

SENATO DELLA REPUBBLICA

XV LEGISLATURA

**Doc. LII-bis
n. 31**

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
EMILIA-ROMAGNA**

Comunicata alla Presidenza il 31 gennaio 2008



Garante del Contribuente

per l'Emilia Romagna

RELAZIONE PREVISTA DALL'ART. 94 COMMA 8 DELLA LEGGE 27.12.2002 N. 289 SULL'ATTIVITÀ SVOLTA DALL'UFFICIO DEL GARANTE DEL CONTRIBUENTE PER LA REGIONE EMILIA ROMAGNA NELL'ANNO 2007 - COMMA 13 BIS¹ DELL'ART. 13 DELLA L. 212/2000 -

I

Nell'anno 2007 sono pervenute a questo Ufficio del Garante n. 144 segnalazioni, in aumento rispetto all'anno precedente, in cui ne pervennero 118. Il dato avverte che contrariamente alla previsione di decremento manifestata con la precedente relazione annuale, si è verificata in realtà un'inversione di tendenza, dovuta verosimilmente all'espansione dell'area dell'imponibilità e dell'attività degli uffici tributari. Di riflesso anche l'attività di questo Garante ha fatto registrare un aumento. Mentre nell'anno 2006 le decisioni adottate furono 106, delle quali 86 nella forma della risoluzione, nell'anno 2007 le decisioni adottate ammontano a 141, di cui 117 nella forma della risoluzione. Passando ad esaminare per sommi capi l'oggetto delle segnalazioni pervenute nel 2007 per opportuni raffronti con l'oggetto di quelle pervenute nel 2006, risulta che :

Le segnalazioni di opiniate scorrettezze di uffici dell'amministrazione finanziaria nell'anno 2007 sono state 15, mentre

¹ Art.13 L.212/2000, c.13-bis. :Con relazione annuale, il Garante fornisce al Governo ed al Parlamento dati e notizie sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuenti nel campo della politica fiscale.

nell'anno 2006 ammontarono a 8. Il quasi raddoppio è sintomo di maggiore sensibilità del contribuente rispetto alle modalità comportamentali degli operatori, anche se le critiche avanzate generalmente sono riscontrate prive di oggettivo fondamento.

In materia di **rimborsi** d'imposta si è passati dalle 26 segnalazioni del 2006 alle 23 del 2007. La diminuzione ancorchè modesta, lascia indurre che l'attività del Garante, sempre pronta ad intervenire mediante sollecitazioni, intese ad accelerare la procedura, non sia stata vanamente esercitata. Il settore, in cui si gioca l'effettività del principio dell'affidamento del contribuente, statutariamente tutelato dall'art. 10 della Legge n. 212 del 2000, richiede affinamento delle procedure di controllo e di erogazione con l'obiettivo di velocizzarne il corso soprattutto per i casi di rimborso di somme modeste, per le quali la gestione dovrebbe concentrarsi presso il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate, per evitare l'effetto perverso dei purtroppo normali ritardi che spesso comportano l'avvento di fenomeni successivi produttivi di ulteriori ritardi.

La maggior parte delle segnalazioni riguarda critiche all'operato degli uffici nell'**accertamento** dei tributi, nell'applicazione di **sanzioni**, nel disconoscimento di **esenzioni** e **agevolazioni**; e ciò in vista della promovibilità da parte del Garante di procedure dirette a indurre gli uffici tributari alla revisione in via di **autotutela** degli atti impositivi, oppure in vista di ottenere sostegno da parte del Garante di richieste già promosse dallo stesso contribuente nell'anzidetta direzione. Il numero delle segnalazioni in materia ha fatto registrare un significativo aumento : da 21 del 2006 a 29 nel 2007. L'aumento è invero indice della tendenza del contribuente a ricorrere al Garante o come estrema risorsa difensiva, allorché l'atto impositivo in ipotesi censurabile sia divenuto definitivo per mancata tempestiva impugnazione davanti al giudice tributario o, anche in pendenza di tale giudizio, con l'intento del contribuente di ottenere una pronuncia del Garante di appoggio delle ragioni sostenute davanti al giudice. L'aumento indicato è anche indice della tendenza del contribuente a sottrarsi all'onerosità del giudicato tributario che comporta spese di assistenza tecnica e non di rado il ricorso al Garante è impiegato come mezzo gratuito per ottenere una preventiva consulenza officiosa prima di proporre il ricorso giurisdizionale.

