regione ma, soprattutto, in questo caso non è stato necessario corrispondere alcun onorario perché il sig. D.M. ha curato personalmente la redazione del ricorso in quanto esercita la professione di consulente fiscale d'azienda. (RV)

3.2 Cartelle esattoriali e riscossione coattiva

Le materie della riscossione coattiva e delle cartelle esattoriali esulano, sotto il profilo normativo, dalla competenza regionale. Pertanto, il Difensore civico al fine di indirizzare celermente le richieste dei cittadini al concessionario della riscossione Esatri S.p.A. (oggi Equitalia S.p.A) aveva attivato un canale con la segreteria del Direttore generale. Altre segnalazioni dei contribuenti venivano trasmesse al Garante presso l'Agenzia delle Entrate che ha trattato, ed ancora tratta, nel merito le questioni di riscossione per i tributi statali e locali.

Tuttavia, esaminando tali segnalazioni, si è potuto verificare come non sia facile per i cittadini controllare che le somme richieste per conto dell'amministrazione finanziaria siano effettivamente dovute. Difficile risalire agli elementi fondamentali dell'obbligazione tributaria quali ente impositore, tipo di tributo, ecc. come verificare la correttezza del procedimento e la regolarità delle notifiche. Nelle cartelle, ad esempio, non era indicato il soggetto cui richiedere informazioni e chiarimenti, cui presentare l'istanza di autotutela o di rateazione delle somme dovute; infine, vi erano casi in cui all'insaputa del contribuente veniva trascritto il fermo amministrativo dell'autoveicolo di proprietà del debitore (le c.d. ganasce fiscali) e venivano richieste somme relative a crediti prescritti.

Recentemente è diventato operativo il nuovo modello di cartella esattoriale predisposto dall'Agenzia delle Entrate⁶ che i soggetti preposti alla riscossione devono utilizzare nella loro attività. Il nuovo modello contiene molte informazioni, è più "trasparente" rispetto a quello utilizzato in passato, tiene conto dei principi dello Statuto del contribuente (L. 212/2000) e fornisce al contribuente maggiori garanzie.

Questo nuovo modello verrà utilizzato anche per il procedimento di riscossione coattiva dei tributi regionali (bollo auto). In tale ambito il Difensore civico, in qualità di Garante del contribuente regionale, sta organizzando la propria azione per tutelare i cittadini che ne richiederanno l'intervento. In particolare si intendono attuare con le strutture della Giunta regionale forme di collaborazione a favore dei contribuenti, sperimentare una procedura congiunta di trattazione delle richieste ed approfondire il tema delle garanzie procedurali, organizza-

⁶ (rif. normativo: c.d. decreto milleproroghe 248/2007; si veda anche l'articolo pubblicato ne "il sole 24 ore", 24/04/2008, pag. 27)

tive, giustiziali nell'ambito del sistema delle relazioni tra contribuenti ed amministrazione finanziaria regionale. (RV)

3.3 Tributi e canoni locali

Unendo agli interventi effettuati si può ricordare che alcuni istanti hanno chiesto l'intervento dell'Ufficio, in relazione alla vicenda del condono previsto dalla legge finanziaria 2003.

La L. 27 dicembre 2002 n. 289, infatti, ed in particolare l'art. 12, prevedeva che "relativamente ai carichi inclusi i ruoli emessi da uffici statali e affidati ai concessionari del servizio nazionale della riscossione fino al 31 dicembre 2000, i debitori possono estinguere il debito senza corrispondere gli interessi di mora e con il pagamento" di una somma pari al 25% dell'importo iscritto a ruolo oppure delle somme dovute al concessionario a titolo di rimborso per le spese sostenute per le procedure esecutive eventualmente effettuate dallo stesso.

Il successivo art. 13 prevedeva invece che con "riferimento ai tributi propri, le regioni, le provincie e i comuni possono stabilire, con le forme previste dalla legislazione vigente per l'adozione dei propri atti destinati a disciplinare i tributi stessi, la riduzione dell'ammontare delle imposte e tasse loro dovute, nonché l'esclusione o la riduzione dei relativi interessi e sanzioni, per le ipotesi in cui, entro un termine appositamente fissato da ciascun ente non inferiore a sessanta giorni dalla data di pubblicazione dell'atto, i contribuenti adempiano ad obblighi tributari precedentemente in tutto o in parte non adempiuti".

Le lamentele facevano riferimento alla situazione venutasi a creare a seguito dell'applicazione delle norme citate.

Dopo aver chiesto il condono ed aver concordato la cifra effettivamente versata di circa il 25% dell'importo, a distanza di numerosi anni, sette od otto per i più, gli interessati si vedevano recapitare un provvedimento di diniego del condono o la relativa cartella esattoriale con l'importo del restante 75% da pagare.

E' stata confermata la legittimità e l'adeguata motivazione dei provvedimenti di diniego.

