ATTI PARLAMENTARI

XIV LEGISLATURA

CAMERA DEI DEPUTATI

Doc. **LII-*bis***
n. **6**

RELAZIONE
SULLO STATO DEI RAPPORTI TRA FISCO E CONTRIBUENTE NEL CAMPO DELLA POLITICA FISCALE
(**Anno 2003**)

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

Presentata dal Garante del contribuente per la regione Marche

Trasmessa alla Presidenza il 30 gennaio 2004

STABILIMENTI TIPOGRAFICI CARLO COLOMBO

Sommario

1- Premessa;

2- Necessità di integrazione e modifica della normativa dello L. 27 luglio 2000 n.212, con particolare riferimento alle disposizioni degli artt. 8, 12 e 13;

2.1- *segue*: Necessità di emanare il regolamento sulla compensazione (art.8 Stat.);

2.2- *segue*: Necessità di emanare il "codice di comportamento" del personale addetto alle verifiche fiscali (art.15 Stat.);

2.3- *segue*: Necessità di riforma della disciplina giuridica del Garante del contribuente (art.13 Stat.);

3- Rimborsi di imposte;

4- Proroghe dei termini di prescrizione e di decadenza;

5- Il problema del fermo dei beni mobili registrati (c.d. "ganasce fiscali");

6- Conclusioni.

UFFICIO DEL GARANTE DEL CONTRIBUENTE
DELLE MARCHE
Ancona

1- Premessa

Con la presente relazione il Garante del contribuente delle Marche, decorso un anno dalla entrata in vigore della L. 27 dicembre 2002, n.289, adempie per la prima volta l'obbligo di fornire "al Governo ed al Parlamento dati e notizie sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuenti nel campo della politica fiscale", come disposto dall'art.94, comma 8, di detta legge (con il quale è stato aggiunto il comma 13 bis all'art.13 della L. 27 luglio 2000 n.212, contenente "disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente").

Questa norma valorizza la figura del Garante del contribuente, elevandolo al rango di interlocutore diretto del Parlamento e del Governo della Repubblica sia per la rilevazione e segnalazione delle cause che, a livello legislativo e amministrativo, possono recare pregiudizio al corretto svolgersi dei rapporti tra i cittadini e l'Amministrazione finanziaria o costituire ostacolo al raggiungimento degli obiettivi di politica fiscale generale, sia per la formulazione di proposte e per l'indicazione di rimedi idonei a rimuovere gli aspetti di conflittualità nel settore della imposizione

tributaria ed a rendere effettiva la tutela dei contribuenti in conformità ai principi introdotti nell'ordinamento tributario dallo Statuto.

In questa ottica si rende necessario sottoporre alla valutazione degli Organi Costituzionali, cui la presente relazione è diretta, alcune problematiche e riflessioni che, almeno in parte, hanno già formato oggetto delle cinque relazioni semestrali sull'attività svolta, trasmesse da questo Garante all'On. Ministro dell'Economia e delle Finanze.

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

2.1 - Il 1° comma dell'art.8 della L. 212/2000 stabilisce che " l'obbligazione tributaria può essere estinta per compensazione"; il 6° comma dello stesso articolo dispone che "con decreto del Ministro delle Finanze, adottato ai sensi dell'art.17, comma 3, della L.23 agosto 1988 n. 400 ...., sono emanate le disposizioni di attuazione del presente articolo"; ed il successivo 8° comma così recita: " Ferme restando, in via transitoria, le disposizioni vigenti in materia di compensazione, con regolamenti emanati ai sensi dell'art.17, comma 2, della L. 23 agosto 1988 n.400, è disciplinata l'estinzione dell'obbligazione tributaria mediante compensazione, estendendo, a decorrere dall'anno di imposta 2002, l'applicazione di tale istituto anche a tributi per i quali attualmente non è previsto".

L'art.18 della stessa legge 212/2000 fissa il termine di 180 giorni (decorrente dal 1° agosto 2000) per provvedere a quanto prescritto dal precedente art.8; ma a distanza di circa tre anni e mezzo dalla data di entrata in vigore di detta legge, i

regolamenti in questione non sono stati ancora emanati, con rilevante pregiudizio dei diritti dei contribuenti, i quali non possono avvalersi della più favorevole normativa statutaria in tema di compensazione, ritenuta dalla giurisprudenza inapplicabile, malgrado la prevista decorrenza "dall'anno di imposta 2002", in mancanza del regolamento di attuazione. Ne consegue che, nella situazione tuttora estremamente critica dei rimborsi di imposta arretrati, i contribuenti sono costretti ad attendere impotenti, per anni, la restituzione delle somme indebitamente versate e, al tempo stesso, sono obbligati ad adempiere alle scadenze prescritte le obbligazioni verso il Fisco, senza poter opporre in compensazione, secondo le regole del codice civile (artt.1241 e segg.) e dello Statuto (art.8), i loro crediti, ancorché formalmente riconosciuti e liquidati dall'amministrazione debitrice, ostandovi i limiti posti dalla legge e tuttora vigenti all'applicazione dell'istituto della compensazione in materia tributaria.

La sollecita emanazione dei suddetti regolamenti avrebbe, pertanto, l'effetto di rimuovere una delle cause di diffuso malcontento e di disagio dei contribuenti, con positivi riflessi sui loro rapporti con il Fisco e sulla semplificazione delle procedure e degli adempimenti in materia tributaria.

2.2- Per analoghe considerazioni questo Ufficio ritiene di dover segnalare l'urgenza di dare attuazione al disposto dell'art.15 dello Statuto che, a completamento della innovativa disciplina dell'art.12 ("diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali"), stabilisce che "il Ministro delle Finanze, sentiti i direttori generali del Ministero delle Finanze ed il Comandante Generale della Guardia di Finanza, emana un codice di comportamento che regoli le attività del personale addetto alle

verifiche tributarie, aggiornandolo eventualmente anche in base alle segnalazioni delle disfunzioni operate annualmente dal Garante del contribuente".

Anche questa disposizione è rimasta a tutt'oggi inosservata, con conseguenze palesemente negative sulla effettività delle garanzie concesse al contribuente nella delicata fase di esecuzione delle verifiche fiscali, durante le quali l'unico controllo sulla legalità, correttezza e regolarità dell'azione dei verificatori è affidato dalla legge al Garante, non essendo prevista alcuna forma di tutela giurisdizionale "preventiva" riguardo ad un'attività d'indagine di natura istruttoria, destinata a concludersi con un processo verbale che non è atto autonomamente impugnabile dinanzi al giudice tributario (v. art.19 D.Leg.vo n. 546/92).

L'emanazione del "codice di comportamento" si impone, ad avviso di questo Ufficio, per esigenza di trasparenza e di certezza in ordine ai reciproci diritti e doveri dei soggetti attivi e passivi della verifica.

Nello stesso "codice" potrebbe e dovrebbe trovare soluzione inequivoca la questione -tuttora irrisolta- della interpretazione del disposto del 5° comma dell'art.12 dello Statuto secondo cui "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 ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio per specifiche ragioni".

Agli interventi del Garante con i quali si chiede, su segnalazione del contribuente, il rispetto del suddetto termine, calcolato "continuativamente" secondo il comune calendario, con la sola esclusione dei giorni non lavorativi e senza tener conto di eventuali sospensioni o interruzioni dell'indagine discrezionalmente disposte dai verificatori, la Guardia di Finanza (ed anche l'Agenzia delle Entrate) oppone una

diversa interpretazione della norma, sostenuta dal Comando Generale con la circolare n.250400 del 17.8.2000 (e ritenuta vincolante dai Comandi subordinati), per effetto della quale si dovrebbero considerare, ai fini del calcolo dei trenta (o dei sessanta) giorni, le sole giornate di effettivo lavoro nell'azienda o nell'ufficio del contribuente nonché tutti i periodi di "sospensione" delle indagini per l'esecuzione di accertamenti indiretti.

Una simile soluzione sembra palesemente in contrasto con la *ratio* dello Statuto nel suo complesso e, specificamente, con le disposizioni dell'art.12, che hanno ampliato l'ambito della tutela dei contribuenti sottoposti a verifiche fiscali e perciò non consentono il protrarsi della verifica "in loco" per un tempo indefinito e non determinabile *a priori*, con conseguente aggravio della "turbativa .... allo svolgimento delle attività ... nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente" (v. art.12 – 1° comma).

Avuto riguardo, peraltro, alla presa di posizione ufficiale della Guardia di Finanza, condivisa dall'Agenzia delle Entrate, il contrasto con la diversa opinione della generalità dei Garanti è destinato a permanere, con pregiudizio dei rapporti tra contribuenti. Garanti e verificatori, ove non intervenga sollecitamente una disposizione chiarificatrice, che risolva con effetti vincolanti per tutti la questione controversa nonchè il connesso problema della legittimità e validità degli accertamenti eseguiti nella sede del contribuente in violazione del termine prescritto, problema in ordine al quale l'incertezza e la varietà delle soluzioni proposte dalla dottrina e dalla giurisprudenza possono determinare un probabile incremento del contenzioso giurisdizionale.

Ad avviso di questo Ufficio, un'equa soluzione della questione dovrebbe contemperare l'interesse del contribuente ad una ragionevole e prevedibile durata della

verifica fiscale "in loco" con l'interesse pubblico alla completezza ed efficacia delle operazioni di contrasto all'evasione, che potrebbero risultare compromesse, a causa della ristrettezza del tempo, specialmente quando la verifica venga operata nei confronti di imprese di grandi dimensioni o richieda controlli "incrociati" e la ricerca di elementi non facilmente reperibili.

Questo risultato potrebbe essere raggiunto -come si è proposto nelle relazioni semestrali al Ministro- confermando che il periodo di permanenza dei verificatori nella sede del contribuente va calcolato in giorni "continuativi", come ritenuto dai Garanti, ma attribuendo ai verificatori la facoltà di disporre, con provvedimento motivato del militare più elevato in grado (o del funzionario civile con più elevata qualifica), da notificare al contribuente, uno o più periodi di sospensione della verifica, precisandone i presupposti, il numero e la durata massima.

2.3- L'esperienza maturata in circa tre anni di attività degli Uffici del Garante ha posto in luce la necessità, ripetutamente segnalata dalla maggior parte dei Garanti, di modificare ed integrare le disposizioni dell'art.13 dello Statuto (norma istitutiva del Garante del contribuente), allo scopo di colmare le non poche lacune che esse presentano e di porre rimedio alla genericità ed inadeguatezza della loro formulazione.

