

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 regione Emilia Romagna

Comunicata alla Presidenza il 3 marzo 2006



Garante del Contribuente per l'Emilia Romagna

*Relazione resa in conformità di quanto disposto dall'art. 13, comma 12,
della legge 27 luglio 2000, n. 212,
in merito all'attività svolta dal Garante per l'Emilia-Romagna
durante l'anno 2005*

Nel riferire sull'attività compiuta da questo ufficio del Garante nell'anno 2005 si premette che nell'aprile l'organo si è rinnovato nelle componenti personali, non essendo stati confermati nell'incarico ricoperto i precedenti titolari.

La relazione riguardante l'anno 2004 si apriva con la rappresentazione delle difficoltà in cui questo ufficio del Garante versava per inadeguatezza delle strutture personali e strumentali delle quali era dotato. Il migliore esordio di questa relazione riguardante il decorso anno 2005 è di dare atto che la lamentata deficienza è stata pressoché superata giacché le dotazioni logistiche sono state portate ad un livello accettabile, sì che l'ufficio ha potuto funzionare con l'apporto di una efficiente segreteria e l'ausilio di macchinari convenienti. E va pure dato atto che i rapporti tra l'ufficio del Garante e gli altri uffici dell'Amministrazione finanziaria, nonché i comandi della Guardia di Finanza si sono svolti su un piano soddisfacente di reciproca stima e comprensione.

Alle considerazioni analitiche specifiche dei vari settori d'intervento garantistico è opportuno, per una rappresentazione d'insieme, proporre i quadri statistici comparati dell'"input" e dell'"output" relativi all'anno decorso e quello precedente.

Segnalazioni

<u>Anno 2004</u>	<u>N.</u>	<u>Anno 2005</u>	<u>N.</u>
A		A	
Omissioni, disfunzioni Irregolarità e scorrettezze degli Uffici dell'Amministrazione Finanziaria in genere.	13	Omissioni, disfunzioni Irregolarità e scorrettezze degli Uffici dell'Amministrazione Finanziaria in genere.	8
B		B	
Ritardata od omessa effettuazione dei rimborsi d'Imposta, in particolare	147	Ritardata od omessa effettuazione dei rimborsi d'Imposta, in particolare	61
C		C	
Critiche alle procedure seguite e/o allo operato degli Uffici nell'accertamento dei tributi, nell'applicazione delle sanzioni e nel riconoscimento delle esenzioni ed agevolazioni	18	Critiche alle procedure seguite e/o allo operato degli Uffici nell'accertamento dei tributi, nell'applicazione delle sanzioni e nel riconoscimento delle esenzioni ed agevolazioni	12

D Denuncia irregolarità nelle verifiche fiscali	6	D Denuncia irregolarità nelle verifiche fiscali	1
E Autotutela richiesta dal contribuente ed attivata dal Garante	10	E Autotutela richiesta dal contribuente ed attivata dal Garante	16
F Procedura d'interpello	1	F Procedura d'interpello	3
G Questioni di interpretazione e di applicazione di disposizioni tributarie	10	G Questioni di interpretazione e di applicazione di disposizioni tributarie	9
H Prospettazione, nel merito, di concrete fattispecie di Giustizia tributaria	4	H Prospettazione, nel merito, di concrete fattispecie di Giustizia tributaria	10
I Quesiti di carattere tributario e/o richiesta di consulenza tributaria	4	I Quesiti di carattere tributario e/o richiesta di consulenza tributaria	14
L Indicazione di ipotesi di incostituzionalità o di ingiustizia tributaria contenute nel diritto positivo	15	L Indicazione di ipotesi di incostituzionalità o di ingiustizia tributaria contenute nel diritto positivo	10
M Questioni efferenti tributi locali	4	M Questioni efferenti tributi locali	18
Totale	232	Totale	138

Il primo dato che macroscopicamente salta all'occhio dall'esame del quadro relativo all'"input" è la diminuzione cospicua delle richieste d'intervento del Garante (da 232 nel 2004 a 159 nel 2005). Il dato, già di per se significativo, vede accresciuta la sua significatività per il fatto che si colloca su una linea di costante decremento in considerazione del fatto che, come risulta da precedenti relazioni, già nel 2004 le segnalazioni accennavano a diminuire (da 261 del 2003 a 232).

