

# SENATO DELLA REPUBBLICA

————— XIV LEGISLATURA —————

**Doc. LII-bis**  
**n. 35**

## RELAZIONE

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

(Anno 2004)

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

**Presentata dal Garante del contribuente  
per la regione Marche**

—————  
**Comunicata alla Presidenza il 1° febbraio 2005**  
—————





**UFFICIO DEL GARANTE DEL CONTRIBUENTE  
DELLE MARCHE**  
*Ancona*

***Seconda Relazione  
del Garante del contribuente  
delle Marche  
al Governo e al Parlamento  
Anno 2004***

Corso Mazzini, 55- 60121 ANCONA- Tel.071 2080362 – Fax 071 55786  
e-mail: [dr.marche.garante@agenziaentrate.it](mailto:dr.marche.garante@agenziaentrate.it)





**UFFICIO DEL GARANTE DEL CONTRIBUENTE  
DELLE MARCHE**  
*Ancona*

**SOMMARIO**

- 1) Premessa.
  - 2) Necessità di integrazione e modifica della L. 27 luglio 2000 n.212, con particolare riferimento alle disposizioni degli artt. 8, 12 e 13.
  - 3) Rimborsi di imposte.
  - 4) Proroghe dei termini di decadenza. Eccezione di prescrizione dei crediti del contribuente.
  - 5) Il fermo dei beni mobili registrati (c.d. "ganasce fiscali").
  - 6) Requisiti di "ruralità" degli immobili agli effetti fiscali (art.9 D.L. n.557/93 convert. con L. n.133/94 e succ. modif.)
  - 7) Notizie sul funzionamento dell'Ufficio del Garante del contribuente delle Marche e problematiche connesse.
  - 8) Conclusioni.
-



**1) Premessa:**

Con la presente relazione il Garante del contribuente delle Marche, in ossequio al disposto del comma 13 bis dell'art.13 della L. 27 luglio 2000 n.212, intende sottoporre all'attenzione del Parlamento e del Governo le principali problematiche nascenti dalla interpretazione ed applicazione di disposizioni legislative ed amministrative che, secondo quanto emerge dall'attività e dall'esperienza dei Garanti, non appaiono coerenti con i principi introdotti nell'ordinamento tributario dallo Statuto dei diritti del contribuente o costituiscono ostacolo al raggiungimento degli obiettivi di politica fiscale generale, creando incertezze sugli obblighi tributari dei cittadini e conflittualità nei loro rapporti con gli enti impositori.

Scopo della relazione è anche quello di fornire un contributo per la individuazione di possibili rimedi idonei a rimuovere le cause di contrasto tra Fisco e contribuenti..

Le questioni saranno trattate seguendo lo schema espositivo della relazione 2003 ed evitando -per quanto possibile- inutili ripetizioni.

**2) Necessità di integrazione e modifica delle L. 27 luglio 2000 n.212, con particolare riferimento alle disposizioni degli artt. 8, 12 e 13.**

Ai punti 2.1 e 2.2 della relazione per l'anno 2003 si è segnalata l'esigenza di dare sollecita attuazione a quanto disposto dagli artt. 8, 12 e 15 dello Statuto, i quali prevedono:

a) l'emanazione del regolamento in tema di estinzione dell'obbligazione tributaria per compensazione, con estensione di tale istituto, a decorrere dall'anno 2002, "anche a tributi per i quali attualmente non è previsto" (art. 8, comma 8);

b) il completamento della normativa dell'art. 12, avente ad oggetto "diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali", con l'emanazione di un "codice di comportamento" per il personale addetto alle verifiche tributarie, aggiornabile "anche in base alle segnalazioni delle disfunzioni operate annualmente dal Garante del contribuente" (art.15).

Si è rilevato al riguardo come la mancanza della prescritta normativa regolamentare, a distanza di circa tre anni e mezzo dall'entrata in vigore della L. 212/2000, sia causa di pregiudizio per i contribuenti, ai quali non è consentito avvalersi della più favorevole disciplina civilistica (artt. 1241 e segg. cod. civ.) e statutaria in materia di compensazione, con conseguenze negative anche sulla definizione di annose pratiche di rimborso di imposte.

Si è inoltre osservato che non è stata data a tutt'oggi soluzione ad importanti questioni sorte in sede di applicazione delle disposizioni innovative dettate con l'art. 12, e principalmente a quella riguardante il limite di permanenza dei verificatori nei locali aziendali e le modalità di calcolo del termine di "trenta giorni lavorativi" stabilito dal 5° comma dell'art. 12: problema sul quale permane contrasto tra i Garanti, l'Agenzia delle Entrate ed il Comando Generale della Guardia di Finanza e che andrebbe risolto in sede di emanazione del "codice di comportamento", con un equo temperamento dell'interesse dei contribuenti ad una durata ragionevole e predeterminata della verifica fiscale con l'interesse pubblico alla completezza ed efficacia dell'attività di contrasto all'evasione.

Purtroppo, nonostante il decorso di un altro anno, le disposizioni statutarie innanzi richiamate sono rimaste inosservate. Permangono, di conseguenza, le cause di

malcontento e di disagio dei contribuenti, costretti ad adempiere puntualmente le loro obbligazioni alle scadenze prescritte, senza poter opporre in compensazione, quando la legge tributaria non lo preveda, i loro crediti, ancorché riconosciuti e convalidati dall'Amministrazione; e mancano tuttora regole chiare e condivise circa i diritti e gli obblighi dei soggetti attivi e passivi della verifica nella delicata fase delle indagini fiscali svolte nei locali del contribuente, con rischio di incremento del contenzioso giurisdizionale. Né hanno avuto seguito le risoluzioni n.7-00369 del 12.3.2004 e n.7-00469 del 7 ottobre 2004, con le quali la VI Commissione della Camera dei Deputati ha impegnato il Governo -tra l'altro- "ad emanare senza ritardo, ai sensi dell'art.15 dello Statuto del contribuente, l'atteso codice di comportamento del personale addetto alle verifiche tributarie...".

Si auspica, pertanto, che il Governo voglia provvedere agli adempimenti di sua competenza, corrispondendo così alle sollecitazioni del Parlamento ed alle attese dei contribuenti e dei loro Garanti.

Ha invece ottenuto l'attenzione del Parlamento uno schema di proposta di legge di modifica ed integrazione della disciplina dell'art. 13 dello Statuto, elaborato dalla Organizzazione di coordinamento dei Garanti.

Fin dalle prime relazioni semestrali all'On. Ministro dell'Economia e delle Finanze alcuni Garanti, tra cui quello delle Marche, hanno segnalato l'esigenza di una revisione normativa volta a migliorare le regole della loro azione, ad assicurare la loro autonomia ed indipendenza ed a rafforzarne i poteri, compatibilmente con i principi di neutralità e terzietà che debbono connotare i loro interventi a tutela dei diritti del contribuente.

In tutte le relazioni semestrali successive e nella prima relazione al Parlamento e al Governo (parag. 2 -3 ) è stata costantemente sollecitata l'assunzione di iniziative legislative volte a dare concreta attuazione all'auspicata riforma e sono state puntualizzate le modifiche ritenute indispensabili dalla quasi totalità dei Garanti per il raggiungimento degli obiettivi innanzi indicati.

L'azione in tal senso svolta dai Garanti non è rimasta priva di risultati.

