

ATTI PARLAMENTARI

XIV LEGISLATURA

---

# CAMERA DEI DEPUTATI

---

**Doc. LII-bis  
n. 11**

## RELAZIONE

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

(Anni 2001, 2002 e 2003)

*(Articolo 13, comma 13-bis, della legge 27 luglio 2000, n. 212 e successive modificazioni)*

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

---

**Trasmessa alla Presidenza il 3 febbraio 2004**

---

PAGINA BIANCA



**Garante del Contribuente**

*Ufficio della Liguria*

*Genova, 3 febbraio 2004*

Alla Presidenza del Consiglio  
dei Ministri  
Ufficio Segretariato Generale  
Piazza Colonna – Pal. Chigi  
00186 Roma

Al Senato della Repubblica  
Piazza Madama – Pal. Madama  
00186 Roma

Alla VI Commissione Perm.  
Finanze e Tesoro  
Piazza Madama – Pal. Madama  
00186 Roma

Alla Camera dei Deputati  
Piazza Montecitorio  
00186 Roma

Alla VI Commissione Perm.  
Finanze  
Piazza Montecitorio  
00186 Roma

Prot. N. 2070

OGGETTO: Relazione del Garante del Contribuente della Regione Liguria ex art. 13, comma 13bis, Legge 212/2000.

Ai dati relativi al lavoro svolto da questo Garante del Contribuente dal 2001 al 2003 si reputa opportuno premettere alcune considerazioni di ordine generale sulla posizione del Garante nel quadro dei soggetti che operano in materia tributaria.

Dall'esame di compiti che l'art. 13 della L. 212/00 assegna al Garante del Contribuente, risulta evidente che esso non ha il potere di intervenire d'autorità con provvedimenti che incidano direttamente sui rapporti contribuente / fisco e di ciò taluno si è lamentato e tuttora si lamenta.

Questo Garante invece ritiene che ciò sia del tutto opportuno, non solo per non creare una situazione di confusione rispetto alle competenze giurisdizionali delle

Commissioni Tributarie e per salvaguardare l'autonomia decisionale della Amministrazione Finanziaria e l'autonomia del cittadino di svolgere come meglio crede le proprie difese, ma anche per assicurare al Garante una posizione che è stata definita di "giurisdizione di persuasione" che, se svolta con equilibrio e competenza, è tale da conferirgli la possibilità di un fruttuoso intervento ai fini della corretta applicazione della legge, nei suoi contenuti sostanziali e procedurali, ed una autorevolezza anche maggiore di quella che potrebbe derivargli da interventi autoritari che sarebbero mal tollerati da una parte e dall'altra.

Lo sforzo di realizzare un tale comportamento indipendente ed imparziale ha consentito localmente di instaurare con le varie realtà in cui si articola l'Amministrazione finanziaria (mi riferisco in particolare alla Agenzia delle Entrate, alla quale siamo grati per aver assolto con piena nostra soddisfazione il compito affidatole dalla legge di assicurare all'Ufficio le funzioni di segreteria e tecniche, con personale qualificato e locali del tutto adeguati; all'Agenzia del Territorio e alla Guardia di Finanza) un rapporto che non esito a definire di collaborazione, senza affatto venire meno al compito di Garante del Contribuente, che ha anche condotto ad una nostra partecipazione ad iniziative quali la rilevazione di "customer satisfaction" per l'area di controllo svolta dalla Direzione Regionale Liguria della Agenzia delle Entrate ed incontri promossi dall'Agenzia Regionale del Territorio per l'approfondimento di temi sull'aggiornamento e la notificazione ai contribuenti dei dati catastali.

Per obiettività deve invece rilevarsi che qualche difficoltà si incontra nei rapporti tra Garante del Contribuente e gli Uffici Tributarî di taluni Comuni.

