

ATTI PARLAMENTARI

XIV LEGISLATURA

CAMERA DEI DEPUTATI

Doc. LII-bis

n. 45

R E L A Z I O N E

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

(Anni dal 2001 al 2005)

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

Presentata dal Garante del contribuente per la regione Lombardia

Trasmessa alla Presidenza il 22 luglio 2005

PAGINA BIANCA

Relazione sulla attività del Collegio del Garante della Lombardia nel periodo 2001/2005

Con il 28 marzo 2005 si è concluso il primo quadriennio di attività dell'Ufficio del Garante della Lombardia costituito il 28 marzo 2001, a seguito del decreto di nomina del Presidente della Commissione Tributaria Regionale in data 2 marzo 2001 (all. a).

La avvenuta conferma del Collegio per il prossimo quadriennio, disposta con decreto del Presidente della Commissione Tributaria Regionale in data 1.3.2005, permette altresì di affiancare alla registrazione degli adempimenti e delle iniziative pregresse, schemi operativi e progettuali con proiezioni ed efficacia sull'attività di un immediato futuro, offrendo così un quadro più ampio dello stato dei rapporti fra cittadini e fisco in una importante area del Paese che coinvolge una vasta platea di interessi.

Non può non essere sottolineato infine e lo si è ricordato anche nelle precedenti relazioni ed in particolare nelle relazioni degli anni 2003 e 2004 che la ricognizione dei dati acquisiti in uno spazio temporale sufficientemente ampio permette di formulare osservazioni non episodiche sui profili attuativi e sul concreto operare dell'istituto del Garante previsto dalla L. 212/2000. soprattutto quando ricognizione e osservazioni concernono una regione come la Lombardia caratterizzata da un notevole numero di contribuenti con molteplici caratterizzazioni qualitative.

L'organizzazione

Deve essere rimarcato anche in questa occasione, quanto è stato posto in evidenza nelle precedenti relazioni, circa il fatto che le limitate risorse poste a disposizione del Garante e prima ancora la mancanza di regolamenti attuativi del principio fissato dal 5° comma della legge 212/2000, hanno condizionato non solo lo svolgimento della sua attività del Garante ma hanno inciso, in forme non marginali sullo stesso assetto organizzativo e autoregolamentare dell'organo deputato ad assolvere ai compiti potenzialmente ampi previsti dai commi 6, 7,8,9,10 e 11 dell'art. 13 della L. 212/2000.

La legge istitutiva ed in particolare i commi 2,6,7,8 e 9 prefigurano due elementi correlati alle risorse, che influenzando l'assetto organizzativo, hanno una diretta proiezione sulla efficacia del modo di essere dell'istituto.

- a) Il comma 2 dell'art. 13 che contribuisce a definire il ruolo attribuito all'organismo istituito con l'art. 1, enuncia il principio di un operare del Garante in piena autonomia, che significa innanzitutto attribuzione a questo del potere-dovere di prevedere e quindi autodisciplinare il proprio modo di operare. La mancata emanazione di atti di normazione primaria o secondaria, correlati o conseguenti all'enunciazione del principio, ne ha*

per altro ristretto la portata, inducendo il Garante della Lombardia, non diversamente da quanto hanno fatto gli altri Garanti d'Italia, a predisporre in via autonoma un regolamento operativo, sia per quanto concerne la fase di formazione della "determinazione del Collegio", sia per quanto attiene le "modalità di accesso a tale organo da parte dei contribuenti". Responsabilmente tale necessitata scelta è stata operata tenendo conto delle risorse fornite dalla Agenzia, così calibrando in rapporto a tale assegnazione spazi e modalità di intervento.

b) I commi 6,7,8 e 9 disegnano, a livello di principi, l'area dei poteri - doveri di intervento che abbracciano:

- le richieste di documenti o chiarimenti ai singoli uffici;*
- l'attivazione di procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati ai contribuenti;*
- la possibilità di rivolgere raccomandazioni ai dirigenti degli uffici finanziari per realizzare una migliore organizzazione dei servizi ai fini della tutela del contribuente;*
- il potere di accedere agli uffici finanziari e di controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente nonché l'agibilità degli spazi aperti al pubblico;*
- il potere di iniziativa (la legge usa il termine "richiama") in tema di verifica della congruità delle informazioni offerte al contribuente sottoposte a verifiche fiscali, così prefigurando l'esercizio di una funzione pregnante sui modelli organizzativi;*
- il potere sollecitatorio in tema di rispetto dei termini previsti per il rimborso di imposta, usando la legge anche in questo caso il termine "richiama", nel significato al quale si è fatto cenno.*

A fronte di tali compiti che disegnano un'area operativa particolarmente ampia, dimensionata su base regionale che, nel caso della Lombardia abbraccia una platea non inferiore a quella, come è appena il caso di ricordare, di non pochi paesi europei, la legge si limita a stabilire (comma 5), con una formula di particolare genericità, calibrata verso il basso, che "le funzioni di segreteria e "tecniche sono assicurate al Garante dagli Uffici delle Direzioni Regionali delle "Entrate presso le quali lo stesso è istituito".

Su tale formulazione occorre soffermarsi, giacchè da questa sono derivati effetti particolarmente incisivi sul "modus operandi" del Garante ed in definitiva sull'efficacia dell'attività di questo, svolte nell'area lombarda.

La mancanza di atti di normazione, non solo primaria ma anche secondaria, ha ridotto l'enunciato ad una mera affermazione di principio e di auspicio che ben poco arricchisce il potere di autonomia organizzativa pure riconosciuto al Garante con il comma 2 della legge istitutiva.

Piuttosto il comma 5 realizza per quanto attiene i servizi una sorta di relazione fra Garante e Direzione Regionale sottacendo che la segreteria non può essere considerata una struttura esterna rispetto all'operare del Garante ma è parte dell'organizzazione di questo e quindi influisce direttamente sull'operare e sulla efficacia delle iniziative alle quali si è fatto cenno.

In altri termini, la scelta normativa, calibrata evidentemente su un ruolo riduttivo del Garante e su spazi dimensionali, in termini di quantità e qualità, estremamente limitati, sembra stagliare le funzioni di segreteria e tecniche come un'attività ausiliaria, rimasta "in mano" per così dire, della stessa Direzione Regionale piuttosto che una struttura di servizio del Garante nella sua riconosciuta autonomia anche organizzativa.

Questo effetto, potenzialmente paralizzante, non ha determinato in Lombardia effetti o comunque effetti non reversibili, pur avendo influito nell'adozione di un regolamento leggero e minimale nel momento in cui è stato necessario esercitare il potere di autoregolamentazione. Questo grazie alla disponibilità offerta dalla Direzione Regionale ed all'impegno personale dei singoli.

Sin dall'inizio, la Direzione Regionale, pur nella ristrettezza delle risorse disponibili, ha assegnato una segretaria, con una scelta personale rivelatasi particolarmente felice ed una seconda segretaria negli anni successivi.

Sono state assegnate altresì quattro vani nell'edificio di Via della Moscova 2, corredati di due PC, un fax, una fotocopiatrice e più telefoni. Una struttura di servizio, quindi, estremamente fragile e precaria che può entrare in crisi in ogni momento, in quanto troppo legata a componenti e disponibilità personale. Il che è avvenuto in alcune occasioni.

In ragione di tali componenti, il Collegio ha calibrato il proprio regolamento ed il proprio "modus operandi" privilegiando scelte di particolare semplicità nell'intento di garantire al contribuente una prima risposta nell'arco di un termine non superiore, di norma, ad una settimana e limitando il ricorso a colloqui personali.

Ha escluso infatti la possibilità ai colloqui con il contribuente, riducendo questi all'esito di un primo contatto realizzato con un'istanza scritta inviata per posta ordinaria, fax o posta elettronica. Un diverso modo di operare sarebbe stato infatti impraticabile e paralizzante in ragione degli spazi e delle risorse disponibili.

Ha realizzato in pari tempo un esame di tutte le istanze a livello presidenziale nella fase del primo contatto, riservando alle riunioni collegiali settimanali o bisettimanali (di norma il martedì ed il giovedì) la ratifica e la determinazione definitiva.

In ogni caso trasmettendo per conoscenza al contribuente, il contenuto delle iniziative e delle richieste poste in essere. Il Collegio si è attenuto, pur se questo non è stato formalmente consacrato nel regolamento di organizzazione,

al principio di non trasmettere direttamente al contribuente copia delle relazioni "interne" inviate dagli uffici e si è preoccupato piuttosto di trasferirne il contenuto nella nota informativa inviata all'istante, riservando all'ufficio emittente l'adempimento degli obblighi di accesso ai documenti amministrativi a norma della L. 7.8.1990 n. 241.

Negli anni la scelta organizzativa legata e conseguente alla fragilità alla quale si è fatto cenno, ha dimostrato di poter funzionare ad un livello accettabile e di questo va dato riconoscimento alla Direzione Regionale che, pur nei limiti di una generale carenza di risorse, ha accolto le più urgenti richieste di intervento. Va dato altresì atto all'impegno personale dei singoli che, non hanno lesinato un impegno aggiuntivo quando questo è stato necessario, così permettendo di coprire i varchi rimasti aperti nel servizio, correlati alle caratteristiche della struttura a maglie larghe alla quale si è fatto cenno.