Il Ministro dell'Economia e delle Finanze, nelle due relazioni presentate al Parlamento ai sensi dell'art.13, comma 13, dello Statuto, e particolarmente nella seconda, relativa all'attività svolta dai Garanti nel 2003, ha dato ampio spazio alle considerazioni e valutazioni di questi ultimi, riportando in sintesi il contenuto della proposta di revisione normativa del Garante delle Marche (pagg. 48 - 51).

Il 15 settembre 2004 la VI Commissione della Camera dei Deputati ha ricevuto una delegazione di Garanti per una audizione informale, in esito alla quale, con la menzionata risoluzione n. 7/00469 del 7.10.2004, ha nuovamente impegnato il Governo a dare soluzione alle problematiche esposte dai Garanti.

Alla fine del mese di settembre 2004 l'on. Giorgio Benvenuto ha presentato, insieme ad altri autorevoli Parlamentari della Commissione Finanze della Camera, una proposta di legge (recante il numero C. 5313) modellata, con alcune varianti migliorative, sul testo redatto dai Garanti. Tale proposta, alla quale sono state abbinare quelle di analogo contenuto presentate dall'on. Lettieri (C.5201) e dall'on. Degennaro (C.5415), è già stata esaminata in sede referente dalla suddetta Commissione nelle sedute del 17 novembre, 30 novembre, 15 dicembre e 16 dicembre 2004. Come risulta dal resoconto dei lavori parlamentari, in quest'ultima seduta sono stati approvati alcuni emendamenti, presentati dallo stesso relatore on. Benvenuto, ed il provvedimento, secondo quanto comunicato dall'On. Presidente della Commissione, è stato "inviato alle Commissioni competenti per l'espressione del prescritto parere", con rinvio ad altra seduta per il seguito dell'esame.



Poiché la indicata proposta di legge sintetizza e sostanzialmente accoglie le aspirazioni della maggior parte dei Garanti, questo Ufficio confida che il provvedimento legislativo possa essere rapidamente approvato in via definitiva dalla stessa Commissione Finanze in sede deliberante, essendo stato votato all'unanimità dai Componenti della Commissione, senza opposizione da parte dei rappresentanti del Governo.

Una sollecita riforma dell'art. 13 varrebbe -fra l'altro- a risolvere con una espressa previsione legislativa il dibattuto problema della "competenza per materia" dei Garanti, al quale è stata dedicata ampia parte della precedente relazione per l'anno 2003 (v. pagg. da 5 ad 11).

Chi scrive ha tentato di dimostrare la totale infondatezza dell'opinione secondo la quale i Garanti del contribuente non avrebbero, *de iure condito*, competenza e poteri di intervento riguardo ai tributi c.d. regionali e degli enti locali.

Alle già esposte considerazioni, che non giova ripetere, si deve solo aggiungere che, dopo le ripetute pronunce della Corte Costituzionale richiamate alla pag. 7 della relazione 2003 di questo Ufficio (sent.nn. 296 e 297 del 26.9.2003, n.311 del 15.10.2003 e, successivamente, sent. nn. 37 del 26.1.2004, n. 241 del 19.7.2004 e n.381 del 14.12.2004), la tesi "limitativa" della sfera di azione dei Garanti è divenuta insostenibile.

Come la Corte ha ripetutamente statuito, l'IRAP, la tassa automobilistica ed altri tributi devoluti alle Regioni ma istituiti e disciplinati con leggi dello Stato non formano "oggetto di legislazione concorrente ai sensi dell'art.117, comma 3, della Costituzione", ma restano "tuttora nella esclusiva competenza dello Stato in materia di tributi erariali, secondo quanto previsto dall'art. 117, secondo comma, lettera e)". Tali tributi non possono essere quindi considerati "tributi propri" della Regione ai sensi dell'art. 119, comma 2, Cost., riferendosi quest'ultima norma "ai soli tributi istituiti dalle Regioni con propria legge...." e non rilevando in contrario che il loro gettito sia "attribuito" in tutto o in parte alle Regioni o ad altri Enti. Ne consegue, come logico corollario di tali principi, che l'azione di tutela dei contribuenti e di controllo di legalità, che lo Statuto affida ai Garanti, non può arrestarsi a fronte di tributi che -come quelli innanzi menzionati e come quelli gestiti dagli enti locali, parimenti istituiti e disciplinati nei loro elementi fondamentali con leggi dello Stato (v. C.Cost. n.37/04 cit.)- sono e restano tributi statali e per ciò stesso rientrano nell'ambito delle attribuzioni del Garante del contribuente, indipendentemente dai soggetti pubblici o privati che li amministrano e dagli enti destinatari del loro gettito.

Permane tuttavia l'esigenza di un urgente chiarimento legislativo su tale problema, non potendo rimanere esposti i Garanti, pena la perdita del loro prestigio e della loro credibilità, a possibili (pur se finora scarse) contestazioni o resistenze da parte di enti locali, alimentate purtroppo da un discutibile parere dell'Avvocatura Generale dello Stato (fondato, peraltro, su presupposti e ragioni non più compatibili con i principi recentemente enunciati dalla Corte Costituzionale), cui si è aggiunta una poco meditata sentenza del T.A.R. della Puglia (sez. I Bari 25.11.2004 n.5477), resa in materia di applicazione, da parte di un Comune, del canone per occupazione di spazi ed aree pubbliche.

Non è ovviamente questa la sede per un'analitica confutazione di tale sentenza dibattuto sulla questione e della prassi contraria adottata dai Garanti in quasi tutte le Regioni, il T.A.R. dà per scontato che "i poteri del Garante del contribuente nella parte in cui, con poche righe di motivazione e senza tener conto dell'ampio riguardano i soli atti, prassi e comportamenti dell'amministrazione finanziaria, per tale dovendosi chiaramente intendere l'amministrazione finanziaria statale....".

La pronuncia dei giudici pugliesi, indipendentemente dalla statuizione sul merito della controversia (che qui non interessa), pone all'attenzione degli studiosi e degli operatori del

diritto tributario una serie di importanti temi di riflessione, che richiederebbero un serio approfondimento ed alle quali il T.A.R. non ha ritenuto, invece, di dedicare il minimo cenno (qualificazione istituzionale dei Garanti del contribuente; natura ed effetti dei loro atti; se, in quali limiti e dinanzi a quali giudici gli atti medesimi siano impugnabili; a quali soggetti spetti la legittimazione a ricorrere; in quali casi sia ravvisabile l'interesse a ricorrere; se, "attivando" le procedure di autotutela, i Garanti esercitano "poteri autoritativi" ed emettano "provvedimenti" lesivi di interessi legittimi dei soggetti destinatari, ecc.); ma ciò che maggiormente rileva è che la non condivisibile opinione del T.A.R. in ordine alla competenza per materia dei Garanti ricrea uno stato di incertezza nei rapporti tra gli stessi Garanti e gli enti impositori diversi dallo Stato e può fornire occasione (o pretesto) per mettere in discussione la legittimità dei loro interventi in materia di fiscalità locale, con grave pregiudizio dell'effettività della tutela dei contribuenti in un vasto e sempre più invasivo settore della imposizione tributaria.

La revisione *in itinere* dell'art.13 dello Statuto avrà il merito di dare soluzione definitiva a tale questione in conformità alle aspettative dei Garanti.