Con riferimento alle tasse automobilistiche erariali, le norme citate nei provvedimenti richiedono "una specifica modalità di definizione, mediante il pagamento dell'intero importo del solo tributo", mentre per quelle regionali è richiesta una "diversa modalità di definizione dei tributi locali, demandando ai competenti enti territoriali la possibilità di adottare specifici provvedimenti diretti disciplinare le definizioni agevolate dei tributi propri".

Fattispecie – quest'ultima – puramente discrezionale: secondo il citato art. 13 L. 27 dicembre 2002 n. 289, infatti, con "riferimento ai tributi propri, le regioni, le provincie e i comuni possono (e non devono) stabilire ... la riduzione dell'ammontare delle imposte e tasse loro dovute, nonché l'esclusione o la riduzione dei relativi interessi e sanzioni, per le ipotesi in cui .. i contribuenti adempiano ad ob-

blighi tributari precedentemente in tutto o in parte non adempiuti”.

La maggior parte degli istanti, inoltre, più che contestare il provvedimento di diniego vero e proprio, lamentava di averne avuto notizie dopo troppi anni e conseguentemente di essere stato in tal modo danneggiato economicamente, dovendo pagare interessi e mora maturati in tutto il tempo trascorso, cifre, queste ultime, che spesso arrivano a superare del doppio la cifra dovuta.

Per una possibile soluzione di questo aspetto della vicenda, è stato suggerito di valutare l’opportunità di esperire un’azione giudiziaria, anche collettiva, con l’aiuto di un legale di fiducia ed eventualmente di un’associazione di consumatori.

Il Concessionario G. B. A. srl chiedeva l’intervento dell’ufficio, lamentando che l’immatricolazione di 13 nuove autovetture era avvenuta in maniera non conforme a quanto disposto dal comma 226, L. 27 dicembre 2006 n. 296, legge finanziaria 2007 nella parte relativa all’esenzione per incentivo statale dal pagamento delle tasse automobilistiche.

Secondo la società istante, si sarebbe trattato di un errore commesso dal PRA che non aveva provveduto a rettificare la posizione dei suoi clienti, i quali, di conseguenza, avrebbero dovuto pagare ingiustamente delle tasse automobilistiche non dovute perché la FIAT aveva già pagato l’incentivo, dando così loro diritto anche all’esenzione.

La Struttura Gestione Tributi Regionali rendeva noto all’ufficio che la vicenda segnalata rientra nella già nota tipologia di criticità riferite al mancato riconoscimento degli ecoincentivi statali di cui all’art. 226 della legge finanziaria 2007.

La procedura finalizzata al riconoscimento degli ecoincentivi, prevedeva la trasmissione da parte del concessionario al PRA della documentazione di riferimento, successivamente la validazione o meno da parte del Ministero dell’Economia, poi trasmessa alle regioni interessate che non hanno perciò competenza decisionale in merito.

E’ tuttavia in corso una verifica in via autonoma delle posizioni scartate dal Ministero, allo scopo di avere indicazioni in merito a quelle per le quali comunque sussistono i requisiti della regolarità della documentazione e quindi della buona fede del contribuente.

La dott.ssa L. O. chiedeva l’intervento di questo ufficio, sostenendo di non dover pagare la TOSAP, per il passo carrabile della sua abitazione, sulla base dell’art. 42 del Regolamento Locale passi carrabili e della Circolare 20 febbraio 1996 n. 43 del Ministero delle Finanze.

Secondo il primo infatti la tassa “non è dovuta per i semplici accessi carrabili o pedonali, quando siano posti a filo con il manto stradale ed, in ogni caso, quando manchi un’opera visibile che renda concreta l’occupazione e certa la superficie sottratta all’uso pubblico”.

Secondo la citata circolare poi “parrebbe insostenibile in ogni caso il principio della tassabilità dei passi a raso, non solo per un motivo strettamente tecnico in-

dividuabile nella lettera della disposizione recante l'ipotesi impositiva, ma anche e soprattutto per la ratio di tutto l'impianto normativo fondata, come è noto, sulla utilizzazione particolare del suolo pubblico per effetto di un atto amministrativo di concessione", mentre, com'è noto, il concetto di "passo carrabile" – così come delineato all'art. 44 D.Lgs. n. 507/1993 – "fa specifico riferimento ad un manufatto inteso a facilitare l'accesso alla proprietà privata".