Superate le incertezze sulla competenza del Garante del Contribuente in tema di finanza locale, si avverte spesso una certa riottosità di tali uffici ad adeguare le loro decisioni ai provvedimenti adottati dal Garante; pur nel rispetto della loro autonomia, si ha talora l'impressione che ciò dipenda non solo da un'accentuata e comprensibile preoccupazione di salvaguardia degli interessi della finanza locale, ma anche da un'insufficiente maturazione nell'attuare, anche attraverso l'esercizio dell'autotutela, un sano rapporto tra ente pubblico e cittadino, nel rispetto dei principi della collaborazione e della buona fede, oggi sanciti dallo Statuto del Contribuente e che sempre più e meglio, invece, vengono realizzati presso le Agenzie della Amministrazione dello Stato.

Per dar concretezza al discorso si pensi, ad esempio, che in tema di ICI gravante su un immobile di cui siano contitolari marito e moglie, non si accetta il pagamento integrale effettuato da uno dei due e si accollano sanzioni a quello ritenuto inadempiente, costringendo il primo a presentare istanza di rimborso, se ancora in termine, senza tener conto della osservazione del Garante che il codice civile ritiene valido il pagamento di una obbligazione effettuato dal terzo, salvo che non sussistano motivi per rifiutarlo.

Un approfondimento meritano i rapporti esistenti tra la funzione del Garante del Contribuente e l'esercizio della giurisdizione delle Commissioni Tributarie, non tanto per sottolinearne l'autonomia, quanto per una riflessione sui limiti che il Garante deve porsi nella propria azione.

In talune sedi il Garante ritiene di astenersi da ogni intervento quando una questione sia già sottoposta all'esame del Giudice tributario. Un tale comportamento non mi pare possa essere condiviso poiché l'esercizio della autotutela, che è compito del Garante attivare, è previsto dalla legge anche in pendenza di giudizio (art. 2 quater D.L. 30/9/94 n. 564 coordinato con L. 30/11/94 n. 564 e D.M. 11/2/97 n. 37).

A maggior motivo è da escludere il principio, da taluno auspicato, del “electa una via non datur recursus ad alteram”. L’unico limite che si pone all’intervento del Garante è quello previsto per l’esercizio dell’autotutela dal citato D.M. 11/2/97 n 37, per il quale “non si provvede all’annullamento d’ufficio o alla rinuncia all’imposizione ... per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all’Amministrazione finanziaria”.

Tale interpretazione della normativa vigente pone però il Garante di fronte a notevoli difficoltà, evidenziate da una prassi che sta diffondendosi di far pervenire i ricorsi proposti alle Commissioni Tributarie anche al Garante per ottenere da lui un provvedimento, da utilizzare, se del caso, in sede giurisdizionale. Tale prassi rischia di instaurare un non corretto circuito tra le distinte competenze; tra esse non devono essere neppure ipotizzabili interferenze o condizionamenti, tali da limitare l’autonomia delle distinte funzioni.

E’ però compito del Garante del Contribuente valutare le segnalazioni che gli pervengono facendo riferimento alle sue effettive competenze, che non sono quelle di dichiarare il diritto nel caso concreto, ma di considerare se nella fattispecie ci si trovi di fronte a “disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadino e amministrazione finanziaria” che, ai sensi dell’art. 13, comma 6 della L. 212/00, giustificano l’attivazione di una procedura di autotutela.

Pertanto è legittimo ogni intervento del Garante quando ritenga che l’atto dell’Ufficio, oggetto della segnalazione, sia inficiato da una illegittimità che ne giustifichi l’annullamento in autotutela (vedasi in proposito l’elenco non tassativo di cui all’art. 2 del D.M. n.37/97) , ma esso non dovrà attivare l’autotutela quando gli sia richiesto di pronunciarsi su questioni attinenti la legittimità o illegittimità di un atto, la cui soluzione dipenda da incerte interpretazioni della norma.