Nell'intento di fornire un modesto contributo alla soluzione di questi problemi il Garante delle Marche ha trasmesso al Ministro dell'Economia due schemi di riforma dell'art.13, redatti dal suo presidente.

Alla prima proposta (allegata alla terza relazione semestrale), più articolata ed organica ma di difficile collocazione nel contesto di una legge di "principi", quale è lo Statuto dei diritti del contribuente, si è preferito sostituire, anche a seguito di delibera della Organizzazione nazionale dei Garanti (istituita in forma associativa), un testo più

ridotto, aggiornato anche sotto il profilo lessicale al mutato assetto organizzativo e strutturale dell'Amministrazione finanziaria ed alle innovazioni introdotte nell'art.13 dello Statuto dal citato art.94, commi 7 e 8, della L. n.289/2002.

Si è voluto in tal modo agevolare, in attesa di una riforma più completa e sistematica (realisticamente non prevedibile nel breve periodo), l'eventuale assunzione di iniziative legislative finalizzate ad una rapida soluzione dei principali e più controversi problemi di interpretazione ed applicazione della disciplina dell'art.13, emersi nel quotidiano esercizio delle funzioni dei Garanti.

Si ritiene opportuno allegare anche alla presente relazione il testo dello schema di riforma da ultimo indicato e della breve relazione illustrativa che l'accompagna, già trasmessa al Ministro dell'Economia con la quinta relazione semestrale di questo Ufficio, al solo scopo di fornire al Parlamento ed al Governo qualche utile indicazione in ordine alle modifiche normative "minime", ritenute necessarie dalla quasi totalità dei Garanti per migliorare il servizio da essi svolto, per rendere certe le regole della loro azione e per conferire effettività ed autorevolezza ai loro interventi.

Spetterà ovviamente al Parlamento ed al Governo adottare, nell'ambito delle rispettive attribuzioni, le scelte opportune per conformare l'ordinamento tributario nel suo complesso al sistema di diritti e garanzie introdotto dallo Statuto, fermo restando che, per la realizzazione di questo risultato, il legislatore ha attribuito un ruolo centrale ed insostituibile al Garante del contribuente, affidandogli la funzione primaria di vigilare, nel comune interesse dei cittadini e dell'Amministrazione, sul rispetto dei principi e delle disposizioni dello Statuto da parte di tutti gli operatori del Fisco nonché di individuare, segnalare e rimuovere (nei limiti dei propri poteri) atti e comportamenti di enti ed uffici tributari che risultino in contrasto con i principi di

legalità, correttezza, leale collaborazione e reciproca fiducia, ai quali debbono essere improntati i rapporti fra contribuenti ed enti impositori in uno Stato di diritto.

Affinché il Garante sia posto in grado di assolvere adeguatamente a questo importante compito sarebbe necessario, ad avviso di questo Ufficio, indirizzare l'azione riformatrice ai seguenti obiettivi:

a) dare alla figura del Garante una precisa collocazione istituzionale nel quadro delle Autorità indipendenti di garanzia, rafforzandone i poteri compatibilmente con i principi di neutralità e terzietà che debbono connotare la sua azione;

b) svincolare gli Uffici del Garante da qualsiasi forma di dipendenza o anche solo di collegamento organizzativo ed economico con l'Agenzia delle Entrate, concentrando nel Dipartimento per le Politiche Fiscali del Ministero dell'Economia e delle Finanze, analogamente a quanto è stato fatto per le segreterie delle Commissioni Tributarie, tutte le funzioni di supporto ai predetti Uffici (personale di segreteria, risorse materiali e mezzi tecnici, erogazione dei compensi, assegnazione a ciascun Ufficio di un fondo spese autonomamente gestibile ecc.);

c) esplicitare che la scelta dei Garanti da parte del Presidente della Commissione Tributaria Regionale deve necessariamente cadere su persone dotate di comprovata esperienza e cultura in materia giuridica e tributaria (requisito non sempre assicurato dall'appartenenza alle categorie professionali indicate dalla legge) e deve essere preceduta da adeguata istruttoria;

d) prevedere la nomina e le modalità di impiego di Garanti supplenti o, in mancanza, attribuire legittimità e validità (con salvezza di successiva ratifica del Collegio al completo) alle risoluzioni indifferibili adottate da due o anche da uno solo dei componenti l'Ufficio, in caso di assenza giustificata o di impedimento di alcuno dei componenti, allo scopo di evitare la paralisi del funzionamento dell'Organo per la

temporanca impossibilità di formare il Collegio nella composizione prevista dalla legge;

e) stabilire i requisiti necessari per la nomina a Garante nonché i casi di incompatibilità, decadenza e cessazione dall'incarico (previsioni del tutto mancanti nel testo dell'art.13 in vigore); predisporre un meccanismo di accertamento di tali situazioni e di immediata sostituzione del componente non più in carica, così assicurando la continuità dell'azione dell'Ufficio e la legittimità della sua composizione;

f) integrare e rendere più incisive le attribuzioni del Garante (attualmente limitate a segnalazioni, richieste di chiarimenti o documenti, raccomandazioni, richiami, "attivazione delle procedure di autotutela"), precisando in particolare gli obblighi e gli adempimenti degli enti ed uffici impositori nei riguardi del Garante nonché le conseguenze derivanti dall'inerzia o negligenza dei funzionari responsabili degli uffici e dei servizi o dal loro rifiuto immotivato (o inadeguatamente motivato) di conformarsi alle soluzioni proposte dal Garante, così ponendo fine ad una situazione che – come ha efficacemente rilevato anche il Ministro dell'Economia – vede il Garante totalmente "disarmato" di fronte agli enti soggetti al suo controllo e, quindi, incapace di "garantire" la concreta realizzazione dei diritti e degli interessi del contribuente lesi dall'azione dell'Amministrazione;

g) eliminare ogni possibile dubbio sull'ambito della "competenza per materia" del Garante e sulla legittimità dei suoi interventi nei confronti di tutti gli enti, organi ed uffici impositori, compresi gli enti locali e le Regioni, al fine di evitare che il contribuente resti privo di un efficace strumento di tutela tecnica - come meglio si chiarirà tra breve- nei confronti di soggetti diversi dallo Stato, i cui tributi assorbono una parte sempre più rilevante della fiscalità generale;

h) istituire per legge il Consiglio Nazionale dei Garanti (o altro Organo similare) con funzioni di coordinamento dell'attività dei vari Uffici del Garante; di vigilanza sul corretto esercizio delle funzioni da parte dei medesimi; di rappresentanza della categoria nei rapporti con le Autorità parlamentari, governative ed amministrative; di promozione di iniziative e formulazione di proposte volte al miglioramento del servizio reso ai contribuenti nonché alla tutela del prestigio e degli interessi dei Garanti: tale Organo, auspicato dalla dottrina fin dai primi commenti sullo Statuto, dovrebbe essere costituito su base elettiva, con una equilibrata composizione comprensiva di tutte le categorie professionali che concorrono alla formazione dei Collegi dei Garanti, e dovrebbe svolgere i propri compiti senza sovrapporsi con poteri gerarchici o autoritativi ai singoli Uffici e senza interferire nelle deliberazioni adottate dai medesimi, rispettandone la "piena autonomia" decisionale ad essi conferita dalla legge.

Una particolare considerazione va dedicata alla questione segnalata al precedente punto g) (competenza per materia dei Garanti), che riveste carattere di priorità assoluta e di indifferibilità.

Fin dalla loro istituzione, i Garanti del contribuente, anche sulla scorta dei primi contributi della dottrina, hanno interpretato le disposizioni coordinate degli artt.13, 1 e 17 della L.212/2000 nel senso che sono sottoposti al potere di intervento del Garante non soltanto l'Amministrazione finanziaria, intesa come complesso degli uffici che svolgono attività di accertamento, liquidazione e riscossione di tributi "statali", ma anche le Regioni, gli enti locali e qualsiasi altro soggetto pubblico o privato che, direttamente o in forza di convenzioni, esercitano attività analoghe riguardo a tributi di cui sono titolari o destinatari gli enti suddetti.

Sulla base di questo principio la generalità dei Garanti (con una sola eccezione) ha svolto (e svolge) la propria azione anche nei confronti degli enti impositori "non statali".

L'opinione dei Garanti (e la conseguente prassi operativa, inizialmente non contestata) non è stata però condivisa dall'Avvocatura Generale dello Stato, che nel "parere di massima" n.116905 del 21 ottobre 2001, sollecitato dal Garante del Veneto, pur riconoscendo che "tutte le disposizioni della legge n.212 -ivi compresa quella che prevede l'istituzione ed il funzionamento del Garante del contribuente (art.13)- costituiscono principi generali dell'intero ordinamento tributario", ha tuttavia sostenuto che la competenza per materia degli Uffici del Garante, "pur in difetto di una esplicita delimitazione in tal senso nell'art.13 della legge n.212/2000", sarebbe limitata "al solo campo dei tributi dello Stato", con estensione a quei soli "tributi locali (quali l'INVIM e, in via transitoria, l'IRAP) la cui gestione -in particolare per quanto attiene all'accertamento- è attribuita agli Uffici dell'Amministrazione dello Stato"-. Sarebbe invece "rimessa all'attività normativa e regolamentare di adeguamento di spettanza degli enti stessi" l'attuazione in sede regionale e locale dei principi dello Statuto, "nel rispetto .... della loro autonomia tributaria"; con la conseguenza che, "se e sino a che le regioni e gli enti locali non provvedano in materia, eventualmente adeguando nel settore tributario i poteri dei difensori civici, ove istituiti...", non sarebbe consentito estendere "direttamente (e cioè in base al solo art.13 cit.) anche a tali enti, e quindi ai rapporti tributaria facenti capo e gestiti dagli stessi, i penetranti poteri attribuiti dal medesimo art.13 al Garante del contribuente...".

Non è certamente questa la sede per una confutazione analitica delle considerazioni, di natura esclusivamente letterale, poste a fondamento del parere dell'Avvocatura Generale: il presidente di questo Ufficio ha esposto ed ampiamente motivato il proprio dissenso (e quello quasi unanime degli altri Garanti) in uno studio, che non viene allegato alla presente relazione per non appesantirla oltre misura, ma che è naturalmente a disposizione di chiunque voglia conoscere i numerosi argomenti di carattere logico, storico e sistematico che impediscono di condividere la tesi dell'Avvocatura e le sconcertanti conclusioni alle quali essa conduce.