In parallelo a quanto testè osservato, nel 2007 si è registrato un sensibile aumento (da 9 del 2006 a 20 del 2007) delle segnalazioni esplicitamente o implicitamente volte ad ottenere prestazioni di consulenza tributaria da parte del Garante mediante la formulazione di quesiti in astratto che prescindono da un'attuale vertenza tra il contribuente e un ufficio tributario.

Le segnalazioni concernenti le procedure dell'**interpello**, hanno avuto una modesta non significativa variazione in aumento (da 3 a 5) mentre correlativamente è da registrare un sensibile aumento (da 6 a 10) delle segnalazioni volte a proporre questioni di interpretazione e applicazione di disposizioni tributarie. Non è fuor di luogo ravvisare un nesso tra i due fenomeni, nel senso che l'aumento delle segnalazioni del secondo tipo può essere derivato proprio dallo spostamento dell'interesse del contribuente dalla severità e non **terzietà** della procedura interpellare ad una del tutto **autonoma** pronuncia del Garante sulla proposta questione interpretativa, il che, nella prospettiva del **diritto condendo** potrebbe suggerire l'**attribuzione** all'ufficio del Garante della trattazione e soluzione della procedura in parola.

La indicazione di ipotesi d'**incostituzionalità**, o ingiustizia tributaria si mantiene ad un livello di quasi stabilità (da 4 del 2006 si è passati alle 3 del 2007). Il numero esiguo di segnalazioni di questo tipo consente di assegnare al fenomeno della dichiarata insoddisfazione e critica della normativa vigente un significato di netta marginalità.

Infine, invece, è di grande rilievo la evidente "caduta" delle segnalazioni afferenti ai **tributi locali** col passaggio dalle 15 del 2006 alle 8 del 2007. Il dato va con prudente considerazione ritenuto dimostrativo del progressivo avanzamento degli uffici tributari degli enti locali verso una, organizzazione e funzionalità conformi alle regole **statutarie** della legge n. 212 del 2000.

II

Nelle precedenti relazioni sono state prospettate ipotesi di interventi governativi e legislativi ritenuti necessari per assicurare la continuità del

funzionamento degli uffici del Garante del contribuente e potenziarne l'attività, giacché la fonte normativa istitutiva, ristretta all'art. 13 della legge 212 del 2000, è rimasta priva di un'organica normativa complementare di **attuazione**. Poiché la problematica in passato rappresentata è tutt'ora irrisolta, appare opportuno riprenderla in esame e proporre le seguenti osservazioni.

La natura collegiale dell'organo di tutela richiede che esso possa tempestivamente operare con la presenza dei tre soggetti contitolari della funzione, il che postula la previsione normativa della **sostituibilità** eccezionale e temporanea del membro che sia impedito per malattia o per astensione o per provvedimento del TAR in eventuale giudizio ivi pendente o per dimissioni di un componente del **collegio** nel periodo di tempo necessario per la sostituzione del medesimo ad opera del presidente della commissione tributaria regionale. Esclusa la possibilità di adottare decisioni nei casi predetti di impedimento solo ad opera concorde degli altri **due** membri (col che la collegialità verrebbe ridotta ad un fatto puramente numerico, laddove essa è ortodossamente costituita come area di dialettica di giudizi all'interno di una immanente triade personale) e accantonata, per evidente dispendiosità la prevedibilità ex lege della nomina di un supplente permanente collaterale alla triade collegiale, il proposto indispensabile aggiornamento della normativa potrebbe consistere nel prevedere che la **supplenza** del membro del collegio impedito avvenga ad opera del membro dell'Ufficio del Garante **territorialmente viciniore**, appartenente alla medesima categoria del membro impedito.

Com'è noto, il settore dell'amministrazione tributaria più esposto alle critiche e al disappunto dei contribuenti è quello riguardante la **procedura di verifica** ed erogazione dei **rimborsi** d'imposta. Lo statuto del contribuente mostra di annettere grande rilievo alla tempestività dei rimborsi, tanto da attribuire al Garante col comma 10 dell'art. 13 il **potere-dovere** di richiamare gli uffici al rispetto "dei termini previsti". Molto più pregnante sarebbe, per la lotta ai ritardi, una disciplina che fissi termini rigorosi in relazione alla entità delle somme da rimborsare, per modo che il richiamo del Garante possa fungere da piattaforma per la comminatoria di giudizi disciplinari nei casi di **ritardi ingiustificati**.