Il problema organizzativo rimane per altro aperto, nella sua oggettiva gravità. Rimane l'estrema difficoltà, se non l'impossibilità, di assorbire una eventuale crescita esponenziale delle istanze. Infatti solo il contenimento di queste nell'ultimo anno ha permesso di rispettare i limiti temporali di risposta ai quali si è accennato, pur se le istanze, per ragioni che in parte possono apparire di segno positivo, hanno acquistato uno spessore tecnico maggiore, soprattutto se provengono, come sempre più sovente accade, da operatori professionali e non solo da singoli contribuenti. Di guisa da imporre approfondimenti maggiori e l'adozione di risposte articolate in più segmenti.

Si conclude il capitolo della organizzazione osservando che la questione della idoneità dell'attuale assetto della segreteria, nei crudo termini ai quali si è fatto riferimento, non può rimanere nell'attuale stato ancora per molto, senza determinare la paventata implosione dell'istituto nel suo complesso. E' sempre presente infatti il rischio di ridurre l'organo, deputato a svolgere l'importante ruolo disegnato dall'art. 1 e dal 2° comma dell'art. 13 della L.212/2000, ad una mera struttura di servizio della Direzione facilmente surrogabile dagli uffici di assistenza al contribuente già esistenti, pur se caratterizzato da indipendenza ed autonomia di giudizio.

Il potere-dovere dell'organo di garanzia

L'art. 13 della L. 212/2000 ha disegnato, a livello di principi e senza trarne le necessarie conseguenze in termini di assegnazione delle risorse e di determinazione degli strumenti operativi (per tale ragione si è lamentata la carenza di atti di normazione secondaria), un orizzonte ambizioso ed un percorso di ampio respiro, percorso dominato dai fini alti ai quali si è già accennato, considerati veri e propri capisaldi per ripristinare, o contribuire a riportare ad un accettabile livello, "il recupero di fiducia fra cittadini ed Amministrazione Finanziaria".

Gli strumenti offerti al Garante, per altro pesantemente condizionati dal fatto sottolineato a proposito dell'organizzazione che le leve della struttura di servizio di cui al comma 5 dell'art. 13 rimangono in definitiva in mano alla Direzione Regionale, si rivelano sempre più inadeguati man mano che il Garante si radica nel territorio e si rivela strumento potenzialmente valido, in termini di prassi operativa ed autorevolezza, per rispondere alle crescenti attese dei cittadini.

Se infatti, come è stato rimarcato nella relazione annuale del 2004, il ruolo di informazione documentale e di garante della trasparenza dell'Amministrazione, nell'ambito di una attività che può essere definita di "giurisdizione di persuasione", può essere realizzata con gli strumenti normativi attuali, la permanenza di una incapacità funzionale di fissare rigidi termini agli uffici per l'adempimento di precetti legali indiscussi e di ottenere l'esecuzione, nei tempi e termini prefigurati dalla legge delle stesse pronunce rese dai giudici tributari, compresi quelli resi nei giudizi di ottemperanza (art. 70 D.Lgs. 31.12.1992 n. 546), rischia di mettere in forse la stessa vitalità dell'istituzione di garanzia, appiattita in un ruolo subalterno che all'esterno può apparire irrilevante.

In altre parole un ufficio incapace di utilizzare l'autonomia organizzativa attribuitagli dalla legge per realizzare gli scopi primari che ne hanno giustificato l'istituzione, così ridotto a compiti didascalici di "profeta disarmato", finisce per rappresentare, dal punto di vista sostanziale, un duplicato di quelle articolazioni interne dell'Amministrazione deputate ad offrire informazioni di assistenza alle diverse categorie di contribuenti. Articolazioni che in molte sedi svolgono questa funzione egregiamente.

La consapevolezza del rischio di una emarginazione è certo il primo passo per superare la fase di stallo, accentuatasi nell'ultimo anno, ma deve essere altrettanto chiaro che la messa a fuoco dei termini del problema non avvicina ad una soluzione affidata a mere scelte interne, in quanto le difficoltà alle quali si è accennato non possono essere superate con rimedi organizzativi legati al potere regolamentare di cui all'art. 13 c. 2 della legge istitutiva, anche ad ottenere, questo è doveroso dirlo, un incremento significativo delle risorse assegnate, come si è auspicato nel capitolo relativo alla organizzazione.

Senza dubbio l'incremento delle risorse, oltre ad esaltare e non sarebbe poco, la funzione che si è definita didascalica, renderebbe possibile dispiegare con maggiore ampiezza i poteri di controllo, di iniziativa e raccomandazione di cui ai commi 6,7,8 e 9 dell'art. 13.

Consentirebbe al Collegio di prescindere dalle segnalazioni inoltrate dai contribuenti (art. 13 c. 6) e di superare la fase di mera ed inerte attesa di iniziative specifiche, diretta conseguenza della consapevolezza di poter disporre di una struttura di servizio così fragile e minimale da essere appena in grado di affrontare, giorno per giorno, le doglianze presentate dai contribuenti;

così interpretando il proprio ruolo nelle forme semplificate sulla base delle quali è stato calibrato il regolamento operativo.

Con diverse e più sicure risorse sarebbe infatti possibile, ad esempio, programmare in modo sistematico la ricognizione dello stato dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente e delle caratteristiche qualitative degli spazi aperti al pubblico, secondo la logica che presiede il comma 8 dell'art. 13 così, dando un senso al potere di accesso agli uffici. Sempre a titolo di esempio sarebbe altresì possibile migliorare significativamente il colloquio con il contribuente e con il singolo ufficio (comma 6 dell'art. 13), attraverso una triangolazione realizzata unicamente con posta elettronica.

Come si è accennato dalla considerazione da cui si sono prese le mosse, questo aspetto coinvolge solo una fascia del problema delle funzionalità dell'Organo e della efficacia dell'attività posta in essere.

Traendo elementi di giudizio dall'esperienza maturata in questi anni e dalle ricadute realizzate, soprattutto in tema di autotutela e di rimborsi di tributi, sembra imporsi l'opportunità, si vorrebbe quasi dire la necessità, di una rivisitazione dei poteri-doveri attribuiti al Garante, dai citati commi dell'art. 13 della legge istitutiva.

Ci si riferisce evidentemente ai meccanismi operativi che la legge ha voluto raggruppare, con una attenzione focalizzata sui fini, come "richieste di documenti e chiarimenti", "attivazione delle procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione modificati al contribuente", "richiamo agli uffici" al dovere di informazione (art. 5 della legge 212/2000), ed alla osservanza dei diritti che l'art. 12 della legge attribuisce "al contribuente sottoposto a verifiche fiscali" (art. 12 della legge 212/2000).

Sembra chiaro infatti che il rafforzamento della struttura di servizio copre solo una parte delle necessità operative e può incidere sulla efficacia dell'azione del Garante. Una migliore definizione dei poteri-doveri dell'organo di garanzia, rimuovendo la fascia di ambiguità insita nelle espressioni verbali adottate nella legge istitutiva permetterebbe di dare concretezza all'intervento del Garante nella fascia di iniziative diverse dal ruolo informativo e didascalico al quale i è accennato.

La legge, prefigurando l'intervento del Garante come un dato esterno rispetto all'Amministrazione, ma in pari tempo sottolineandone l'imperatività, rafforzata dalla indicazione di un termine per la risposta (i 30 giorni ai quali fa specifico riferimento il comma 6 dell'articolo), in relazione "alle richieste di documenti e chiarimenti", lascia in ombra la possibilità di ricorrere ad un qualsiasi meccanismo sanzionatorio.

La mancata risposta od il ritardo rimangono quindi affidate alle iniziative indirette e mediate offerte dai commi 11 e 12 dello stesso articolo, di cui pressochè è inutile sottolineare la labilità per soddisfare gli interessi

denunciati nel caso concreto e che debbono avere risposta in ristretti termini per conservarne il senso.

Far confluire inadempimenti e ritardi nell'alveo delle "segnalazioni" agli organi preposti a diversi livelli (Direzione Regionale e Ministero), alla organizzazione ed al controllo interno significa, come facilmente si intende, allontanarsi dalla fattispecie e rendere ancora più problematico il raggiungimento dei fini ai quali si riferisce la legge istitutiva.

Come è stato ricordato, nelle relazioni degli esercizi precedenti, le considerazioni che precedono non intendono certo sollecitare l'attribuzione al Garante di generalizzati poteri sostitutivi, rispetto alle scelte che rientrano nelle esclusioni di responsabilità dell'Amministrazione. Ruolo e competenza esclusiva non possono essere neppure messe in discussione.

Questo non significa che, anche con atti di normazione secondaria, in presenza di norme di legge che delimitano le aree di intervento anche al di fuori dello Statuto (basti pensare all'autotutela, alla tutela della integrità patrimoniale, alle doglianze presentate "in itinere" in tema di verifiche fiscali) non si debbano assumere determinazioni per rafforzare le espressioni verbali relative ai tempi previsti per le risposte alle richieste di documenti e chiarimenti e per la conclusione (positiva o negativa) delle iniziative di autotutela, comprese quelle attivate dal Garante e per rendere operative le pronunce giudiziarie.