Basterà quindi richiamare i seguenti rilievi:

- L'art.1 della L. 212/2000 ha imposto alle Regioni ed agli enti locali l'obbligo di adeguare i loro statuti e gli atti normativi e regolamentari ai "principi generali dell'ordinamento tributario" dettati dalla stessa legge ed espressi in disposizioni che danno attuazione ai precetti degli artt.3, 23, 53 e 97 della Costituzione e che non sono derogabili né modificabili se non con legge (non speciale) dello Stato. Si deve pertanto escludere che nell'esercizio di tale potere-dovere, gli enti suddetti possano emanare norme che riducano il livello quantitativo e qualitativo dei diritti e delle garanzie attribuiti ai contribuenti dallo Statuto o introdurre nei loro ordinamenti istituti od organi che si discostino in misura rilevante dal modello disegnato dal legislatore statutario come il più idoneo ad assicurare la tutela dei contribuenti.

- A sostegno dell'opinione contraria non è utilmente invocabile il "rispetto dell'autonomia tributaria" delle regioni e degli enti locali.

  Emerge infatti dalle stesse disposizioni richiamate nel suddetto "parere di massima"(art.52 D.Leg.vo n.446/97, art.78/2° L.n.342/2000) nonché da norme

successive (L.Cost. 18.10.2001 n.3, L.5/6/2003 n.131) che la potestà legislativa delle regioni, anche nelle materie appartenenti alla legislazione concorrente, e la potestà statutaria e regolamentare degli enti locali possono essere esercitate, pur dopo le rilevanti modifiche al Titolo V della parte seconda della Costituzione, nell'ambito dei principi fondamentali espressamente determinati dallo Stato o desumibili dalle leggi statali vigenti e -per quanto riguarda la materia tributaria- nei limiti consentiti dalla coerenza degli ordinamenti locali con il sistema fiscale nel suo complesso nonché nel rispetto delle normative che regolano l'istituzione e gli elementi essenziali dei tributi devoluti agli enti suddetti, sottraendoli per ciò stesso all'autonomia dei medesimi.

Decisiva al riguardo -e non irrilevante ai fini della corretta soluzione della questione in esame- è l'affermazione contenuta nelle recenti sentenze della Corte Costituzionale nn. 296 e 297 del 26.9.2003 e n.311 del 15.10.2003 secondo cui l'IRAP e la tassa automobilistica, in quanto istituite e disciplinate con leggi dello Stato, non sono divenute "oggetto di legislazione concorrente ai sensi dell'art.117, comma 3, della Costituzione" ma rientrano "tuttora nella esclusiva competenza dello Stato in materia di tributi erariali, secondo quanto previsto dall'art.117, secondo comma, lettera e)".

Ne consegue che l'IRAP e le tasse automobilistiche non possono qualificarsi "tributi propri" della Regione ai sensi dell'art.119 - comma 2 Cost., riferendosi la norma costituzionale "ai soli tributi istituiti dalle Regioni con propria legge, nel rispetto dei principi del coordinamento con il sistema tributario statale" (v. sent.n.296/2003 cit.), non rilevando in contrario la circostanza che il loro gettito sia "attribuito" alle Regioni.

Logico corollario di questo principio -estensibile, ad avviso di chi scrive, ad ogni altro tributo analogamente disciplinato (v. sent.n.311/2003 con riferimento alla legge della Regione Campania sull'esercizio della caccia)- è che l'ente beneficiario del tributo può emanare disposizioni derogatorie nell'ambito della "limitata facoltà di variazione" e di gestione del tributo stesso ad esso riservata dalla legge dello Stato, ma non può modificarne o alterarne gli elementi costitutivi direttamente regolati dalla normativa statale.

Per queste ragioni la Corte ha dichiarato l'illegittimità costituzionale di alcune norme di leggi regionali del Piemonte, del Veneto e della Campania che avevano disposto esenzioni in materia di IRAP e proroga dei termini di prescrizioni dell'accertamento tributario delle tasse automobilistiche, perché emanate in violazione della competenza esclusiva dello Stato. Il che ha costretto il legislatore statale a porre rimedio *ex post* agli "sconfinamenti" delle Regioni, "recependo" nel proprio ordinamento le norme da esse emanate in carenza di potere, con effetti dal momento della loro entrata in vigore fino al 2007, e disponendo espressamente l'obbligo per le Regioni di conformare i loro ordinamenti legislativi in tema di tassa automobilistica "alla normativa statale vigente in materia" (v. art.2, commi 22 e 23 L. 24.12.2003 n.350 –Legge finanziaria 2004).

Queste considerazioni convalidano il convincimento che l'istituzione, con provvedimenti delle Regioni e degli enti locali, di un Garante del contribuente con competenza sui tributi da esso gestiti o ad essi devoluti e con caratteristiche genetiche e funzionali diverse da quelle stabilite dall'art.13 dello Statuto, realizza non già il prescritto "adeguamento" degli ordinamenti locali ai principi statutari, ma una palese violazione di tali principi.

- Il legislatore dello Statuto, rinunciando all'istituzione di un Garante centrale (originariamente previsto in una delle proposte di legge in materia) ed optando per l'istituzione di Organi collegiali autonomi con competenza territoriale regionale, ha chiaramente manifestato la volontà di creare un unico Garante del contribuente in ciascuna Regione, i cui componenti sono scelti e nominati da una Autorità giurisdizionale regionale in base a requisiti specifici di professionalità, cultura ed esperienza in materia giuridica e tributaria, acquisiti nel pregresso esercizio di funzioni diverse e tali da conferire all'Organo un elevato grado di autorevolezza e di prestigio, necessario per bilanciare la scarsezza dei poteri effettivi ad esso attribuiti.

  Era, dunque, estraneo al disegno sistematico del legislatore l'intento di attribuire a ciascuna regione, a ciascuna provincia e a ciascun comune la potestà di istituire, eventualmente potenziando le funzioni dei difensori civici, un proprio Garante, che si differenzierebbe da quello statutario anche e soprattutto sotto il profilo dell'autonomia ed indipendenza rispetto all'ente che lo nomina, oltre che sotto l'aspetto della idoneità tecnica.

  Né la frammentazione delle competenze e la sovrapposizione di ruoli nella materia in esame sembrano conciliabili con l'interesse dei contribuenti ad avvalersi di una forma di tutela certa, semplice ed efficiente, senza essere costretti a porsi complicati problemi circa la natura, la titolarità e la destinazione dei molteplici prelievi a suo carico, per individuare di volta in volta, con rilevante rischio di errore, il Garante "competente" al quale deve rivolgere le proprie istanze.

- L'eventualità della istituzione di migliaia di Garanti (o di pseudo Garanti) del contribuente in tutti gli enti regionali e locali contrasta inoltre con i più elementari criteri di logica e di ragionevolezza soprattutto nella prospettata ipotesi di

concentrazione in un unico Organo, nominato dallo stesso ente soggetto al suo controllo, delle funzioni di difensore civico e di Garante del contribuente. Considerato, infatti, che solo 500 Comuni circa (su 8.103) hanno provveduto alla nomina (meramente facoltativa) di un difensore civico, le conseguenze che deriverebbero dalla soluzione proposta dall'Avvocatura dello Stato sarebbero, in sintesi, le seguenti:

a) se l'atto o il rapporto in contestazione ha ad oggetto uno dei tributi statali attualmente gestiti dagli Uffici delle Agenzie fiscali, il contribuente potrebbe ottenere una tutela completa e tecnicamente qualificata ad opera del Garante istituito a norma dell'art.13 dello Statuto (ancorché nei limiti degli scarsi poteri conferiti al medesimo), nelle diverse forme consentite dalla legge ;

b) se invece la contestazione verte su un tributo regionale o locale, il contribuente dovrebbe rivolgere le proprie istanze ad un Garante diverso, se ed in quanto l'Ente impositore abbia deliberato di istituirlo, dotando eventualmente il proprio difensore civico, con la "normazione di adeguamento", di funzioni e poteri analoghi a quelli del Garante "statale"; in mancanza di un simile Organo, lo stesso contribuente sarebbe privato del diritto di avvalersi dell'opera di in qualsiasi Garante per la difesa, in sede amministrativa, delle proprie ragioni contro il Fisco "locale" e – quel che è peggio – non avrebbe alcun mezzo di tutela riguardo ad irregolarità, anomalie e scorrettezze nei comportamenti degli uffici impositori "locali" nonché nei confronti di atti illegittimi non autonomamente impugnabili dinanzi al giudice tributario ai sensi dell'art.19 del D.Leg,vo n.546/92, per i quali lo Statuto ha previsto, come unica forma di reazione immediata, la richiesta di intervento del Garante.

Sembra a chi scrive che la semplice enunciazione di tali conseguenze sia sufficiente a dimostrare l'infondatezza della premessa secondo cui il legislatore dello Statuto avrebbe inteso escludere dalle attribuzioni del Garante l'intero settore della fiscalità regionale e locale, dando così vita ad un regime di tutela limitato ed irragionevolmente differenziato e discriminatorio in ragione della irrilevante circostanza che il cittadino assuma la veste di "contribuente" nei riguardi dello Stato o di altri enti impositori.

Questo Ufficio è convinto che una simile interpretazione della normativa statutaria ben difficilmente potrebbe superare il vaglio di legittimità costituzionale. Se, infatti, per "contribuente" deve intendersi il cittadino che concorre, con una quota del proprio reddito commisurata alla capacità contributiva, a fornire agli enti dotati di potestà impositiva le risorse necessarie per soddisfare i bisogni della collettività (nazionale o locale), è del tutto inconferente, rispetto alla suddetta qualifica, la posizione istituzionale del soggetto attivo dell'obbligazione tributaria o dell'ente destinatario del prelievo: il cittadino è "contribuente" ogni qualvolta viene per legge assoggettato a prestazioni imposte e deve pertanto poter godere in ogni caso della pienezza dei diritti e delle garanzie -compresa la tutela ad opera del Garante- che lo Statuto, fin dal suo titolo, riconosce -appunto- al "contribuente", senza limitazioni o distinzioni riferibili alla natura dell'ente impositore.

