

# SENATO DELLA REPUBBLICA

————— XIV LEGISLATURA —————

**Doc. LII-bis**  
**n. 52**

## RELAZIONE

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

(Anno 2005)

*(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 provincia autonoma di Trento**

—————  
**Comunicata alla Presidenza il 17 gennaio 2006**  
—————





***Garante del Contribuente  
per la Provincia Autonoma di  
TRENTO***

**RELAZIONE ANNUALE 2005**

Resa ai sensi dell'art. 13, comma 13 bis, della legge 27.7.2000 n. 212.

1. Premessa

Nelle precedenti Relazioni sono stati puntualizzati i profili contenutistici che, ad avviso di questo Garante, devono caratterizzare la Relazione annuale – rispetto a quelle semestrali – e cioè da un lato gli aspetti notiziali idonei a cogliere sul piano generale, ma pur sempre desunto dalle pratiche trattate, i rapporti esistenti fra l'Amministrazione finanziaria ed i contribuenti, dall'altro i suggerimenti propositivi ritenuti essenziali al perseguimento di quel carattere fiduciario che, secondo la lettera e lo spirito della legge n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente), deve connotare tali rapporti.

Ed in questa prospettazione si muove anche la presente Relazione.

2. Rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuenti

In ordine ai rapporti tra Uffici finanziari e contribuenti, merita segnalare le affermazioni di principio poste dalla Suprema Corte di Cassazione (in particolare, con la sentenza n. 7080/2004), che ha riconosciuto allo Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212 del 2000) uno *status* di rango superiore rispetto alle altre disposizioni vigenti in materia, disponendo interpretativamente una chiara preminenza dello stesso nei casi dubbi o di evidente contrasto.

Tale insegnamento giurisprudenziale ha certamente giovato all'attività del Garante, portandola a risultati che si possono ritenere soddisfacenti sotto l'aspetto

formale, anche se con qualche riserva su quello sostanziale (che ovviamente più interessa il contribuente).

E' stato, infatti, rilevato - con riferimento all'ambito di competenza di questo Garante - che gli Uffici finanziari, pur osservando puntualità e rispetto dei termini nel fornire i chiarimenti richiesti dal Garante medesimo, spesso ricorrono a lunghi preamboli senza affrontare *in nuce* i problemi prospettati; e talora, anche aderendo alle soluzioni adombrate, rinviano al futuro provvedimenti che, se adottati tempestivamente, risulterebbero in sintonia con il principio dell'affidamento, dando corpo a quel rapporto fiduciario fra i contribuenti ed il Fisco propugnato dalla citata legge.

Tale comportamento degli Uffici finanziari induce ancora una volta a ribadire l'esigenza che venga approvato il progetto di riforma dell'art. 13 della legge n. 212 del 2000 all'esame delle Camere (con peculiare riguardo alla "sospensione" del termine decadenziale per gli atti impugnabili avanti all'Organo giurisdizionale ed alla possibilità di "convocazione" delle parti nel rapporto controverso), volto a rendere più incisivi gli interventi del Garante del contribuente secondo la lettera e lo spirito della legge medesima.

Vi è anche da aggiungere che la mancata emanazione di norme di attuazione, previste dalla stessa legge in termini di integrazione puntualizzatrice di taluni canoni portanti, rende più laboriosa l'attività del Garante nella ricerca e nella prospettazione di soluzioni agli Uffici finanziari, connesse con le segnalazioni provenienti dai contribuenti.

### 3. Aspetti particolari nei rapporti tra Fisco e contribuenti: interventi del Garante

Per dare concretezza alle dedotte osservazioni di carattere generale, si richiama l'attenzione su alcune questioni sorte nel periodo di riferimento e che assumono innegabile rilevanza per il rapporto di fiducia da instaurare tra contribuenti ed Amministrazione finanziaria.

Ci si riferisce, in particolare, alle tematiche inerenti gli studi di settore, l'esecuzione delle verifiche, l'accertamento valori -plusvalenze e le tasse di concessione governativa.

A) Per quanto attiene agli “studi di settore” (sostitutivi dei vecchi parametri), gli interventi di questo Garante sono stati prevalentemente originati da segnalazioni di inadempienze procedurali degli Uffici che, nei casi esaminati, sono pervenuti a risultati sintetici, non preceduti dal prescritto “contraddittorio” e relativa verbalizzazione dei processi logici prodromici all’Avviso di accertamento e non sorretti da adeguata motivazione.

In proposito, è bene rammentare che l’Ufficio è tenuto a svolgere, in sede istruttoria, un esame circostanziato dei complessivi elementi in suo possesso al fine di verificare la effettiva legittimità dei presupposti impositivi. E’ stato rilevato, invece, che l’Ufficio competente ha ommesso o rinviato *tout court* tale disamina alla fase del contraddittorio attraverso una semplice operazione di raffronto fra il reddito dichiarato ed il dato parametrico dello studio di settore, senza acquisire altri elementi utili ad una più certa delineazione dell’esistenza o meno dei presupposti impositivi, in conformità al principio costituzionalmente sancito – e recepito, per espresso richiamo all’art. 53 Cost., dalla stessa legge n. 212 del 2000 – della capacità contributiva.