Oltre tutto questo attribuire valore al fattore tempo (secondo una logica da tutti conclamata ma troppo frequentemente disapplicata nella pratica) significherebbe, nella esecuzione delle pronunce giudiziarie, abbattere il contenzioso in tema di giudizio di ottemperanza (art. 70 D.Lgs. 546/92) e di ridurre in genere l'onere processuale per le controversie che hanno determinato la formazione di un giudicato in materia di accertamento o di diritto al rimborso.

Pur se non si è in condizioni di far riferimento a dati statistici, sia pure formati a livello locale, l'onere processuale legato al contenzioso dopo l'introduzione dell'art. 15 del D.Lgs. 546/02 è tutt'altro che irrilevante ed è tale da giustificare l'utilizzazione piena dei meccanismi, volti a realizzare un effetto deflativo, compresi quelli attivati dal Garante.

Non appare quindi estraneo al sistema da un lato prevedere, con atti di normazione primaria o secondaria, che in aree specifiche sia accentuato l'obbligo di risposta entro il prefigurato termine ed il vincolo di motivazione e sia attribuito un canale di intervento vincolante del Garante, in situazioni suscettibili nell'area del giudizio di ottemperanza.

Del pari un raccordo puntuale fra attività del Garante e utilizzazione dello strumento del "conto sospeso", che dall'angolo visuale di questo Ufficio ha dato così buona prova in Lombardia (le doglianze in proposito si sono azzerate nell'ultimo semestre), potrebbe rappresentare un utile banco di prova

per saggiare un ampliamento dei poteri del Garante, mantenendo la rigorosa cesura fra iniziative di stimolo e sollecitazione e responsabilità dell'Amministrazione.

L'efficace collaborazione sviluppata sul punto, se si accetta l'uso di un termine che designa un lavorare insieme pur da angolazioni nettamente differenziate, potrebbe rappresentare una occasione per trasferire in regole formali quello che è stato realizzato sul piano delle prassi.

Nell'elencare, i poteri e le responsabilità del Garante nel loro impatto con la realtà lombarda non si è neppure sfiorato il problema della interpretazione del ruolo attribuito al Collegio per quanto attiene "le raccomandazioni ai dirigenti degli uffici ai fini della tutela del contribuente e della migliore organizzazione dei servizi".

Trattasi, come è appena il caso di rimarcare, di un potere-dovere di particolare pregnanza, in quanto attribuisce al Garante un ruolo di stimolo esteso sino all'area interna della organizzazione degli uffici, dando così significato alle "richieste", "chiarimenti", "iniziative" elencate nei commi 6, 8, 9, 10 dell'art. 13.

È vero che l'espressione verbale del comma 7, formalmente di notevole ampiezza, non può non essere interpretata alla luce di quanto prevedono i commi 1 e 2 della legge istitutiva e della netta cesura fra Garante ed Amministrazione.

Come si è più volte sottolineato il Garante, come struttura e come poteri, è un Organo terzo rispetto all'Amministrazione nelle sue diverse articolazioni. In quanto tale non può superare una precisa linea di confine, attribuendo a se stesso poteri e responsabilità che sono proprie dell'Amministrazione.

Questo evidentemente non esclude ma piuttosto presuppone che, per quanto attiene il versante che interessa i diversi aspetti della tutela della generalità o del singolo contribuente, possono essere richieste informazioni e suggerite soluzioni nella organizzazione degli uffici che, nel rispetto delle esigenze e degli interessi del fisco, offrono spazi per migliorare quello che il comma 6 definisce "il rapporto di fiducia tra cittadini e Amministrazione finanziaria".

È doveroso per altro aggiungere che una problematica del genere appare allo stato del tutto astratta. Disegnando un percorso impraticabile con l'assetto attuale della struttura di servizio e della assegnazione delle risorse.

È possibile solo proseguire nelle prassi, rivelatasi efficace in molte situazioni concrete, di articolare la richiesta di informazione e chiarimenti avendo di mira la conoscenza dei tempi di "lavorazione" della singola pratica ed in tema di verifiche sollecitando l'attenzione sulla esigenza di una puntuale e specifica programmazione "ex ante" idonea ad abbattere i tempi di permanenza degli operatori nelle sedi del contribuente.

Non è molto ma è un approccio proporzionato ai mezzi disponibili e soprattutto appare un "test" idoneo a mettere in evidenza che risultati in

termini di efficacia possono essere raggiunti senza l'attribuzione di poteri sostitutivi rispetto a quelli attribuiti all'Amministrazione.

La competenza del Garante per i tributi locali.

Sin dalla sua costituzione il Garante della Lombardia si è posto il problema della estensione della competenza dell'organo prevista dall'art. 13 della L. 212/2000 ai prelevamenti di reddito effettuati da enti titolari di potere impositivo diversi dallo Stato Nazionale.

Senza adottare deliberati particolari ha ritenuto di affermare la propria competenza anche per tali tributi, muovendo: dai principi generali stabiliti dagli artt. 1 e 2 della L. 212/2000, che non stabiliscono cesure tra tributi afferenti l'Amministrazione statale e prelevamenti di reddito effettuati da altri enti titolari di potere impositivo e dal ruolo dell'organo di garanzia disegnato dall'art. 13 in una prospettiva ormai legata ad un significativo decentramento regionale e locale anche a livello fiscale.

Tale interpretazione, ormai recepita da gran parte della dottrina e per quanto si conosce dai diversi Collegi regionali, è data come presupposto nella presente relazione, che non sembra per altro la sede adatta per affrontare "funditus", in termini di argomentazione sistematica, il problema dei confini dell'attività di tutela del contribuente attribuita all'organo di garanzia.

È doveroso per altro sottolineare che nei quattro anni ai quali si riferisce la relazione, non è stato mosso alcun rilievo od eccezione in proposito. Piuttosto i Comuni (quasi tutte le segnalazioni e le doglianze si riferiscono infatti all'Imposta Comunale sugli Immobili) hanno offerto la più ampia collaborazione presentando puntuali e dettagliate relazioni.

Di queste relazioni non sempre si è condiviso il contenuto ed in non pochi casi è stato necessario sviluppare un ulteriore colloquio, ma la coerenza e correttezza della risposta mette in evidenza almeno due dati: la volontà e l'impegno dei comuni, anche quelli più piccoli in cui l'ufficio fiscale coincide con i vertici della amministrazione, di interpretare in modo proprio le iniziative dell'organo terzo per ripristinare il rapporto fiduciario fra comune e contribuente; l'attenzione alla motivazione degli atti, volta ad accrescere attraverso l'organo terzo il momento collaborativo e non ad alimentare il contenzioso.

Valutazione largamente positiva che non è contraddetta da alcune scelte sistematiche di regolamentazione del tributo, insite nell'impianto generale ICI che, per usare un termine forte ripreso dalla ricognizione effettuata dall'Osservatorio fiscale di Milano del 2005, rende "caotica" la gestione del tributo e sembra imporre interventi correttivi votati ad assicurare una uniformità di applicazione senza incidere sulla autonomia locale.

Basti pensare alla permanenza di discrasie in tema di dichiarazione e di comunicazione delle variazioni ai sensi del comma 4 dell'art. 10 del D.Lgs. 504/92 che in molti comuni, lungi dal semplificare e razionalizzare l'accertamento e potenziare l'attività di controllo sostanziale (art. 59 c. 1 lett. e n. 1 del D.Lgs. 15.12.1997, hanno accentuato differenze non solo formali fra centri limitrofi, così ponendo in essere situazioni di trattamento difforme non certo idonee a ripristinare un rapporto di fiducia fra contribuente e fisco locale.

Senza indulgere alle esemplificazioni giova ricordare che a fronte di Mantova che richiede la dichiarazione ai sensi dell'art. 10 del D.Lgs. 504/92, non pochi comuni hanno soppresso l'obbligo della dichiarazione ovvero hanno previsto l'autocertificazione dei requisiti per accedere ad aliquote ridotte od a maggiori detrazioni, con una variegata fissazione dei termini e dei parametri per la determinazione dell'imposta.

Riportando il discorso sul tema specifico della "competenza" del Garante per i tributi locali e specificamente per l'ICI, è importante sottolineare che i problemi che hanno dato luogo nella Regione Puglia alla sentenza del TAR locale n. 5477 del 25.11.04, non hanno avuto proiezioni nell'area lombarda nella quale i Comuni non hanno sollevato eccezioni di sorta in ordine alla competenza del Garante ed hanno dato risposta con sufficiente tempestività, talora trasmettendo, come si è innanzi ricordato, delucidazioni ampiamente articolate.

Non può essere per altro ignorato ed in ragione di questo si è ritenuto doveroso soffermarsi sul punto, che l'anno 2005 coincide con il primo biennio successivo alla fase operativa della Legge Regionale n. 79 approvata nella seduta del 1 luglio 2003 e con l'assetto amministrativo, in tema di tributi locali, disciplinato dalla deliberazione del Consiglio Comunale di Milano n. 165 del 21.12.2002.