Per quanto concerne il lavoro svolto dal Garante del Contribuente dalla sua costituzione ad oggi, esso risulta dai seguenti prospetti:

	anno 2001	anno 2002	anno 2003
Segnalazioni pervenute	91	90	134
Provvedimenti emessi	50	109	114
Di cui aventi per oggetto:			
richieste autotutela	9	43	56
richieste rimborso	24	33	15
segnalazioni irregolarità nel corso di verifiche	1	2	1
segnalazioni disservizi	3	5	16
Varie	13	26	26
Totale	50	109	114

Le richieste di intervento per attivare l'autotutela si sono concluse con:

Archiviazione perché infondate	7	18	24
soddisfatte dagli Uffici spontaneamente	1	8	25
accolte dal Garante e dagli Uffici	1	9	6
accolte dal Garante respinte dagli Uffici		4	1
accolte dal Garante non definite dagli Uffici	0	4	
Totale	9	43	56

Le segnalazioni di disservizi si sono concluse con:

raccomandazioni ai fini di una migliore organizzazione	3	5	13
segnalazione per eventuale procedimento disciplinare			3
totale	3	5	16

In base al prospetto sopra esteso sembra da rilevare come l'opera del Garante abbia portato un contributo – che va oltre al numero dei casi presi in esame che hanno un indubbio effetto moltiplicatore quali prassi introdotte – al miglioramento dei rapporti tra il Fisco e il contribuente.

Il Garante costituisce un punto di riferimento al quale il contribuente può rivolgersi al fine di ottenere dalla A.F. un provvedimento di autotutela ai sensi dell'art. 13, comma 6 della L. 212/00.

Dal prospetto si rileva il non esiguo numero di istanze di autotutela proposte dai contribuenti e disattese dal Garante, indice di un notevole lavoro selettivo, ma altresì la notevole crescita delle istanze di autotutela che, a seguito della richiesta di informazioni formulate dal Garante, sono state direttamente accolte dagli Uffici, sintomo di una crescente collaborazione e fiducia che, tramite il Garante, si instaura tra gli Uffici stessi e il contribuente.

E' altresì da rilevare la diminuzione delle istanze proposte per il rispetto dei termini di rimborso. Questo Garante nelle sue relazioni semestrali ha evidenziato che il mancato rispetto dei termini di rimborso delle imposte, riconosciute spettanti, costituisce un grave motivo discredito nei confronti delle pubbliche istituzioni poiché i cittadini fondatamente non sono disposti ad accordare la loro fiducia ad una Amministrazione, statale o comunale, che non adempie tempestivamente le proprie obbligazioni.

E' quindi positivo il rilievo che il numero di istanze per il ritardo nei rimborsi sia notevolmente diminuito; ma si ritiene comunque che sia di primaria importanza, per instaurare un rapporto di reciproca correttezza e per ottenere la fiducia del cittadino, che questo problema sia definitivamente risolto. Solo con il rispetto dei diritti dei consociati la P.A. può coerentemente far valere senza ritardo le pretese fiscali di loro.

Si ritiene utile, infine menzionare alcuni provvedimenti che appaiono di particolare rilevanza, tra i molti che sono stati segnalati nelle ricordate relazioni semestrali alle quali si rinvia.

1) IVA sui consumi di Gas metano

Con segnalazioni inoltrate dal Comune di Altare e dall'Associazione Assoutenti di Borghetto S.Spirito veniva fatto presente che le aziende erogatrici di gas metano

applicano l'aliquota IVA del 20%, che dall'attuale normativa è prevista per i consumi per uso riscaldamento, anche nei periodi durante i quali il riscaldamento è spento per legge o per disposizione del Sindaco ed il gas è usato solo per usi domestici di cottura cibi e produzione di acqua calda, per i quali la legge stabilisce l'aliquota del 10%.

