

SENATO DELLA REPUBBLICA

— XV LEGISLATURA —

Doc. LII-bis
n. 43

RELAZIONE

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

(Anno 2007)

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

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

—————
Comunicata alla Presidenza il 14 aprile 2008
—————



*Garante del contribuente
per la Calabria*

Catanzaro, 14 aprile 2008

Prot. n. 120/2008

All'On. le **Presidente**
della Camera dei Deputati
R O M A

All'On. le **Presidente**
del Senato della Repubblica
R O M A

All'On. le **Presidente**
del Consiglio dei Ministri
R O M A

Oggetto: Relazione annuale (anno 2007), ai sensi dell'art. 13, comma 13-bis, della legge 27 luglio 2000, n. 212 "Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente"

I. Nel decorso anno 2007 non si sono registrati particolari problemi rispetto al 2006, meritevoli di una certa considerazione, salvo che per l'incremento delle segnalazioni ricevute (**n. 115 anziché n. 84 dell'anno precedente**).

Nell'ambito delle segnalazioni, le più numerose (46) restano sempre quelle volte ad attivare i poteri di autotutela: sul punto, non si può che confermare quanto segnalato in occasione della precedente relazione, vale a dire la ritrosia degli Uffici competenti, i quali non sempre sono disposti a procedere all'annullamento, totale o parziale, di propri provvedimenti, nel timore di adottare atti suscettibili di rilievi in sede ispettiva o di comportare responsabilità per danno erariale.

I rapporti tra contribuente ed uffici finanziari sono stati, anche per il decorso anno, sostanzialmente corretti e, quindi, va confermato il giudizio positivo espresso nella precedente relazione.

Permane un diffuso malcontento per l'eccessivo ritardo con cui vengono soddisfatte le legittime aspettative dei contribuenti in materia di rimborsi, ritardo dovuto, nella quasi generalità dei casi, alla non congrua disponibilità di fondi predisposti all'uopo dal legislatore, e, in qualche caso, al ritardo con cui gli uffici finanziari hanno proceduto all'esame ed alla validazione delle richieste di rimborso avanzate dai contribuenti.

A questo proposito, non si può che ribadire che la questione della tempestività dei rimborsi è essenziale ai fini del rapporto di fiducia fra Amministrazione finanziaria e contribuenti, ma nello specifico rimane sostanzialmente privo di efficacia cogente il mero potere dei Garanti di richiamare gli Uffici locali al rispetto dei termini previsti per il rimborso d'imposta (art.13, comma 10, della legge n. 212/2000), ove si consideri che l'attività degli Uffici medesimi è ormai limitata alla sola validazione delle richieste di rimborso poste in essere dai contribuenti, mentre i rimborsi sono materialmente erogati dalle strutture centrali dell'Agenzia delle Entrate e risultano fortemente condizionati dalla carenza dei fondi stanziati alla bisogna.

II. Al termine del sesto anno di attività, sembra lecito affermare che l'istituzione *Garante del contribuente* faccia ancora fatica a radicarsi nella mente dei naturali destinatari della norma, beninteso, non solo di questa Regione, ma dell'intero territorio nazionale: tale circostanza può facilmente desumersi dalle periodiche relazioni rassegnate a norma di legge dai rispettivi Garanti.

Né, per quanto riguarda lo scrivente, l'incremento di segnalazioni registrato rispetto al 2006, consente di guardare al futuro con un, sia pur cauto, ottimismo.

Le ragioni di questo stentato "decollo" sono state illustrate nelle precedenti relazioni e possono essere sinteticamente riassunte nelle seguenti cause:

- mancanza di adeguata pubblicizzazione della istituzione: in verità l'inserimento, estremamente sintetico (e, per quel che riguarda questo Ufficio, erroneo nell'esposizione di alcuni dati: indirizzo e fax) della sua figura **nell'Annuario del contribuente** edito dall'Agenzia delle Entrate, non stimola di certo il contribuente ad avvalersi della sua attività, avvalorando, invece, il sospetto che il Garante - ancorché organo dotato di piena autonomia funzionale - non sia in concreto avulso dagli Uffici dell'Amministrazione finanziaria, tanto più che esso dipende dalle Direzioni Regionali dell'Agenzia delle Entrate per quanto concerne le delicate funzioni di segreteria e tecniche indispensabili al suo operare;

- la ripetuta e frequente violazione delle norme dello *statuto* operata dal Legislatore in tema di *termini di prescrizione e decadenza per gli accertamenti d'imposta e di retroattività della norma tributaria*;

- la mancanza di adeguati strumenti coercitivi nei confronti degli uffici, che hanno indotto ad affermare che il Garante è dotato di....armi spuntate.