La Regione Lombardia, nel solco tracciato dalle modifiche alla Corte Costituzionale e dalle nuove attribuzioni delle competenze in materia fiscale a tali modifiche correlate, con la Legge Regionale n. 79/2003 ha disposto un generale riordino delle disposizioni legislative regionali in tema tributario ed ha apprestato una struttura di servizio, già divenuta operativa, che fa capo, per quanto attiene il tema, all'Ufficio del Difensore Civico Regionale da tempo esistente.

Tale intervento normativo, di ampio respiro, i cui effetti potranno essere evidentemente verificati solo alla distanza, ha interessato:

- l'Anagrafe Tributaria su scala regionale (artt. 2,3,4,5) con la previsione di un raccordo con l'Anagrafe Centrale (art. 6);*
- i tributi regionali propri (imposta sulle concessioni per l'occupazione e l'uso di beni del demanio e del patrimonio indisponibile dello Stato, l'addizionale regionale sull'ammontare dei canoni relativi alle utenze di acqua pubblica, le tasse*

automobilistiche regionali, il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi, la tassa regionale per l'abilitazione all'esercizio professionale, l'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili, l'addizionale regionale all'imposta erariale sul consumo di gas metano, la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche Tosap, l'addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche Irpef, l'imposta regionale sulle attività produttive Irap):

- *infine i tributi regionali compartecipati (compartecipazione regionale all'IVA e la compartecipazione regionale all'accisa sulla benzina per autotrazione).*

Si è parlato di normazione di ampio respiro, i cui prevedibili sviluppi saranno esaltati dalle modifiche della legislazione nazionale in senso federale, in ragione del fatto che la Legge n. 79/2003 pur assumendo come riferimento i principi fissati dalla legge nazionale n. 212 del 27.7.2000 ed in molti casi ripercorrendone pedissequamente anche la forma, ha articolato regole sull'efficienza temporale delle norme (art. 9), sulle caratteristiche delle motivazioni (art. 12), sulla compensazione, sulla prescrizione e rimessione in termini (art. 13 e 14), sulla tutela dell'affidamento (art. 15), sul diritto di interpello del contribuente (art. 16), sull'esercizio dell'autotutela (art. 17) e sui diritti del contribuente sottoposto a verifiche fiscali (artt. 18 e 19).

È altresì intervenuta normativamente, sugli organismi di tutela attraverso la ricordata istituzione della figura del "Garante del contribuente" sia pure limitatamente ai tributi di cui al Capo I titolo III della stessa legge (tasse sulle concessioni regionali) attribuendo tale ruolo al Difensore Civico Regionale lombardo, di cui alla Legge Regionale 18 gennaio 1980 n.7.

Il Comune di Milano a sua volta, con deliberazione del Consiglio n. 165 del 21.12.2002, pur operando in un ambito limitato e specificamente in tema di "diritti del contribuente", ha disegnato l'ambito di applicazione della carta del contribuente (titolo I), ha inserito l'obbligo per l'Amministrazione comunale di rendere disponibili "modelli tributari" entro determinati termini (art. 8) ed ha fissato ambiti e modalità sia per l'autocertificazione (art. 9), sia per l'interpello (artt. 14 e segg.). Non risulta per altro che abbia istituito un organo autonomo, di garanzia del contribuente analogo a quello previsto dalla normativa regionale, pur essendo tale istituzione coerente con l'impianto disciplinare adottato.

Il contesto normativo al quale si è fatto brevemente cenno non può non imporre qualche riflessione dall'angolo di osservazione di questo Ufficio pur se negli anni considerati (2000-2005 per quanto attiene la Regione, 2002-2005 per quanto attiene il Comune di Milano), per effetto ed in ragione delle scelte gestionali delle diverse strutture, non sono sorte divergenze di sorta, sia a proposito dell'ambito delle rispettive competenze, sia riguardo alle regole da applicare.

Anche il fatto che gli "statuti del contribuente" regionale e comunale differiscano ben poco, come si è già accennato, rispetto allo statuto disciplinato dalla legge nazionale (ma alcune differenze esistono e sono significative per le loro implicazioni interpretative sull'impianto generale dei tributi coinvolti) non esclude l'esigenza di un inquadramento sistematico idoneo a realizzare un raccordo, non episodico e legato a componenti personali, fra le diverse fonti normative ed a superare sul nascere le possibili discrasie.

L'esigenza di una armonizzazione fra le diverse regolamentazioni, anche a tralasciare un discorso più ampio correlato alla gerarchia delle fonti disegnata dal nuovo assetto costituzionale, non concernono tanto l'istituzione di più uffici deputati a funzioni di garanzia ed egualmente caratterizzati dalla "piena autonomia", nel senso previsto dal comma 2 dell'art. 13 della L. 212/2000 (anche se l'ipotesi che gli oltre mille comuni della Regione Lombardia possono seguire l'esempio della Legge Regionale n. 70 del 2003, non può non destare preoccupazione), quanto il proliferare di regole sostanziali in materia tributaria che rischiano di immettere nel sistema regole dissonanti e potenzialmente dirompenti.

In altri termini l'elemento di riflessione non tanto è legato al contenuto "attuale" delle modifiche sostanziale delle regole tributarie, come si è già sottolineato in gran parte speculari rispetto a quelle contenute nello Statuto della L. 212/2000, quanto al fatto che il radicarsi di ulteriori fonti di normazione primaria immette in un sistema, "naturalmente" complesso, potenziali elementi distorsivi destinati ad accrescere l'incertezza dei contribuenti.

Ad esempio quando l'art. 13 c. 1 della Legge Regionale n. 79 fissa la regola di portata generale ("ove non diversamente disposto"), secondo la quale l'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione relativamente a rapporti inerenti il medesimo tributo anche in successivi periodi di imposta senza ulteriori limitazioni, ampliando al portata del principio fissato dal 1° comma dell'art. 8 della L. 212/2000 che prevede specificamente atti di normazione secondaria (commi 6 e 8), si immette nel sistema un principio forse razionale ed auspicabile ma che, nella sua lettura estensiva, non aumenta la coerenza e chiarezza del sistema ma piuttosto appare idoneo ad alimentare aspettative e contenzioso sulle regole che dominano il complesso dei prelevamenti pubblici sulla materia imponibile.

In definitiva, nel contesto sopra disegnato, i cui effetti possono essere attualmente ipotizzati con valutazioni probabilistiche, appare sempre più necessaria l'esigenza di una rivisitazione della normativa nazionale primaria nell'intento di spegnere sul nascere possibili effetti distorsivi ed offrire elementi di chiarezza alla generalità dei contribuenti e correlativamente all'operare del Garante, soggetto alla disciplina dell'art. 13 della L. 212/2000.

Il tema dei rimborsi di imposta

La questione dei rimborsi Irpef, Irpeg, Ilor (ma anche di ICI e Tarsu) riferibili ad anni lontani (in qualche caso risalenti agli anni '80) con domande presentate tempestivamente, rappresenta forse il punto più delicato che deve essere affrontato per ricostruire un accettabile rapporto di fiducia fra i cittadini e l'Amministrazione finanziaria.

Le istanze che hanno tale oggetto e che talvolta investono situazioni drammatiche che non hanno subito flessioni, in termini percentuali, pur se hanno seguito, nell'anno 2004 e nel primo semestre del 2005, la generale tendenza ad una caduta numerica.

Tali istanze che si attestano nell'inaccettabile percentuale del 60% ed oltre ed il tenore delle comunicazioni che pervengono dalla Direzione Centrale Gestione Tributi ed oggi dalla Direzione Centrale Amministrazione, non lasciano prevedere un miglioramento sia pure graduale, delle pendenze dei rimborsi già convalidati.

Ci si trova in molti casi, lo si è rimarcato nelle relazioni predisposte da questo Ufficio negli anni decorsi di fronte a situazioni che suscitano l'exasperazione dei contribuenti più pazienti, chiamati ad assolvere obblighi tributari pressanti accompagnati da minacce di esecuzione ma in attesa da anni, se non da uno o più lustri, di rimborsi riconosciuti come dovuti da atti formali dell'Amministrazione.

La comunicazione della Direzione Centrale che si inserisce nella risposta al contribuente dopo l'avvenuta convalida da parte dell'Ufficio locale, facendo riferimento ai tempi di erogazione previsti da piani biennali o triennali, lungi dall'attenuare il disagio e l'insofferenza dei contribuenti, ne accentua l'exasperazione, in quanto nessuna certezza sostiene la tempistica annunciata, accompagnata dalla riserva relativa alle "assegnazioni delle risorse da parte del Tesoro".

Se a ciò si aggiunge, come si è ricordato a proposito dei tributi locali che sembra passare il messaggio che a livello delle imposizioni regionali, sarebbe possibile utilizzare il credito riconosciuto per il pagamento di quanto dovuto per successivi periodi di imposta, la discrasia fra attese e realtà alimenta disagio e frustrazione e vanifica gli sforzi per ricostruire un rapporto di fiducia fra contribuente e fisco.

In tale contesto, pesantemente condizionante, il Garante, consapevole della impossibilità di incidere sulle modalità operative e sulle sequenze temporali legate all'assegnazione delle funzioni previste dai commi 7,8 e 10 dell'art. 13 della legge istitutiva, si è mosso sin dall'esercizio 2002 in una duplice direzione.