Vero banco di prova dell'effettività dell'istituto garantistico autonomo introdotto nell'ordinamento tributario dallo statuto dei diritti del

contribuente è l'attribuzione all'ufficio del Garante del compito di attivare " le procedure di **autotutela** nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente (art. 13 c. 6 della legge n. 212 del 2000). Il buon funzionamento dell'istituto costituisce un positivo contributo allo stabilimento di rapporti di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria, di tal che emerge l'esigenza di una normativa di attuazione della disposizione di legge citata, che miri a rendere possibile ed efficace l'esercizio da parte dell'ufficio del Garante della potestà di attivazione delle procedure di **autotutela** in vista della rimozione degli atti impositivi invalidi, erronei o illegittimi ancorchè non impugnati dal contribuente mediante ricorso alla giustizia tributaria. A tal fine, pur **senza** ipotizzare la previsione di una norma che stabilisca la sospensione del termine d'impugnazione dell'atto o dell'adempimento dell'obbligo tributario da esso derivante, dal momento in cui l'ufficio del Garante si sia pronunciato **favorevolmente** per la rimovibilità del medesimo, non sembra che si possa prescindere dai seguenti obiettivi :

1. stabilire che l'ufficio impositore cui il contribuente abbia inoltrato istanza di autotutela, **prima** di respingerla consulti e informi il Garante;
2. stabilire che ove il Garante si sia **pronunciato** per l'accoglimento dell'istanza o abbia autonomamente deliberato di attivare la procedura di autotutela, l'ufficio impositore rigetti espressamente e motivatamente il deliberato del Garante;
3. attribuire al Garante il potere di ricorrere all'autorità **gerarchicamente** superiore all'ufficio che ha disposto il rigetto per l'adozione di una pronuncia definitiva, che tenga conto delle ragioni fatte valere dal Garante.

4. disporre che se si tratti di ufficio impositore comunale, provinciale o regionale il ricorso di cui sopra venga proposto al **consiglio** comunale, provinciale o regionale.

III

A testimonianza della attenzione crescente nei confronti della figura del Garante e alle sue prerogative, la Fondazione dei Dottori Commercialisti di Bologna, di concerto con l'Ordine medesimo ha organizzato per il 28 novembre 2007 un convegno sul Garante del Contribuente dal titolo "il Garante del Contribuente, questo sconosciuto" cui hanno partecipato, in qualità di relatori, oltre al Presidente dell'Ufficio del Garante del contribuente per l'Emilia Romagna dott. P. Iannaccone, la professoressa P. Filippi e il professor A. Di Pietro dell'Università di Bologna, il Prof. Avv. F. S. D'Ayala Valva, Presidente dell'Ufficio del Garante del contribuente per il Molise.

IV

Per ultimo appare opportuno segnalare alcune risoluzioni di maggior rilievo adottate da questo ufficio del Garante in materia controversa, risoluzioni improntate alle seguenti massime giuridiche.

Risoluzione n. 872 del 28 marzo 2007

L'erronea applicazione nella fattura, relativa alla cessione di una porzione d'immobile, di una maggiore aliquota Iva (19%), rispetto alla minore aliquota (4%) prevista dall'art. 31 della legge 5.8.78, n.457, non esclude, in via di principio, il diritto al rimborso della maggior somma di € 348.608,41, versata a titolo d'imposta. Gli Uffici locali dell'Agenzia delle Entrate, comunque, nutrendo qualche dubbio sul diritto alla ripetibilità della maggiore imposta versata, sottoponevano la questione all'attenzione della competente Direzione Centrale degli Affari Giuridici e del Contenzioso Tributario la quale, tenuto conto anche di una recente sentenza del 15 ottobre 2001 della

Corte di Giustizia europea, con risoluzione n. 44122 del 28 settembre 2005, si esprimeva nel senso che la mancata attivazione, nel termine di un anno, *ex art.* 26 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, della procedura per il cosiddetto rimborso anomalo, comportava il consolidamento del debito IVA, anche se esso era superiore a quello effettivo. Considerato, peraltro, che il pedissequo provvedimento di diniego dell'invocato rimborso è stato impugnato dal contribuente dinanzi al competente giudice tributario, è venuta meno, di conseguenza, la necessità di un intervento del Garante del contribuente, sia perché in quella sede la controversia insorta troverà la soluzione interpretativa giuridicamente più corretta, sia perché non sono emerse, nella vicenda, disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale od irragionevoli riconducibili a discutibili comportamenti degli Uffici e dei rispettivi funzionari, come tali rilevanti ai sensi del comma 6 dell'art. 13 della legge 27 luglio 2000, n. 212.