Va, comunque, segnalato, con soddisfazione, che, pur con le indicate difficoltà operative, non mancano contribuenti che manifestano al Garante la loro soddisfazione per gli interventi resi nei loro confronti.

III. Sulle prospettive *de jure condendo* del Garante del contribuente, si deve registrare, con rammarico, che il tentativo di introdurre le necessarie modifiche legislative all'Istituto, è stato reso vano dalla fine anticipata anche dell'ultima legislatura.

Il pensiero va, ovviamente, al disegno di legge Benvenuto (atto Camera n. 5313), recante modifiche all'art. 13 della legge n. 212 del 2000, il cui contenuto finale, frutto di lunga gestazione contrassegnata da incontri e riunioni tra alcuni Garanti e le forze parlamentari, era stato esitato favorevolmente all'unanimità dalla competente Commissione della Camera dei Deputati.

L'indicato disegno di legge, decaduto per la fine della legislatura, era stato riproposto, con lievi modifiche, nella scorsa legislatura dal medesimo

parlamentare (atto Senato n. 1193 del 2006), il quale aveva così meritoriamente rispettato l'impegno, a suo tempo assunto, a ripresentare il progetto.

Purtroppo, il recente scioglimento del Parlamento riporta le lancette al punto di partenza.

E' auspicabile che nella prossima legislatura, l'indicato disegno di legge, il quale si pone l'obiettivo di una riforma sistematica e globale della disciplina giuridica del Garante del contribuente, possa essere sollecitamente ripresentato e, soprattutto, possa trovare una sollecita approvazione parlamentare, possibilmente in sede legislativa (e non referente).

In allegato si segnalano i casi di particolare interesse trattati nel corso dell'anno 2007.

La presente relazione stesa dal sottoscritto Presidente, viene approvata e sottoscritta nella riunione collegiale del 14 aprile 2008.

Distinti saluti.

I Componenti

Rag. Salvatore MULEO

Dott. Sebastiano TIMPANO



Il Presidente

Dott. Costantino SALVATORE

Si segnalano gli argomenti di particolare interesse trattati nel corso dell'anno 2007:

1- Segnalazione n. 21/2007.

La vicenda attiene alla corretta interpretazione ed applicazione del condono previsto dall'art. 12, comma 2, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, allorché il versamento del residuo 20% della somma complessivamente dovuta per la definizione (il 25% del carico di ruolo) sia stata versata in ritardo.

Un contribuente, difatti, ha aderito alla definizione dei carichi di ruolo progressi a norma dell'art. 12, comma 2, della menzionata legge 289/2002 versando, entro il 16 aprile 2003, contestualmente alla dichiarazione di volersi avvalere del condono, l'80% della somma complessivamente dovuta per la definizione (il 25% del carico di ruolo) e il residuo 20% il 17 maggio 2004, e cioè con un mese di ritardo rispetto alla data del 16 aprile 2004, normativamente prevista.

Della vicenda questo Garante ha avuto modo di riferire con la relazione del primo semestre 2007, nella quale sono state ampiamente esposte le ragioni che potrebbero deporre per un'interpretazione diversa da quella manifestata dall'Amministrazione finanziaria.

La consapevolezza che si tratta di questione molto delicata e dibattuta (come emerge anche dalla stampa specializzata), sulla quale sono intervenuti la Giustizia tributaria (cfr. CTP di Agrigento 16 gennaio 2006, n. 3581/2005; CTP di Matera - Sez. III, 21 marzo 2006, n. 174/3/05) e il Garante del contribuente del Veneto, hanno indotto questo Ufficio a sottoporre alla Direzione Centrale Normativa e Contenzioso qualche ulteriore spunto di approfondimento per un eventuale, auspicabile riesame, della propria posizione.

Com'è ampiamente noto, la norma sulla «rottamazione» stabiliva che il

debitore doveva complessivamente corrispondere al concessionario un importo pari a un quarto di quello a ruolo, oltre al rimborso delle spese per le procedure esecutive eventualmente sostenute. Il totale poteva però essere pagato in due rate: 80% contestualmente alla richiesta di definizione (nel caso di specie 16 aprile 2003), e il residuo 20%, maggiorato di interessi, a una scadenza successiva (nel caso di specie 16 maggio 2004).

In concreto, la vicenda è stata occasionata dalla necessità di individuare la situazione del contribuente che, corrisposta la prima e più cospicua frazione (l'80%), ha poi omesso di pagare, totalmente o parzialmente, la parte residua (il 20%) ovvero abbia tale seconda rata pagato in ritardo rispetto al termine del 16 aprile 2004.