- *Ha verificato la tempistica della c.d. fase di convalida attribuita agli uffici locali e ne ha sollecitato la conclusione seguendo, se del*

caso, l'intera sequenza sino alla comunicazione conclusiva registrata nell'anagrafe tributaria. In non pochi casi la fase di convalida ha richiesto una pluralità di interventi anche in ragione del fatto che negli anni decorsi si è assistito al passaggio delle "competenze" dal centro di Servizio di Milano, agli uffici delle diverse sedi territoriali ed alle incertezze interpretative legate alle funzioni tecnico-operative affidate per alcune annualità ai centri di lavorazione di Pescara e di Venezia.

Operando in tale ruolo si è contribuito a superare alcune incertezze interpretative in ordine alla competenza degli uffici locali rispetto alle attribuzioni del Centro Operativo di Pescara ancora presenti successivamente alla circolare n. 14 del 1.2.2002 della Direzione Centrale Normativa e Contenzioso dell'Agenzia delle Entrate.

La questione della competenza, affrontata in meno di 10 casi nel 2004, si è ormai riproposta in meno di cinque occasioni nel primo semestre del 2005, rendendo così palese la raggiunta trasparenza nei confronti dei contribuenti, degli effetti non secondari legati alla chiusura del Centro di Servizio di Milano.

L'attenzione del Garante rivolta a rendere trasparente nei confronti del contribuente l'intera filiera amministrativa dei rimborsi di imposta, pur non avvicinando l'interessato al momento della erogazione, ha liberato comunque gli uffici locali da generiche censure di colpevole inefficienza nel momento in cui ha fatto emergere l'avvenuta conclusione della fase di convalida in una data determinata, oggetto di inserimento nell'anagrafe tributaria o di comunicazione diretta.

Il fatto che tale fase di convalida si concluda in troppi casi in tempi largamente superiori a quelli previsti dalla legge, non ne vanifica il significato ed è del tutto coerente con il dovere "di richiamo" attribuito al Garante dal comma 10 dell'art. 13.

Non può essere sottaciuto per altro che l'effetto della scelta di operare una netta cesura, con corrispondente trasparenza, fra fase di convalida e momento erogativi, se ha stabilito un miglior colloquio fra contribuente e uffici locali, ha trasferito sull'Autorità centrale l'intero "peso", se così si può dire, del ritardo nella esecuzione dei rimborsi, con effetti sulla credibilità del sistema del tutto evidenti.

- *I risultati ottenuti dal Garante sul versante dell'Autorità centrale, per ottenere che alla convalida segua, in termini temporali accettabili, l'effettiva erogazione, sono stati nel complesso deludenti, legati come sono a scelte di generale politica fiscale*

poco o nulla sensibili alle richieste formulate dal Garante in relazione a casi singoli o particolari categorie di contribuenti.

Il Garante della Lombardia, in adempimento del precetto del comma 10 sopra citato, ha per altro formulato sia richieste concernenti singole fattispecie caratterizzate da particolare gravità (rimborsi risalenti ad anni anteriori al 1990 o che vedevano coinvolti persone pressate da obblighi tributari in scadenza), sia esigenze di informazioni per categorie di contribuenti, informazioni dotate di un certo grado di certezza e tali da poter essere trasferite agli interessati senza alimentare ulteriore delusione e sfiducia.

La mancanza di comunicazioni certe sui tempi di erogazione rappresenta invero un ricorrente motivo di doglianze dei contribuenti che, pressati da adempimenti fiscali legati ad osservanze a rigide e invalicabili termini ed accompagnati dalle attualità di esecuzioni forzose, non riescono ad ottenere date certe sulla riscossione di crediti fiscali convalidati da anni dalla stessa Amministrazione.

Accresce il disagio ed alimenta l'esasperazione il fatto che i meccanismi previsti per la compensazione rendono questa di difficile utilizzazione per rimborsi convalidati da 6/10 anni e che nei canali più diversi, anche a livello dell'Autorità centrale, vengano pubblicizzati programmi generali di rimborsi non seguiti da adempimenti conseguenti e che in altri settori, parimenti pubblici, si adottino strumenti finanziari tali da permettere una agevole negoziazione dei crediti accertati.

In molti casi non è tanto il ritardo in sé considerato che motiva le doglianze, quanto la mancanza di certezze circa i tempi di esecuzione, quasi che i tempi non rappresentino per i soggetti del rapporto tributario ed in particolare per le imprese, un valore specifico.

In definitiva dover trasferire al contribuente l'informazione che il credito tributario, convalidato da molti anni dall'ufficio locale, verrà erogato "secondo l'ordine cronologico" e "secondo le assegnazioni di fondi da parte del Tesoro", è poco meno di una "non risposta" e non avvicina certo ai fini previsti dal comma 6 della legge istitutiva.

- *In materia di rimborsi si vuole cogliere una nota di ottimismo nella generalizzata estensione nell'area della Direzione Regionale della Lombardia, dello strumento del conto sospeso per i rimborsi muniti di un titolo giudiziale notificato, oltrechè per la pronuncia in tema di giudizio di ottemperanza (art. 70 D.Lgs. 546/92).*

Le doglianze sul punto, presenti in modo significativo nell'anno 2002 e già ridotte negli anni 2003 e 2004, si sono pressoché azzerate e concernono ormai solo discrasie della fase esecutiva.

Trova quindi conferma la riflessione più volte formulata nella presente relazione, che l'attribuzione di poteri sostitutivi al Garante non è la sola via percorribile (ma la materia del conto sospeso in effetti è una delle ipotesi in cui potrebbe essere configurato un potere sostitutivo sia pure limitato all'imposizione di termini perentori agli uffici per realizzare l'esecuzione) per ottenere, attraverso opportune sinergie, risultati apprezzabili in termini di recuperata efficienza del sistema nelle sue articolazioni.

Garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali

È stato riferito nelle relazioni degli anni decorsi ed in particolare nelle relazioni annuali del 2003 e 2004 che il ruolo del Garante, nel suo concreto atteggiarsi nella sede lombarda, si è rivelato positivo in tema di tempi e di modalità operative delle veri fiche eseguite nelle sedi dell'impresa dagli Uffici fiscali e dalla Guardia di Finanza (art. 12 dello Statuto).

All'abbattimento del numero delle istanze, già congruamente ridotto negli esercizi 2003 e 2004, ha certo contribuito l'ampliamento dell'area dei condoni che si sono succeduti negli ultimi anni interessando gran parte dei tributi e che ha importato una significativa riduzione del numero complessivo delle verifiche.

È innegabile per altro, almeno dal punto di osservazione del Garante, che la migliore attenzione posta dagli uffici, sia alla fase organizzativa precedente all'inizio della verifica, sia all'esigenza di rispettare i tempi previsti dal comma 12 dell'art. 13 abbia influito positivamente nel rapporto con il contribuente senza nulla togliere alla efficacia degli strumenti accertativi utilizzati in sede di accesso e di ispezione.

Dato cardine per spiegare l'evoluzione positiva, che si coglie anche nelle istanze che muovono doglianze, è rappresentato infatti dal compiuto dispiegarsi della fase progettuale che deve necessariamente precedere l'accesso all'azienda e che, calibrata sul rispetto delle regole fissate dall'art. 12 dello statuto, permette agli operatori di limitare le varianti "in itinere" che sovente in passato (ma ancora negli anni 2001 e 2002) facevano lievitare i tempi di permanenza nei locali dell'azienda.

Qualche problema residuale permane (la disponibilità delle carte contabili ispezionate, i costi della formazione di copie di un intero archivio, gli intervalli all'interno dei 30 giorni e della eventuale proroga, gli orari di lavoro e simili) ma si tratta di discrasie che, se i dati numerici rassicuranti hanno un senso, possono considerarsi discrasie fisiologiche, non suscettibili di essere interpretate come spie di fenomeni di disservizio.

Evidentemente il velo di ottimismo è legato al fatto che il presumibile ed ormai preannunciato aumento del numero delle verifiche, una volta conclusa la stagione dei

condoni, non determini modifiche dell'attuale deriva e non provochi la ricaduta sulle tempistiche inaccettabili di parecchi anni fa.

Non va sottaciuto per altro - ed è valutazione di totale ovvietà già inserita nella relazione dell'anno decorso - che le considerazioni sostanzialmente positive circa i tempi di permanenza degli operatori nella sede dell'azienda e quindi del rispetto del dettato dell'art. 12 dello Statuto - non coinvolgono alcuna valutazione sui risultati e sulle motivazioni poste a fondamento del programma che ha giustificato l'accesso.

Oltre tutto una valutazione del genere sarebbe completamente estranea al ruolo del Garante e priva per definizione di qualsiasi riscontro documentale.

Infine va rimarcato che il Garante, agli interrogativi insorti allorché, accanto alle ispezioni amministrative o per effetto di queste siano state sviluppate indagini di carattere penale dirette dalle Procure della Repubblica, ha dato costantemente risposta precisando, sia al contribuente sia all'Ufficio, che i tempi delle indagini penali devono essere sottratti al calcolo temporale previsto dall'art. 12 dello Statuto e riservati alla valutazione autonoma dell'Autorità penale.