Se ci si interroga sulle possibili cause del declino potrebbe ravvisarsi sia in positivo il fatto che la normativa statutaria dei diritti del contribuente abbia progressivamente segnato un livello di regolarità ed efficacia attuativa tale da contrarre l'arca della protesta contro reali o opinati comportamenti illegali o scorretti degli uffici tributari, sia da ridurre l'arca della controvertibilità degli accertamenti tributari; sia, in negativo, il fatto che, nel territorio di competenza e in questo o quel settore di intervento garantistico l'opera del Garante, nel pubblico dei contribuenti vada tendenzialmente perdendo credito in ragione della constatata scarsa incisività di essa, come più avanti sarà sottolineato. V'è anche una terza ipotetica causa dell'arretramento delle richieste d'intervento del Garante, ravvisabile nel fatto che l'istituto garantistico, per difetto di idonea, protratta e rinnovata pubblicizzazione, non abbia raggiunto nel pubblico dei contribuenti una diffusa conoscenza della sua esistenza e delle sue molteplici funzioni, di tal che, decorsa la fase della prima attuazione che aveva visto, nel 2003, il massimo della curva ascendente (n. 261 segnalazioni) di utilizzazione del presidio da parte dei contribuenti, attratti dalla sua novità, a suo tempo ampiamente pubblicizzata, ha cominciato ad essere disertato per difetto progressivo d'informazione.

E' molto probabile che le cause ipotizzate abbiano agito in concorso tra loro a determinare il fenomeno sopra delineato e al termine dell'analisi saranno esposti alcuni

possibili rimedi per il controllo dell'andamento di esso sul piano nazionale, per dare maggiore incisività all'attività dell'ufficio del Garante e per pubblicizzarne l'esistenza.

Quanto si è osservato nell'esame macroscopico del quadro statistico trova pressoché totale corrispondenza nelle risultanze dei singoli settori di attività del Garante, secondo l'usuale classificazione dei medesimi.

La contrazione da 13 a 8 delle segnalazioni di omissioni, disfunzioni, irregolarità o scorrettezza degli uffici tributari senz'altro può considerarsi per così dire all'attivo dell'opera del Garante nella misura in cui essa possa aver determinato la progressiva conformazione di detti uffici alle prescrizioni dello Statuto dei diritti del Contribuente e di conseguenza, la diminuzione delle segnalazioni di inosservanza dei precetti normativi delle legge n. 212 del 2000.

Così dicasi quanto alla ritardata o omessa effettuazione dei rimborsi d'imposta che vede la diminuzione da 147 a 61 le relative segnalazioni. Indubbiamente per la sua entità, il dato depone per un impulso dato dall'Amministrazione Tributaria alle procedure dei rimborsi sanando la tradizionale lentezza delle medesime. Tanto si è fatto, ma più si potrebbe fare, raccorciando la fase finale dell'erogazione delle somme dovute ai riconosciuti crediti di esse, specie se di modesta entità. Di certo l'espansione dell'impiego del "730" da parte del contribuente esperto giova alla riduzione dei tempi da rimborso ma non bisogna trascurare la posizione del contribuente che fa uso del modello "unico" e non intenda o non possa compensare un debito d'imposta con il diritto alla restituzione sollecita dell'imposta non dovuta.