Risoluzione n. 874 del 23 marzo 2007

Non può trovare accoglimento l'esposto del contribuente nei confronti del concessionario del servizio riscossione tributi - che gli avrebbe comunicato, in data 17/3/2006, di aver già proceduto, a garanzia del credito erariale rimasto insoluto, all'iscrizione d'ipoteca su di un immobile di proprietà - sull'assunto che nessuna preventiva notizia gli era stata fornita in precedenza. Dall'indagine svolta è emerso che le cartelle esattoriali erano state regolarmente notificate al debitore nel 2001 e nel 2002 e che in data 18/4/2002 gli era stata inviata, a mezzo posta ordinaria, una lettera di sollecito al pagamento. Appare comunque censurabile l'adozione di un così grave provvedimento senza preventivo avviso con concessione di un breve termine per il pagamento, quando, siano già trascorsi diversi anni dall'ultima cartella notificata e da un avviso sollecitatorio di cui non vi sia certezza di ricevimento, in quanto spedito per posta ordinaria. Né è giustificabile l'addebito, tra le varie spese, di quelle relative all'iscrizione e, addirittura, alla cancellazione dell'ipoteca, formalità, quest'ultima, alla quale il contribuente potrebbe anche rinunciare, optando per la sua naturale perenzione *ex art.* 2847 c.c.

Risoluzione n. 875 del 4 aprile 2007

In tema di valutazione del costo dei beni aziendali nelle imprese edilizie (art. 76 DPR 22.12.'86 n. 917) alla regola dall'esclusione dal costo degli interessi passivi sono previste eccezioni per i beni strumentali e per i beni prodotti dall'impresa in corso di costruzione o in attesa di alienazione, ma solo per gli strumentali è prevista la condizione che nel biennio siano imputati gli interessi passivi corrisposti sui prestiti contratti per la acquisizione, mentre per i beni prodotti o in via di produzione, non vale detta condizione, onde per tali beni nella valutazione delle rimanenze occorre tener conto dei sopraddebiti interessi passivi.

Risoluzione n. 880 del 18 aprile 2007

Eventuali errori commessi dal sostituto d'imposta in sede di conguaglio IRPEF anno precedente, rilevati dal dipendente prestatore d'opera sulla base di presunti errori determinati da una non corretta applicazione dei criteri di calcolo delle variazioni dei tassi d'interesse sul mutuo ipotecario concesso dall'istituto bancario-datore di lavoro, errori che avrebbero influito anche sulla determinazione delle ritenute fiscali, non sono in alcun modo riconducibili ad interventi od attività degli uffici finanziari.

Conseguentemente, trattandosi di una mera disputa tra privati - sui criteri di calcolo adottati e che, incidentalmente, avrebbero influito anche sull'entità delle ritenute da operare a carico del lavoratore, in sede di conguaglio fiscale - questa esula completamente dalla sfera di attività del Garante del contribuente, così come delineate dall'art. 13 della legge 27 luglio 2000, n. 212.

Risoluzione n. 886 del 9 maggio 2007

L'insorgere di una non commendevole situazione conflittuale tra l'Amministrazione Penitenziaria ed una propria dipendente che, assente dal servizio per malattia, rifiuta di chiedere il collocamento anticipato in pensione, propugnato invece dall'Ufficio di appartenenza, non può giustificare in alcun modo il mancato rimborso dell'IRPEF versata in eccesso dall'interessata, come risultante dal mod. 730/2006 predisposto dal C.A.F. e da questo rimesso alla suddetta Amministrazione per i provvedimenti di competenza.

Né vale a giustificare il rifiuto dell'Amministrazione Penitenziaria l'assunto che al rimborso richiesto dovrebbe provvedere l'I.N.P.D.A.P., il quale, invece, in mancanza di una posizione pensionistica regolarmente aperta, ha giustamente e correttamente declinato ogni competenza o responsabilità in ordine all'invocato rimborso IRPEF, che, pertanto, dovrà essere eseguito senza ulteriori ritardi dalla citata Amministrazione.

Risoluzione n. 888 del 9 maggio 2007

Dichiarata con decisione irrevocabile dal giudice tributario la decadenza dell'ufficio tributario dal potere di riliquidare l'Invim e l'Imposta di registro a seguito di sopravvenuta stima di maggior valore di un bene oggetto di trasferimento immobiliare, l'Agenzia delle entrate non può legittimamente far valere tale riliquidazione nei confronti di altri coeredi del titolare rimasti estranei al giudizio tributario e conseguentemente tali coeredi possono fondatamente richiedere che l'ufficio tributario in via di autotutela provveda all'annullamento degli avvisi di liquidazione ad essi notificati giacchè la decadenza, diversamente dalla prescrizione investe la sussistenza stessa del potere impositivo che cessa col mero decorso del tempo di mancato esercizio del medesimo (fattispecie di tardiva applicazione di imposta complementare).