Il funzionario responsabile del Comune di B. replicava che:

- l'art. 44 comma 4 del decreto legislativo sopra citato definisce come "carrabili quei manufatti costituiti generalmente da listoni in pietra od altro materiale o da appositi intervalli lasciati nei marciapiedi o, comunque da una modifica del piano stradale intesa a facilitare l'accesso dei veicoli alla proprietà privata";
- l'art. 39 del medesimo decreto legislativo sancisce che "la tassa è dovuta al Comune o alla Provincia dal titolare dell'atto di concessione o di autorizzazione o, in mancanza dall'occupante di fatto";
- il passo carraio in questione è stato autorizzato in data 30 ottobre 1995 con specifico provvedimento;
- per tale concessione è stato richiesto e rilasciato regolare cartello di "Passo Carraio" ai sensi dell'art. 120 comma 3 lettera e del DPR 495/1992;
- la circolare 43/E definisce come "passo carrabile" il manufatto inteso a facilitare l'accesso alla proprietà privata, mediante un'opera visibile e "passo carraio a raso" il semplice accesso, pedonale o carraio, sprovvisto di qualsiasi manufatto;
- la ratio della tassazione sta nella considerazione che il manufatto, che caratterizza il passo carraio, porta ad un uso più limitato del suolo stradale o comunque ad un uso diverso da quello previsto per la collettività generalizzata.

Alla istante – che contestava le affermazioni sopra riportate ed in particolare sosteneva di non aver mai ricevuto né ovviamente richiesto l'autorizzazione e con essa il relativo cartello – l'ufficio, in presenza di due diverse posizioni del tutto contrastanti che si contraddicono, ha dovuto escludere un intervento, anche solo di mediazione ed ha suggerito una chiarificazione definitiva della vicenda con un'azione giudiziaria di accertamento.

La sig.ra T. B. – titolare di un asilo nido nel Comune di R. – lamentava che questo è stato "classato nel 2004 in D8" – accatastamento che dà una rendita quattro volte superiore alla rendita data dal B5 - quando altri nidi privati erano e sono tuttora classati in B5.

Per poter riaprire la pratica, l'interessata ha "realizzato la lavanderia che era mancante, quindi presentato il riaccatastamento chiedendo il B5 che non viene ancora concesso".

L'Agenzia del Territorio competente rendeva noto all'ufficio che l'immobile interessato deriva dalla soppressione di un subalterno, a causa di una denuncia di

variazione inoltrata dalla stessa contribuente.

L'originaria unità immobiliare era iscritta alla categoria C/2, ma a seguito della denuncia di variazione, avente come causale la "variazione delle destinazione da magazzino a micro nido d'infanzia", la stessa istante "ha provveduto a costituire il sub. 701, previa soppressione del sub 6. proponendo di ascrivere l'immobile, ai sensi del D. M. 701/1994, in categoria D/8".

Il classamento sopra citato divenne definitivo nel 2005, senza alcun accertamento e non risulta "agli atti informatizzati ... alcuna pratica di riaccatastamento e, dunque, alcuna denuncia di variazione, successivamente presentata dalla contribuente per l'immobile oggetto di osservazione, in funzione della realizzazione della lavanderia, con proposta di classamento in B5".

La Circolare 14 marzo 1992 n. 5 della Direzione Generale Catasto e SSTTE inquadra nella categoria B/5 le "scuole e laboratori scientifici (quando sono costruiti i adattati per tale destinazione e non sono suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni, se non hanno fine di lucro e non rientrano nell'art. 10 della legge 11 agosto 1939, n. 1249, come modificato dal D. L. 9 aprile 1948 n. 514) osservatori astronomici, osservatori meteorologi e simili".

Per la medesima Circolare, invece, fanno parte della categoria B/8 tutti quei "fabbricati costruiti o adattati per speciali esigenze di una attività commerciale e non suscettibile di destinazione diversa senza radicali trasformazioni".

Secondo tali definizioni si "comprende che la discriminante che distingue il "B/5" dal "D/8" è l'attività esercitata all'interno dell'unità immobiliare da classare e che può essere a fini di lucro, rientrando, l'immobile, in tal caso in categoria "D/8" o no, meritando l'immobile, solo in tale ultima ipotesi, la categoria "B/5".

La Sig.ra M. F. ha chiesto la "giusta procedura" in relazione alla vicenda che ha interessato la figlia E. M., studentessa all'Università Bicocca di Milano, con ottimi profitti, che percepisce un borsa di studio e nell'anno 2007/2008 ha ottenuto un punteggio di merito adeguatamente alto.

Nel compilare il modello ISEE, il CAAF, dove abitualmente la famigliari si reca, ha indicato come reddito del padre, S. M., un importo dal quale è stata detratta la cifra che costituisce l'assegno di mantenimento dovuto alla ex moglie divorziata, a seguito di sentenza.

Tale circostanza ha fatto sì che il CIDIS, nel contestare "errata la dichiarazione dei redditi percepiti da S. M. nel 2006" rendesse nota l'intenzione di adottare un "procedimento di variazione di fascia con l'applicazione delle sanzioni previste dall'art. 23 della legge 390/91, per un considerevole importo, "fatta salva in ogni caso l'applicazione delle norme penali per i fatti costituenti reato".

Il CIDIS ha poi chiarito che, a seguito di contatti telefonici promossi dall'interessata, il CAAF ha prodotto il nuovo attestato ISEE comprendente i redditi lordi complessivi e che "il nuovo attestato ha confermato quanti da noi rilevato". (ACA)