ATTI PARLAMENTARI

XIV LEGISLATURA

CAMERA DEI DEPUTATI

Doc. **LII-*bis***
n. **50**

RELAZIONE

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

(Anno 2005)

*(Articolo 13, comma 13-*bis*, della legge 27 luglio 2000, n. 212, come modificato dall'articolo 94, comma 8, della legge 27 dicembre 2001, n. 289)*

Presentata dal Garante del contribuente per la regione Marche

Trasmessa alla Presidenza il 23 febbraio 2006

STABILIMENTI TIPOGRAFICI CARLO COLOMBO

PAGINA BIANCA

INDICE

1. Premessa ..... *Pag.* 5

2. Necessità di integrazione e modifica dello Statuto dei diritti del contribuente ..... » 6

3. Rimborsi di imposte ..... » 14

4. Deroghe ai principi generali dello Statuto in leggi successive alla sua emanazione ..... » 17

5. Chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie » 22

6. Il problema del fermo dei beni mobili registrati ... » 25

ALLEGATI

1. Testo della proposta di legge C. 5313 a forma dell'onorevole G. Benvenuto ed altri ..... » 31

2. Relazione di accompagnamento alla suddetta proposta di legge ..... » 35

3. Estratto della 1ª relazione del Garante del contribuente delle Marche al Governo e al Parlamento (anno 2003), pagine 5-11 ..... » 38

4. Estratto della 2ª relazione c.s. (anno 2004), pagine 3-4 ..... » 45

PAGINA BIANCA

1 - Premessa

Con la presente relazione il Garante del contribuente delle Marche, in ossequio al disposto dell'art.13, comma 13 bis, della legge 27 luglio 2000 n.212, fornisce al Governo ed al Parlamento "dati e notizie sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuenti nel campo della politica fiscale", relativamente all'anno 2005, nell'intento di offrire un contributo alla individuazione delle cause di conflittualità tra enti impositori e cittadini e di indicare alcuni dei possibili rimedi -di competenza del Governo e del Parlamento- idonei a rimuovere gli ostacoli che impediscono la piena realizzazione dei diritti dei contribuenti e del sistema di garanzie introdotto nell'ordinamento tributario dalla legge sopra citata.

Le questioni saranno trattate seguendo lo schema espositivo adottato nelle relazioni degli anni 2003 e 2004. E poiché nessuna delle proposte in precedenza formulate ha trovato attuazione nell'anno appena decorso, la relazione sarà in gran parte costituita da un riepilogo dei problemi irrisolti, che, tenuto conto della imminente scadenza della legislatura, è opportuno sottoporre all'attenzione del futuro Governo e del futuro Parlamento, nella speranza che i medesimi, nell'operare le loro scelte di politica fiscale e nell'adottare i provvedimenti conseguenti, vogliano dedicare adeguata considerazione alle segnalazioni dei Garanti del contribuente.

2 - Necessità di integrazione e modifica dello Statuto dei diritti del contribuente

Sia nella relazione del 2003 (paragr.2.1 e 2.2.) che in quella del 2004 (paragr.2) si è posta in rilievo l'esigenza di completare la normativa di cui alla legge n.212/2000 mediante l'emanazione del regolamento previsto dall'art.8, comma 8, destinato a disciplinare l'estinzione dell'obbligazione tributaria per compensazione, e del codice di comportamento del personale addetto alle verifiche fiscali, ai sensi dell'art.15 in relazione all'art.12 di detta legge.

2.1 - Si è al riguardo segnalato il pregiudizio all'integrità patrimoniale derivante dalla impossibilità per i contribuenti di avvalersi nei loro rapporti con il Fisco, salvo che nei casi espressamente previsti, della disciplina civilistica della compensazione (artt.1241 e segg.cod.civ.), richiamata dalla norma statutaria (art.8, comma 8, cit.), che estende l'applicazione dell'istituto, "a decorrere dall'anno d'imposta 2002..., anche ai tributi per i quali attualmente non è previsto" .

Poiché una opinabile ma ormai costante giurisprudenza si è pronunciata nel senso che l'anzidetta disposizione statutaria non è (e non sarà) in concreto applicabile fino a quando non verrà emanato il regolamento (v. Cass. n.5860/01, 14579/01, 14588/01 ed altre conformi), si perpetua una situazione di palese disparità nelle posizioni delle parti del rapporto tributario, per effetto della quale i contribuenti sono costretti ad adempiere sempre e puntualmente le loro obbligazioni, pena l'applicazione di pesanti sanzioni, ma non possono opporre in compensazione i loro crediti, ancorché riconosciuti e convalidati dall'Amministrazione o derivanti da sentenze passate in giudicato, se non ricorrono le ipotesi di cui all'art. 17 del D.leg.vo n. 241/97 e successive modifiche ed integrazioni, sicchè non resta ai creditori che attendere l'erogazione dei rimborsi, tuttora soggetti a

tempi inaccettabilmente lunghi, discrezionalmente stabiliti dall'Amministrazione debitrice in rapporto alla cronica insufficienza dei fondi nei capitoli specifici di bilancio, con il rischio -non solo teorico- di sentirsi eccepire la prescrizione del credito se abbiano fatto incauto affidamento nell'adempimento spontaneo delle obbligazioni da parte dell'Ufficio finanziario, senza interrompere validamente il termine di prescrizione.