Anche le segnalazioni di accertamenti infondati con connessa infondatezza delle sanzioni applicate, hanno fatto registrare una riduzione (da 18 a 12) e ciò ulteriormente depone per il tendenziale sempre più avanzato impegno degli uffici tributari a far sì che l'atto impositivo risulti condivisibile dal contribuente informato e non proclive a caratteriale o strumentale litigiosità diretta ad allontanare nel tempo l'adempimento del debito tributario.

Il dato in parola trova conferma nella riduzione da 6 a 1 del numero di denunciate irregolarità nelle verifiche fiscali, le quali, com'è noto, rappresentano il momento di massimo coinvolgimento collaborativo del contribuente per un condivisibile esito delle operazioni accertative.

E' in aumento (da 10 a 16) il numero delle segnalazioni postulative d'interventi del Garante in funzione autotutelare. E' questo il settore nel quale i contribuenti mostrano di riporre nell'opera dell'Ufficio del Garante un largo crescente interesse legato a varie prospettive, da quella di ottenere in via amministrativa l'annullamento di un atto impositivo evitando l'onerosa via del ricorso alla giustizia tributaria, a quella di riparare alla mancata tempestiva impugnazione dell'atto mediante detto ricorso e a quella più frequente di un propedeutico assaggio della validità dell'assunto proposto o proponibile a fondamento della richiesta di annullamento dell'atto avanzata in sede amministrativa o giurisdizionale.

L'evidenziata propensione del contribuente a coinvolgere l'ufficio del garante nelle sue controversie col fisco si rispecchia quasi specularmente nell'aumento delle richieste d'intervento nelle procedure d'interpello (da 1 a 3) e nella prospettazione nel merito, di concrete fattispecie (da 4 a 7) di giustizia tributaria.

La diminuzione (da 15 a 11) dei quesiti di carattere tributario che più o meno apertamente sottendono richieste di consulenza tributaria miranti ad ottenere sostanzialmente pareri svincolati da concrete procedure amministrative in atto da parte di un ufficio tributario può verosimilmente essere attribuita alla nota fermezza con cui questo Garante usa respingere con le sue risoluzioni archiviatorie, i tentativi

di rivolgersi al Garante come organo di gratuita assistenza professionale in materia tributaria.

Non può considerarsi significativo di un accentuato interesse dei contribuenti alla critica della normativa tributaria e alla rilevazione di opiniate ipotesi di incostituzionalità di singole norme l'aumento (da 4 a 16) delle segnalazioni in questa materia, giacché il tipo classificatorio impiegato per la rilevazione statistica è quanto mai approssimativo e la classificazione in esso degli esposti dei contribuenti è variabile, posto che è raro che il contenuto dell'esposto sia del tutto o essenzialmente volto all'espressione di opinioni critiche sull'adeguatezza e conformità alla Costituzione di questo o quel precetto normativo, mentre ordinariamente l'esposto ha per oggetto la prospettazione di situazioni suscettibili di intervento del Garante in via di autotutela e solo incidentalmente vengono profilati spunti di critica alla normativa vigente.

Importante (da 4 a 18) è il divario in aumento delle segnalazioni in tema di tributi locali specie di ICI, ma chiara ne è la spiegazione: il divario è dovuto al fatto che col passare del tempo è stata riconosciuta universalmente la competenza del Garante ad esplicare interventi garantistici del contribuente in tale settore nel quale prima della legge n. 212 del 2000, tali interventi di prassi venivano svolti negli enti locali dai difensori civici.

Nell'anno 2005 è stata presentata una sola denuncia d'irregolarità in verifiche fiscali contro le 6 dell'anno precedente, il che sta a significare che anche in questo campo l'Amministrazione Finanziaria va procedendo in clima collaborativo e non conflittuale tra ufficio e contribuente.