Scelte procedimentali adottate dal Garante della Lombardia

Nelle quadriennio considerato dalla relazione si sono mantenute ferme e puntualmente applicate alcune scelte procedimentali che, nel rispondere alle domande dei contribuenti, hanno evitato di ingenerare perplessità in ordine agli spazi di intervento.

- ❖ *La rigida cesura che è stata sin dall'inizio posta fra l'attività del Garante ed esercizio della giurisdizione, anche per quanto attiene alle doglianze relative ai tempi di fissazione dei ricorsi nei calendari di udienza ed al rispetto della tempistica nella pubblicazione delle decisioni, ha rimosso ogni motivo di possibile contrasto con gli Organi giurisdizionali.*

Le doglianze dei contribuenti, che pure non sono mancate negli anni considerati, sono state avviate "de plano" alle Presidenze delle Commissioni Tributarie, fornendo doverose informazioni ai contribuenti ed accompagnando i dati relativi all'invio, con gli opportuni chiarimenti.

- ❖ *Si è puntualmente rispettata la linea di confine tra attività di "stimolo", di "iniziativa", di "raccomandazione" e di "accesso" disegnate dai commi 6,7,8 e 9 dell'art. 13 e l'esercizio di consulenza fiscale, talvolta sollecitato dai contribuenti anche attraverso intermediari professionali. In presenza di richieste del genere, in ogni caso garantendo all'interessato un primo riscontro, si è indirizzata l'istanza agli uffici interni all'Amministrazione di assistenza al contribuente. Diversamente si è reso esplicito il diniego dell'intervento richiesto.*

Questa chiara e trasparente delimitazione degli spazi, se ha evitato all'Ufficio di assumere determinazioni implicanti improprie responsabilità professionali, ha altresì permesso di realizzare un efficace rapporto con

le categorie e gli ordini professionali (Commercialisti, Avvocati, Ragionieri ecc.) e con gli stessi servizi di assistenza al contribuente che l'Amministrazione ha apportato a livello locale.

In ragione di questa scelta si può registrare che i pur frequenti rapporti con quelli che possono considerarsi "centro di intermediazione" degli interessi di alcune categorie di contribuenti (associazioni consumatori, associazioni caduti e mutilati in servizio) non hanno posto problemi di sorta.

Rappresenta inoltre un utile risultato che una quota significativa delle istanze, comprese quelle che ormai pervengono mediante fax o via e-mail, siano predisposte, in una percentuale crescente, da studi professionali e che il colloquio, se così lo si vuole chiamare, sia reiterato dopo la prima risposta; il che non esclude l'esistenza di limiti e di difficoltà e magari l'insufficienza complessiva dei risultati ottenuti rispetto a quelli attesi.

Dall'angolo visuale del Garante tale insufficienza non coinvolge l'impianto logico e concettuale, ma sembra doversi attribuire alla limitazione delle risorse segnalate nel primo capitolo della relazione.

Troppo è infatti affidato all'impegno personale dei componenti di una struttura oggettivamente fragile che, operando sempre ai limiti delle possibilità, può entrare in crisi per eventi anche marginali e di limitata portata intrinseca.

- ❖ *Le modalità operative adottate e di cui si è diffusamente riferito nei precedenti capitoli della relazione, pur preoccupate di porre in essere un efficace contatto tra Garante e contribuente, attraverso la comunicazione di una o più risposte, hanno evitato di realizzare un contraddittorio vero e proprio attraverso una sequenza procedimentale rigida con correlato scambio di scritti definibili finali.*

Operando diversamente si sarebbe finito per porre in essere un procedimento "para contenzioso", in aperta contraddizione con il dettato dei commi 6,7,8,9,10 e 11 dell'art. 13 e si sarebbe realizzata l'attesa di un deliberato in qualche misura suscettibile di autonoma impugnazione.

In altri termini, senza necessità di affrontare le implicazioni di ordine sistematico presenti nell'attività degli organi indipendenti, si può rimarcare che pur rispettando il principio "audiatur et altera pars" si è voluto evitare la formazione di una sequenza con la previsione di "replica" escludendo, nella generalità dei casi, la reiterazione di chiarimenti successivi alla determinazione definitiva comunicata dall'Amministrazione.

Si riportano i dati riassuntivi che riguardano gli anni considerati, reiterando l'avvertenza che le indicazioni numeriche delle tabella si riferiscono ai numeri del protocollo, che non coincidono necessariamente con quelli delle istanze.

<i>Tipi di documento</i>	<i>Anno 2001</i>	<i>Anno 2002</i>	<i>Anno 2003</i>	<i>Anno 2004</i>	<i>1°sem. 2005</i>
<i>Accertamenti</i>	51	101	81	83	29
<i>Autotutela</i>	88	139	88	132	64
<i>Cartelle esattoriali</i>	0	94	169	138	46
<i>ICI</i>	27	119	71	65	26
<i>Imposta di bollo</i>	0	19	1	1	0
<i>Rimborsi II.DD.</i>	264	1261	1055	814	362
<i>Rimborsi IVA</i>	14	109	99	82	33
<i>Rimborsi vari</i>	0	261	251	204	125
<i>Tarsu</i>	0	14	9	31	7
<i>Parere irreg.funz.to Uffici</i>	8	44	46	109	18
<i>Istanze varie, quesiti ecc.</i>	319	586	427	537	307
TOTALE	771	2747	2297	2196	1017

Elenco di casi significativi che hanno reso necessario assumere determinazioni di principio da parte del Garante.

PRATICHE SIGNIFICATIVE TRATTATE DALL'UFFICIO DEL GARANTE

A. AVVISI DI ACCERTAMENTO

- *Pratica prot. 2132/03 - Cartella di pagamento Irpef tassazione separata 1997 degli oneri successivamente rimborsati al contribuente - Il contribuente lamenta l'errata applicazione dell'aliquota del 27%, atteso che il D.L. 23.2.95 n. 41 (conv. in legge 22.3.95 n. 38), con effetto dal periodo d'imposta in corso al 1°1.95, ha ridotto detrazione per oneri dal 27% al 22% - Sulla questione è stato interessato l'Ufficio Fiscalità Generale DRL Lombardia.*

- 1) *Pratica prot. 231/03 - L'istanza ex art. 13 Legge 212/2000 non attiva un procedimento autonomo a contraddittorio pieno, di guisa che le relazioni redatte dagli Uffici sono soggette alle normali regole di accesso ai documenti amministrativi previsti dalla L. 7.8.1990 n. 241. Il Garante non ha poteri sostitutivi rispetto alle competenze degli Uffici deputati alla*

esecuzione delle verifiche ed alle determinazioni che dalle verifiche conseguono.

- 2) *Pratica prot. 2193/03 - L'Ufficio ha riscontrato irregolarità nelle scritture così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso, le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica.*

È ricorso quindi all'accertamento ex art. 39 DPR 600/73, sulla base dei parametri risultanti dall'elaborazione dei dati indicati dalla società contribuente, in sede di dichiarazione dei redditi.

B. I.C.I.

- 1) *Pratica prot. 71/02 - Notifica rendite catastali: art. 74 L. 342/2000 e circolare n. 4/FL del 13.3.2001, dal 1°1.2000 - Il Comune può legittimamente richiedere il pagamento del tributo per le annualità pregresse, senza peraltro applicare sanzioni ed interessi. - Possibilità di utilizzare gli strumenti processuali previsti dalla legge, per attivare un contenzioso avanti al competente giudice tributario.*

- 2) *Pratica prot. 1379/03 - Il contribuente, che, all'atto della promessa di vendita viene immesso in possesso dell'unità abitativa, acquista peraltro in proprietà solo con la successiva stipulazione del contratto di compravendita. Il soggetto obbligato al pagamento dell'ICI per il periodo antecedente alla stipula del contratto di compravendita deve essere considerata l'impresa di costruzioni; ciò in quanto solo con il rogito si verifica il trasferimento delle proprietà.*

- 3) *Pratica prot. 67/04 - Istanza di rimborso ICI - A seguito dell'attivata autotutela il Comune ha assunto una determinazione definitiva - Il Garante, ai sensi dell'art. 13 L. 212/2000 non ha il potere di sostituirsi all'Amministrazione locale nelle determinazioni relative al tributo. - La sola tutela è costituita dal ricorso, nei termini di legge, alle Commissioni Tributarie competenti.*

C. VERIFICHE FISCALI

- 1) *Pratica prot. 99/02 - E' stato chiarito alla Società ricorrente che: a) gli elementi acquisiti dalla G.F. hanno determinato l'avvio di un'indagine penale; b) la durata della verifica si collega direttamente ai tempi e alle modalità dell'indagine penale diretta dalla Procura della Repubblica; c) la*

verifica, originariamente parziale, è stata tramutata in verifica generale ed estesa alle annualità successive al 1996.

Il prolungamento e l'interruzione delle operazioni di verifica sono da ricondurre ad un'attività di Polizia giudiziaria, soggetta alle regole del C.P.P. ed i sistemi di impugnativa previsti da detto Codice e non proiezioni delle sequenze temporali della L. 27.7.2000, n. 212.