In tal senso, del resto, sembrano orientati sia l'Agenzia delle Entrate (che nella circolare 31 luglio 2001 n.50 attribuisce all'espressione "amministrazione finanziaria", adottata nel testo dello Statuto, l'ampio significato di "amministrazione finanziaria in senso lato", comprensiva di "agenzie fiscali, regioni, comuni ecc."), sia il Dipartimento per le Politiche Fiscali del Ministero

dell'Economia e delle Finanze, che in una sua recente pubblicazione ("Quaderni n.2/2003 : " Lo stato di attuazione del decentramento fiscale", pagg.14 -16), citando ripetutamente una delle relazioni del Garante delle Marche e la relazione del Ministro dell'Economia al Parlamento, prende una sia pur cauta posizione favorevole all'estensione della sfera di azione del Garante, sottolineando "la necessità di assicurare in ogni caso", pure "in un sistema progressivamente teso al decentramento delle funzioni tributarie", "l'applicazione di comuni principi generali" , per effetto dei quali "il Garante e le garanzie previste dallo Statuto appaiono ... strumenti fruibili da tutti i contribuenti ed un riferimento certo e credibile per riconfermare in sede di tutela i principi garantistici su cui l'intero sistema fiscale si fonda" .

Questi rilievi non eliminano tuttavia la segnalata esigenza di un urgente chiarimento legislativo che, in conformità al testo dell'allegata proposta di riforma dell'art.13 (comma 8°) o in termini analoghi, dirima ogni dubbio sulla questione in esame, attribuendo -come si auspica- in via esclusiva al Garante la competenza in materia di tutela del cittadino nei suoi rapporti con tutte le amministrazioni e con tutti i soggetti che gestiscono tributi di qualsiasi genere ovvero limitandola espressamente ai soli tributi statali, se questa soluzione fosse ritenuta preferibile dal Parlamento.

E' infatti gravemente pregiudizievole per la tutela dei cittadini, per la correttezza dei rapporti fra Garanti, contribuenti ed enti impositori nonché per il prestigio e la credibilità dei Garanti il perdurare di uno stato di incertezza, alimentato da poche ma non irrilevanti contestazioni di alcuni enti (Comuni, Consorzi di Bonifica), i quali, facendosi scudo del citato parere dell'Avvocatura

dello Stato, espressamente negano il potere di intervento del Garante in materia di tributi locali o addirittura omettono di rispondere alle sue richieste, sul presupposto di non esservi obbligati.

A fronte di simili prese di posizione da parte di enti che, sia pure infondatamente, mostrano di considerare l'azione di tutela dei contribuenti, svolta da un Organo neutrale di garanzia, come una forma di illecito "controllo" dello Stato sulla gestione dei loro tributi e di interferenza nella loro autonomia, il Garante è totalmente privo di mezzi di reazione, non potendo imporre la propria diversa interpretazione di una normativa che, almeno sul piano letterale, non appare sufficientemente chiara ed univoca.

Come risulta da una sommaria indagine di questo Ufficio, molti Comuni hanno "adeguato" i loro statuti conferendo *sic et simpliciter* al Difensore Civico le funzioni di Garante del contribuente; pochissimi Comuni hanno invece espressamente riconosciuto la loro soggezione ai poteri di controllo del Garante istituito con l'art.13 della legge 212/2000; altri infine non hanno adottato alcuno specifico provvedimento in materia.

Emerge peraltro dalle relazioni semestrali dei Garanti che solo eccezionalmente gli enti locali assumono una posizione di resistenza o di rifiuto rispetto agli interventi nei loro confronti, sicchè sembrava consolidarsi una prassi favorevole alla generalizzazione della competenza per materia del Garante statutario.

La situazione è però mutata a seguito della emanazione della legge della Regione Lombardia, n.10 del 14/7/2003 (pubblicata nel B.U.R. n.29 del 18/7/2003), con la quale è stato adottato il "Testo Unico della disciplina dei tributi regionali" ed è stato -tra l'altro- istituito il "Garante del contribuente regionale"

(artt.22 e segg.), con il conferimento al "difensore civico regionale lombardo" - "limitatamente alle vertenze inerenti i tributi" regionali elencati nell'art.3 (comprese tasse automobilistiche ed IRAP)- di funzioni e poteri sostanzialmente conformi a quelli previsti dall'art.13 della legge 212/2000.

La legge è da tempo entrata in vigore e non è difficile prevedere che altre Regioni adotteranno analoghi provvedimenti, con il risultato di creare una inutile duplicazione di Garanti, rispettivamente istituiti e disciplinati da una legge statale, contenente principi generali inderogabili dell'ordinamento tributario, e da una legge regionale che, almeno per quanto riguarda la figura e le connotazioni essenziali del Garante "regionale" (criteri di scelta e di nomina, collegialità, requisiti tecnico-giuridici e categorie professionali di provenienza dei componenti, livello di indipendenza ecc.) adotta una disciplina diversa, sostanzialmente (e, ad avviso di questo Ufficio, illegittimamente) derogatoria.

Né è dato conoscere quale Autorità dovrebbe risolvere eventuali (ma non improbabili) conflitti di competenza tra i due Garanti ed i non facili problemi di interpretazione, applicazione e coordinamento delle predette normative.

Per converso, la recentissima legge della Regione Emilia Romagna n.25 del 16.12.2003 (pubblicata nel B.U.R. n.188 in pari data), contenente nuove "norme sul difensore civico regionale", non attribuisce specificamente al medesimo funzioni proprie di Garante del contribuente rispetto ai tributi della Regione.

Sussistono, dunque, ulteriori e non secondarie ragioni per rinnovare l'auspicio che sia il legislatore a definire l'esatto ambito di azione del Garante del contribuente, eventualmente adottando una norma di interpretazione autentica, che risolva la questione controversa in funzione dell'interesse dei cittadini ad ottenere

da un unico Organo di garanzia specializzato e qualificato la migliore tutela possibile delle loro ragioni nei rapporti con tutti gli enti, uffici e soggetti che gestiscono tributi di qualsiasi genere nel territorio di ciascuna Regione, indipendentemente dalla natura statale o locale, pubblica o privata dei medesimi.

3. Rimborsi di imposte

La materia dei rimborsi costituisce il punto dolente nei rapporti tra Amministrazione e contribuenti ed ha formato oggetto di segnalazione nelle relazioni di tutti i Garanti al Ministro.

Alla più rapida erogazione dei rimborsi risultanti dalle dichiarazioni fiscali fa, infatti, riscontro il perdurante ritardo nella restituzione di somme, anche rilevanti, dovute ai contribuenti per altre cause (versamenti erronei, riliquidazione di imposte, sentenze di condanna dell'Amministrazione pronunciate dai giudici tributari, annullamento in autotutela di atti impositivi ecc.).

Nella maggior parte dei casi il ritardo supera ogni limite di ragionevolezza e non trova altra "giustificazione" che quella della cronica mancanza di fondi. Il persistente inadempimento dell'Amministrazione, in palese violazione delle numerose disposizioni di legge che stabiliscono le modalità e i termini dei rimborsi, genera giuste proteste da parte dei contribuenti, ai quali i Garanti non sono in grado di dare alcuna soddisfacente risposta.

La situazione è peggiorata per effetto della soppressione dei Centri di Servizio e della modifica delle competenze in materia di rimborsi, che hanno causato ulteriori ritardi nella "lavorazione" delle pratiche arretrate e difficoltà nella individuazione degli uffici tenuti a provvedere al pagamento delle somme dovute.

Completano questo sconfortante panorama le segnalazioni di alcune imprese titolari di rimborsi di I.V.A. "trimestrale", ai sensi dell'art.38 bis del D.P.R. n.633/72, le quali, dopo aver ricevuto comunicazione dall'Ufficio delle Entrate della avvenuta emissione delle "disposizioni di pagamento", non sono riuscite ad ottenere dal Concessionario della riscossione la tempestiva erogazione dei rimborsi, perché la Struttura di Gestione, istituita presso la Direzione Centrale Amministrazione dell'Agenzia delle Entrate a norma dell'art.22 del D.Leg.vo n.241/97 e del regolamento 22.5.1998 n.183, non aveva provveduto o aveva tardato ad accreditare presso la competente Tesoreria Provinciale i fondi necessari.

In questo contesto non desta meraviglia il fatto che oltre la metà delle richieste di intervento rivolte ai Garanti abbiano ad oggetto rimborsi di imposte, alcuni dei quali risalgono agli anni '80. Il fenomeno è ancora così grave e diffuso da avere indotto un autorevole rappresentante del Governo (l'On. Daniele Molgora, Sottosegretario al Ministero dell'Economia), a definire "uno scandalo" la vicenda dei rimborsi insoddisfatti e a dichiarare che "non è possibile pensare che uno Stato che si reputa avanzato debba pagare ancora rimborsi di dieci anni fa" (v.intervista in "Sole 24 Ore" del 21.1.2003, pag.21).

Pur dovendosi dare atto all'Agenzia delle Entrate del rilevante sforzo compiuto in questi ultimi anni per ridurre l'enorme mole delle pratiche arretrate, sono ancora moltissimi i contribuenti che attendono inutilmente il pagamento dei loro crediti e che tempestano di istanze e sollecitazioni gli Uffici locali della stessa Agenzia e gli Uffici del Garante, i cui interventi approdano, al massimo, al risultato di ottenere la convalida e la quantificazione del credito e degli interessi, ma non anche (salvo casi eccezionali) il pagamento delle somme dovute: il che genera uno stato di sempre maggiore insofferenza ed esasperazione nei contribuenti, i quali si sentono

impotenti ed indifesi a fronte di un debitore inadempiente, i cui uffici non sono neppure in grado di fornire agli interessati utili indicazioni sui tempi prevedibili per il concreto soddisfacimento dei loro diritti.

E' del tutto evidente che la prassi di ritardare per anni e talvolta per oltre un decennio l'adempimento delle obbligazioni di rimborso non è compatibile con l'art.97 della Costituzione e con l'art.8 dello Statuto, che tutela "l'integrità patrimoniale" del contribuente. Un simile comportamento squalifica anche sul piano morale l'Amministrazione debitrice, mina alla radice il rapporto di fiducia e di leale collaborazione tra cittadino e Fisco e vanifica qualsiasi tentativo di instaurare tra gli stessi un credibile dialogo fondato sul principio di parità delle posizioni delle parti.