L'attività svolta dall'ufficio nell'anno 2005 si è estrinsecata precipuamente nell'emissione di 138 risoluzioni. Il calo rispetto all'anno precedente nel quale ne furono emesse 190 è dovuto al fatto che l'organo nell'attuale composizione ha cominciato ad operare solo nel maggio 2005 e in una prima fase operativa ha dovuto attendere in modo assorbente alla cognizione e allo studio degli affari pendenti già assegnati ai precedenti componenti dell'organo. Alla chiusura dell'anno, la pendenza degli atti ammontava a 75 unità, comprendente affari di quell'anno e dei precedenti.

Le risoluzioni adottate riguardano in 84 casi l'accoglimento totale o parziale di richieste del contribuente, in 21 casi il rigetto, in 14 il non luogo a deliberare, in 4 la dichiarazione di inammissibilità della richiesta, in 14 l'archiviazione del carteggio, in un solo caso la dichiarazione di incompetenza.

Delle più importanti risoluzioni sono state estratte massime di giudizio che qui di seguito si comunicano.

Risoluzione n. 644 del 24.02.05

- secondo cui le disposizioni dell'art. 1 della tariffa allegata al T.U. delle disposizioni concernenti l'imposta di registro (D.P.R. 29.04.1986 n. 131) non possono essere estese ai provvedimenti che accertano l'acquisto per usucapione della proprietà e dei beni immobili per quanto trattasi di prima abitazione.

Risoluzione n. 695 del 30.06.05

- Non è censurabile il comportamento di un direttore di ufficio delle entrate che in una procedura di accertamento con adesione protrattasi per varie sedute, in quella finale, nella quale il contribuente avrebbe dovuto compiere la sua scelta decisionale, respinga la richiesta del medesimo di conoscere in dettaglio quanto avrebbe dovuto pagare per imposta, sanzioni e interessi, qualificandola nel

verbale della seduta come dilatoria allorché l'accoglimento di essa avrebbe, con elevata possibilità, determinato la prescrizione dell'imposta.

Risoluzione n. 692 del 23.06.05

- Non presenta caratteri d'illegittimità l'avviso di integrare, rivolto dall'ente impositore al contribuente, il pagamento della tassa automobilistica regionale dovuta nel 2002 per la disponibilità di un motoveicolo immatricolato nel 1981, giacché contrariamente all'assunto del contribuente che l'uso di tale motoveicolo sia soggetto ad agevolazione fiscale per il solo fatto del suo pregio di notevole ascendenza nel tempo (nella specie oltre un ventennio). L'art. 63 della legge n. 342 del 2000 riserva la presunzione di storicità ai motoveicoli di immatricolazione trentennale, mentre per quelli di ascendenza nel tempo compresa tra il ventennio e il trentennio, la condizione di pregio storico deve formare oggetto di apposita aggiornata individuazione da parte della FMI, né tale determinazione può essere surrogata dal richiamo di modellistiche conformi pubblicizzate dalla FMI o dal Ministero delle Finanze, le quali peraltro non sono vincolanti per l'Ente Regione.

Risoluzione n. 685 del 12.05.2005

- L'Ufficio del Garante del Contribuente non ha potere d'intervento a favore di contribuente che postuli in relazione ad una somma di danaro a lui rimborsata dall'Amministrazione Finanziaria, la rivalutazione monetaria di tale somma e la corresponsione di interessi anatocistici, giacché l'ordinamento tributario non prevede tali diritti e l'attribuzione di essi può conseguirsi eventualmente solo mediante il ricorso al giudice, come peraltro si desume dall'art. 1283 c.c. secondo cui gli interessi scaduti possono produrre interessi solo dal giorno della domanda giudiziale.

Risoluzione n. 757 del 6.12.2005

- Il coniuge assegnatario della casa coniugale nel giudizio di separazione o di scioglimento del matrimonio ha diritto personale di godimento dell'immobile e non diritto reale di uso, di usufrutto o di abitazione, di tal che debitore dell'I.C.I. comunale resta il coniuge di esso proprietario. Il Comune impositore non è tenuto a seguire in proposito interpretazioni della normativa vigente sostenute dalla circolare ministeriale del 7.06.2000 n. 118 invocata dal contribuente a sostegno dell'assunto sostenuto in giudizio tributario.