E' opportuno ricordare che la riforma dovrà essere poi completata con provvedimenti di normazione secondaria e, più precisamente, con l'emanazione del regolamento previsto dal comma 16 dell'art. 13 (secondo la numerazione dei commi risultante dalla proposta di legge C.5313), con il quale dovranno essere adottate, entro quattro mesi dalla data di entrata in vigore della legge, le disposizioni di attuazione dell'art. 13, destinate a disciplinare, ad esempio, i criteri di scelta e di nomina dei Garanti ed i limiti dei poteri dei Presidenti delle Commissioni Tributarie Regionali; i requisiti necessari per la nomina; i casi di incompatibilità e di decadenza dall'incarico dei Garanti e le modalità della loro sostituzione; i criteri per l'impiego dei Garanti supplenti; le ipotesi di astensione e di ricusazione; la creazione di un organico del personale addetto alle segreterie, la composizione della segreteria di ciascun Garante ed il trattamento economico del personale stesso; i criteri di gestione del fondo spese annuale; l'eventuale istituzione di un Organo di coordinamento nazionale dei Garanti (attualmente operante su base associativa), precisandone le competenze, l'organizzazione e le modalità operative; quant'altro, infine, non è previsto dalla norma primaria.

Se il Parlamento e il Governo vorranno, nell'ambito delle rispettive attribuzioni, proseguire e portare a termine l'opera di revisione normativa appena iniziata, la figura ed il ruolo istituzionale del Garante del contribuente ne risulteranno valorizzati e potenziati; i Garanti saranno posti in condizione di svolgere con maggiore efficienza ed incisività le loro funzioni; sarà assicurata ai contribuenti una tutela migliore e più completa nei confronti di tutti i soggetti che, a qualsiasi livello ed a qualsiasi titolo, esercitano attività di imposizione e riscossione di tributi; sarà infine raggiunto un primo importante traguardo verso la graduale realizzazione degli obiettivi di politica fiscale che trovano la loro sintesi nello Statuto dei diritti del contribuente.

### **3) Rimborsi di imposte**

Non vi è molto da aggiungere a quanto esposto nella relazione per il 2003 (pag. 14 - 17) in ordine al sistematico ritardo -che in non pochi casi supera il decennio e talora raggiunge il ventennio- nella erogazione dei rimborsi di imposte.

I miglioramenti conseguiti nell'anno 2004 sono sostanzialmente modesti e non appaiono comunque tali da soddisfare le attese dei contribuenti. E' ancora elevatissimo, infatti, il

numero delle pratiche inevase, che interessano le persone fisiche e -in maggior misura- le società e le imprese.

La ripartizione delle competenze fra le operazioni di controllo e convalida dei rimborsi (attribuite agli Uffici locali dell'Agenzia delle Entrate) e quelle di pagamento (attribuite, di regola, alla Direzione Centrale Gestione Tributi ed eseguite in base ad un sistema automatizzato e centralizzato) risponde probabilmente a criteri di razionalità, ma in pratica determina una ulteriore dilatazione dei tempi di definizione delle pratiche arretrate, rende incontrollabili e perciò poco trasparenti i criteri di pagamento e priva i contribuenti interessati di qualsiasi informazione (non più ottenibile in sede locale) circa la data, almeno presumibile, entro la quale potranno ottenere il soddisfacimento dei loro crediti.

Gli Organi Centrali dell'Agenzia omettono quasi sempre di rispondere alle richieste e sollecitazioni dei Garanti anche nei casi documentati in cui la mancata erogazione del rimborso impedisce la chiusura di procedure concorsuali o provoca danni rilevanti all'azienda del creditore.

Perfino i rimborsi derivanti da sentenze di condanna passate in giudicato subiscono tuttora ritardi tali da vanificare gli effetti della pronuncia giurisdizionale, per la cui esecuzione spontanea, mediante emissione dell'ordinativo di pagamento "in conto sospeso" (art.14 del D.L. n.669/96, convertito con L. n.30/97), vengono richiesti al creditore adempimenti costosi e del tutto inutili (come la notifica della sentenza spedita in forma esecutiva), in difetto dei quali, secondo l'assunto di taluni Uffici dell'Agenzia delle Entrate, non decorrerebbe il termine di 120 giorni stabilito dalla norma appena citata a favore dell'Amministrazione debitrice; la quale omette di considerare di essere rimasta inerte, spesso per molti anni, dopo il passaggio in giudicato della sentenza, con palese violazione del diritto del creditore e conseguente aggravio del debito erariale per gli interessi e (in caso di soccombenza nei giudizi di ottemperanza o di esecuzione forzata) per le spese processuali.

Del tutto vani si sono rivelati finora gli interventi dei Garanti volti a sollecitare l'adozione di provvedimenti amministrativi e/o legislativi che pongano termine a simili comportamenti dell'Amministrazione, ingiustamente dilatori e palesemente incompatibili con i precetti dell'art. 97 della Costituzione e degli artt. 8 e 10 dello Statuto, oltre che con le regole del codice civile in materia di adempimento delle obbligazioni. Ogni tentativo a tal riguardo si infrange contro l'allegazione della ormai cronica insufficienza delle risorse destinate alla restituzione di imposte indebitamente percepite. Né hanno avuto seguito le proposte di riforma del sistema dei rimborsi, suggerite da questo Ufficio e da altri Garanti ed ispirate a semplicità di forme e di procedure: proposte alle quali è stato dedicato ampio spazio nelle citate relazioni del Ministro dell'Economia al Parlamento (v. in particolare, 1<sup>a</sup> relaz., pagg. 34 - 35 e note 32 e 33), ma rimaste inattuate.

Poiché il problema in esame -come si è osservato nella relazione del 2003- costituisce "il punto dolente" nei rapporti tra Fisco e contribuenti ed il principale ostacolo alla realizzazione di un credibile dialogo fra gli stessi, fondato sui principi di fiducia, di leale collaborazione e di parità delle parti, questo Garante ritiene doveroso richiamare nuovamente l'attenzione del Parlamento e del Governo sulle conseguenze deleterie che derivano da una simile prassi amministrativa, ingiustificabile sul piano giuridico e morale, alla quale si dovrà finalmente porre termine con una coraggiosa scelta di politica fiscale che "anteponga alle pur giuste esigenze di bilancio l'obbligo del soddisfacimento dei diritti dei cittadini con la stessa puntualità con la quale si pretende da questi ultimi l'adempimento delle loro obbligazioni nei riguardi del Fisco" (v. rel. 2003, pag. 12).

#### **4) Proroghe dei termini di decadenza. Eccezione di prescrizione di crediti dei contribuenti.**

Anche su questo importante argomento, ampiamente trattato nella relazione 2003 (parag. 4, pag. 14-15), non si registrano novità di rilievo. Al contrario, si deve constatare che anche nella legislazione più recente e, in particolare, nella legge finanziaria 2005 (L. 30 dicembre 2004 n.311) sono contenute disposizioni in deroga ai divieti sanciti dall'art.3 della L. 212/2000.

Con il comma 67 dell'art. 1 della citata legge finanziaria sono stati, ad esempio, prorogati al 31 dicembre 2005 i termini per l'accertamento dell'I.C.I. che sarebbero scaduti il 31 dicembre 2004, limitatamente alle annualità d'imposta 2000 e successive; con il comma 424 sono stati prorogati al 31 dicembre 2006 i termini di decadenza per l'iscrizione a ruolo previsti dall'art. 17, comma 1, lettera a) del D.P.R. 602/73 e succ. modif., per le dichiarazioni presentate nell'anno 2000; con il comma 337, "in deroga alle vigenti disposizioni" (v. art. 3, comma 1, L.212/2000), si attribuisce efficacia retroattiva alle maggiori rendite immobiliari determinate ai sensi del precedente comma 336.