- 2) *Pratica prot. 451/02 - Il Legale della Società contribuente è stato notiziato che il Comando Gruppo della G.di F., che ha diretto la verifica a carattere generale condotta dalla Compagnia di Corsico, ha eseguito l'ispezione, seguendo le direttive impartite con provvedimenti (Circ. n. 64/E del 27.6.01) della Direzione Centrale Accertamento dell'Agenzia delle Entrate.*

L'interpretazione della normativa accolta nei provvedimenti amministrativi dei citati Comandi si fonda sul testo dell'art. 12 comma 5 della L. 212/2000 che, facendo riferimento alla "permanenza degli operatori" presso la sede della contribuente ed insieme ai "giorni lavorativi" ai fini del calcolo del doppio termine, sembra escludere la previsione di un automatismo con fissazione del solo termine iniziale.

- 3) *Pratica prot. 878/02 - L'osservazione della contribuente circa la carente informazione "dei reali motivi della verifica" è infondata, in quanto la società contribuente è stata informata che l'attività ispettiva traeva origine dal piano di verifica nei confronti di "soggetti di rilevanti dimensioni" (volume affari superiori a 50 miliardi di lire). Era stata inoltre informata dell'oggetto del controllo.*

Circa la eccepita carenza di contraddittorio in sede di esecuzione della verifica si è richiamata alla G.di F. la disposizione dell'art. 12, comma 4, della L. 212/2000 che, nel prevedere il diritto del contribuente ad inserire a verbale le proprie osservazioni e rilievi, sancisce l'esigenza di adottare modalità tali da permettere l'esercizio di tale diritto.

- 4) *Pratica prot. 208/03 - E' stato precisato al Legale del contribuente che*
a) le relazioni che la Guardia di Finanza invia al Garante sono atti interni sottoposti alle normali regole sulla trasparenza di cui alla L. 241/90 e pertanto le richieste di comunicazioni dell'intero testo non possono che essere inoltrate all'Ufficio emittente; b) le istanze inoltrate al Garante nella logica sottesa dall'art. 13 L. 212/2000 non innescano un procedimento in senso proprio con contraddittorio pieno.

D. AUTOTUTELA

- 1) *Pratica prot. 1862/02 - Il giudicato favorevole all'Amministrazione formatosi sulla sentenza della Commissione Tributaria Regionale, per le stesse ragioni prospettate nell'istanza, rappresenta un innegabile fatto ostativo all'annullamento in via di autotutela (art. 2, c. 2 D.M. 11.2.1997 n. 37).*
- 2) *Pratica prot. 65/03 - la sentenza della Commissione Tributaria Regionale non risulta impugnata e definisce un titolo giudiziale al quale l'Ufficio, si è attenuto, disattendendo l'istanza di autotutela successivamente presentata.*
- 3) *Pratica prot. 450/03 - la formazione di un titolo giudiziale è causa ostativa di un ulteriore svilupparsi del contraddittorio ed esclude una iniziativa specifica da parte dell'Ufficio del Garante, ai sensi dell'art. 13 della L. 212/2000.*
- 4) *Pratica prot. 1026/03 - La determinazione definitiva assunta dall'Ufficio Entrate sull'istanza di autotutela non offre spazio per un intervento del Garante - Anche la formulazione sintetica adottata dall'Ufficio locale per negare l'autotutela non può essere sindacata, nell'ambito dei poteri previsti dall'art. 13 della L. 212/2000.*
- 5) *Pratica prot. 676/04 - Ricorso gerarchico in base alla vecchia normativa. Inammissibilità.*
A seguito dell'entrata in vigore dell'art. 2 del D.Lgs. n. 546/92 e successivamente alla luce dell'art. 12 della L. 28.12.2001 n. 448, è caduta la possibilità di proporre il ricorso gerarchico. Tutte le controversie aventi ad oggetto tributi di ogni genere e specie, sorte successivamente al 31.12.2001, sono attribuite, salvo specifiche deroghe non applicabili al caso di specie, alla giurisdizione delle Commissioni Tributarie.
Ne consegue (circolare della Direzione Centrale Normativa e Contenzioso n. 25 del 21.3.2002) che gli eventuali ricorsi presentati successivamente alla data del 31.12.2001 non impediscono che il provvedimento contestato, in assenza di tempestivo ricorso alla competente Commissione Tributaria, diventi definitiva con conseguente obbligo per l'Ufficio impositore, di procedere alla riscossione del tributo.
- 6) *Pratica n. 697/04 - Nell'istanza di autotutela i contribuenti eccepiscono la mancata notifica della sentenza della Commissione Tributaria Regionale, che avrebbe impedito di presentare ricorso per Cassazione.*
La notifica del dispositivo della sentenza non è prevista, giacchè l'art. 37, 2° comma del D.Lgs. 31.12.1992 n. 546, limita tale obbligo solo alle parti

costituite e i contribuenti si erano limitati a depositare il 14.2.1996 presso la Commissione Tributaria di 1° grado, secondo il vecchio rito, un atto che pur denominato impropriamente "appello incidentale" era in realtà una memoria di controdeduzioni con la quale chiedevano il rigetto dell'appello dell'Ufficio.

Ai contribuenti appellati è stato correttamente comunicato l'avviso di udienza e, in mancanza di istanza di pubblica udienza (art. 33 D.Lgs. 546/92), l'appello è stato correttamente trattato in Camera di Consiglio. Evidentemente, secondo quanto è previsto anche per il processo davanti al Giudice ordinario, è onere delle parti non costituite, alle quali sia stato per altro comunicata la data di udienza, seguirne l'ulteriore corso per salvaguardare il termine per l'eventuale ricorso per Cassazione (art. 38 3° comma e 51 D.lgs. 546/92).

E. VARIE

- 1) *Pratica prot. 676/04 - Per effetto dell'art. 2 del D.Lgs. 546/92 e dell'art. 12 L. 448/2001, è caduta la possibilità di proporre ricorso gerarchico e tutte le controversie aventi ad oggetto tributi sono attribuiti alle Commissioni Tributarie.*

Gli eventuali ricorsi presentati successivamente al 31.12.2001 non impediscono che il provvedimento contestato, in assenza di tempestivo ricorso alla competente Commissione Tributaria, diventi definitivo con conseguente obbligo per l'Ufficio impositore di procedere alla riscossione del tributo.

- 2) *Pratica prot. 697/04 - Successivamente ad informazioni trasmesse dalla C.T.R. è stato chiarito all'esponente il quale aveva lamentato essergli stata preclusa la possibilità di ricorso in Cassazione, la legittimità della sequenza procedimentale seguita, ripercorrendone i diversi segmenti.*

- 3) *Pratica prot. 76/04 - La Direzione Regionale, accogliendo l'istanza del garante che aveva denunciato l'irregolarità di separati avvisi di accertamento e separate notifiche per violazione dell'art. 70, 1° comma del DPR. 633/72 (costituzione di plafond IVA in relazione a vendite di prodotti duty free), ha dato disposizioni alla direzione Circo-scrizionale di emettere un unico atto riepilogativo a seguito delle effettuate revisioni.*

- 4) *Pratica 964/04 - Iniziative assunte presso la Direzione Centrale Gestione Tributi per colmare le carenze di procedure per dare*

esecuzione ai rimborsi Irpeg per gli anni 1985/1992 dopo la c.d. migrazione dal Centro di Servizio di Servizio di Milano agli Uffici locali.

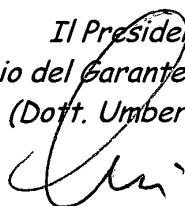
- 5) Pratica prot. 950/04 - Iniziative assunte presso la Direzione Regionale per ottenere chiarimenti sulle disposizioni impartite agli Uffici locali per superare le discrasie denunciate da una platea di contribuenti, a proposte degli automatismi adottati per l'iscrizione a ruolo a titolo provvisorio degli accertamenti in rettifica.*
- 6) In occasione di istanze da parte di alcuni contribuenti circa il fatto che il Concessionario della riscossione Esatri non avrebbe inserito, nell'atto soggetto a notifica, le avvertenze concernenti le modalità ed i termini di impugnazione tradotte in forma chiara e facilmente comprensibile, come stabilito dall'art. 12 dello Statuto, sono stati richiesti (nota prot. 37/05) chiarimenti alla Direzione Regionale prospettando il carattere innovativo di tale norma che avrebbe superato in parte il D.M. del 28.6.1999 (artt. 1 e 2).*
- 7) Con nota 10.11.2004 (prot. 1881/04) si è richiesto al Dipartimento delle Politiche Fiscali, di conoscere le iniziative assunte per superare le discrasie fra messa a disposizione di un software istituzionale gratuito per l'invio telematico dei modelli unici persone fisiche ed il diverso trattamento riservato alle società di capitale ed alle associazioni che ne possono disporre solo assumendone il relativo costo: il Dipartimento (nota 4.12.04) ha chiesto all'Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale - le valutazioni in argomento.*
- 8) Con nota 16.12.04 (prot. 2122/04) sono stati chiesti chiarimenti alla Direzione Regionale sulle iniziative assunte a livello di gestione del software, per l'inoltro telematico delle denunce di reddito, in particolare si è richiesto se, nel caso di "scarto" a posteriori delle denunce inviate in via telematica, sia stato richiesto il pagamento di una sanzione per ritardo.*
- 9) Con nota 16.9.04 (prot. 1521/04) diretta alla Direzione Centrale Gestione Tributi è stata segnalata la situazione relativa alla mancata erogazione di rimborsi convalidati di tributi afferenti annualità remote: dal 1981 al 1987.*
- 10) Con nota 17.11.04 (prot. 1928/04) diretta alla Direzione Regionale è stata rappresentata l'urgenza di qualche iniziativa volta a sanare le situazioni di molti contribuenti, chiamati ad assolvere debiti con il fisco in termini*

perentori ravvicinati, che lamentano il mancato rimborso di crediti tributari per annualità anteriori al 1990.