Secondo la tesi dell'Amministrazione, «il contribuente che, alle scadenze di legge, versi solo in parte gli importi dovuti, o non li versi affatto» decade dal beneficio ... per mancato perfezionamento della definizione, che avviene solamente quando siano versate integralmente le somme dovute e sia rispettata la scadenza prevista dalla legge (risoluzione 12 agosto 2005, n. 125/E). A tale conclusione si perviene sul rilievo che «manca nell'articolo 12, una disposizione analoga a quelle contenute in altri articoli della legge (7 comma 5, 8 comma 3, 9 comma 12, 15 comma 5 e 16 comma 2), che pur in presenza di pagamenti insufficienti fanno salvi gli effetti della sanatoria.

A questo unico argomento interpretativo - che riecheggia il noto brocardo "ubi lex voluit dixit" - il Garante del Veneto ha opposto la considerazione che l'art. 12 più volte citato attribuisce al debitore d'imposta il potere (così testualmente il 1° comma) di estinguere il debito col pagamento di una somma pari al 25% dell'importo iscritto a ruolo. Questo potere si esercita, a norma del 2° comma, con la sottoscrizione, da effettuarsi entro il 16 aprile 2003 (poi prorogato), di un atto col quale il debitore di imposta dichiara di avvalersi della predetta facoltà e col contestuale versamento di una somma non inferiore all'80% di quel 25% dell'imposta dovuta. Questi adempimenti producono l'effetto di privare il creditore d'imposta del potere di esigerla e di obbligare il debitore a pagare il residuo (rispetto a quel 25% dell'imposta) entro il 16 aprile 2004. Difatti il primo termine (del 16 aprile 2003) è evidentemente un termine di decadenza, ma non può esserlo il secondo (quello del 16 aprile 2004) perché a quella data il potere è stato esercitato.

Questa costruzione della fattispecie, ad avviso del Garante del Veneto, sembra la sola giuridicamente corretta e la sola che corrisponda alla lettera del 2° comma citato, e mette fuori gioco il brocardo "ubi lex voluit dixit", perché in realtà la legge "dixit" quando prevede che il debitore dichiari di "avvalersi della facoltà ... " cioè di esercitare il potere, e sicuramente "non dixit" che il termine del 16 aprile 2004 sia un termine di decadenza; carattere, questo, che dovrebbe pur ricavarsi da qualche norma.

A queste condivisibili osservazioni questo Garante ha aggiunto le ulteriori seguenti riflessioni.

Si è, al riguardo, premesso che, per pervenire ad una soluzione interpretativa della disposizione, coerente con i principi e ragionevole sul piano del risultato, senza farsi influenzare dalla circostanza che il legislatore ha disposto che la prima, e più cospicua, rata debba essere versata contestualmente alla dichiarazione di godere del condono, occorre tenere ben distinti il momento in cui si perfeziona il condono ed il momento entro il quale vanno versate le due rate.

Come giustamente osservato dal Garante del Veneto, il potere di chiedere il condono è rimesso dalla disposizione all'esclusiva volontà del contribuente e il suo esercizio determina l'estinzione del debito fiscale originario e priva il creditore d'imposta (l'Amministrazione finanziaria) del

potere di esigerla; allo stesso tempo, l'indicato esercizio comporta la nascita di un nuovo e diverso (almeno sul quantum) debito fiscale con il connesso obbligo del contribuente di pagarlo.

Se, poi, si volesse analizzare la natura della posizione soggettiva del contribuente alla stregua dei principi civilistici, sembra a questo Garante che, allorché il contribuente manifesta la volontà di avvalersi del condono, egli esercita un vero e proprio diritto soggettivo potestativo, rispetto al quale, com'è noto, la posizione soggettiva del soggetto che la subisce è di semplice soggezione, non potendo opporsi agli effetti conseguenti all'esercizio di quel diritto da parte del suo titolare.

Quale che sia la configurazione sistematica da dare alla posizione soggettiva del contribuente, è certo che la decisione di godere del condono spetta solo a lui, perché ciò avvenga secondo termini e modalità stabilite dal legislatore.

Ora, nel caso dell'art. 12, comma 2 citato, il legislatore ha stabilito un termine perentorio per la manifestazione di volontà del contribuente e, dunque, per il perfezionarsi del condono, ed ha previsto che il pagamento del nuovo debito fiscale debba avvenire in due rate, di importo diseguale: la prima pari all'80% del 25% del carico fiscale, la seconda pari al residuo 20% e per il pagamento di entrambe le due rate ha fissato altrettanti termini.