Conservano pertanto validità i rilievi in precedenza formulati, ai quali si rinvia, ribadendosi in sintesi:

- a) che la proroga di termini di decadenza, destinata oltre tutto ad operare quando i termini stessi sono scaduti (essendo stabilita al 1° gennaio 2005 la data di entrata in vigore della L. 311/04), genera disorientamento nei contribuenti, produce grave squilibrio nelle posizioni delle parti del rapporto tributario a vantaggio dell'ente impositore e rende incerta ed imprevedibile la durata del rapporto stesso, risultando in taluni casi reiterata la proroga fino al raddoppio dei termini;
- b) che il continuo ricorso ad una legislazione "di emergenza", oltre a vanificare il fondamentale principio della certezza del diritto nei rapporti d'imposta, indebolisce, nella valutazione dei cittadini e degli operatori tributari, la precettività dello Statuto nel suo complesso, costituendo un esempio di sistematica inosservanza, da parte del legislatore, di norme-guida della futura attività legislativa in materia tributaria, che dovrebbero essere vincolanti per lo stesso legislatore che ne è diretto destinatario e la cui deroga dovrebbe costituire l'eccezione, non la regola.

Non resta, pertanto, che rinnovare l'auspicio che i rapporti tributari tornino ad avere la loro durata "naturale" (ossia quella stabilita dalle singole leggi d'imposta) e che cessi un modo di legiferare contrastante con i precetti dello Statuto, contrario all'interesse dei contribuenti e, per ciò stesso, fonte di grave turbativa nei rapporti fra Fisco e cittadini in materia di politica fiscale.

Si stima opportuno dedicare un breve cenno ad una questione in qualche modo connessa a quella che forma oggetto del paragrafo precedente, nell'intento di stimolare una iniziativa legislativa (o amministrativa, ove la si ritenga sufficiente) idonea a porre rimedio ad una iniqua discriminazione tra i contribuenti in tema di prescrizione dei crediti d'imposta.

Come questo Garante ha osservato nella settima relazione semestrale al Ministro dell'Economia, il comportamento dell'Amministrazione che, decorso il termine di legge, eccipisce la prescrizione del credito del contribuente, alla quale essa stessa ha dato causa con la sua inerzia e le sue disfunzioni, non sembra conciliabile con i principi di buona fede, affidamento e leale collaborazione sanciti dallo Statuto e penalizza ingiustamente l'incauto creditore che, riponendo fiducia nella legalità dell'azione amministrativa e nel buon

funzionamento dei pubblici uffici, ha preferito attendere pazientemente il pagamento delle proprie spettanze, appagandosi talvolta di rassicurazioni verbali degli addetti agli uffici finanziari, anziché pretendere, anche in forma coattiva, l'adempimento dell'obbligazione di rimborso o compiere atti interruttivi della prescrizione.

Il legislatore, consapevole della iniquità di tali conseguenze, è recentemente intervenuto con l'art.2, comma 58, della L. 24.12.2003 n.350, disponendo che "nel quadro delle iniziative volte a definire le pendenze con i contribuenti, e di rimborso delle imposte, l'Agenzia delle Entrate provvede alla erogazione delle eccedenze di IRPEF e IRPEG dovute in base alle dichiarazioni dei redditi presentate fino al 30 giugno 1997, senza far valere l'eventuale prescrizione del diritto del contribuente".

Questa encomiabile iniziativa legislativa risulta però troppo limitata e palesemente discriminatoria, perché la norma non riguarda i creditori di imposte diverse dall'IRPEF e dall'IRPEG né i contribuenti aventi diritto a rimborso per causa diversa da quella espressamente considerata dalla norma.

Ad avviso di questo Garante, la generalizzazione -o quanto meno l'estensione ad altri tributi e ad altre tipologie di rimborso- della disposizione di legge innanzi citata, con eventuale statuizione di temporaneità della medesima, contribuirebbe a ripristinare un clima di fiducia nei rapporti tra cittadini e Fisco, a ridurre conseguentemente il livello di conflittualità tra le parti e ad eliminare una disparità di trattamento tra creditori dell'Erario, che non sembra avere alcuna razionale giustificazione e che produce comunque effetti di evidente iniquità, incomprensibili per il comune contribuente.

Si segnala, in particolare, che attualmente non possono beneficiare della rinuncia alla prescrizione i titolari dei rimborsi di tasse di CC.GG. per l'iscrizione delle società nel registro delle imprese e dei rimborsi di ILOR, riguardo ai quali gli Uffici, dopo essere rimasti inattivi per molti anni in attesa della soluzione in sede legislativa o giurisprudenziale delle numerose questioni controverse, sono stati poi prontissimi ad avvalersi della prescrizione ed a rifiutare l'erogazione di rimborsi mai contestati, nonostante l'intervento del Garante.

## **5) Il fermo dei beni mobili registrati (c.d. "ganascce fiscali")**

Non risulta essere intervenuta alcuna delle modifiche ed integrazioni normative proposte (v. relazione 2003, pag. 15-17) in ordine all'istituto in esame, che ha formato oggetto di severe critiche da parte della dottrina e di clamorose proteste dei cittadini interessati, sostenuti da associazioni di difesa civica, dai mass media e da quasi tutti i Garanti.

Non è stato, in particolare, emanato il decreto ministeriale previsto dal 4° comma dell'art. 86 D.P.R. 602/73 (come sostituito dall'art.1, comma 1, lett. q) del D.leg.vo 27.4.2001 n.193), con il quale debbono essere "stabiliti le modalità, i termini e le procedure per l'attuazione" delle disposizioni dello stesso articolo. Ne consegue che l'esercizio del potere di disporre il fermo dei beni mobili del debitore o dei coobbligati iscritti in pubblici registri non è a tutt'oggi disciplinato dalle prescritte norme regolamentari (in difetto delle quali parte della dottrina, non pochi giudici ed anche i componenti di questo Collegio ritengono inapplicabile il novellato art. 86) e può dar luogo ad abusi ed eccessi da parte dei privati concessionari della riscossione, ai quali il suddetto potere tipicamente amministrativo è stato inopportuno attribuito in via esclusiva ed incondizionata.

Non è stato neppure adottato -a quanto risulta- alcun provvedimento legislativo o amministrativo che valga a dirimere le incertezze sugli strumenti di difesa dei cittadini che si ritengono illegittimamente assoggettati al "blocco" dell'autovettura; né ha trovato soluzione la questione relativa alla individuazione del giudice al quale spetta la competenza

giurisdizionale in ordine alle controversie originate dalla impugnazione dei provvedimenti di fermo adottati dai concessionari: problema -quest'ultimo- sul quale gli orientamenti della dottrina e della giurisprudenza sono a tal punto contrastanti da creare confusione e sconcerto non solo nei contribuenti interessati ma anche negli esperti della materia (v. pag. 16 relazione 2003).

Poiché l'estensione del fenomeno e la gravità delle conseguenze che esso produce nella sfera dei diritti dei cittadini costituiscono causa di incremento del contenzioso amministrativo e giurisdizionale, questo Garante ritiene di dover nuovamente segnalare l'opportunità di un chiaro e risolutivo intervento del legislatore e del Governo, idoneo a ricondurre nell'alveo della legalità ed a conferire certezza giuridica ad uno strumento di coazione che, senza la previsione di precisi limiti e di adeguati controlli, rischia di trasformarsi in una misura ingiusta e vessatoria a danno del debitore.

In ordine al possibile contenuto di tale intervento sono state formulate nella relazione 2003 alcune proposte alternative (pag. 17), alle quali si rinvia.