Questo Garante, avendo rilevato che la circolare n. 226 del 3/12/99 del Ministero delle Finanze dispone che "anche nei casi di utilizzazione promiscua ove non sia possibile determinare la parte impiegata negli usi domestici agevolati per mancanza di distinti contatori, l'imposta si applica con l'aliquota ordinaria sull'intera fornitura", ha espresso il parere che il disposto della circolare sia illegittimo per violazione dell'art. 23 della Costituzione per il quale nessuna prestazione patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge, di talché, stabilito dalla legge l'ammontare di una imposta in base ad una determinata aliquota, non può essere consentito aggravare l'imposta in base ad una diversa aliquota in casi che non siano pure essi stabiliti dalla legge. Pertanto, ritenendo che la prassi vigente in ordine all'applicazione dell'IVA, adeguatasi alla circolare ministeriale, sia lesiva dei diritti del contribuente, ha segnalato con apposita lettera la ritenuta illegittimità all'Agenzia delle Entrate - Direzione Regionale della Liguria, contenente raccomandazioni ai fini della tutela del contribuente e della migliore organizzazione del servizio (ad es: autocertificazione da parte del contribuente dei consumi di gas nei periodi estivi o di proibizione dell'uso per riscaldamento, con eventuale possibilità di calcolare presuntivamente i consumi agevolati anche per gli altri periodi).

Dopo il rilievo assunto dalla questione a livello cittadino e nazionale, attraverso articoli di stampa ed interventi del Difensore Civico della Provincia di Genova, il Direttore Regionale della Liguria dell'Agenzia delle Entrate ha informato che la Direzione Centrale Normativa e Contenzioso dell'Agenzia delle Entrate ha emesso il 29/04/03, a seguito di interpello, una risoluzione che conferma l'aliquota IVA del 20% sulle forniture di gas metano per uso domestico promiscuo.

E' stato allegato il testo della risoluzione che questo Garante ritiene del tutto insoddisfacente non essendo stata data risposta adeguata alla segnalata illegittimità di una prassi che si vuole giustificare con una risoluzione ministeriale contrastante con il disposto della legge.

In proposito v'è da rilevare il Direttore Regionale dell'Agenzia delle Entrate ha fatto presente che "verbalmente la stessa Direzione Centrale ha annunciato che sono in corso approfondimenti per valutare eventuali modifiche legislative in materia".

Nell'attesa di tali modifiche, occorrerebbe che un utente di buona volontà trovasse il modo di sollevare la questione davanti al Giudice tributario.

E perché non pensare per il futuro ad una legittimazione processuale degli enti e delle associazioni rappresentativi degli interessi collettivi nei procedimenti davanti alle Commissioni Tributarie, così come oggi sono legittimate a costituirsi parte civile nei procedimenti penali?

2) Termine di permanenza dei verificatori nei locali destinati all'esercizio di attività imprenditoriali o professionali, in occasione di verifiche fiscali.

L'art. 12 comma 5 L. 212/00 dispone che la permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriore trenta giorni nei casi di particolare necessità..

E' controversa la interpretazione delle norma, sostenendosi da taluno che il termine debba riferirsi ai giorni di effettiva presenza dei verificatori presso la sede del contribuente e da altri che il termine sia di trenta giorni lavorativi dall'inizio della verifica.

Questo Garante, a seguito di una segnalazione di un contribuente sottoposto a verifica, che si è rivolto all'ufficio ai sensi dell'art. 12 L.212/00, si è espresso a favore della seconda interpretazione, sia per motivi di ordine letterale/linguistico, sia per motivi di ordine logico/sistematico. Sotto tale secondo profilo, ricordando che per il citato art. 12, le verifiche devono svolgersi "con modalità tali da arrecare la minor turbativa possibile allo svolgimento delle attività nonché alle relazioni commerciali e professionali del contribuente", ha ritenuto inammissibile che esse possano svolgersi senza alcun limite temporale rispetto alla data di inizio, ma con il solo limite di trenta giorni di effettiva presenza (prorogabile) e quindi con la possibilità di procrastinarle di mese in mese, ed anche di anno in anno, per un tempo indeterminato, sino a che non sia esaurito il suddetto numero di giornate.