La prima rata deve avvenire, per esplicita previsione normativa, contestualmente alla dichiarazione di volersi avvalere del condono, mentre la seconda rata deve avvenire entro il 16 aprile 2004.

Ora, se si accetta tale ricostruzione della fattispecie, sembra consequenziale ritenere che il versamento delle due rate è fenomeno diverso e distinto dal perfezionarsi del condono: esso attiene, infatti, al momento adempitivo dell'obbligazione tributaria già sorta. La perentorietà del primo termine, invero, attiene solo al perfezionarsi del condono e, sul piano logico, non ha nulla a che vedere con il pagamento delle due rate, neppure con la prima. Il termine di pagamento della prima rata ripete la sua natura perentoria dalla circostanza che il legislatore ne ha stabilito il pagamento contestualmente alla dichiarazione di avvalersi del condono. Nulla, sul piano logico, impediva al legislatore di fissare per il pagamento della prima rata un termine diverso da quello stabilito - questo sì a pena di decadenza - per la presentazione della dichiarazione di volersi avvalere del condono.

Naturalmente, le medesime considerazioni devono portare ad escludere la natura perentoria del secondo termine, con la conseguenza che, nel caso in cui il contribuente ha assolto il debito della seconda rata con un mese di ritardo rispetto alla data del 16 aprile 2004, l'interessato non può considerarsi decaduto dai benefici, ma è solo tenuto a pagare gli interessi moratori.

In questa chiave ricostruttiva, viene meno l'unico argomento interpretativo, seguito dall'Amministrazione, vale a dire che manca nell'articolo 12, una disposizione analoga a quelle contenute in altri articoli della legge (7 comma 5, 8 comma 3, 9 comma 12, 15 comma 5 e 16 comma 2), che pur in presenza di pagamenti insufficienti fanno salvi gli effetti della sanatoria.

Queste specifiche previsioni appaiono, ove si accetti la tesi interpretativa poco prima esposta, assolutamente irrilevanti per il perfezionarsi del condono e potrebbero essere frutto - ove si dovessero richiamare noti brocardi - di quello secondo cui il legislatore plus dixit quam voluit.

Si vuole, in conclusione, dire che se si accetta l'interpretazione dello scrivente, in base alla quale il momento di perfezionamento del condono coincide, solo ed esclusivamente, con la dichiarazione di volontà del contribuente, l'esplicita previsione che fa salvi gli effetti del condono in caso di

ritardato pagamento appare meramente esplicativa del principio generale già desumibile dalla norma.

La unificazione dei due termini – quello per la dichiarazione e quello per il pagamento della prima rata – ha comportato una ragionevole difficoltà interpretativa ed ha condotto l'Amministrazione a ritenere che la perentorietà riguardasse il termine di pagamento in quanto tale.

Le considerazioni che precedono, però, sono apparse a questo Garante meritevoli di un approfondimento da parte della Direzione Centrale per un riesame della propria posizione, al fine non solo di dare la giusta e corretta applicazione della disposizione, ma anche di evitare un inevitabile contenzioso.

Alla data odierna, comunque, nessun riscontro è ancora pervenuto.

2. Segnalazione n. 34/2006.

La questione sollevata con la segnalazione è se il credito d'imposta, maturato in testa al titolare di una ditta individuale, possa trasferirsi alla s.r.l. costituitasi a seguito del conferimento dell'unica azienda posseduta dal titolare della ditta individuale, che contestualmente ne diviene **unico socio**.

Sulla richiesta di intervento di questo Garante al fine di ottenere un provvedimento di annullamento in autotutela dell'atto di recupero di credito d'imposta emesso dall'Agenzia delle Entrate in danno del contribuente, l'Ufficio finanziario, invitato a fornire le necessarie informazioni nonché a far conoscere il proprio motivato parere al riguardo, ha replicato alle ragioni addotte dal contribuente, ribadendo la legittimità del recupero in quanto *“conforme alla normativa e alla prassi amministrativa che attiene all'agevolazione di che trattasi poiché, vertendosi in tema di conferimento di azienda, l'operazione coinvolge due distinti soggetti giuridici (l'imprenditore individuale che conferisce l'unica azienda posseduta e quindi, di fatto, cessa fiscalmente la sua impresa, e la nuova società costituitasi a seguito del conferimento)”* *“Conseguentemente – ha soggiunto l'Ufficio- non palesandosi una confusione di diritti ed obblighi dei diversi soggetti, non può realizzarsi il trasferimento della titolarità dell'agevolazione, che rimane in capo al soggetto nei confronti del quale tale diritto era sorto (conferente)”*: conclusione che troverebbe conferma sia nella risoluzione n. 179/2003 e sia nella lettura del punto 10.1 della Circolare n.38 del 9 maggio 2002.