**6) Requisiti di "ruralità" degli immobili agli effetti fiscali. Art. 9 D.L. 30.12.1993 n.557, convertito con L. 26.2.1994 n. 133 e succ. modif..**

L'argomentata istanza di un contribuente che, ritenendo esente da I.C.I. un fabbricato rurale di sua proprietà affittato a terzi, contestava la pretesa del Comune di assoggettarlo a tributo e l'esame della normativa che regola la materia inducono a dubitare della opportunità di mantenere in vigore alcune previsioni della norma sopra indicata (art.9 D.L. n.557/93, nel testo modificato dalle leggi n. 139/98 e n. 28/99), che rendono estremamente difficoltosa -se non addirittura impossibile- per il contribuente la tempestiva conoscenza dei presupposti della (eventuale) obbligazione tributaria connessa al "possesso" dell'immobile "rurale".

Poiché la legge indica (fin troppo) dettagliatamente i requisiti necessari "ai fini del riconoscimento della ruralità degli immobili agli effetti fiscali", il contribuente, potenziale soggetto passivo delle imposte immobiliari erariali e di quella comunale (I.C.I.), ha l'onere e la responsabilità di verificare se il suo fabbricato possieda, durante il periodo d'imposta, i suddetti requisiti o li abbia per qualsiasi ragione perduti, avendo nel primo caso diritto all'esenzione (anche se l'immobile, destinato ad "edilizia abitativa", risulti obbligatoriamente iscritto nel catasto urbano con attribuzione di rendita "virtuale") ed essendo invece obbligato a denunciare il reddito del fabbricato ed a corrispondere i relativi tributi nel caso opposto.

Il problema si pone in relazione a quelle disposizioni dell'art.9 che richiedono, per il riconoscimento della "ruralità" dell'immobile, talune "condizioni" che, consistendo in fatti, comportamenti e situazioni riferibili a soggetti "terzi" rispetto alle parti del rapporto tributario, possono non essere noti al contribuente o sfuggire al suo controllo o subire, a sua insaputa, modificazioni rilevanti ai fini fiscali.

Basti considerare che, per essere considerato "rurale agli effetti fiscali", il fabbricato:

- a) deve essere posseduto da uno dei soggetti indicati nel 3° coma, lett. a), dell'art. 9, tra cui i "familiari conviventi" ed a carico del conduttore del terreno cui l'immobile è asservito, "risultanti dalle certificazioni anagrafiche", ovvero "da soggetti titolari di trattamenti pensionistici corrisposti a seguito di attività svolta in agricoltura o da coadiuvanti iscritti come tali ai fini previdenziali";
- b) "deve essere utilizzato quale abitazione dai soggetti di cui alla lett. a), sulla base di un titolo idoneo, ovvero da dipendenti esercitanti attività agricole nell'azienda a tempo indeterminato o a tempo determinato per un numero annuo di giornate lavorative

*superiori a 100, assunti nel rispetto della normativa in tema di collocamento ovvero dalle persone addette all'attività di alpeggio in zone di montagna" (comma 3, lett. b).*

*Occorre inoltre che "il volume di affari derivante da attività agricole del soggetto che conduce il fondo" risulti "superiore alla metà del suo reddito complessivo, determinato senza far confluire in esso i trattamenti pensionistici a seguito di attività svolta in agricoltura"; o sia "superiore ad un quarto del reddito complessivo", come innanzi determinato, "se il terreno è ubicato in comune considerato montano ai sensi della .....legge n. 97 del 1994"; con la precisazione che "il volume d'affari dei soggetti che non presentano la dichiarazione ai fini dell'I.V.A. si presume pari al limite massimo previsto per l'esonero dall'art. 34 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633" (comma 3, lett. d).*

La semplice lettura della legge, nella quale non mancano ulteriori complicazioni, desta un profondo senso di smarrimento e giustifica i rilievi fortemente critici formulati dal contribuente autore dell'istanza al Garante; il quale giustamente si chiede in qual modo e con quali strumenti il proprietario del fabbricato asservito ad un terreno dato in affitto possa invadere la sfera di privacy e di autonomia dell'affittuario (o di altro soggetto conduttore del terreno agricolo) e pretendere di "conoscere i fatti altrui, per poter poi verificare se deve o meno adempiere l'obbligazione fiscale relativa all'I.C.I."

Si tratta infatti di accertare situazioni lavorative e/o reddituali ed altri elementi soggettivi che fanno capo a persone diverse ed estranee a quella soggetta agli obblighi tributari. Il proprietario del terreno coltivato da altri dovrebbe inoltre conoscere "in anticipo" i dati relativi al fabbricato asservito dal fondo, per potere (eventualmente) assolvere l'I.C.I., nella misura dovuta, per l'anno in corso; e dovrebbe infine controllare, in ciascun periodo d'imposta, se siano intervenute variazioni nei "fatti altrui", tali da comportare l'acquisto o la perdita del diritto all'esenzione.

Ad avviso di chi scrive, norme del genere sembrano create apposta per alimentare la sfiducia nelle Istituzioni, per deteriorare i rapporti fra contribuenti e Fisco e rendere inevitabile il ricorso al contenzioso.

Ciò si è puntualmente verificato nel caso sottoposto all'esame del Garante, nel quale il responsabile del Servizio Tributi del Comune interessato, pur dichiarando di concordare sui rilievi critici del contribuente e riconoscendo che "in moltissimi casi le norme applicabili hanno generato e continueranno a generare confusione e contenzioso", ha tuttavia rifiutato di annullare in via di autotutela gli avvisi di liquidazione dell'I.C.I., anche limitatamente all'irrogazione delle sanzioni, ritenendo che nella fattispecie in contestazione non sussistessero le difficoltà ed incertezze denunciate dal contribuente.

E' fermo convincimento di questo Garante che le disposizioni innanzi riferite, inutilmente complicate ed in taluni casi praticamente inapplicabili, non debbano avere diritto di cittadinanza in un ordinamento tributario improntato a principi di civiltà giuridica e di rispetto per i contribuenti; i quali debbono essere posti in grado di conoscere chiaramente e facilmente i presupposti di fatto e di diritto delle obbligazioni tributarie a loro carico, per poter provvedere correttamente ai propri adempimenti senza essere costretti a compiere difficili indagini nell'altrui sfera privata e ad assumere responsabilità fiscali connesse ad informazioni fornite da terzi, che potrebbero rivelarsi incomplete o non veritiere.

Tali norme andrebbero pertanto abrogate e, ove occorra, sostituite con una disciplina più semplice e chiara e più facilmente applicabile, anche perché esse non appaiono compatibili con il precetto dello Statuto che impone la "chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie" (v. titolo dell'art.2).

**7) Notizie sul funzionamento dell'Ufficio del Garante del contribuente delle Marche e problematiche connesse.**

Questo Collegio ritiene doveroso ed utile informare il Parlamento e il Governo anche sui temi indicati nel titolo del presente paragrafo, sicuramente non estranei all'oggetto ed ai fini della relazione.