Per converso, viene generalmente riconosciuta dalla dottrina l'opponibilità della compensazione da parte dell'Amministrazione anche al di fuori dei casi previsti dalla legge (arg. ex art. 23 D.leg.vo n. 472/97).

I rilievi che precedono inducono a ritenere non più procrastinabile l'emanazione del regolamento in questione (per la quale era stabilito il termine di 180 giorni dalla data di entrata in vigore dello Statuto: v. art. 18 Legge 212/2000), considerata l'esigenza di dare concreta ed integrale attuazione ad una disposizione di detta legge (art.8) che costituisce principio generale dell'ordinamento tributario e che ha lo scopo di porre il contribuente in posizione di sostanziale parità con l'Amministrazione riguardo ai modi di estinzione delle obbligazioni.

2.2 - Per analoghe considerazioni si auspica l'emanazione del codice di comportamento dei verificatori fiscali (art. 15 L. 212/2000), destinato a dettare, in tema di diritti ed obblighi dei soggetti attivi e passivi delle verifiche, regole chiare e precise, tali da eliminare o ridurre al minimo la possibilità di abusi, da parte degli agenti militari o civili dell'Amministrazione, e di contestazioni, spesso pretestuose, da parte dei contribuenti circa la regolarità dello svolgimento delle indagini fiscali.

Al riguardo è doveroso osservare che la Guardia di Finanza si è già data autonomamente un proprio codice deontologico con la circolare n.1/1998 in data 20.10.1998 , prot. 360000, che in buona parte anticipa le prescrizioni di cui all'art.12

dello Statuto. Ed è logico ritenere che i militari (ed anche gli agenti civili) che procedono alle verifiche generalmente si attengano alle regole di comportamento imposte dal Comando Generale della Guardia di Finanza, considerato l'esiguo numero di segnalazioni che pervengono ai Garanti a tal riguardo da parte dei contribuenti.

Anche il problema del criterio di calcolo del termine ("trenta giorni lavorativi") stabilito dall'art. 12, comma 5, dello Statuto per la permanenza dei verificatori nei locali aziendali del contribuente sembra aver perduto, in pratica, gran parte della sua rilevanza.

Come risulta dalle relazioni precedenti, è sorto (e permane tuttora) contrasto sul punto in questione tra i Garanti e la Guardia di Finanza, ritenendo i primi che il suddetto termine debba essere computato "continuativamente", secondo il comune calendario, con la sola esclusione dei giorni non lavorativi, ed avendo invece disposto il Comando Generale della Guardia di Finanza, con circolare n. 250400 del 17 agosto 2000, che il calcolo va effettuato sulla base delle sole giornate di effettiva presenza dei verificatori nell'azienda o nell'ufficio del contribuente, senza tener conto dei periodi di "sospensione" delle indagini *in loco* per l'esecuzione di accertamenti "indiretti". Occorre tuttavia prendere atto che, secondo dati resi noti da organi di stampa specializzati (v.Sole-24 Ore del 19.11.2005, pag. 26) e provenienti dal Comando Interregionale della Guardia di Finanza per l'Italia nord-occidentale, "nove verifiche fiscali su dieci si concludono in sessanta giorni" (ossia entro il termine prorogato, consentito dal citato art. 12, comma 5, dello Statuto "nei casi di particolare complessità dell'indagine") e la gran parte di esse in trenta giorni, nel sostanziale rispetto dell'interpretazione adottata dai Garanti.

Ciò nonostante, non sembra contestabile l'opportunità di dare chiara e definitiva soluzione al problema in esame (sul quale anche la dottrina ha espresso opinioni contrastanti), utilizzando a tal fine lo strumento di normazione secondaria espressamente

previsto dallo Statuto e adottando una disciplina della materia idonea a contemperare l'interesse dei contribuenti ad una durata ragionevole e predeterminata della verifica fiscale con l'interesse pubblico alla completezza ed efficacia dell'attività di contrasto all'evasione, specialmente quando la verifica riguardi aziende di grandi dimensioni o renda necessari controlli "esterni" particolarmente complessi (v. relaz. 2002, paragr. 2.2).