Questo Garante, non condividendo tali conclusioni e dopo aver acquisito parere dalla Direzione Regionale delle Entrate (di sostanziale conferma del *“comportamento operativo”* posto in essere dall'Ufficio locale) ha ritenuto di proporre quesito alla Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, osservando che la fattispecie prospettata dal contribuente non ha a presupposto alcuna *“disposizione realizzativa”*, dal momento che, in unico contesto e in sede di rogito, alla figura di imprenditore individuale si sostituisce quella di **unico socio** della costituita S.r.l.. In questa situazione, nell'ambito della quale la stessa persona fisica **riassume la titolarità dell'azienda conferita**, si concretizza, ad avviso di questo Garante, proprio quella *“confusione di diritti ed obblighi dei diversi soggetti giuridici interessati”* (postulata dalla Risoluzione n. 179/2003 e negata, nel caso in esame, dall'Ufficio) che può legittimare il trasferimento della titolarità del *“bonus”*, tanto più che (come si evince dal rogito di costituzione della S.r.l.) la forma di società di capitale viene adottata al solo scopo di perseguire il rafforzamento dell'attività dal punto di vista gestionale, fermo restando che per i beni che hanno usufruito del credito d'imposta continua ad essere soddisfatta la destinazione alla originaria struttura produttiva.

In altri termini, il soggetto è sempre lo stesso: quello che cambia è la sua configurazione giuridica, da titolare di azienda individuale a unico socio di S.r.l.. Si è ancora in attesa di risposta al quesito.

3. Segnalazione n. 25-26../2007.

La questione ha interessato **numerosi gabinetti medici** (in particolare Studi di odontoiatria) della Regione, e concerne la questione se e, in caso positivo, in presenza di quali presupposti, sia dovuta la "**Tassa annua d'ispezione**" prevista a carico dei titolari autorizzati all'esercizio dei predetti gabinetti medici che utilizzano apparecchi di radioterapia e radiumterapia.

Secondo i contribuenti, che hanno sollevato il problema con riguardo a specifici atti di accertamento notificati dalla Regione Calabria per mancato versamento della predetta *tassa d'ispezione*, la "tassa annua d'ispezione" proprio in quanto "tassa", dovrebbe collegarsi all'espletamento di un'attività concernente in modo specifico il soggetto obbligato al suo pagamento e dovrebbe, in altri termini, costituire "*il corrispettivo ovvero la remunerazione per la prestazione del servizio reso*", servizio che dovrebbe consistere nell'espletamento, da parte della Regione Calabria, dell'ispezione annua, che, per contro, non è stata mai eseguita negli anni oggetto degli accertamenti.

Questo Garante ha ritenuto che non sussistessero i presupposti per attivare, ai sensi dell'art. 13, comma 6, della legge 27 luglio 2000, n. 212, la procedura di autotutela nei confronti della Regione Calabria.

In particolare, la tesi secondo cui la "Tassa annua d'ispezione" è dovuta **solo se** la Regione interessata pone in essere la relativa controprestazione, vale a dire l'accesso, il controllo, la verifica dell'apparecchiatura necessaria all'esercizio della radioterapia e della radiumterapia, non è stata ritenuta fondata, dal momento che l'art. 196 del Testo Unico delle Leggi Sanitarie - che prevede la corresponsione del tributo (in aggiunta alla tassa di concessione governativa regionale per l'autorizzazione all'apertura e all'esercizio di gabinetti medici dove si applicano saltuariamente la radioterapia e la radiumterapia) - non ne subordina la corresponsione ad alcun "**obbligo**" d'ispezione (tanto meno annuale), ma la collega al mero possesso degli apparecchi.

Diversamente opinando, dovrebbe ipotizzarsi il sorgere dell'obbligo di pagamento **soltanto dopo** che la Regione abbia compiuto l'ispezione, ovvero, più propriamente, trattandosi di un tributo il cui pagamento deve essere comunque effettuato entro il 31 gennaio dell'anno a cui si riferisce (come previsto dal Supplemento straordinario n. 5 al B.U. della Regione Calabria n. 105 del 15/12/2001 - parte prima - sez II - Tariffa delle Tasse sulle Concessioni Regionali - nota al n. 4 del titolo I - Igiene e Sanità) dovrebbe esserne consentito il "rimborso" ove l'ispezione, nell'anno di competenza, non abbia avuto luogo.