Questo Ufficio non ha mancato di formulare proposte e di sollecitare l'adozione di provvedimenti normativi ed amministrativi di riforma del sistema dei rimborsi, ispirati a semplicità di forme e procedure, pur nella consapevolezza che nulla potrà cambiare, anche nell'immediato futuro, senza una scelta politica e di civiltà giuridica che anteponga alle pur giuste esigenze di bilancio il rispetto ed il soddisfacimento dei diritti dei cittadini con la stessa puntualità con la quale si pretende da questi ultimi l'adempimento delle loro obbligazioni nei riguardi del Fisco.

In particolare, con la quinta relazione semestrale, si è ritenuto opportuno richiamare l'attenzione dell'On. Ministro dell'Economia sul crescente impiego del ricorso al Giudice Ordinario, da parte dei titolari di rimborsi d'imposta, nelle forme del procedimento monitorio, che consente una rapida realizzazione delle loro ragioni creditorie. Si è -tra l'altro- avvertito che, secondo i principi affermati

dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la sentenza n.10725 del 22 luglio 2002 (con la quale è stata ritenuta esercitabile dinanzi al Giudice Ordinario l'azione di ripetizione dell'indebito oggettivo ex art.2033 cod. civ. in presenza di riconoscimento espresso e di quantificazione del credito da parte dell'Amministrazione finanziaria), il contribuente può ottenere dal competente Tribunale decreto ingiuntivo di condanna in base all'atto di convalida del rimborso, così creando i presupposti per chiedere, una volta che il decreto non opposto sia divenuto esecutivo, l'emissione del mandato di pagamento "in conto sospeso", ai sensi dell'art.14 del D.L. 31.12.1996 n.669, convertito in L. 28.2.1997 n.30, entro il termine di 120 giorni, o di procedere, in mancanza, ad esecuzione forzata nei confronti dell'Amministrazione debitrice.

Si è inoltre osservato che la concreta possibilità offerta al contribuente di munirsi in breve tempo di un titolo esecutivo giudiziale, utilizzabile nei modi ed agli effetti sopra indicati, non dovrebbe lasciare indifferente l'Amministrazione, perché comporta il rischio di generalizzare un mezzo straordinario di adempimento spontaneo delle obbligazioni da parte dello Stato, pur "in assenza di disponibilità finanziaria nel pertinente capitolo" (v.art.14 cit.), con effetti pregiudizievoli sull'assetto dei bilanci pubblici e con rilevante aggravio del debito complessivo, conseguente alla condanna alle spese dell'ente debitore.

Questo problema non è stato sottovalutato dal Governo e dal Parlamento. E' stata infatti introdotta nel D.L. 30 settembre 2003 n.269 una norma (art.10) che sembrava agevolare la tutela giurisdizionale dei contribuenti, disponendo che "su richiesta dei creditori d'imposta intestatari del conto fiscale, l'Agenzia delle Entrate è autorizzata ad attestare la certezza, la liquidità e l'esigibilità del credito,

nonché la data indicativa di erogazione del rimborso. L'attestazione può avere ad oggetto anche importi da rimborsare secondo modalità diverse da quelle previste dal Titolo II del Regolamento adottato con decreto del Ministro delle Finanze, di concerto con il Ministro del Tesoro, 28 dicembre 1993 n.567".

Purtroppo, nel corso dell'*iter* parlamentare la predetta disposizione ha subito un vero e proprio stravolgimento, al punto da trasformarsi in uno strumento limitativo del diritto di difesa dei creditori del Fisco, avendo l'art.10 assunto nella legge di conversione (L.24.11.2003 n.326) il seguente tenore: "Su richiesta dei creditori di imposta intestatari del conto fiscale, l'Agenzia delle Entrate è autorizzata ad attestare la certezza e la liquidità del credito, nonché la data indicativa di erogazione del rimborso. L'attestazione, *che non è utilizzabile ai fini del processo di esecuzione e del procedimento di ingiunzione*, può avere ad oggetto anche importi da rimborsare secondo modalità diverse da quelle previste dal Titolo II del regolamento adottato con decreto del Ministro delle Finanze, di concerto con il Ministro del tesoro, 28 dicembre 1993 n.567".

E' sufficiente il confronto tra le due diverse formulazioni della norma per rendersi conto che nel testo definitivo l'attestazione dell'Agenzia delle Entrate non contiene più il riferimento al requisito della "esigibilità" del credito e "non è utilizzabile ai fini del processo di esecuzione e del procedimento di ingiunzione".

Il rispetto dovuto alla sovrana volontà del Parlamento non esime questo Ufficio dal dovere di rilevare che la disposizione in esame presta il fianco a fondati dubbi di illegittimità costituzionale, perché comprime in misura rilevante l'esercizio del diritto alla tutela giurisdizionale (art.24 Cost.), impedendo ai cittadini creditori dell'Erario di utilizzare per la realizzazione del proprio credito, pur in presenza delle condizioni di legge, uno strumento processuale semplice, rapido ed efficace, quale è il procedimento

di ingiunzione (artt.633 e segg. c.p.c.), senza alcuna ragionevole giustificazione, tale non potendosi considerare l'interesse degli enti debitori a ritardare *sine die* l'adempimento delle loro obbligazioni nei riguardi dei contribuenti a causa dell'insufficiente stanziamento delle risorse a tal fine necessarie.

E' appena il caso di aggiungere che la limitazione, imposta dall'art.10 ad una sola categoria di creditori, del diritto di agire in giudizio in tutte le forme consentite dal codice di rito determina anche effetti palesemente discriminatori, in violazione del fondamentale principio di uguaglianza sancito dall'art.3 della Costituzione.

In definitiva, sembra a chi scrive che il legislatore, anziché predisporre i rimedi necessari per evitare il protrarsi di una situazione non più tollerabile di inadempimento degli enti impositori, abbia preferito "legalizzare" i ritardi nella erogazione dei rimborsi, costringendo i contribuenti a promuovere, per munirsi di un titolo esecutivo giudiziale, la più lunga e complessa azione ordinaria di cognizione, con la sicura prospettiva di dover attendere ancora per molti anni la definizione della lite e il pagamento delle loro spettanze.

Poiché la prevedibile conseguenza della nuova normativa sarà un netto peggioramento del già compromesso rapporto di fiducia fra contribuenti ed enti fiscali, questo Ufficio sottopone alla valutazione del legislatore l'opportunità di ripristinare il testo dell'art.10 come formulato nel D.L. n.269/2003, eliminando l'iniqua restrizione dei diritti dei cittadini derivante dalle modifiche introdotte con la legge di conversione n. 326/2003, nell'attesa che l'annoso problema dei rimborsi di imposta venga finalmente risolto alla radice mediante l'adozione di una nuova disciplina legislativa

ed amministrativa che assicuri ai contribuenti la concreta possibilità di ottenere il soddisfacimento dei propri crediti in forme semplici ed in tempi accettabili.

4- Proroghe dei termini di prescrizione e di decadenza

In epoca precedente all'entrata in vigore della legge 212/2000 erano frequenti le disposizioni, generalmente contenute nelle leggi finanziarie o nei provvedimenti legislativi collegati, che nell'imminenza dello scadere dei termini prescritti per la notifica degli avvisi di accertamento, liquidazione e recupero di imposte, li prorogavano per impedire la decadenza, quasi sempre imputabile a ritardi o inefficienza degli uffici tributari.

Con l'avvento dello Statuto era ragionevole attendersi la cessazione di questo fenomeno, disponendo l'art.3, comma 3, della predetta legge che "i termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati".

Ciò purtroppo non è avvenuto. Al contrario, a partire dalla legge finanziaria 2001 per finire al D.L. n.269/2003, convertito con L. 326/2003 (v., ad es. l'art.37) ed alla finanziaria 2004 (v., ad es. l'art.2, commi 22, 23, 37 L. 350/2003), la proroga dei termini suddetti, specialmente in materia di I.C.I., è stata elevata a sistema.

Sono state perfino "sanate" -come in precedenza si è detto- disposizioni di leggi regionali che, travalicando i limiti della potestà legislativa delle Regioni, hanno prorogato i termini di prescrizione di alcuni "tributi erariali", in duplice violazione

della legge dello Stato che li ha stabiliti e della L.212/2000 che ne vieta la proroga, incorrendo nelle censure della Corte Costituzionale.

Questo modo di legiferare, in dichiarata deroga ad un principio fondamentale dello Statuto, è fonte di disorientamento dei contribuenti e genera grave squilibrio nelle posizioni delle parti del rapporto tributario a vantaggio dell'ente impositore.

Non sono pochi, infatti, i contribuenti che, nella convinzione che i loro rapporti relativi a determinate annualità d'imposta fossero conclusi e definiti per decorso del termine di decadenza stabilito dalla legge per gli accertamenti, si sono rivolti al Garante per segnalare la (presunta) illegittimità dell'avviso successivamente notificato e sono venuti in tal modo a conoscenza della intervenuta proroga, spesso reiterata negli anni fino al raddoppio dei termini.

Come la Corte Costituzionale ha puntualizzato, le norme che modificano i termini stabiliti dalla legge per il recupero di imposte incidono "su un profilo che attiene alla certezza del rapporto tra cittadino e amministrazione finanziaria" (v. sent. n.311/2003 cit.) . E non vi è dubbio che alla salvaguardia di tale "valore" sia ispirata la norma statutaria innanzi indicata.

Ancor più decisamente la stessa Corte Costituzionale ha, in altre occasioni, dichiarato l'illegittimità costituzionale di disposizioni di legge contrastanti con il principio dell'"affidamento dei soggetti nella possibilità di operare sulla base delle condizioni normative presenti nell'ordinamento in un dato periodo storico", quando non sussista "una ragionevole necessità di sacrificare tale affidamento nel bilanciamento con altri interessi costituzionali" (v. sent. n.525/2000, richiamata nella sentenza della Corte di Cassazione n.17576/2002).

A questa categoria di norme sono, ad avviso di questo Ufficio, riconducibili quelle che, incidendo negativamente sulla normale durata dei rapporti tra contribuente

e Fisco e prolungandola a beneficio di una sola parte, modificano il quadro normativo in base al quale il contribuente ha regolato l'assetto dei propri interessi .