Non è superfluo aggiungere che l'adempimento previsto dall'art. 15 dello Statuto ha formato oggetto di due risoluzioni della VI Commissione della Camera dei Deputati (n.7-00369 del 12.3.2004 e n. 7-00459 del 7.10.2004), con le quali si impegna il Governo -tra l'altro- "ad emanare senza ritardo.... l'atteso codice di comportamento del personale addetto alle verifiche tributarie". E' pertanto auspicabile che, anche per doveroso rispetto della volontà del Parlamento, il Governo proceda rapidamente a colmare la lacuna innanzi segnalata.

2.3 - Nella prima relazione (anno 2002) si è dedicato ampio spazio alla necessità, avvertita da tutti i Garanti, di modificare ed integrare le disposizioni dell'art.13 dello Statuto, allo scopo di colmare le non poche lacune che esse presentano, di porre rimedio alla genericità della loro formulazione e di risolvere su base legislativa le incertezze ed i contrasti insorti sulla interpretazione di alcune norme (v.relaz.2003, paragr.2.3).

Allo scopo di fornire un contributo di esperienza alla soluzione di tali questioni (ed a vari altri problemi connessi) sono stati allegati alla predetta relazione il testo di una proposta di riforma dell'art.13 ed una breve relazione di accompagnamento volta ad illustrare gli obiettivi della riforma.

Nella successiva relazione (anno 2004) sono stati illustrati i risultati dell'azione propositiva svolta dai Garanti, come appresso riassunti:

a) Il Ministro dell'Economia e delle Finanze, nelle due relazioni presentate al Parlamento ai sensi dell'art.13, comma 13, dello Statuto, e particolarmente nella seconda, relativa all'attività dei Garanti nell'anno 2003, ha dato ampio risalto alle considerazioni e valutazioni di questi ultimi, riportando in sintesi il contenuto della proposta di revisione normativa elaborata dal Garante delle Marche (v.pagg. 48 – 51).

b) Il 15 settembre 2004 la VI Commissione della Camera dei deputati ha ricevuto una delegazione di Garanti per una audizione informale, in esito alla quale ha emesso la citata risoluzione n.7-00469/2004, sostanzialmente conforme alla precedente risoluzione n.7-00369/2004, impegnando nuovamente il Governo ad accogliere sollecitamente le più importanti richieste dei Garanti.

c) Alla fine del mese di settembre 2004 l'on.Giorgio Benvenuto ha presentato, insieme ad altri autorevoli Parlamentari della Commissione Finanze della Camera, una proposta di legge di modifica dell'art.13 della legge 27 luglio 2000 n.212 (recante il numero C.5313) modellata, con alcune varianti migliorative, sul testo redatto dai Garanti; tale proposta, alla quale sono state abbinate quelle di analogo oggetto recanti i numeri C.5201 e C.5415, è stata esaminata in sede referente dalla suddetta Commissione in varie sedute e, dopo l'approvazione di alcuni emendamenti proposti dal relatore on. Benvenuto, trasmessa alle competenti Commissioni per i prescritti pareri.

d) Purtroppo, la proposta di legge si è "arenata" nella seduta del 15 settembre 2005, a causa della rilevata mancanza del parere della Commissione Bilancio, nonostante l'invito al Governo a collaborare "per favorirne la rapida approvazione" ed il riconoscimento dei "grandi benefici" che il provvedimento "può apportare ai fini di un sempre più corretto rapporto tra contribuenti e fisco".

Si è ritenuto opportuno rievocare le vicende innanzi riferite, già esposte nella relazione dell'anno 2004, per consentire al nuovo Governo ed al nuovo Parlamento una immediata, seppur sintetica, cognizione dell'*iter* parlamentare della proposta di legge C.5313, che ha ottenuto il consenso unanime degli Onorevoli componenti della Commissione Finanze e non è giunta alla definitiva approvazione unicamente a causa della imminente scadenza della legislatura e di un ostacolo di natura formale agevolmente superabile, emergendo con chiarezza dal testo del provvedimento e dalla relazione di accompagnamento (che per agevolarne la lettura si allegano al presente documento: v. alleg. 1 e 2) che la riforma **non comporta oneri aggiuntivi** rispetto allo stanziamento di bilancio disposto per il funzionamento degli Uffici del Garante con l'art.20 della L.212/2000 o potrebbe, al massimo, richiedere oneri "realmente minimi a fronte dei grandi benefici" derivanti dalla sua approvazione (v.dichiarazione dell'on.Lettieri nel verbale della seduta della VI Commissione della Camera dei Deputati 15 settembre 2005).