Nessuna delle due ipotesi considerate è dato di riscontrare nella normativa che regola la materia, per cui questo Garante ha concluso nel senso che la "*tassa annuale d'ispezione*" non sia da collegare all'obbligo dell'annuale **controprestazione**, bensì alla possibilità di effettuare **in qualsiasi momento** i controlli ritenuti necessari.

Né a diversa conclusione può condurre il richiamo all'art. 55 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, dal momento che la Regione Calabria non ha inteso avvalersi della facoltà, ivi prevista, di non applicare la tassa annua d'ispezione in esame.

4. Segnalazione n. 55/2007.

Un contribuente, che aveva ricevuto dalla Direzione Centrale dell'Agenzia delle Entrate l'esito del controllo automatizzato dell'UNICO 2005

(anno d'imposta 2004) **“dati dichiarati risultati regolari, credito IVA in suo favore di € 42 da utilizzare in compensazione”**, avendo cessato l'attività aveva richiesto ad un Ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate il rimborso medesimo, ma “era stato consigliato” di rinunciare alla richiesta del credito poiché la procedura di rimborso prevedeva delle spese superiori allo stesso.

L'Ufficio locale, interessato in merito da questo Garante, comunicava testualmente: “che per il credito Iva scaturente dal Mod. Unico 2005, per l'anno d'imposta 2004, pari ad Euro 42,00, non richiesto a rimborso con mod.VR 2005, per poter essere rimborsato ai sensi dell'art. 30, comma 2 D.P.R. 633/1972, è necessario che venga prodotta istanza di rimborso entro due anni dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione (art. 21 D.lgs 546/92), Successivamente, l'Ufficio procederà ad accertare, ai sensi dell'art. 57, D.P.R. 633/1972, previa produzione, in copia, dei registri acquisti, vendite e beni ammortizzabili, fatture acquisti, che tutte le merci ed i beni strumentali acquistati siano venduti o autofatturati. Solo dopo tale istruttoria, se positiva, si richiederanno ulteriori documenti liquidatori quali il certificato unico delle imprese (Camera di Commercio più certificato fallimentare) e richiesta di accreditamento.”

Trattasi di caso emblematico, che si presta ad alimentare la sfiducia del cittadino-contribuente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, atteso che, di fronte a crediti di modestissimo importo, l'onerosità degli adempimenti richiesti equivale, in concreto, a negare al contribuente, aprioristicamente, il giusto diritto, riconosciutogli dalla stessa normativa, di vedersi restituito dall'Erario quella parte d'imposta risultante in suo favore. Il caso è stato, pertanto, sottoposto all'attenzione della Direzione Regionale per ogni opportuna valutazione della nota pervenuta dall'Ufficio locale interessato.

5. Segnalazione n. 74/2007.

Un Ufficio locale dell'Agenzia delle Dogane aveva operato sul conto intestato ad uno spedizioniere doganale di Trieste note di addebito per maggiori utili accertati, giusto verbale di revisione redatto da Funzionari dell'Ufficio Revisioni, Area verifiche e Controlli che aveva rilevato un'errata dichiarazione di valore relativamente alla merce importata.

Lo spedizioniere, rivolgendosi anche al Garante del Contribuente per la Regione Friuli Venezia Giulia che, per competenza territoriale, trasmetteva l'incarto a questo Garante, contestava tale procedura rammentando che lo spedizioniere doganale opera nell'ambito del mandato con rappresentanza ai sensi dell'art. 1704 codice civile; agisce in nome e per conto del rappresentato; tutti gli atti giuridici che pone in essere – nel caso specifico la dichiarazione doganale - producono direttamente i loro effetti nei confronti del rappresentato e quindi del proprietario delle merci (art. 1388 codice civile).

Lo spedizioniere assumeva che la sua responsabilità era limitata ai soli diritti doganali liquidati a fronte di una dichiarazione di vincolo ad un regime e non anche ai diritti doganali conseguenti ad accertamento suppletivo (o contabilizzazione a posteriori) e che, a norma dell'art. 224 C.D.C., la dilazione di pagamento è concessa dall'Autorità doganale solo su richiesta dell'interessato, per cui deve ritenersi arbitrario l'addebito in automatico dei maggiori diritti accertati nei confronti del proprietario delle merci, sul conto di debito di esso spedizioniere.

Per tali ragioni, chiedeva l'immediato annullamento in autotutela delle operazioni di addebito e il conseguente riaccredito sul proprio conto delle corrispondenti somme.

Investito da questo Garante, l'Ufficio delle Dogane, **confermava il proprio operato** insistendo sul richiamo all'art.17, secondo comma, del D.P.R.