Chi scrive non ignora che, essendo stato emanato lo Statuto dei diritti del contribuente con legge ordinaria, ben può il legislatore derogare con legge di pari rango ai principi in esso contenuti. Ma, a prescindere dal rilievo, fortemente valorizzato dalla Suprema Corte con la menzionata sentenza n.17576/02, secondo cui le disposizioni statutarie hanno "superiorità assiologica" nel sistema delle fonti normative e sono quindi vincolanti anche per il futuro legislatore tributario statale e regionale, non si può omettere di osservare che quando la deroga, ancorché legittima, perde la sua funzione di strumento eccezionale e si tramuta -come nella specie- in regola contraria a quella che lo stesso legislatore si è dato come criterio-guida dell'attività legislativa in materia tributaria, un simile comportamento va più propriamente qualificato come deliberata e sistematica disapplicazione di una parte essenziale della disciplina statutaria, che risulta indebolita nel suo complesso nella valutazione dei cittadini e degli operatori tributari chiamati ad osservarla.

In ogni caso, non sembra giustificabile né per la salvaguardia di concorrenti interessi pubblici né sotto il profilo della mera opportunità, la continua e ormai costante emanazione di disposizioni di "emergenza", che più non consentono ai contribuenti –e neppure all'Amministrazione- di formulare una ragionevole previsione circa la durata ed il tempo di definizione dei loro rapporti e che sicuramente non favoriscono l'uso della solerzia e della normale diligenza degli uffici fiscali nell'esercizio del potere di accertamento nei tempi stabiliti dalla legge, ma concorrono, al contrario, ad incoraggiare ritardi ed inadempienze non sempre motivati da reali necessità.

L'auspicio di questo Garante è, dunque, nel senso che i rapporti tributari tornino ad avere la loro durata "naturale", quale risulta dalla ponderata valutazione del legislatore che ne ha fissato i termini, e non siano ulteriormente tenuti sotto la "spada di Damocle" di un'attività accertativa che, se esercitata a distanza di molti anni dal verificarsi del presupposto della imposizione, può determinare squilibri nelle previsioni finanziarie dei contribuenti e compromettere la piena esplicazione del diritto di difesa.

5- Il problema del fermo dei beni mobili registrati (c.d. "ganasce fiscali")

L'art.86 del D.P.R. 29 settembre 1973 n.602 (nel testo sostituito dall'art.1, comma 1, lett. q) del D.Leg.vo 27.4.2001 n.193, in vigore dal 9 giugno 2001) stabilisce al 1° comma che, "decorso inutilmente il termine di cui all'art.50, comma 1, il concessionario può disporre il fermo dei beni mobili del debitore o dei coobbligati iscritti in pubblici registri, dandone notizia alla direzione regionale delle entrate ed alla regione di residenza".

Il successivo comma 2 indica le formalità necessarie per l'esecuzione del provvedimento; il comma 3 commina sanzioni per coloro che circolano con veicoli sottoposti a fermo; il comma 4, infine, dispone che "con decreto del Ministro delle Finanze, di concerto con i Ministri dell'Interno e dei Lavori Pubblici, sono stabiliti le modalità, i termini e le procedure per l'attuazione di quanto previsto nel presente articolo".

In mancanza del suddetto decreto, a tutt'oggi non ancora emanato, sembra che i concessionari della riscossione abbiano utilizzato in modo anomalo ed in misura eccessiva il potere ad essi direttamente conferito dal D.Leg.vo 193/2001, procedendo senza alcun

ragionevole limite al fermo di numerosi automezzi di contribuenti morosi e provocando in molte Regioni d'Italia (ma non anche nelle Marche) proteste e rimostranze da parte degli interessati e delle associazioni di difesa civica, amplificate da vari articoli di stampa e da commenti, in genere molto severi, degli studiosi della materia.

Anche alcuni Garanti sono intervenuti, sulla base delle segnalazioni ricevute, per denunciare la gravità del fenomeno e delle conseguenze da esso prodotte nella sfera dei diritti dei contribuenti, talora privati dall'automezzo necessario per l'esercizio dell'attività lavorativa o per bisogni familiari, senza poter previamente contestare la legittimità e la fondatezza della pretesa fiscale o dello stesso provvedimento di fermo.

Particolarmente decisa è stata la presa di posizione al riguardo del Garante della Calabria, il quale, con una nota in data 1 aprile 2003 diretta al Dipartimento per le Politiche Fiscali del Ministero delle Finanze, ha approfonditamente indagato la natura e gli effetti del "fermo", come disciplinato a seguito della modifica normativa del 2001, ponendo in evidenza l'irragionevolezza e l'illegittimità, anche sotto il profilo costituzionale, della norma che lo prevede e suggerendo opportune misure correttive.

Il clamore suscitato dalla vicenda ha indotto l'Agenzia delle Entrate ad adottare due provvedimenti quasi coevi che hanno posto solo parzialmente rimedio ai più vistosi inconvenienti cagionati dall'uso incondizionato del "blocco" dei veicoli: con il primo (provvedimento direttoriale 31.3.2003) è stato approvato un nuovo modello di cartella di pagamento, disponendosi che sul frontespizio delle cartelle relative ai ruoli consegnati ai concessionari della riscossione a decorrere dal 1° maggio 2003 sia riportato l'avvertimento che, in caso di mancato pagamento delle somme iscritte a ruolo alla scadenza prescritta, si procederà al fermo amministrativo di beni mobili registrati (come gli autoveicoli); con il secondo (nota del 9 aprile 2003 prot.n. 2003/57413) si è imposto ai concessionari l'obbligo di comunicare ai contribuenti debitori, allo scadere del

sessantesimo giorno dalla notifica della cartella, una intimazione a provvedere al pagamento entro i venti giorni successivi, pena l'esecuzione del provvedimento di fermo del veicolo mediante iscrizione nel competente Pubblico Registro Automobilistico.

Sulla questione si è intanto aperto un ampio dibattito in dottrina e sono intervenute numerose sentenze ed ordinanze dei giudici di merito.

Il panorama che ne risulta è a dir poco frastornante.

Vi è estrema incertezza sulla natura giuridica del provvedimento di fermo, considerato da alcuni una misura cautelare (e non espropriativa del veicolo), da altri un atto sia pure atipico dell'esecuzione forzata o propedeutico all'esecuzione, da altri ancora (v.cit.nota del Garante della Calabria) come una "misura affittiva con finalità coercitiva estranea al sistema normativo concernente la riscossione coattiva e, quindi, una sanzione atipica".

I dubbi sulla corretta soluzione di tale problema si riflettono sulle pronunce giudiziali. Si sono infatti esercitati sull'argomento i giudici di ogni ordine giurisdizionale (Giudici di Pace, Tribunali, TAR, Commissioni Tributarie), le cui decisioni sui vari temi controversi (giurisdizione, competenza, strumenti cautelari adottabili, condizioni di legittimità del provvedimento, effetti della mancata emanazione del regolamento di attuazione dell'art.86 cit., ecc.) sono a tal punto contrastanti da creare confusione e sconcerto negli esperti e, a maggior ragione, nei comuni contribuenti, i quali, in presenza di così radicali divergenze di opinioni, non sanno a quale giudice debbono rivolgersi e quale tipo di procedimento possono utilizzare per ottenere la sospensione e l'annullamento del provvedimento di fermo, ritenuto lesivo delle loro posizioni giuridiche.

Non è superfluo aggiungere che alcuni giudici hanno sollevato questione incidentale di legittimità costituzionale del (nuovo) art.86 del D.P.R. n.602/73, sul rilievo che l'omessa previsione degli Organi, delle forme e dei termini relativi all'esercizio della tutela

giurisdizionale del contribuente possa tradursi in una violazione del diritto di difesa garantito dall'art.24 Cost..

Questa essendo la situazione determinata dalla modifica dell'art.86, è evidente il pregiudizio che da essa deriva al rapporto di fiducia tra cittadini ed enti impositori; ed altrettanto certo è l'incremento del contenzioso, alimentato dall'esercizio senza limiti e condizioni di un potere amministrativo che inopportunamente, ad avviso di questo Ufficio, è stato lasciato alla piena ed incontrollata discrezionalità dei concessionari della riscossione, generalmente preoccupati più della salvaguardia dei propri privati interessi che del rispetto dei diritti dei cittadini.

Allo scopo di evitare l'incancrenirsi di uno stato di fatto che i contribuenti subiscono come una ingiusta vessazione e che è foriero di aumento della conflittualità nei loro rapporti con il Fisco, si rende urgente e necessario un chiaro intervento del legislatore, che valga a ricondurre nell'ambito della normalità e della legalità l'uso di uno strumento sostanzialmente coattivo, che sembra essersi trasformato in un abuso a danno dei cittadini.

Si potrebbe ripristinare il previgente testo dell'art.86, che attribuiva alla "direzione regionale delle entrate" (ora direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate) il potere di disporre il fermo dei beni mobili iscritti in pubblici registri, subordinandolo peraltro alla condizione della impossibilità di eseguire il pignoramento "per mancato reperimento" dei beni suddetti; o, in alternativa, si dovrebbero limitare e tipizzare, con il decreto ministeriale di cui al 4° comma del vigente art.86, i casi in cui il concessionario è autorizzato a procedere al fermo, con l'espresso divieto di eseguirlo quando il credito erariale sia di importo modesto (e comunque inferiore ad una cifra da indicare nel decreto) e quando sia dimostrata la necessità dell'uso del veicolo da parte del contribuente per l'esercizio dell'attività lavorativa o per altri bisogni meritevoli di considerazione.

Qualunque sia la scelta che sarà ritenuta opportuna, appare indispensabile imporre l'obbligo della esatta indicazione, nel provvedimento di fermo, degli Organi amministrativi e giurisdizionali davanti ai quali il contribuente può tutelare i propri diritti nonché le procedure esperibili ed i relativi termini, in ossequio al disposto dell'art.7, comma 2, dello Statuto.

6- Conclusioni

Come si è detto all'inizio, con la presente relazione sono stati trattati soltanto i problemi più urgenti la cui soluzione, nel senso proposto, potrebbe rimuovere alcune delle cause di conflittualità che ostacolano e ritardano la conclusione del processo di modernizzazione e di riforma del sistema tributario, portato avanti dall'Amministrazione finanziaria.