Per evitare ulteriori ripetizioni questo Ufficio rinvia ai documenti allegati ed a quanto ampiamente esposto sull'argomento nelle relazioni precedenti (relaz. 2003 paragr. 2.3; relaz. 2004 paragr. 2), ma non può emettere di sottolineare ancora una volta che la riforma dell'art. 13 dello Statuto, quale risulta dalla proposta di legge C. 5313, varrà anche a definire su base legislativa l'ambito della "competenza per materia" del Garante del contribuente ed a stabilire se la sua azione sia o meno estensibile ai tributi regionali e locali ed agli Uffici che li amministrano.

Com'è noto, tale problema ha suscitato un ampio dibattito ed ha trovato contrastanti soluzioni in dottrina, ma i Garanti di tutte le Regioni (ad eccezione del Veneto e, parzialmente, della Calabria) hanno concordemente interpretato la normativa statutaria (artt. 1 e 17) in senso estensivo ed hanno esercitato le loro funzioni anche nei confronti

delle Regioni, dei Comuni e di altri enti locali, senza incontrare apprezzabili resistenze (salvo casi isolati) ed anzi ricevendo dagli uffici gestori dei suddetti tributi informazioni, documenti e motivate risposte, non sempre positive ma puntuali e pertinenti agli interventi effettuati. Si è pertanto creata una prassi ormai quinquennale nel senso innanzi precisato, che non sarebbe opportuno modificare, essendo evidente l'interesse dei contribuenti ad ottenere da un Organo esperto, specializzato in materia tributaria ed assolutamente imparziale la più ampia forma di tutela e di controllo della legalità, qualunque sia l'ente che esercita nei loro confronti il potere di imposizione ed esige prestazioni che li coinvolgano nella veste di contribuenti.

Le ragioni per le quali i Garanti hanno optato, quasi all'unanimità, per la soluzione indicata sono state ampiamente spiegate dal Garante delle Marche in tutte le relazioni semestrali al Ministro dell'Economia e nelle due relazioni annuali al Governo e al Parlamento e conservano, ad avviso di questo Ufficio, piena validità soprattutto dopo le ripetute pronunce della Corte Costituzionale (v. pag. 3 della relazione 2004 nonché C. Cost. n.2/2006), le quali affermano che i tributi c.d. "regionali" (IRAP, tasse automobilistiche, addizionali IRPEF ecc.) e "locali" (in particolare I.C.I.) non formano "oggetto di legislazione concorrente ai sensi dell'art. 117, comma 3, della Costituzione", ma restano "tuttora nella esclusiva competenza dello Stato in materia di tributi erariali, secondo quanto previsto dall'art. 117, secondo comma, lettera e)".

Si tratta, insomma, di tributi istituiti e disciplinati nei loro elementi fondamentali con leggi dello Stato e che per tale ragione non possono essere considerati tributi "regionali" (tali essendo solo quelli "istituiti dalla Regione con propria legge") ma sono e restano tributi statali, non rilevando in contrario il fatto che il loro gettito sia "attribuito" in tutto o in parte, sempre in forza di leggi dello Stato,

alle Regioni o ad altri enti territoriali. Non sembra, pertanto, ulteriormente sostenibile la tesi "limitativa" della sfera di competenza dei Garanti e deve ritenersi superato il parere dell'Avvocatura Generale dello Stato n. 116905/2001, la cui motivazione è stata confutata nelle relazioni precedenti di questo Ufficio.

Di tali relazioni si ritiene utile allegare i passi dedicati all'argomento in esame (v. alleg. 3 e 4), che ha formato oggetto, mentre era in corso la redazione del presente documento, di una interrogazione parlamentare presentata dall'on. Gabriella Pistoni il 25 gennaio u.s.. La risposta del Sottosegretario all'Economia on. Daniele Molgora (v. Italia Oggi 26 gennaio 2006, pag. 27) ha suscitato nuovi dubbi sulle attribuzioni dei Garanti del contribuente. Le considerazioni svolte negli allegati, oltre ad illustrare più compiutamente l'opinione dei Garanti, serviranno anche a valutare la correttezza giuridica ed il grado di persuasività della risposta ministeriale, anche alla luce della richiamata giurisprudenza costituzionale, ferma restando l'esigenza, da tutti avvertita, di un intervento legislativo che elimini equivoci ed incertezze su un aspetto così importante dell'azione dei Garanti.

Come già si è detto, la proposta di legge C.5313 fornisce, con il comma 11 del riformulato art. 13 della legge 212/2000, una soluzione del problema, che i Garanti ritengono coerente con lo spirito dello Statuto e con l'esigenza di assicurare ai contribuenti l'effettività della tutela, che non può essere limitata ad alcuni tributi ed esclusa (o solo apparente) per altri.