26 ottobre 1972, n. 633, in base al quale il rappresentante fiscale risponde in solido con il rappresentato relativamente a tutte le operazioni rilevanti nel territorio dello Stato e richiamava a sostegno della propria tesi alcune sentenze della Corte di Cassazione (Sez. V civile, 13 agosto 2004, n. 15848 e Cassazione Sez. Tributaria 29 marzo - 12 luglio 2001, n. 9449) .

Questo Garante non ha condiviso la posizione dell'Ufficio e ha ribadito che la responsabilità dello spedizioniere doveva considerarsi limitata all'impegno assunto, ex art. 224 C.D.C., al pagamento dilazionato dei diritti liquidati in via principale sulle dichiarazioni presentate in dogana, con la prestazione di idonea garanzia e attraverso l'indicazione, sulle dichiarazioni stesse, del proprio conto di debito n.8542/D, e che, quindi, risultava arbitrario l'addebito meccanografico operato dall'Ufficio delle Dogane sul conto dello spedizioniere, dei maggiori diritti accertati, dal momento che, giusta la previsione contenuta negli stessi avvisi di rettifica dell'accertamento notificati alla ditta proprietaria in difetto di pagamento entro 10 gg. dalla notifica degli avvisi di rettifica medesimi, si sarebbe dovuto attivare la procedura di riscossione coattiva di cui al D.Lgs n.46/1999, il quale prevede l'iscrizione a ruolo dei maggiori tributi nei confronti del debitore accertato.

A tale convincimento questo Ufficio è pervenuto, osservando che:

- le sentenze invocate, riguardando entrambe la normativa IVA, non risolvevano il dubbio circa l'applicabilità del medesimo principio ai diritti doganali, nel caso in cui tali diritti emergano non dalla liquidazione eseguita all'atto della presentazione in Dogana delle dichiarazioni di immissione in libera pratica delle merci importate, bensì in sede di accertamento suppletivo (o contabilizzazione a posteriori);

- non appariva convincente il richiamo al paragrafo 3 dell'art. 201 del Codice Doganale Comunitario, Reg. CEE 12/10/1992 n.2913, laddove è previsto che "quando una dichiarazione in dogana.....è redatta in base a dati che determinano la mancata riscossione, totale o parziale, dei dati dovuti per legge, le persone che hanno fornito detti dati necessari alla stesura della dichiarazione, e che erano o avrebbero dovuto ragionevolmente essere a conoscenza della loro erroneità, possono parimenti essere considerate debitori conformemente alle vigenti disposizioni nazionali" ;

- non poteva revocarsi in dubbio che lo spedizioniere non aveva avuto alcun ruolo nella compilazione di tali dichiarazioni, che erano state predisposte e presentate dal dichiarante munito di rappresentanza diretta per conto della proprietaria delle merci:

Sulla scorta di tali considerazioni, questo Garante rinnovava al predetto Ufficio locale la richiesta di attivazione della procedura di autotutela a favore dello spedizioniere, inviando, a sensi dell'art. 13, comma 6 della legge 212/2000, la propria relazione conclusiva alla Direzione Regionale per le Regioni Campania e Calabria dell'Agenzia delle Dogane.

La vicenda si è risolta nel senso propugnato da questo Garante, perché la Direzione Regionale, con nota diretta all'Ufficio locale interessato ed a questo Ufficio, ha ritenuto che la procedura adottata da quell'Ufficio locale **"non è conforme alla normativa in vigore"** e, dopo aver rilevato che l'addebito sul conto di debito dello spedizioniere **"risulta infondato"**, ha disposto: **"si proceda al suo annullamento ed al contestuale riaccredito del conto di debito"**

6. Segnalazione n. 57/2007.

Un contribuente aveva richiesto ad un Ufficio locale dell'Agenzia dell'Entrate l'annullamento in autotutela dell'avviso di accertamento ricevuto, riferito alla rettifica di valore attribuito ad un terreno da egli acquistato

unitamente al coniuge. Precisava che mentre nel rogito notarile tale terreno, secondo la dichiarazione della venditrice, ricadeva in zona di tipo CT (aree di espansione turistica) e, come tale, attestato da un certificato di destinazione urbanistica rilasciato alla stessa venditrice dall'Ufficio Tecnico del Comune su cui insisteva il terreno medesimo, successivamente emergeva che il terreno in questione, **già da più anni dal momento della sua compravendita**, non poteva essere utilizzato per fini edificatori essendo strato sottratto a tali fini dall'Ufficio del Genio Civile competente per territorio, in quanto ricadente in area poco stabile.