Ci si rende conto della assoluta esiguità del termine di trenta + trenta giorni nel caso di verifiche presso grandi imprese. Peraltro – premesso che detto termine è ovviamente superabile nelle forme previste dal codice di procedura penale, quando siano da esperire indagini di polizia giudiziaria, sussistendo ipotesi di reato – si ritiene che la possibilità di superare il termine stabilito dalla legge in caso di verifiche di natura amministrativa richieda una modifica della norma, non potendosi lasciare il contribuente sottoposto alla verifica per un tempo indeterminato, consentendo la sospensione del termine a discrezione dei verificatori, sino ad esaurimento dei giorni, intesi come giornate di effettiva presenza.

3) Comportamenti della A.F. che rechino pregiudizio al contribuente per ritardi o lentezze nell'espletamento dei compiti di istituto.

In forza dell'art. 13 comma 11 della L. 212/00 è compito del Garante del Contribuente individuare i casi di particolare rilevanza in cui le disposizioni in vigore ovvero i comportamenti dell'Amministrazione determinano un pregiudizio dei contribuenti o conseguenze negative nei loro rapporti con l'Amministrazione, segnalandoli ai vertici della stessa e al Ministero, anche al fine di un eventuale avvio del procedimento disciplinare.

La norma ha avuto applicazione in due casi. Nel primo, nel corso di un giudizio davanti alla Commissione Tributaria Regionale, l'Ufficio, pur riconoscendo i diritti del contribuente, non aveva provveduto prontamente in autotutela al conseguente sgravio di imposta e neppure dopo la pubblicazione della sentenza aveva provveduto a comunicarla al Concessionario, attendendo per far ciò il passaggio in giudicato della decisione, con la conseguenza che il Concessionario aveva dato corso al procedimento per la riscossione del credito originario, procedendo anche al fermo di autovettura del contribuente.

Nel secondo caso, il contribuente, in relazione ad un ingente suo debito tributario per il quale era pendente giudizio, si era avvalso del condono di cui alla L. 413/91, provvedendo ai dovuti versamenti. L'amministrazione, anche dopo tali versamenti, aveva disposto la sospensione della riscossione dei crediti provvisoriamente iscritti a ruolo solamente per termini limitati, anziché fino alla liquidazione della istanza di condono, di talché, scaduto l'ultimo termine concesso, da parte del Concessionario era stata disposta la vendita all'incanto di un bene immobile pignorato, per l'ammontare del credito originario e, nonostante la richiesta del contribuente di un pronto sgravio, a ciò si era provveduto solo a distanza di molti mesi, dando motivo al contribuente di lamentare danni che sarebbero derivati dalla pubblica notizia di un debito ormai per la maggior parte condonato, con ripercussioni pregiudizievoli in ambito bancario e commerciale.

A seguito della segnalazione del primo caso, la Direzione Regionale della Liguria dell'Agenzia delle Entrate ha impartito ai dipendenti Uffici precise e dettagliate disposizioni volte ad eliminare le rilevate disfunzioni, attraverso la pronta emanazione



di ordini di sospensione della riscossione e dei dovuti provvedimenti di sgravio e di rimborso.

La vicenda è significativa per dimostrare come dalla applicazione dello Statuto dei diritti del Contribuente, possa derivare una fruttuosa collaborazione tra la Amministrazione finanziaria e il Garante del Contribuente per il miglioramento dei servizi e per far sì che i rapporti fra contribuente e Fisco siano sempre più improntati alla buona fede e alla fiducia.

L'auspicio è che su questa strada possano essere raggiunti sempre maggiori risultati

Il Garante del Contribuente

Giulio Gavotti

Dante Sirri

Giorgio Carbone