La suddetta proposta di legge potrà essere -ove lo si ritenga opportuno- integrata e migliorata nelle more del riesame da parte del legislatore, con il contributo di Parlamentari, Garanti del contribuente, Dirigenti del Ministero dell'Economia ed altri esperti; ma vivo e sentito è l'auspicio che essa non resti sepolta negli archivi della Commissione Finanze e non subisca la sorte dei tanti progetti incompiuti, ma

venga sollecitamente riproposta e si traduca in un provvedimento di riforma atteso da tutti coloro che hanno a cuore la realizzazione degli obiettivi di politica fiscale che trovano la loro sintesi nei principi dello Statuto.

3 – Rimborsi di imposte

Come per il passato, il problema del generalizzato ritardo nella restituzione delle imposte indebitamente versate dai contribuenti -specialmente quando il diritto trae origine da errori formalmente riconosciuti, da riliquidazione di tributi, da annullamenti di atti impositivi illegittimi o infondati e perfino da sentenze passate in giudicato- costituisce tuttora una delle principali cause di contestazione dei contribuenti nei confronti del Fisco ed un insuperabile ostacolo alla instaurazione di un credibile dialogo tra i medesimi.

Pur dovendosi riconoscere il rilevante sforzo che l'Agenzia delle Entrate sta compiendo da alcuni anni per ridurre l'enorme mole dei rimborsi arretrati, è tuttavia incontestabile che il comportamento dell'Amministrazione non ha alcuna giustificazione né sul piano giuridico né su quello morale. Sono, quindi, pienamente comprensibili le proteste dei contribuenti, i quali non sono più disposti a tollerare il ritardo -talora ultradecennale- nella realizzazione dei loro diritti, determinato dall'inadeguato stanziamento di risorse nei competenti capitoli di bilancio da parte dell'Amministrazione; né va sottovalutato il pregiudizio che ai creditori deriva dalla mancata disponibilità di somme, spesso rilevanti, su cui avevano fatto legittimo affidamento, specialmente quando siano interessate ai rimborsi imprese e società esercenti attività economiche o soggette a procedure concorsuali.

Vanno qui richiamate le considerazioni esposte al paragr. 2.1, con le quali si è sottolineato lo squilibrio nelle posizioni dei soggetti del rapporto d'imposta, uno dei quali (l'ente impositore), avvalendosi dei poteri autoritativi che la legge gli attribuisce, può pretendere dal debitore il puntuale adempimento delle sue obbligazioni, con la minaccia di

sanzioni in caso di ritardo, mentre l'altro (il contribuente) è costretto ad attendere *sine die* un gesto di buona volontà dell'Amministrazione, arbitra di decidere se e quando onorare la propria obbligazione, con l'unica alternativa per il creditore di dover affrontare un giudizio dinanzi al giudice tributario (o dinanzi al giudice ordinario nei casi di rimborsi "riconosciuti" dall'ente debitore, secondo l'ormai consolidata giurisprudenza delle Sezioni Unite della Suprema Corte), con sicuro aggravio di disagio e di spese e scarse prospettive di ottenere con apprezzabile anticipo il soddisfacimento del proprio diritto.

In una simile situazione il Garante è praticamente privo di poteri di intervento a tutela del contribuente creditore: il comma 10° dell'art. 13 dello Statuto gli consente di richiamare gli uffici "al rispetto dei termini previsti per il rimborso d'imposta", ma tale disposizione assume un significato grottesco quando il "richiamo" riguarda -ed i casi non mancano nella concreta esperienza di questo Ufficio- rimborsi risalenti ai lontani anni '80.

Migliori risultati si ottengono mediante la richiesta di chiarimenti e di documenti di cui al 6° comma dello stesso articolo, perché tale strumento assicura -se non altro- la ricerca e l'esame della pratica da parte dell'ufficio competente, la convalida del rimborso (se non ancora effettuata) e la conoscenza dello stato del procedimento, in ordine al quale il contribuente viene tenuto quasi sempre all'oscuro, in violazione del diritto all'informazione sancito dallo Statuto.

E', peraltro, evidente che non sono questi i mezzi idonei a far cessare una prassi pluridecennale che è eufemistico definire "anomala" e che solo raramente dipende da inerzia o negligenza dei funzionari addetti al servizio, ma è piuttosto conseguenza di una precisa scelta di politica fiscale che, seppure comprensibile nel quadro dei bisogni complessivi ai quali la finanza pubblica deve far fronte, viene inevitabilmente percepita dai cittadini interessati come una forma di sopruso e di ingiustizia ai loro danni, contribuendo in misura rilevante al deterioramento dei rapporti tra Fisco e contribuenti e generando discredito e

sfiducia verso l'Amministrazione (nonché verso i Garanti, ritenuti incapaci di apprestare una tutela effettiva ai contribuenti creditori).