Fin dalla sua costituzione (febbraio 2001) l'Ufficio del Garante delle Marche ha adottato un modulo organizzativo ed operativo estremamente semplice, improntato ai seguenti principi:

- assoluta mancanza di formalismi nell'acquisizione delle segnalazioni dei contribuenti, che possono essere trasmesse con qualsiasi mezzo tradizionale o elettronico o anche esposte oralmente e verbalizzate dalla segreteria;
- correttezza, cortesia e reciproco rispetto nelle relazioni del Garante con i contribuenti e con gli Uffici finanziari, compresi quelli dei Comuni;
- colloquio personale o telefonico con i contribuenti, i loro rappresentanti ed i funzionari dell'Amministrazione che ne facciano richiesta;
- esame collegiale, accurato studio e adeguata istruttoria delle segnalazioni ricevute;
- rapidità ed ampia motivazione delle delibere e degli interventi;
- completezza dell'informazione ai contribuenti sulle risoluzioni che li riguardano (o sui motivi dell'eventuale rigetto delle loro istanze);
- comunicazione agli Organi di vertice delle Agenzie Fiscali dell'esito degli interventi su questioni di interesse generale o di particolare rilievo;
- osservanza assoluta del principio di collegialità in tutte le fasi, compresa quella istruttoria, dell'attività istituzionale;
- massima attenzione ai limiti della propria azione e rigoroso rispetto delle sfere di attribuzioni dell'Amministrazione e degli Organi giurisdizionali;
- scambio con gli altri Garanti delle relazioni annuali e semestrali.

Le risposte degli Uffici degli enti impositori sono generalmente tempestive e corrette, pur se non mancano occasionali ritardi, talvolta rilevanti e non sempre giustificati, che costringono questo Ufficio a rivolgere solleciti ai funzionari responsabili ed ai loro superiori, con il richiamo al rispetto degli obblighi stabiliti dall'art. 13 dello Statuto e dall'art. 15 delle Convenzioni stipulate dal Dipartimento per le Politiche Fiscali del Ministero dell'Economia e delle Finanze con le Agenzie Fiscali.

La Direzione Regionale delle Marche dell'Agenzia delle Entrate, in adempimento di quanto disposto dall'art. 13, comma 5, dello statuto e dalle citate Convenzioni, ha assegnato al Garante una sede decorosa e sufficiente, arredata con mobili nuovi e funzionali, ed ha fornito il personale di segreteria, costituito da due impiegate che svolgono le loro mansioni con encomiabile diligenza e professionalità, non disgiunte da disponibilità e cortesia nei contatti personali e telefonici con i contribuenti e con gli Uffici. La stessa Direzione Regionale provvede sollecitamente, pur se nei limiti delle scarse risorse disponibili, a soddisfare le richieste dei mezzi materiali necessari per il buon funzionamento dell'Ufficio, che è stato gradualmente dotato di tre computers, telefono, telefax, indirizzo di posta elettronica e collegamento in rete con Intranet ed Internet nonché di abbonamenti ad una rivista di diritto tributario e ad un noto quotidiano economico.

Alcune richieste (formazione di una biblioteca, autorizzazione alla pubblicazione in Internet o Intranet delle relazioni e delle delibere più significative del Garante) potrebbero



essere agevolmente soddisfatte in sede locale, sol che si assegnasse alle Direzioni Regionali - come si è proposto - un fondo specificamente destinato alle spese per il funzionamento degli Uffici del Garante e non utilizzabile per scopi diversi.

Altre istanze, che interessano la generalità dei Garanti e perciò richiedono provvedimenti degli Organi centrali dell'Amministrazione (autorizzazione all'accesso diretto dei Garanti all'Anagrafe Tributaria e ad altre banche-dati dell'Agenzia, adeguamento del trattamento economico del personale addetto alla Segreteria dei Garanti) rimangono disattese, pur rispondendo ad evidenti esigenze di semplificazione e razionalizzazione del sistema dei rapporti tra Garanti e Uffici tributari e nonostante le sollecitazioni del Parlamento, che con le menzionate risoluzioni della Commissione Finanze del 12 marzo e 7 ottobre 2004 ha impegnato il Governo ad accoglierle.

E' doveroso dare atto che è stato sempre assoluto e totale il rispetto, da parte degli Organi del Ministero e delle Agenzie, dell'autonomia organizzativa e funzionale dei Garanti e della loro indipendenza nella valutazione dei casi segnalati dai contribuenti e nell'assunzione delle relative delibere.

Va del pari riconosciuto che nei rapporti con il Garante gli Uffici finanziari mostrano generalmente adeguata attenzione alle richieste loro rivolte ed un fattivo spirito di collaborazione.

Nell'anno 2004 sono stati aperti n. 141 fascicoli.

Ciascuna pratica si articola in una pluralità di fasi e di interventi (richiesta di chiarimenti o documenti, deliberazione, risposta dell'Ufficio, eventuale replica del Garante, comunicazione agli Uffici superiori ecc.).

Nel registro di protocollo risultano iscritti nell'anno 545 numeri.

Sia le pratiche avviate che le iscrizioni nel registro protocollo sono in leggero ma costante aumento rispetto agli anni precedenti:

numero delle pratiche: nel 2001 n.53, nel 2002 n. 113, nel 2003 n. 134, nel 2004 n.141;

iscrizioni nel protocollo: nel 2001 n. 228, nel 2002 n. 361, nel 2003 n. 517, nel 2004 n. 545.

Le istanze e segnalazioni dei contribuenti hanno prevalentemente ad oggetto rimborsi d'imposte (circa il 30 %) ed attivazione delle procedure di autotutela (circa il 25%) riguardo ad atti dell'Agenzia delle Entrate e, in pochi casi, ad atti dei Comuni in materia di I.C.I..

Altre pratiche (circa il 30%), catalogate sotto la voce " varie", presentano una casistica estremamente differenziata (rifiuto o revoca di agevolazioni fiscali; segnalazioni di difformità di comportamento tra Uffici delle Entrate nell'applicazione di norme tributarie; richieste di informazioni, di consulenza o di risposta a quesiti; istanze su materie non di competenza del Garante; domande di esenzione dal bollo per autoveicoli di disabili; questioni relative alla legittimità della iscrizione di ipoteca legale a garanzia di crediti erariali; doglianze in ordine a comportamenti di Concessionari delle riscossione o di personale addetto alle verifiche fiscali; rilievi su processi verbali di constatazione e su avvisi di accertamento ed irrogazione di sanzioni ecc.).

Le istanze al Garante riguardano tributi di varia tipologia: prevalgono nettamente quelle in materia di IRPEF, ma non mancano segnalazioni in tema di IRPEG, ILOR, I.V.A., registro, CC.GG., I.C.I. , contributi ai Consorzi di Bonifica. In anni precedenti sono pervenute anche istanze relative a tributi doganali, imposte di successione, ICIAP e TARSU.

Le pratiche in materia di tributi locali sono quantitativamente poco significative (circa il 7 - 8%), pur se in lieve aumento, e quasi tutte relative all'applicazione

dell'I.C.I. da parte dei Comuni, i cui atti rilevano talvolta vistose deviazioni dalla disciplina della materia.

Sono stati tuttavia annullati dai Comuni nell'esercizio dell'autotutela alcuni avvisi di accertamento o di liquidazione, in accoglimento delle proposte del Garante.

Irrilevanti (n. 3) e non sempre fondate sono le segnalazioni relative al comportamento della Guardia di Finanza nell'esecuzione di verifiche fiscali: le relative doglianze sono generalmente incentrate sulla eccessiva durata della verifica o sul ritardo nella restituzione di documenti aziendali utilizzati ai fini delle indagini.

La Guardia di Finanza si adegua prontamente alle raccomandazioni del Garante o fornisce adeguate giustificazioni del proprio operato.

Una sola pratica è stata aperta nei confronti di un Ufficio dell'Agenzia del Territorio, che ha accolto i rilievi del Garante sul classamento di un immobile urbano.