In relazione a tale circostanza il contribuente informava di aver promosso giudizio (richiedendo la risoluzione del contratto di compravendita ed il risarcimento del danno) contro la venditrice, contro il Comune e contro il Tecnico Comunale che aveva ommesso di inserire nel certificato di destinazione urbanistica rilasciato alla venditrice il vincolo di inedificabilità del terreno medesimo, per come prescritto dal Genio Civile.

La richiesta di annullamento in autotutela, avanzata dal contribuente non trovava accoglimento da parte dell'Ufficio locale il quale informava questo Garante di aver notificato al contribuente "apposito provvedimento di diniego", fondato sulle seguenti ragioni:

- contro l'avviso d'accertamento a suo tempo notificato, nessuna delle parti interessate aveva proposto ricorso, per cui, conseguentemente, erano state iscritte a ruolo, a titolo definitivo, le maggiori imposte accertate, oltre agli accessori dovuti per legge;

- la successiva impugnativa della cartella esattoriale da parte degli acquirenti era stata rigettata dalla adita Commissione Tributaria Provinciale a causa dell'omessa impugnazione dell'atto prodromico (avviso d'accertamento);

- le vicende successive alla vendita immobiliare di cui trattasi non facevano venir meno la legittimità dell'atto impositivo.

L'ufficio concludeva che, in ogni caso, il certificato comunale esibito non attestava l'inedificabilità totale del suolo compravenduto e che per il lamentato "inganno" che le parti affermavano di aver subito dal Comune prima e dalla venditrice poi era stata proposta azione civile risarcitoria, allo stato ancora "sub iudice" anche per ciò che concerne l'accertamento dei fatti contestati.

Esaminata attentamente la questione anche alla luce delle informazioni e precisazioni fornite dall'Ufficio locale, questo Garante riteneva di dover preliminarmente osservare che, ai fini dell'esercizio dell'autotutela non assumono rilievo ostativo né la mancata impugnazione dell'avviso d'accertamento, né la pronunzia della C.T.P. intervenuta a seguito dell'impugnativa della cartella esattoriale, trattandosi di sentenza che respinge il ricorso per motivi di ordine formale e non sostanziale, quali sono quelli relativi all'omessa impugnazione dell'atto prodromico (V. Circolare n. 198 del 5/08/1998 del Ministero delle Finanze-Segretariato Generale - Ufficio Sviluppo coscienza critica - Servizio di coordinamento - 3° cpv. ,1° e 2° alinea)

Aggiungeva, inoltre, che dall'esame degli atti portati alla sua attenzione emergeva che la dichiarata inedificabilità dell'area (o, quanto meno, della parte più consistente di essa) non costituiva, come sosteneva l'Ufficio, "vicenda successiva alla vendita immobiliare", in quanto il vincolo di inedificabilità risaliva all'anno 1985, epoca di molto anteriore alla stipula dell'atto di compravendita; né poteva trascurarsi una certificazione del Comune nella quale si dava atto che l'area in questione risultava sottratta all'imposizione I.C.I., stante la dichiarata inedificabilità.

Pur concordando con l'Ufficio che nell'atto notarile di compravendita il certificato di destinazione urbanistica allegato, portante la data del 14 ottobre 1998, non dava conto delle limitazioni all'edificabilità del terreno, questo

Garante faceva rilevare che l'errore commesso dal predetto Comune (contro il quale era stato promosso giudizio di responsabilità in sede civile), **era stato successivamente e reiteratamente corretto**, per cui non apparivano giustificabili le negative conseguenze denunziate dai contribuenti, spintesi fino all'iscrizione di ipoteca su tutti i beni intestati ai medesimi, dovendosi salvaguardare il principio del legittimo affidamento e della buona fede del contribuente nei confronti della Pubblica Amministrazione, principio che, reso esplicito in materia tributaria dall'art. 10, comma 1, della legge 27 luglio 2000 n.212, (*Disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente*) traeva origine nella Costituzione, e precisamente negli articoli 3, 23, 53 e 97, e doveva considerarsi immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico (cfr. Sentenza Cass. 6/10/2006 n. 21513), essendo indiscutibile che i contribuenti non si sarebbero determinati alla compravendita nei termini risultanti dal rogito, se il Comune avesse certificato correttamente il preesistente stato di inedificabilità dell'area.

Le considerazioni di questo Garante sono state condivise dall'Ufficio locale, che ha comunicato di essere giunto alla conclusione di accogliere l'istanza di autotutela.

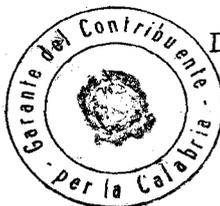
I Componenti

Rag. Salvatore MULEO

Dott. Sebastiano TIMPANO

Il Presidente

Dott. Costantino SALVATORE

*Costantino Salvatore*