E' appena il caso di aggiungere che una simile prassi confligge macroscopicamente con i precetti dell'art. 97 della Costituzione, oltre che con i principi enunciati nello Statuto e con le ordinarie regole del codice civile in materia di adempimento delle obbligazioni.

Si rendono, quindi, necessari urgenti interventi in sede amministrativa e legislativa mediante i quali Governo e Parlamento imprimano, *almeno per il futuro*, una svolta decisiva al comportamento fin qui tenuto dagli uffici finanziari ed impongano in ogni caso ai medesimi, nel quadro della pianificazione già in atto volta alla eliminazione graduale dell'ancor notevole arretrato residuo, l'obbligo di comunicare a ciascun creditore l'intento di procedere al rimborso in tempi certi e predeterminati, indicando il funzionario responsabile del procedimento.

Ad avviso di questo Garante, sarebbe sufficiente una simile iniziativa per ripristinare un clima di trasparenza, comprensione e fiducia nei rapporti ancora fortemente conflittuali fra le parti, per evitare il ricorso al contenzioso giurisdizionale e per impedire in non pochi casi l'estinzione per prescrizione dei crediti dei contribuenti.

I Garanti non hanno fatto mancare i loro contributi per un'equa ed accettabile soluzione del problema in esame, prospettando nelle loro relazioni semestrali al Ministro dell'Economia i rimedi possibili, ispirati a semplicità di forme e di procedure, fra cui l' estensione generalizzata della compensazione legale, con la previsione di opportune condizioni e cautele volte ad impedire abusi dell'istituto pregiudizievoli per gli interessi erariali (v. paragraf. 2.1).

Il Ministro ha, a sua volta, dimostrato interesse ed attenzione alle proposte dei Garanti, trattandone diffusamente nelle relazioni al Parlamento (v., in particolare, la 1ª relazione ministeriale, pagg. 34 - 35 e note 32 e 33); ma la puntuale esposizione di tali contributi non

è purtroppo seguita dalla indicazione di concreti progetti finalizzati alla loro attuazione né dalla necessaria manifestazione della volontà politica di risolvere definitivamente ed in tempi brevi l'annosa questione con modalità tali da contemperare le giuste esigenze di bilancio con il diritto dei contribuenti di ottenere la restituzione delle imposte pagate in eccedenza con la stessa puntualità con la quale il Fisco pretende il versamento di quelle legalmente dovute.

Non resta, dunque, che affidare al nuovo Governo ed al nuovo Parlamento la valutazione della opportunità di assumere fra gli obiettivi prioritari della loro azione quello del ripristino della normalità e correttezza nell'adempimento delle obbligazioni di rimborso da parte dell'Amministrazione finanziaria, eliminando per sempre un fenomeno che non fa onore ad uno Stato di diritto e che incrementa considerevolmente il debito erariale a causa degli interessi dovuti ai creditori.

4 – <u>Deroghe ai principi generali dello Statuto in leggi successive alla sua emanazione</u>.

Nella relazione dell'anno 2004 (paragr.4) sono stati trattati, con il richiamo alle considerazioni svolte nella relazione precedente (paragr. 4), due temi di rilevante interesse generale:

1) l'esigenza di evitare le reiterate proroghe dei termini per l'accertamento, la liquidazione e l'iscrizione a ruolo di tributi, disposte con leggi successive alla emanazione dello Statuto (e particolarmente con le leggi finanziarie e provvedimenti collegati), in deroga a quanto disposto dall'art. 3, comma 3, della legge n.212/2000 ("i termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati") nonché l'inosservanza di altri principi sanciti dalla stessa legge (come quello della irretroattività delle disposizioni tributarie ai sensi dell'art. 3, comma 1);

2) l'opportunità di eliminare gli effetti discriminatori derivanti dall'art. 2, comma 58, della legge 24.12.2003 n. 350, con il quale si è fatto divieto all'Agenzia delle Entrate di "far valere

l'eventuale prescrizione del diritto del contribuente" nei procedimenti di "erogazione delle eccedenze di IRPEF e IRPEG dovute in base alla dichiarazioni dei redditi presentate fino al 30 giugno 1997": si è osservato al riguardo, traendo spunto da alcune istanze di contribuenti nei cui confronti la prescrizione del credito era stata eccepita (si trattava di rimborsi di tasse di CC.GG. per l'iscrizione di società nel registro delle imprese e di ILOR), che la norma, pur favorevole ad alcune categorie di creditori, determinava una iniqua disparità di trattamento rispetto ad altri contribuenti, titolari di rimborsi di imposte diverse dall'IRPEF e dall'IRPEG o derivanti da cause diverse da quelle espressamente considerate; si è pertanto suggerito di estendere ad altri tributi, con la previsione di opportuni limiti e con carattere di temporaneità, la disposizione in esame.