Nessuna segnalazione nel 2004 riguarda l'attività dell'Agenzia delle Dogane.

Solo raramente, e non sempre in forma scritta, vengono riferite dai contribuenti irregolarità, disfunzioni o prassi anomale, peraltro difficilmente dimostrabili, da parte di Uffici finanziari o di singoli funzionari o impiegati, nei cui confronti questo Garante non si è mai avvalso del potere di richiedere l'avvio del procedimento disciplinare, ai sensi dell'art. 13, comma 11, dello Statuto.

Non è pervenuta, neppure negli anni precedenti, alcuna istanza riguardante atti e comportamenti delle Amministrazioni Provinciali e della Regione Marche.

E', peraltro, a conoscenza di questo Ufficio che alcuni gruppi organizzati di cittadini e numerosi contribuenti, censurando severamente la legge della Regione Marche n. 35 del 19 dicembre 2001, contestano, anche sotto il profilo della legittimità costituzionale, l'aumento dell'addizionale regionale sull'IRPEF, perché determinato con criteri di progressività in misura di gran lunga superiore a quella applicata in tutte le altre Regioni (l'aliquota massima raggiunge il 4% per i redditi più elevati) e perché l'aumento non è limitato all'anno 2002, come stabilito dall'art. 4, comma 3 bis della legge 16.11.2001 n.405, ma esteso agli anni successivi e solo in parte attenuato da alcune riduzioni disposte con la recente L.R. n. 29/2004.

Centinaia di contribuenti hanno presentato o si accingono a presentare istanze di rimborso e molti di essi hanno impugnato in sede giurisdizionale il silenzio-rifiuto dell'ente gestore del tributo. Sono attese a giorni le prime pronunce della Commissione Tributaria Provinciale di Ascoli Piceno.

La stampa locale ha concesso ampio spazio alle rimostranze dei cittadini ed è prevedibile un rilevante incremento del contenzioso giurisdizionale.

E' opportuno precisare che l'attività del Garante non si esaurisce nello studio e nella trattazione delle pratiche in corso, ma comprende il quasi quotidiano colloquio personale o telefonico con i contribuenti o loro rappresentanti, i quali espongono in modo informale le questioni oggetto di contrasto con il Fisco e chiedono di conoscere se ed in quale modo il Garante possa intervenire a sostegno delle loro ragioni. E' questo un aspetto non marginale dell'azione del Garante, che si rivela utile soprattutto nei casi in cui, risultando corretto l'operato dell'Ufficio finanziario o non sostenibili i motivi della contestazione, la potenziale controversia, grazie alle spiegazioni fornite dal Garante, viene eliminata sul nascere.

Si è ormai consolidata in questo Ufficio la prassi di offrire ai contribuenti che ne facciano richiesta indicazioni e suggerimenti circa i rimedi esperibili a tutela dei loro diritti e le soluzioni possibili dei casi esposti. Non si tratta di esercizio di vera e propria consulenza fiscale (che come tale non rientra tra le funzioni del Garante), ma di attività di supporto giuridico e di tutela indiretta dei contribuenti, che non può ritenersi preclusa, purché contenuta nei limiti delle competenze del Garante, e che soddisfa un interesse primario dei cittadini, i quali si rivolgono con fiducia al Garante e non comprenderebbero il formalistico rifiuto di dare una risposta alle loro istanze.

La rapidità degli interventi deliberati da questo Ufficio sulle istanze ricevute consente di avviare l'istruttoria delle relative pratiche in tempi estremamente brevi, del tutto inconsueti per gli uffici amministrativi, e di definirle quasi sempre con altrettanta celerità.

I pochi procedimenti che non sono giunti a conclusione si riferiscono a segnalazioni in corso di esame o di istruttoria, perché pervenuti nell'ultimo periodo dell'anno, o riguardano casi di mancata o ritardata risposta dell'Amministrazione.

Viene in tal modo evitata la formazione di arretrato, incompatibile con la natura e lo scopo delle funzioni del Garante.

I risultati degli interventi sulle istanze più frequenti (rimborsi e attivazione delle procedure di autotutela) possono considerarsi moderatamente soddisfacenti, ma non certo esaustivi.

A) In tema di rimborsi le richieste di chiarimenti ed i successivi interventi del Garante hanno consentito di rimettere in moto pratiche sepolte da molti anni nei cassetti degli Uffici; di fornire ai contribuenti informazioni che non avevano in precedenza mai ricevuto; di rintracciare o ricostruire pratiche smarrite nei trasferimenti di fascicoli conseguenti al mutamento delle regole di competenza sui rimborsi; di ottenere infine dall'Ufficio il rapido controllo della pratica e la convalida del rimborso o di conoscere le ragioni del rigetto delle relative domande.

Non è poco, ma qui purtroppo si arrestano i "poteri" del Garante, il quale non è in grado di assicurare il pagamento in tempi ragionevoli dei crediti dei contribuenti da parte degli Organi Centrali dell'Agenzia delle Entrate per le ragioni esposte nel precedente paragrafo 3), alle quali si rinvia.

B) Per quanto concerne l'attivazione dell'autotutela si registra un aumento incoraggiante, anche se limitato ed ancora insufficiente, dei casi di accoglimento delle proposte del Garante volte ad ottenere l'annullamento totale o parziale di atti impositivi illegittimi, talora definitivi, o la rinuncia all'imposizione da parte dell'Amministrazione nelle fattispecie previste.

Questo Ufficio, che ha ampiamente trattato l'argomento e proposto soluzioni in tutte le relazioni semestrali al Ministro dell'Economia, non si nasconde la delicatezza e difficoltà dei problemi connessi all'istituto in esame, la cui scarsa applicazione è fortemente influenzata dalla preoccupazione dei funzionari amministrativi di assumere responsabilità disciplinari e contabili in conseguenza della rimozione di provvedimenti che attribuiscono al Fisco una posizione di vantaggio.

Risulta così frustrato il fine dell'autotutela, che assume connotazioni particolari in materia tributaria, nella quale occorre privilegiare -come la dottrina insegna- al diritto del contribuente a corrispondere i tributi secondo i principi di legalità, uguaglianza e capacità

contributiva piuttosto che l'interesse dell'ente impositore a trattenere somme che non gli spettano ed a "massimizzare il profitto" derivante dall'azione impositiva dei suoi Organi.

Va precisato al riguardo che le istanze dei contribuenti in tema di autotutela vengono sottoposte ad approfondito esame da parte di questo Ufficio e trovano accoglimento nei soli casi in cui le ragioni dell'istante risultino sicuramente (o almeno molto probabilmente) fondate, alla luce dei parametri sostanziali desumibili dal Regolamento approvato con D.M. 11 dicembre 1997 n.37. Ed infatti il numero degli interventi in materia, sempre ampiamente motivati, è stato nel 2004, come anche negli anni precedenti, inferiore a quello delle delibere di rigetto delle istanze per difetto dei necessari presupposti.

Particolarmente attento e severo è il vaglio delle istanze di attivazione dell'autotutela riguardo ad atti divenuti definitivi per mancata impugnazione.

Ciò malgrado, è ancora statisticamente troppo elevato -come già si è detto- il numero dei casi di rifiuto, da parte degli Uffici delle Entrate, di conformarsi alle proposte e raccomandazioni del Garante: rifiuto che solo raramente è sorretto da motivazione congrua e persuasiva, mentre generalmente si fonda sulla mera reiterazione dei motivi esposti nell'atto a giustificazione della pretesa erariale, senza alcun riferimento specifico alle contrarie argomentazioni svolte dal Garante.