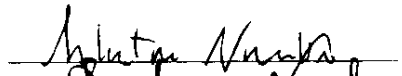
Questo Ufficio è convinto che il contributo dell'esperienza e della cultura dei Garanti, nel loro contatto diretto con i contribuenti e con le realtà sociali ed economiche delle varie Regioni, sia decisivo per la realizzazione di un Fisco più giusto, più vicino ai cittadini e più rispettoso dei loro diritti. Gli Uffici dei Garanti compongono, nel loro complesso, un prezioso osservatorio delle problematiche e delle situazioni rilevanti ai fini delle scelte di politica fiscale del Parlamento e del Governo e dell'adozione degli opportuni provvedimenti legislativi ed amministrativi. Per questa ragione si rinnova l'auspicio che, mediante l'integrazione e la riforma dell'art.13 della L. 212/2000, l'azione dei Garanti del contribuente venga potenziata e valorizzata, nel comune interesse dei cittadini, ai quali deve essere assicurata, anche nella fase amministrativa delle vertenze, la tutela effettiva ed efficace delle loro ragioni nei confronti degli uffici tributari, e della stessa Amministrazione finanziaria, la quale non potrà che trarre giovamento e stimolo dalle

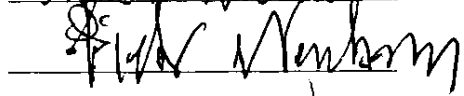
segnalazioni, dai rilievi e dalle proposte dei Garanti nella loro funzione di controllo della legalità e correttezza dell'attività impositiva.

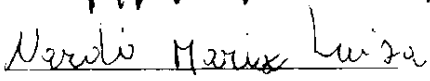
Allegati:

1) Proposta di modifica ed integrazione dell'art.13 L. 27 luglio 2000 n.212;
2) Relazione illustrativa della proposta sub 1).

La presente relazione, redatta dal Presidente dell'Ufficio del Garante del contribuente delle Marche dott. Salvatore Nardino, è stata approvata e sottoscritta dagli altri Componenti dott. Pietro Narbone e rag. Maria Luisa Nardi in data 29 gennaio 2004.

dott. Salvatore Nardino 

dott. Pietro Narbone 

rag. Maria Luisa Nardi 

PROPOSTA DI MODIFICA ED INTEGRAZIONE DELLA DISCIPLINA GIURIDICA DEL GARANTE DEL CONTRIBUENTE (art. 13 L. 27 luglio 2000 n.212)

Art. 1

L'art.13 della legge 27 luglio 2000 n.212, recante disposizioni sul Garante del contribuente, è sostituito dagli articoli seguenti :

Art.13
-(Autorità Garante del contribuente) –

1 – In ogni capoluogo di Regione e delle Province Autonome di Trento e di Bolzano è istituita l'Autorità Garante del Contribuente, organo collegiale operante in piena autonomia ed indipendenza, costituito da tre componenti scelti e nominati dal presidente della Commissione Tributaria Regionale e, nelle suddette Province Autonome, dal presidente della Commissione Tributaria di 2°grado tra persone dotate di comprovata cultura ed esperienza in materia giuridica e tributaria appartenenti alle seguenti categorie :

a) magistrati, professori universitari di materie giuridiche ed economiche, notai, preferibilmente a riposo ;
b) dirigenti dell'amministrazione finanziaria ed ufficiali generali e superiori della Guardia di Finanza, a riposo da almeno due anni, scelti nell'ambito di terne formate, per i primi, dal Direttore del Dipartimento per le politiche fiscali del Ministero dell'Economia e delle Finanze e, per i secondi, dal Comandante Generale della Guardia di Finanza ;
c) avvocati, dottori commercialisti e ragionieri collegiati, in pensione, scelti nell'ambito di terne formate,per ciascun Ufficio regionale, dai rispettivi Organi o Collegi professionali di appartenenza.

L'incarico ha durata quadriennale ed è rinnovabile tenendo presenti professionalità, produttività ed attività già svolta.

Le funzioni di presidente sono svolte dal componente scelto nell'ambito delle categorie di cui alla lettera a). 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).

In caso di temporanea assenza o impedimento il presidente è sostituito dal più anziano per età degli altri componenti.

2 – I componenti dell'Autorità Garante prestano giuramento dinanzi al presidente della Commissione Tributaria che li ha nominati entro il termine, stabilito a pena di decadenza, di venti giorni dalla comunicazione della nomina, salvo giustificato motivo.

3 - Le delibere indifferibili dell'Autorità Garante possono essere validamente adottate, in caso di assenza giustificata o di legittimo impedimento di alcuno dei componenti il collegio, dagli altri due componenti,con prevalenza del voto del presidente in caso di contrasto, o anche da uno solo di essi, con espressa riserva di ratifica da parte del collegio al completo nella sua prima riunione successiva.

4 - Il componente che, per malattia o altra causa, non sia in grado di svolgere le proprie funzioni per un periodo continuativo superiore a sei mesi decade dall'incarico. La decadenza è accertata e dichiarata, su segnalazione del presidente dell'Autorità Garante o del componente che lo sostituisce, dal presidente della Commissione Tributaria di cui al primo comma, il quale contestualmente nomina un altro componente della stessa categoria di quello decaduto, scelto nell'ambito delle terne in precedenza acquisite.
Allo stesso modo il presidente della competente Commissione Tributaria procede in caso di dimissioni o di cessazione per qualsiasi causa dall'incarico di alcuno dei componenti nonché nel caso di decadenza dalla nomina per mancata ~~prestazione del giuramento.~~

5- Il Dipartimento per le politiche fiscali del Ministero dell'Economia e delle Finanze fornisce il personale idoneo e le risorse materiali e tecniche necessarie per il funzionamento delle segreterie delle Autorità Garanti in rapporto alle esigenze di lavoro di ciascun ufficio e della popolazione della regione in cui lo stesso opera.
Il Ministro dell'Economia e delle Finanze determina con decreto la misura del compenso mensile, dell'indennità di trasferta e dei rimborsi spettanti ai Garanti nonché l'ammontare di un fondo spese annuale da assegnare a ciascun ufficio.

6- L'Autorità Garante del contribuente vigila sulla puntuale osservanza dei principi e delle disposizioni della presente legge da parte degli enti, organi ed uffici indicati nel comma 8, segnala ai responsabili dei medesimi le violazioni riscontrate, invitandoli a desistere dai comportamenti illegittimi, ed informa le autorità di controllo per l'adozione degli opportuni provvedimenti, anche di natura disciplinare.

Il Garante, anche sulla base di segnalazioni inoltrate per iscritto dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto interessato che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra i cittadini e gli enti impositori, rivolge richieste di chiarimenti o di copia di atti e documenti agli uffici tributari competenti.

Il Garante inoltre :

a) attiva con motivate delibere le procedure di autotutela in base alla disciplina normativa e regolamentare di tale istituto, disponendo che l'ufficio finanziario proceda al riesame dell'atto o rapporto oggetto della segnalazione e adotti sul medesimo gli opportuni provvedimenti, dandone comunicazione al Garante e al contribuente;
b) rileva e segnala l'esistenza di errori, vizi di legittimità o irregolarità procedimentali in qualsiasi atto di natura tributaria notificato o comunicato al contribuente,ancorché non impugnabile ai sensi dell'art.19 del D.Leg.vo 31 dicembre 1992 n.546 ;

c) rivolge raccomandazioni ai dirigenti degli uffici tributari ai fini della tutela dei diritti e degli interessi del contribuente e della migliore organizzazione dei servizi ;

d) ha il potere di accedere agli uffici degli enti e soggetti che esercitano funzioni di natura tributaria per controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente nonché l'agibilità degli spazi aperti al pubblico ;

e) richiama i suddetti uffici all'adempimento degli obblighi di cui agli artt.5 e 12 della presente legge nonché al rispetto dei termini stabiliti per il rimborso di imposte ;

f) individua e segnala agli Organi ed Autorità competenti i casi di particolare rilevanza in cui le disposizioni in vigore o i comportamenti degli uffici tributari determinano un pregiudizio per i contribuenti o conseguenze negative nei loro rapporti con gli enti impositori ; riferisce all'Organo gerarchicamente sovraordinato i casi in cui l'ufficio tributario omette o ritarda senza giustificato motivo di fornire al Garante le risposte, i chiarimenti o i documenti richiesti, di trasmettergli le comunicazioni prescritte, di ottemperare ai richiami, raccomandazioni e segnalazioni del Garante o di motivare adeguatamente il proprio eventuale dissenso con specifico riferimento al contenuto della delibera di intervento ;

g) ha il potere di chiedere agli Organi ed Autorità competenti l'avvio del procedimento disciplinare nei confronti di funzionari o impiegati di uffici tributari, i quali, benché formalmente diffidati con assegnazione di un termine per adempiere, persistano nei comportamenti indicati alla precedente lettera f) o si rendano comunque responsabili della violazione di obblighi nei riguardi del Garante ;

h) prospetta al Ministro dell'Economia e delle Finanze i casi in cui possono essere esercitati i poteri di rimessione in termini, previsti dall'art.9 ;

i) ha la facoltà di convocare dinanzi a sé il contribuente ed il rappresentante dell'ufficio tributario per acquisire, nel contraddittorio tra le parti, più precisi elementi di conoscenza in ordine al rapporto controverso.

7– Gli uffici tributari sono obbligati a rispondere entro trenta giorni alle richieste, segnalazioni, raccomandazioni ed a qualsiasi altro intervento del Garante, indicando i provvedimenti adottati. Se l'ufficio ritiene di non poter accogliere la soluzione proposta dal Garante, il provvedimento deve indicare specificamente le ragioni del rifiuto.

8– Il Garante del contribuente esercita le attribuzioni di cui al sesto comma ed ogni altra funzione conferitagli dalla legge nei confronti dell'Amministrazione finanziaria dello Stato, delle Agenzie fiscali, delle Regioni, delle Province, dei Comuni e di ogni altro ente dotato di potestà impositiva, i cui uffici hanno sede nel territorio della regione, nonché nei confronti dei loro concessionari, ausiliari ed organi indiretti che svolgono attività di accertamento, liquidazione o riscossione di tributi di qualsiasi specie.

Qualora la segnalazione del contribuente sia diretta ad un ufficio del Garante incompetente per territorio, questi la trasmette all'ufficio competente, informandone l'interessato.

I Difensori civici regionali, provinciali e comunali trasmettono al Garante, informandone gli interessati, le istanze e segnalazioni ad essi rivolte aventi ad oggetto atti o rapporti di natura tributaria, qualunque sia l'ente o soggetto impositore.

9 – Il Garante dà notizia al contribuente delle delibere emesse e delle iniziative assunte sulla segnalazione da lui inoltrata e, nei casi di particolare importanza o di interesse generale, comunica l'esito dell'attività svolta alla Direzione regionale o compartimentale dell'Agenzia fiscale interessata o al Comando regionale della Guardia di Finanza o all'ente impositore regionale o locale.