Risoluzione n. 896 del 23 maggio 2007

Per fruire della sanatoria di cui alla legge n. 289 del 27.12.02 riguardante la definizione agevolata dei carichi dei ruoli pregressi il contribuente deve aver compiuto entro il termine del 18.4.05 gli adempimenti richiesti. Il mancato versamento della somma dovuta entro detto termine perentorio determina la decadenza del beneficio con conseguente inammissibilità della postulata riammissione in termini e legittima imputabilità delle somme parzialmente versate al pagamento dei tributi originariamente iscritti a ruolo e cartolarizzati dalla società concessionaria per la riscossione.

Risoluzione n. 920 del 14 maggio 2007

Il rimborso delle ritenute paese su azioni estere possedute da cittadini italiani viene effettuata dalla banca in via preliminare sulla base del 25%. Il conguaglio successivom, da effettuare secondo le Convenzioni stabilite tra i rispettivi paesi, deve essere richiesto direttamente alla società estera.

Risoluzione n 941 del 18 ottobre 2007

Nel caso di erronea integrazione delle fatture di acquisto e vendita con IVA, con conseguente registrazione nel registro acquisti e nel registro vendite, e nonostante l'indicazione nelle dichiarazioni Intrastat, IVA e reddituali, l'Ufficio ha applicato l'art. 6, 2° c. del D.leg.vo 471/1997 nella parte in cui afferma che "Chi viola obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni non imponibili o esenti è punito con la sanzione amministrativa compresa tra il 5 e il 10 per cento dei corrispettivi non documentati o non registrati". In tema di operazioni triangolari se non è stata omessa alcuna registrazione si applica l'art. 6, 2° c. del D.leg.vo 471/1997 nella parte in cui afferma che : "... quando la violazione non rileva neppure ai fini della determinazione del reddito si applica la sanzione amministrativa da lire cinquecentomila a lire quattro milioni". Pertanto è legittima la richiesta del contribuente di applicazione dell'autotutela per sostituire alla sanzione proporzionale, quella residuale.

Risoluzione n. 944 del 25 ottobre 2007

Non sono fondate le doglianze sollevate dal contribuente per la mancata concessione, da parte del competente ufficio dell'Agenzia delle entrate, di un'adeguata dilazione per il pagamento della maggiore IRPEF riliquidata a seguito dei controlli operati ai sensi dell'art. 36-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602. Infatti, come prescritto dall'art. 1, comma 412, della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (Finanziaria 2005) il pagamento del tributo riliquidato deve essere effettuato entro il tassativo termine di trenta giorni dalla richiesta, pena l'applicazione della sanzione di cui all'art. 13 comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, e dei relativi interessi.

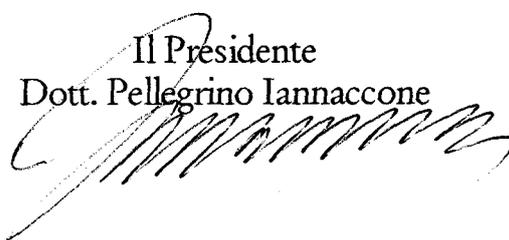
L'eventuale dilazione sarebbe stata possibile solo in caso di mancato pagamento nel termine assegnato, con l'accollo, però, della sanzione del 30% dell'imposta dovuta e degli interessi maturati, ex art. 20 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

Risoluzione n. 950 dell'8 novembre 2007

Merita accoglimento l'esposto di una studentessa diretto ad ottenere l'annullamento, in via di autotutela, dell'atto di contestazione di una sanzione di € 258,00 irrogatale per mancata risposta ad un questionario della Guardia di Finanza inviatole per acquisire notizie sulla di lei eventuale dimora nella città ove trovasi l'Università degli Studi presso la quale risultava iscritta.

In effetti, l'art. 6, comma 4, della legge 27 luglio 2000, n. 212, vieta, *in ogni caso*, di richiedere al cittadino notizie e documenti già in possesso della stessa Amministrazione o di altre Amministrazioni Pubbliche, per cui il questionario inviato alla studentessa appare irrituale e, conseguentemente, illegittima la sanzione irrogata, che pertanto va annullata, atteso che le notizie chieste potevano essere acquisite direttamente presso la stessa Università dove la studentessa figurava iscritta.

Il Presidente
Dott. Pellegrino Iannaccone



La presente relazione annuale è stata approvata e depositata in segreteria dal Collegio del Garante per l'Emilia Romagna in data 31 gennaio 2008.

Il segretario
Dott. Franco Farinella