Al termine dell'anno 2005 si deve purtroppo constatare che il legislatore non ha ritenuto di operare una inversione di tendenza rispetto a quella segnalata sub 1) né ha adottato alcun provvedimento in ordine alla questione sub 2).

Al contrario, dal documento di presentazione di un interessante studio curato dal C.E.R.T.I.-Università Bocconi sul tema "Lo Statuto del contribuente a cinque anni dalla sua istituzione" (Milano 18.11.2005) emerge il rilievo che "lo Statuto non è effettivo" proprio nella parte contenente le c.d. "norme sulla normazione" (artt. da 1 a 4), delle quali è destinatario il legislatore, a causa della continua inosservanza, da parte del medesimo, di precetti, divieti e limiti volti ad orientare in senso garantistico l'intera prospettiva costituzionale del diritto tributario. Tale rilievo è seguito da una rassegna "delle violazioni, approssimate per difetto, più clamorose", con riferimento a disposizioni legislative che contrastano:

- con l'art.1, comma 2, secondo cui "l'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con leggi ordinarie, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica";

- con l'art. 3, comma 1, che sancisce il principio di irretroattività degli effetti delle disposizioni tributarie e l'obbligo di far decorrere le modificazioni relative ai tributi periodici dal periodo d'imposta successivo;
- con l'art. 3, comma 3, riguardante il già citato divieto di prorogare "i termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti d'imposta";
- con l'art. 10, comma 3, che vieta l'irrogazione di sanzioni "quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma" (la disposizione denunciata è l'art. 1 del D.L. 17.6.2005 n. 106, convertito nella L. 31.7.2005 n. 156, in materia di IRAP).

La conseguenza di questo modo di legiferare è che le intenzioni dello Statuto "sono tradite dallo stesso legislatore ….. "; che, nei casi di proroga dei termini di decadenza "sembra quasi che il legislatore si pieghi alle inefficienze che caratterizzano le procedure di accertamento, allungando i termini per assecondare i ritmi di una Amministrazione finanziaria che non riesce a garantire lo svolgimento dei suoi compiti in tempi congrui"; che "il Parlamento si sdoppia" nei suoi interventi in materia tributaria, facendo prevalere -come ha recentemente scritto un illustre studioso- l' "anima realistica" su quella "garantistica", per ragioni di gettito.

Non è superfluo aggiungere che la linea di tendenza così aspramente criticata dalla dottrina ha trovato seguito e conferma in varie disposizioni del D.L. 30 settembre 2005 n. 203 (convertito con modificazioni nella L. 2 dicembre 2005 n. 248) e della legge finanziaria 2006 (L. 23 dicembre 2005 n.266, come modificata dall'art. 2 del D.L. 17 gennaio 2006 n. 6), sopratutto con riferimento a norme interpretative, che sono talmente frequenti (con le formule "le disposizioni …. si interpretano …." o "le disposizioni … devono intendersi nel senso …..") da costituire non più "casi eccezionali" (come prescritto dal citato art. 1, comma 2, dello Statuto) ma quasi la regola, e risultano spesso adottate in totale mancanza di contrasti o

incertezze sul significato e sull'ambito di applicazione delle norme "interpretate", ingenerando il sospetto che il ricorso alla "interpretazione autentica" costituisca un espediente di dubbia legittimità per attribuire effetti retroattivi a disposizioni sostanzialmente innovative.

L'elenco di tali norme sarebbe lungo ed appesantirebbe oltre misura la presente relazione: si rinvia pertanto al citato studio e si segnala soltanto, per connessione a quanto sarà esposto nel paragrafo 6, l'art. 3, comma 41 del citato D.L. 203/2005, che "interpreta" l'art. 86 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602 per fini palesemente impropri.

Non può essere certamente di conforto la constatazione che il recente saggio della Università Bocconi abbia confermato le valutazioni da tempo espresse nelle due precedenti relazioni annuali di questo Garante, nelle quali si è posto in rilievo il pregiudizio ai diritti ed agli interessi dei contribuenti, derivante dalle continue proroghe dei termini di decadenza dell'accertamento tributario e dal frequente ricorso ad una legislazione "di emergenza", che genera disorientamento nei contribuenti, grave squilibrio nelle posizioni delle parti del rapporto tributario ad esclusivo vantaggio dell'ente impositore nonché palese violazione del fondamentale principio di certezza della disciplina del rapporto stesso nell'intero suo svolgersi. E risulta ancora attuale la considerazione secondo la quale la reiterata inosservanza, da parte del legislatore, di norme-guida della futura attività legislativa in materia tributaria indebolisce, nella valutazione dei cittadini e degli operatori tributari, il valore precettivo ed il carattere vincolante dello Statuto nel suo complesso.