- 11) Pratica prot. 367/05 - Su richiesta del Garante la Direzione Centrale ha precisato che la nuova procedura informatica "Profilo Utente" adottato dall'Agenzia ha inteso migliorare l'organizzazione dei processi operativi, senza incidere sulla protezione dei dati personali e senza modificare il lavoro svolto allo sportello del personale addetto.*
- 12) Pratica prot. 37/05 - Si è chiesto alla Agenzia delle Entrate le eventuali determinazioni circa la discrasia, denunciata da una pluralità di contribuenti, fra l'art. 7 dello Statuto e gli allegati ai modelli di controllo esattoriali approvati con Decreto Ministeriale.*
- 13) Pratica prot. 127/05 - Si rappresenta il contrasto fra le scelte di alcuni uffici locali in tema di rettifica di dichiarazione dei redditi formulate a mezzo di domande di rimborso ex art. 38 del DPR. 602/73 e l'arresto delle S.U. del 17.1.2002 m. 15063.*
- 14) Pratica prot. 569/05 - richiesta di informazioni sulle forme adottate, nelle copie notificate delle cartelle esattoriali relative ai contributi consortili per portare a conoscenza dei debitori le modalità di impugnazione del ruolo.*
- 15) Pratica prot. 915/05 - Esigenza di un chiarimento sull'assoggettamento ad IVA sulle prestazioni sanitarie fornite dalle cooperative sociali ai degenti ricoverati presso strutture locali.*
- 16) Pratica prot. 99/05 - Chiarimenti sulla Circolare Ministeriale n. 226 del 3.12.1999 e sulla Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 97 del 29.4.2003 in tema di applicazione dell'IVA sulle somministrazioni di gas metano per uso promiscuo effettuati con impianti che utilizzano un unico contatore.*

La presente relazione è stata approvata dal Collegio del Garante con verbale in data 21 luglio 2005.

*Il Presidente
dell'Ufficio del Garante del Contribuente
(Dott. Umberto Loi)*



PAGINA BIANCA

all. a)

Prot. n. 837/01/5

DECRETO n. 2

II PRESIDENTE DELLA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE PER
LA LOMBARDIA

- Vista la legge 27 luglio 2000, n. 212, recante, fra l'altro, la disciplina per la nomina del Garante del Contribuente;
- preso atto che, a tenore dell'art. 13 del cit. legge, il Garante del contribuente è un Organo collegiale costituito da tre componenti, scelti e nominati dal Presidente della Commissione Tributaria Regionale, nella cui Circostrizione è compresa la Direzione Regionale delle Entrate, ed appartenenti alle seguenti categorie:
 - a) magistrati, professori universitari di materie giuridiche ed economiche, notai, sia a riposo che in servizio;
 - b) dirigenti dell'Amministrazione finanziaria e ufficiali generali e superiori, a riposo da almeno due anni, della Guardia di Finanza;
 - c) avvocati, dottori commercialisti e ragionieri collegiati, pensionati, designati dai rispettivi ordini di appartenenza;
- preso atto che le funzioni di presidente sono svolte da componente scelto nell'ambito delle categorie di cui alla lettera a) de cit. art. 13, comma 2°, e che gli altri due componenti sono scelti, uno nell'ambito delle categorie di cui alla lettera b), e l'altro nell'ambito delle categorie di cui alla lettera c) della medesima disposizione di legge;
- Viste le disponibilità date, da appartenenti alle competenti categorie, per la carica di presidente;
- Viste le note, con le quali il Direttore Generale del Dipartimento delle Entrate ed il Comandante Generale della Guardia di Finanza, nelle rispettive competenze, hanno comunicato le terne dei nominativi aventi titolo per la nomina a componente del Collegio del Garante del Contribuente;
- Viste le note, con le quali sono state comunicate, da parte di ciascun degli Ordini professionali elencati nella lettera c) del cit. art. 13 della n. 212/2000, ed operanti nell'ambito territoriale dell'Agenzia delle Entrate Direzione Regionale della "Lombardia", le terne dei nominativi per la scelta del terzo componente del Collegio;
- Vista la Risoluzione n. 5, adottata nella seduta del 21 novembre 2000, dal Consiglio di Presidenza per la Giustizia Tributaria, recante criteri per la nomina dei componenti del Garante del Contribuente;
- Considerato che, per quanto riguarda la nomina del Presidente del Garante del Contribuente da individuarsi tra gli appartenenti alle categorie sub. a), in

relazione anche alle disponibilità date, la scelta può essere operata nella persona del dott. **Umberto Loi**, magistrato ordinario a.r. , il quale, per avere percorso la intera carriera nella magistratura, concludendola con l'espletamento per più anni del prestigioso incarico di Procuratore Generale della Repubblica nella importante circoscrizione giurisdizionale della Lombardia occidentale; avere esercitato , in aggiunta , per circa trent'anni le funzioni di Presidente di sezione delle passate e presenti Commissioni tributarie, o di Presidente di Commissione tributaria di 2° grado, sempre dando un importantissimo contributo di idee, di ineguagliabile competenza e di serio impegno anche nell'ambito di questa giurisdizione, e per avere, infine, dato altro importante contributo al commento sul nuovo processo tributario , pubblicato in collaborazione con altri due studiosi della materia, per i tipi della Giuffrè, da ultimo, nel 1997, che ulteriormente lo qualificano per il particolare incarico; senza, peraltro, dire delle relazioni tenute in diversi convegni sulla specifica materia tributaria, risulta avere, in sommo grado, un felice coacervo di requisiti culturali e professionali di prestigio, che danno il massimo di affidamento , per il migliore svolgimento degli importanti e delicati compiti di Presidente del Garante del Contribuente da parte del medesimo;

- Ritenuto che, per quanto riguarda la scelta del secondo componente dell'Organo in questione, la scelta può cadere sul Dott. **Giuseppe PERRONE**, nato il 29/11/1930, residente a Milano, Via Console Marcello, n. 35, Dirigente a riposo da oltre due anni della Amministrazione delle Finanze, che, per la lunga carriera , encomiabilmente svolta in funzioni di elevato prestigio, nell'ambito dell'Amministrazione di appartenenza, parimenti risulta possedere elevati requisiti professionali e di esperienza , che lo rendono pienamente idoneo per l'espletamento dell'incarico di componente dell'Ufficio del Garante del Contribuente, cui viene chiamato con il presente provvedimento;
- Ritenuto - ancora - che la scelta del terzo componente dell'Ufficio del Garante, valutate le molteplici designazioni effettuate dai competenti consigli degli Ordini professionali , elencati nell'art.13, comma 2°, lett. c), può cadere sull'avvocato in pensione **Luciano DE RIENZO**, nato il 07/06/1925, residente a Milano, Via Borgonuovo n.26, designato dell'Ordine degli Avvocati di Milano ,il quale, per personale prestigio ,esperienza e professionalità, dà pieno affidamento di bene espletare l'incarico di che trattasi;
- Considerato, conclusivamente, che tutti e tre i prescelti risultano in possesso dei necessari requisiti di legge, e che, nei confronti degli stessi, non ricorrono cause di incompatibilità, e che i medesimi sono, altresì, in possesso di un insieme positivo di titoli professionali e di esperienza;
- Visto l'art. 13 della cit. legge 27 luglio 2000, n. 212;

DECRETA

E' costituito il GARANTE DEL CONTRIBUENTE PER LA REGIONE "LOMBARDIA", per il periodo 2001- 2004.

Sono nominati Componenti del Garante del Contribuente per la "Lombardia", per il periodo sopraindicato, i signori:

- 1) Dott. **LOI Umberto**, Procuratore Generale On. della Corte di Cassazione,
con funzioni di Presidente;
- 2) Dott. **PERRONE Giuseppe**, Dirigente a riposo dell'Amministrazione delle
Finanze , Componente;
- 3) Avv. **DE RIENZO Luciano**, Avvocato in pensione, Componente.

Il Garante del Contribuente avrà sede presso l'Agenzia delle Entrate Direzione Regionale della Lombardia, la quale, a norma di legge, assicurerà spazi idonei, oltre che le funzioni di segreteria e tecniche.

Il presente provvedimento avrà effetto dal **19 Marzo 2001**, e verrà, a cura della Segreteria di questa Commissione, trasmesso, a tutti i Soggetti interessati, ed, altresì, al B.U.R. della Lombardia ed ai principali quotidiani dei Capoluoghi aventi sede nella Regione.

Milano, 2 Marzo 2001



IL PRESIDENTE DELLA COMMISSIONE
(Armando INGRASSIA)

È copia autentica
Il Segretario