Un simile comportamento dell'Amministrazione è, ad avviso di questo Collegio, inaccettabile: a) perché contrasta con le disposizioni legislative (art. 68 D.P.R. n. 287/92, ora abrogato; art. 2 quater L. 656/94), regolamentari (D.M. 37/1997 cit.) ed amministrative (v. in particolare la circ. n. 198/S del 5 agosto del 1998) che disciplinano l'istituto dell'autotutela, alla stregua delle quali il potere di annullamento o di revoca d'ufficio di atti impositivi illegittimi o infondati, da parte degli Organi dell'Amministrazione finanziaria, non può più essere considerato assolutamente discrezionale ed insindacabile, ma si configura piuttosto come un potere-dovere, al quale l'Amministrazione non può sottrarsi quando ricorra alcuna delle fattispecie (non tassativamente) elencate nell'art. 2 del citato Regolamento o in presenza di casi di pari evidenza e gravità; b) perché l'attivazione delle procedure di autotutela, ai sensi dell'art. 13, comma 6, dello Statuto, ancorché non vincoli l'Amministrazione ad adottare la soluzione prospettata dal Garante, impone ad essa quanto meno l'obbligo di riesaminare il provvedimento in contestazione e di motivare adeguatamente la decisione adottata; con la conseguenza che il rifiuto immotivato (o solo apparentemente motivato) dell'Ufficio finanziario, opposto al contribuente o al Garante, non è legittimo e, secondo l'opinione della dottrina più recente, condivisa da questo Collegio, dovrebbe essere impugnabile in sede giurisdizionale, limitatamente all'accertamento dell'esistenza dei presupposti richiesti dalla legge per l'esercizio dell'autotutela e della legittimità formale e sostanziale del provvedimento negativo dell'Ufficio.

Sia consentito, a conclusione di questo paragrafo, riportare un passo della 1<sup>a</sup> relazione del Ministro dell'Economia al Parlamento, da cui si rileva che "l'Ufficio legislativo, con nota n. 3 -12749 del 25 ottobre 2001, ha .... ritenuto non necessario un ulteriore intervento del legislatore", sollecitato da alcuni Garanti, "considerata, da una parte, la valorizzazione del ruolo del Garante che risulta irrobustita da recenti pronunciamenti giurisprudenziali e, dall'altra, la valutazione fattuale che più la proposta del Garante resta congruamente motivata in relazione a tutti gli interessi in gioco, più l'Amministrazione dovrà ritenersi vincolata a concludere il procedimento iniziato, *con una possibilità sempre più remota di potersene legittimamente discostare*" (pag.38).

L'autorevole opinione della più importante struttura di collaborazione del Ministro conforta le esposte conclusioni di questo Ufficio; ma l'esperienza ormai quadriennale maturata dai Garanti dimostra che l'ottimistica previsione di un (quasi) obbligato accoglimento, da parte degli Uffici finanziari, delle proposte "congruamente motivate" del Garante non si è purtroppo realizzato. Né è possibile fare affidamento sulla eventuale

collaborazione delle Direzioni Regionali e Centrali dell'Agenzia delle Entrate, delle quali quasi sempre inutilmente viene sollecitato l'esercizio del potere di controllo sulla correttezza delle determinazioni assunte dagli Uffici subordinati nella materia in esame.

Si deve pertanto segnalare, in attesa dell'attribuzione ai Garanti di poteri più incisivi e non soltanto "didascalici", l'esigenza di un duplice intervento correttivo: il primo, di carattere amministrativo, consistente nella emanazione di direttive che meglio precisino, alla luce della normativa vigente, le fattispecie suscettibili di annullamento d'ufficio nonché i doveri di comportamento degli Uffici riguardo alle delibere di attivazione delle procedure di autotutela, disponendo espressamente, in conformità a quanto raccomandato anche dal Parlamento e dal Ministro, che qualora il dissenso dell'Ufficio non risulti giustificato dalla dimostrazione dell'infondatezza o della erroneità delle argomentazioni esposte dal Garante, l'Amministrazione è tenuta a conformarsi alla soluzione proposta dal medesimo; il secondo, di natura legislativa, volto a modificare la normativa in vigore per quanto necessario ad assicurare la tutela effettiva del diritto dei cittadini alla giusta imposizione, rendendo più agevole e meno aleatorio l'esercizio dell'autotutela, precisandone le condizioni ed i limiti e prevedendo in modo esplicito l'impugnabilità dinanzi alle Commissioni Tributarie dei provvedimenti di diniego, in ossequio al disposto dell'art. 113 della Costituzione.

## 8) Conclusioni.

Nella relazione dell'anno 2003 (parag. 6) si è posto in evidenza come il contributo di esperienza e di cultura dei Garanti, nel loro diretto contatto con i contribuenti, con gli Uffici finanziari e con le realtà sociali ed economiche delle varie Regioni, costituisca uno strumento importante ed ormai insostituibile per il completamento del processo di modernizzazione e di riforma del sistema tributario sulla base dei principi enunciati dallo Statuto e nella prospettiva della realizzazione di un Fisco più giusto, più vicino ai cittadini e più rispettoso dei loro diritti.

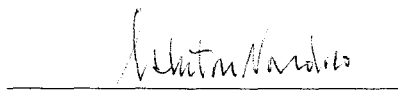
Queste considerazioni hanno ricevuto -come si è detto- l'autorevole avallo sia del Ministro dell'Economia, che nelle relazioni al Parlamento ha sottolineato la centralità e la crescente valorizzazione del ruolo dei Garanti, sia dalla Commissione Finanze della Camera dei Deputati, che con le più volte citate risoluzioni ha impegnato il Governo "ad adottare provvedimenti correttivi (della disciplina in vigore) finalizzati ad assicurare ai Garanti dei contribuenti l'esercizio effettivo dei poteri a loro riconosciuti dallo Statuto..." e ad assumere "iniziative normative dirette ad intervenire sui poteri stessi in senso più vincolante per l'Amministrazione".

La presentazione della proposta di legge di integrazione e modifica dell'art. 13 dello Statuto a firma dell'on. Benvenuto e di altri Parlamentari costituisce il coerente seguito dell'impegno della Commissione Finanze riguardo alle esigenze ed alle proposte dei Garanti.

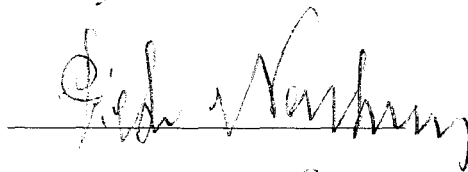
Non resta pertanto che rinnovare l'auspicio di una rapida approvazione definitiva di tale provvedimento legislativo, con il quale, senza alcun onere aggiuntivo per l'Erario dello Stato, verrà realizzata una prima fondamentale riforma, nell'interesse dei contribuenti e della stessa Amministrazione finanziaria, la quale non potrà che trarre vantaggio e stimolo dall'esercizio, da parte dei Garanti, di una più incisiva azione di controllo della legalità e correttezza dell'attività impositiva.

La presente relazione redatta dal Presidente dell'Ufficio del Garante del contribuente delle Marche dott. Salvatore Nardino è stata approvata e sottoscritta dagli altri Componenti dott. Pietro Narbone e rag. Maria Luisa Nardi in data 28 gennaio 2005.

*dott. Salvatore Nardino*



*dott. Pietro Narbone*



*rag. Maria Luisa Nardi*