10 – Se il contribuente richiede la tutela del Garante riguardo ad atti impugnabili ai sensi dell'art.19 del D.Leg.vo 31 dicembre 1992 n.546 ed è pendente il termine per proporre ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale, il termine stesso resta sospeso fino alla data di comunicazione della delibera del Garante che dichiara inammissibile o rigetta l'istanza o del provvedimento adottato dell'ufficio tributario sull'intervento del Garante e, comunque, per non più di novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza o segnalazione del contribuente.

11 – Entro il 31 gennaio di ogni anno il Garante presenta una relazione sull'attività svolta al Ministro dell'Economia e delle Finanze, al Direttore del Dipartimento per le politiche fiscali del suddetto Ministero, ai Direttori regionali dell'Agenzia delle Entrate e dell'Agenzia delle Dogane, al Direttore compartimentale dell'Agenzia del Territorio e al Comandante regionale della Guardia di Finanza, segnalando le disposizioni in vigore che compromettono il rapporto di fiducia tra contribuenti ed enti impositori, individuando gli aspetti critici più rilevanti nell'attività degli enti suddetti e proponendo le relative soluzioni
Un estratto della relazione viene altresì trasmesso alle Autorità rappresentative della Regione e degli Enti Locali, qualora in essa siano trattate questioni relative a tributi di loro competenza o vengano rilevate anomalie, irregolarità o disfunzioni negli atti e comportamenti dei loro Uffici, organi indiretti ed ausiliari nell'esercizio dell'attività impositiva.
Entro lo stesso termine il Garante, con relazione annuale, fornisce al Governo ed al Parlamento dati e notizie sullo stesso dei rapporti tra fisco e contribuenti nel campo della politica fiscale.

12 – Il Ministro dell'economia e delle finanze riferisce annualmente alle Commissioni Parlamentari competenti in ordine al funzionamento degli Uffici del Garante del contribuente, all'efficacia dell'azione da essi svolta ed alla natura delle questioni segnalate nonché in ordine ai provvedimenti adottati a seguito delle segnalazioni dei Garanti.

Art. 13 bis
(Disposizioni di attuazione dell'art.13)

Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, adottato ai sensi dell'art.17, comma 3, della legge 23 agosto 1988 n.400, relativo ai poteri regolamentari dei Ministri nelle materie di loro competenza, sono emanate le disposizioni di attuazione dell'art.13

RELAZIONE
ALLA PROPOSTA DI MODIFICA ED INTEGRAZIONE DELL'ART.13
L. 27 luglio 2000 n.212

Dall'esperienza acquisita dai Garanti dei contribuenti in oltre due anni di esercizio delle loro funzioni emerge sempre più pressante l'esigenza di una riforma dell'art.13 della legge n.212/2000 che valga, da un lato, ad adeguare il testo della norma alla mutata organizzazione dell'Amministrazione finanziaria ed alla istituzione delle Agenzie fiscali nonché alle innovazioni introdotte con l'art.94, commi 7 e 8, della Legge n.289/2002 e, dall'altro, ad integrare e migliorare la disciplina legislativa del Garante, colmando almeno in parte le lacune presenti nel testo ora vigente, nonché a risolvere alcuni dei dubbi interpretativi originati dalla genericità ed inadeguatezza del quadro normativo.

La proposta di modifica ed integrazione dell'art.13 persegue i seguenti obiettivi :

a) dare alla figura del Garante una più precisa collocazione nel quadro delle Autorità di Garanzia indipendenti ;
b) svincolare gli uffici del Garante da qualsiasi forma di collegamento funzionale ed economico con l'Agenzia delle Entrate, così da eliminare in radice l'anomalia degli attuali rapporti tra Organo di controllo ed uffici finanziari controllati ;
c) concentrare, di conseguenza, nel Dipartimento per le politiche fiscali del Ministero dell'Economia e delle Finanze, sottraendole alle Direzioni Regionali dell'Agenzia delle Entrate, tutte le funzioni di supporto agli uffici del Garante (personale di segreteria, risorse materiali e mezzi tecnici, erogazione dei compensi ai Garanti, assegnazione di un fondo spese autonomamente gestibile da ciascun ufficio) ;
d) esplicitare che la scelta dei Garanti, da parte del presidente della Commissione Tributaria Regionale (o di 2°grado), deve necessariamente cadere su persone "dotate di comprovata cultura ed esperienza in materia giuridica e tributaria" : requisito non sempre assicurato dalla semplice appartenenza alle categorie professionali nell'ambito delle quali debbono essere operate le scelte ;
e) riconoscere, con espressa previsione normativa, legittimità e validità (con salvezza di successiva ratifica del collegio al completo) alle deliberazioni indifferibili adottate da due o anche da uno solo dei componenti l'ufficio del Garante, in caso di assenza giustificata o di legittimo impedimento di alcuno dei componenti, allo scopo di evitare, in mancanza di componenti supplenti, la paralisi dell'attività dell'ufficio per l'impossibilità temporanea di formare il collegio nella composizione prevista dalla legge.

Si segnalano, in particolare, alcune delle proposte innovazioni :

- Il 2° comma dell'art.13 prevede la prestazione del giuramento, obbligatoria in qualsiasi caso di assunzione di pubbliche funzioni, entro il termine di venti giorni a pena di decadenza dalla nomina.

- Il 4° comma introduce l'istituto della decadenza e della cessazione dall'incarico (previsioni del tutto mancanti nel testo dell'art.13 ora in vigore) e

stabilisce un meccanismo di immediata sostituzione del componente decaduto, così assicurando la continuità dell'azione del Garante.

- Con il 5° comma viene attribuita al Dipartimento per le politiche fiscali – come si è accennato – l'intera competenza a provvedere a quanto necessario per il funzionamento degli uffici del Garante ed in particolare all'assegnazione a ciascun ufficio, nell'ambito dello stanziamento di bilancio disposto con l'art.20 della L.n.212/2000, di un fondo per le spese ordinarie, da determinarsi con decreto del Ministro per l'economia, al fine di sopperire sollecitamente ai bisogni urgenti e di modesta entità dell'ufficio.

- Con i commi 6° e 7° vengono meglio precisate ed integrate, conservando nella sostanza l'impianto originario della legge, le attribuzioni e le modalità di esercizio dell'azione del Garante, nel rispetto sia della sfera decisionale dell'ente gestore del tributo, ai cui uffici resta sempre affidata la scelta e la responsabilità dei provvedimenti da adottare sugli interventi del Garante, sia della competenza giurisdizionale delle Commissioni Tributarie. Al fine di conferire un minimo di incisività e di efficacia all'azione del Garante, si prevede l'obbligo per gli uffici tributari di fornire al medesimo motivate risposte entro il termine di 30 giorni (ora espressamente ribadito dall'art.14 della Convenzione tra il Ministero dell'Economia e l'Agenzia delle Entrate per il 2003), e si conferma il potere del Garante di chiedere alle Autorità competenti l'avvio del procedimento disciplinare – nei soli casi di persistente e grave inerzia o ritardo nell'assolvimento dell'obbligo suddetto e dopo formale diffida ad adempiere – nei confronti dei funzionari ed impiegati degli uffici stessi, ai quali sia imputabile l'inadempimento.

- Le disposizioni del comma 8° sono essenziali per eliminare ogni possibile dubbio sull'ambito della competenza "per materia" del Garante regionale e sulla legittimità dei suoi interventi nei confronti di tutti gli enti, organi ed uffici impositori, compresi gli enti locali e le Regioni. La contraria opinione, da taluno manifestata, priverebbe il contribuente di una efficace tutela tecnica nei confronti degli enti impositori "minori", i quali assorbono ormai una parte rilevante della fiscalità generale, e determinerebbe posizioni discriminatorie illogiche, ingiustificate ed incostituzionali nella sfera delle garanzie del contribuente. Per la stessa ragione, ed anche per evitare confusione e sovrapposizione di tutele, si stabilisce che i difensori civici trasmettano al Garante del contribuente le istanze ad essi rivolte dai cittadini in materia di atti e rapporti tributari di qualsiasi specie.

- Non meno importante è la disposizione del comma 10° che, in analogia a quanto stabilito dall'art.6 del D.Leg.vo 19 giugno 1997 n.218 in tema di accertamento con adesione, prevede la sospensione del termine per ricorrere alla Commissione Tributaria Provinciale per un periodo massimo di novanta giorni (ma con limiti preordinati ad evitare possibili abusi), quando la tutela richiesta al Garante abbia ad oggetto atti impugnabili ai sensi dell'art.19 del D.Leg.vo 31 dicembre 1992 n.546. La norma, al pari di quella dettata dal citato art.6 D.Leg.vo n.218/97, ha funzione deflattiva del contenzioso giurisdizionale, consentendo all'ufficio impositore di riesaminare i propri atti in un più congruo termine, sulla scorta degli argomenti e delle raccomandazioni del

Garante, e di eliminare eventuali errori o vizi di legittimità, senza costringere il contribuente ad affrontare un lungo e costoso giudizio tributario.

- Con il comma 11° si stabilisce che la relazione del Garante al Ministro dell'economia ed alle altre Autorità indicate nella norma venga presentata con cadenza annuale (e non più semestrale), in coerenza sia con l'analoga previsione secondo la quale il Ministro riferisce "annualmente" alle Commissioni Parlamentari in ordine al funzionamento degli uffici del Garante, sia con l'obbligo, imposto al Garante con l'art.94- comma 8 della L.n.289/2002, di presentare al Parlamento ed al Governo una relazione annuale "sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuenti nel campo della politica fiscale" (comma 13 bis L.289/2002).

- Non è infine supefluo sottolineare :
  a) che la presente proposta di modifica dell'art.13 tende solo a porre rimedio, in tempi auspicabilmente brevi, ai difetti più evidenti della normativa vigente ed a risolvere alcune delle problematiche insorte nel concreto espletamento delle funzioni attribuite ai Garanti, ma non esaurisce le riforme che sarebbero necessarie per dare all'istituto del Garante una disciplina legislativa organica e completa (per questa ragione si prevede all'art.13 bis l'emanazione di un regolamento di attuazione dell'art.13, adottato ai sensi dell'art.17 L.n.400/1988) ;
  b) che la realizzazione delle modifiche proposte NON COMPORTA ALCUN ONERE AGGIUNTIVO DI SPESA rispetto allo stanziamento di bilancio disposto per il funzionamento degli uffici del Garante con l'art.20 della legge n.212/2000.