Risoluzione n. 692 del 23.06.2005

- I motoveicoli costruiti tra il ventesimo e il trentesimo anno anteriore alla loro utilizzazione nella pubblica strada possono beneficiare del trattamento fiscale agevolato della tassa automobilistica di cui all'art. 63 della legge n. 342 del 2000 soltanto a condizione che il pregio storico dei medesimi sia individuato con apposita determinazione annualmente aggiornata dall'ASI e dalla FMI, la cui documentazione deve essere esibita dal contribuente all'Ufficio Impositore e non può essere surrogata da generiche indicazioni contenute in elenchi redatti e pubblicati dalla F.M.I. o dal Ministero delle Finanze.

Risoluzione n. 697 del 25.07.2005

- Non v'è luogo a provvedere da parte dell'Ufficio del Garante in ordine a esposti che senza far riferimento a un determinato atto impositivo, sollevino questioni di carattere generale relative al trattamento fiscale di particolari prestazioni lavorative poste in essere dalla categoria di professionisti cui appartenga

l'esponente, che si limiti a segnalare l'incoerenza in cui sarebbe incorsa la Direzione Centrale dell'Agenzia delle Entrate con l'emettere, in materia, risoluzioni diverse (nella specie con la risoluzione n. 138 del 2001 e con la risoluzione n. 83 del 2004, circa la tassabilità per I.V.A. con l'aliquota del 10% secondo la prima e del 20% secondo l'altra, dei compensi percepiti da artisti per prestazioni effettuate nell'ambito di spettacoli o intrattenimenti organizzati da altri soggetti).

Osservazioni e proposte

Da quanto esposto nella parte della presente relazione dedicata alla disamina dell'attività svolta da questo ufficio del Garante e dall'esperienza tratta dall'esercizio di essa si può approdare alle seguenti conclusioni:

- 1) L'Amministrazione tributaria in questo territorio regionale ha mostrato di svolgersi con caratteri di efficienza e con modalità conformi ai dettami dello Statuto dei Contribuenti com'è dimostrato dal progressivo ridursi delle segnalazioni di anomalie.
- 2) Non sono emerse situazioni richiedenti modifiche del consolidato sistema tributario o di singole discipline.
- 3) Se si vuole provvedere a potenziare l'incisività del Garante nel conseguimento dell'obiettivo fondamentale dello Statuto di realizzare un garantito controllo di legalità degli atti impositivi e della loro esecuzione, occorrerà apportare un'integrazione alla normativa riguardante l'autotutela, attualmente ristretta alla sola disposizione, attributiva dell'art. 13 c. 6 della legge n. 212 del 2000 all'organo con essa istituito, del compito di attivare le procedure di autotutela, ma ciò con basta. Occorrerebbe che l'attivazione non si arresti, come di prassi corrente, alla mera risoluzione motivata dell'intervento garantistico e alla comunicazione di essa all'ufficio tributario emittente dell'atto impositivo o esecutivo, affinché questo sia riesaminato e in accoglimento dei motivi prospettati dal Garante, sia rettificato o annullato. Allo stato della normativa vigente, l'ufficio del Garante, "functus munere suo", con l'attivazione dell'intervento, è completamente estraniato dall'ulteriore corso del procedimento autotutelare, tanto che l'ufficio tributario non è neppure tenuto a comunicargli se la risoluzione ad esso inoltrata abbia trovato accoglimento. Sarà pertanto indispensabile, nell'auspicata integrazione della normativa al riguardo, in primo luogo stabilire l'obbligo per detto ufficio di comunicare al Garante la decisione adottata; in secondo luogo statuire l'obbligo, se la decisione è negativa, di motivarla, esternando appositamente in un atto intermedio le ragioni che ostano all'accoglimento della risoluzione del Garante, statuire in terzo luogo il potere del Garante di rivolgere istanza alla Direzione regionale delle Entrate o nel caso dei tributi locali, all'autorità sovrastante l'ufficio tributario procedente affinché si pronunzi definitivamente sull'accoglibilità della risoluzione del Garante.