B) Anche l’attività relativa alla “esecuzione delle verifiche” è risultata, in qualche caso, non in linea con le direttive contenute nella richiamata legge n. 212 del 2000. L’ispezione documentale è stata rallentata da richieste dei verificatori riguardanti adempimenti del contribuente non indispensabili o addirittura di natura meramente burocratica.

In particolare, si è dovuto rilevare che, in occasione di una verifica fiscale, è stata seguita una prassi incidente sulla stessa validità degli atti: e l’intervento del Garante, se da un lato ha consentito di sanare le anomalie riscontrate, dall’altro ha avviato una funzione mediatrice per la possibile composizione bonaria del rapporto controverso.

C) Passando al settore concernente “accertamento valori plusvalenze”, si osserva come da vari interventi del Garante sia emerso che l’Ufficio, nella determinazione del valore ai fini della individuazione della base imponibile per la tassazione delle plusvalenze, segue talora modalità di valutazione degli immobili nel loro complesso non propriamente conformi ai principi di certezza del diritto. Infatti, dall’esame dei provvedimenti emessi in proposito si è desunta l’adozione di una metodologia estimativa immobiliare riferita a stime solo prudenziali o ad elementi

generici, anziché a valutazioni tecniche (edilizie, architettoniche e talvolta artistiche) più puntuali e perciò stesso più aderenti alla realtà impositiva.

D) Toccando, infine, il campo delle “tasse di concessione governativa”, ci si limita a precisare che sono stati eseguiti interventi a fronte di Avviso di accertamento emesso sulla base di semplice segnalazione dell’Azienda erogatrice del servizio, non preceduto da invito al contribuente e motivato di conseguenza *per relationem*, ma senza allegazione degli atti indicati nell’avviso medesimo. L’Ufficio finanziario, pur avendo dovuto ammettere l’insussistenza dei requisiti per l’emissione del provvedimento in parola, non ha provveduto nella stessa sede all’annullamento dell’atto, tant’è che pende ancora contenzioso presso la competente Commissione tributaria, avviato solo per esigenze di rispetto del termine decadenziale.

E’ doveroso a questo punto rimarcare che gli aspetti sopra segnalati non rispondono ad un mero intento critico nei confronti degli Uffici finanziari, da parte dei quali è stata generalmente riscontrata una innegabile volontà collaborativa: essi esprimono piuttosto l’opportunità di fornire talune direttive, secondo le linee tracciate dallo Statuto dei diritti del contribuente, che consentano agli Uffici di muoversi con ragionevole sicurezza nel contesto normativo, riverberando in tal senso positivi effetti sulle aspettative del contribuente.

#### 4. Il problema dell’autotutela

Cogliendo lo spunto dalla questione sopra prospettata al punto D, si può ora soffermarsi, in termini conclusivi e nel contempo in via propositiva, sull’istituto dell’autotutela, al quale, del resto, si è fatto costante riferimento anche nelle precedenti Relazioni.

In proposito, si deve rimarcare come non vi sia dubbio che l’attivazione dell’autotutela da parte del Garante, essendo indirizzata alla soluzione di casi concreti alla luce di motivate argomentazioni, concorra a rafforzare il rapporto di fiducia tra contribuente e Amministrazione finanziaria.

Senonché, l’atteggiamento degli Uffici appare spesso contrassegnato da una certa riluttanza ad utilizzare l’istituto dell’annullamento d’ufficio, anche quando risultano palesi taluni vizi dell’atto in contestazione.

Un siffatto comportamento dell'Amministrazione finanziaria si profila in aperto contrasto con i principi enunciati dalla legge n. 212 del 2000 – legalità e trasparenza, tutela dell'affidamento, buona fede – ed alimentano l'idea del necessario ricorso alla via giurisdizionale per ottenere l'auspicato intervento correttivo.

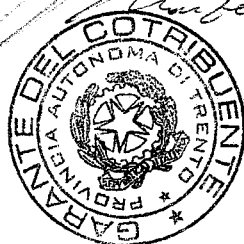
Tutto ciò lascia intendere l'importanza di un puntuale chiarimento, in sede legislativa oppure anche con provvedimento di interpretazione autentica del citato art. 13, teso ad individuare la facoltà del Garante di attivare *motu proprio* la procedura di autotutela – che per l'Amministrazione diventerebbe quindi doverosa -, salvo naturalmente il potere della stessa Amministrazione di pervenire o meno, con adeguata motivazione, all'annullamento dell'atto in discussione.

Tale facoltà del Garante – unitamente alle già propugnatte connotazioni riformatrici delle funzioni di detto Organo (intervento “sospensivo” del termine di impugnazione e possibilità di “convocazione delle parti”) – verrebbe a costituire un momento pregnante nei rapporti fra Amministrazione finanziaria e contribuente, rafforzando la posizione mediatrice del Garante medesimo e determinando attraverso la stessa, ovviamente nei limiti consentiti, quella correttezza impositiva voluta dal legislatore, con conseguente incidenza sui risultati, nell'ottica di una migliore politica fiscale.

Trento, 16 gennaio 2006

IL PRESIDENTE  
Prof. Gianfranco Bronzetti

IL COMPONENTE  
Gen. Vincenzo Laino



IL COMPONENTE  
Dott. Luigi Negherbon