Sempre nell'ottica di rendere più incisiva l'attività garantistica e dell'incentivare la postulazione di essa da parte dei contribuenti, nella precedente relazione annuale di questo ufficio (in diversa composizione personale) fu avallata un'iniziativa parlamentare (proposta di legge dell'On. Benvenuto del 30.09.2004 n. 5313) diretta alla statuizione della sospensione del termine di impugnazione dell'atto impositivo davanti al giudice tributario per effetto della segnalazione di esso all'ufficio del Garante alla stregua del comma sesto dell'art.13 della legge n. 212 del 2000, come

suscettibile di procedura autotutelare. “Re melius perpensa” questo Garante è dell’avviso che una statuizione del genere si presterebbe ad un uso strumentale della segnalazione con conseguente sicura proliferazione di richieste di autotutela volte a dilazionare gli adempimenti fiscali del contribuente, com’è facile prevedere, giacché l’ipertrofia segnalatoria determinerebbe l’allungamento dei tempi per l’adozione delle risoluzioni da parte del Garante, dalla notificazione delle quali, al contribuente dovrebbe decorrere il termine per l’impugnativa dell’atto impositivo davanti al giudice Tributario.

Non si nasconde questo Garante che nell’attuale, deludente, situazione normativa il pubblico dei contribuenti possa trovare motivo per disertare l’istituto dell’intermediazione del Garante nella risoluzione di controversie col Fisco, ma un ragionevole e conveniente strumento per scongiurare o ridurre il fenomeno astensionistico potrebbe essere quello di stabilire che, fermo restando il decorso dei termini d’impugnazione dalla notifica dell’atto impositivo, in caso di risoluzione positiva da parte del Garante in ordine alla segnalazione del contribuente postulante un intervento in via di autotutela, la Commissione provinciale possa disporre la sospensione del processo in attesa delle determinazioni da parte dell’ufficio tributario circa l’annullamento dell’atto impugnato.

4) Un intervento del legislatore è d’altro canto auspicabile proprio con riguardo al funzionamento dell’ufficio del Garante pur come questo è strutturato dalla legge istitutiva, che l’ha voluto come organo collegiale, ma non ha previsto rimedi per situazioni nelle quali la collegialità delle deliberazioni non è attuabile nel tempo occorrente per la sua sostituzione, come ad esempio per astensione di un membro del collegio a causa di interesse personale o familiare, per malattia d’una certa durata, per dimissioni o decesso.

Al riguardo, il vuoto normativo potrebbe colmarsi o prevedendo la nomina di un supplente, compensato in rapporto alle sedute del collegio in cui viene espletata la supplenza, o prevedendo che la supplenza venga svolta dal membro della stessa categoria di quello impedito del viciniore ufficio del garante, previ accordi tra i due uffici.

5) Al fine di una opportuna pubblicizzazione dell’esistenza dell’ufficio del Garante, il Ministero dell’Economia e delle Finanze dovrebbe curare la redazione di un manifesto che ne segnali i compiti e le sedi, da affiggere nei locali ove hanno sede le Agenzie delle Entrate, gli uffici finanziari degli enti locali e gli uffici delle società concessionarie della riscossione, affinché il pubblico dei contribuenti, in occasione della frequentazione di detti uffici per acquisire informazioni e delucidazioni, venga reso edotto della possibilità che è loro data di adire a loro tutela il Garante del Contribuente.

Il Presidente
(dott. Pellegrino Iannaccone)

Deliberata il giorno 3 marzo 2006

Il Segretario
(dr. Massimiliano Nappa)