E' opportuno precisare che le osservazioni fin qui svolte non hanno lo scopo di mettere in discussione la legittimità delle "deroghe" innanzi cennate, essendo ben noto che lo Statuto, introdotto con legge ordinaria, può essere modificato o "derogato" con leggi di pari rango nella gerarchia delle fonti. Né deve ravvisarsi nei rilievi formulati un intento polemico e -meno che mai- una contestazione delle insindacabili scelte del Parlamento. Unico intento di questo Garante è quello di richiamare l'attenzione del futuro Governo e del futuro legislatore

su una problematica che ha suscitato ampio dibattito nella dottrina e che impone -tra l'altro- una riconsiderazione circa l'efficacia dello strumento normativo (legge ordinaria) prescelto per la emanazione di disposizioni di attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, che si autoqualificano come principi generali dell'ordinamento tributario e compongono nel loro complesso, una vera e propria "Carta dei diritti" del contribuente, al cui rispetto dovrebbero essere *stabilmente* impegnati tutti i soggetti destinatari degli obblighi corrispondenti, in primo luogo il legislatore, e che non può essere, quindi, continuamente elusa per interessi contingenti, a scapito del sistema di tutela dei cittadini.

Questo Garante, nell'adempimento della funzione attribuitagli dall'art. 13, comma 13 bis, della legge n. 212/2000, ritiene doveroso, da ultimo, segnalare la divaricazione creatasi fra la ormai costante giurisprudenza di legittimità, tesa a valorizzare i principi garantistici sanciti dallo Statuto, e le scelte legislative che con essi contrastano.

La Suprema Corte, con la fondamentale sentenza n. 17576/2002 (seguita da altre pronunce conformi) ha esaltato quei principi, ritenendoli dotati di "superiorità assiologica" e perciò vincolanti sia per l'interpretazione e l'applicazione delle disposizioni tributarie (anche se emanate prima dell'entrata in vigore della legge 212/2000), sia per orientare la futura produzione legislativa in materia tributaria verso i parametri di conformità "ai valori costituzionali, interpretati direttamente dallo stesso legislatore attraverso lo Statuto" (così si esprime la sentenza n. 7080 del 2004).

Non diverso, secondo notizie recentemente fornite dalla stampa, è l'orientamento della Corte dei Conti, che, traendo occasione dal menzionato studio del C.E.R.T.I., ha posto, tra gli obiettivi dell'attività di controllo del 2006, "una ricognizione sistematica delle deroghe esplicite o implicite" alla disciplina dello Statuto e "la verifica dell'attuazione della legge 212/2000 con i previsti decreti legislativi e con la normazione secondaria e i provvedimenti amministrativi", nonché "la necessità di un rafforzamento dei

poteri del Garante", "dotato di armi spuntate" (le espressioni riferite sono tratte da "Italia Oggi" del 26 gennaio 2006, pag. 27).

Questo Collegio confida che il Parlamento, nel suo sovrano apprezzamento, voglia condividere un così autorevole insegnamento, ripristinando la certezza del diritto nei rapporti tributari e ponendo al centro della propria azione il rispetto dei diritti dei contribuenti.

5 – <u>Chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie</u>.

Il titolo del presente paragrafo è mutuato dalla rubrica dell'art. 2 dello Statuto, il quale detta i criteri di formazione delle leggi tributarie, disponendo:

- che le leggi contenenti disposizioni tributarie "devono menzionarne l'oggetto nel titolo";
- che "la rubrica delle partizioni interne e dei singoli articoli deve menzionare l'oggetto delle disposizioni ivi contenute";
- che le leggi "che non hanno un oggetto tributario non possono contenere disposizioni di carattere tributario … ";
- che "i richiami di altre disposizioni … si fanno indicando anche il contenuto sintetico della disposizione alla quale si intende fare rinvio";
- che "le disposizioni modificative di leggi tributarie debbono essere introdotte riportando il testo conseguentemente modificato".

Orbene, è sufficiente leggere una qualsiasi legge finanziaria o uno dei provvedimenti collegati per constatare quale siderale distanza intercorra tra i criteri innanzi trascritti e le modalità effettive di formazione delle leggi tributarie.

Dall'esame dei più recenti provvedimenti legislativi in materia emerge, ad esempio, che il D.L. 30 settembre 2005 n. 203, con il quale si è in parte anticipata la manovra finanziaria del 2006, si compone, nel testo coordinato con la legge di conversione 2 dicembre 2005 n. 248, di un corposo pacchetto di disposizioni del più svariato oggetto e contenuto,

sparse in decine di articoli che recano la sola indicazione della rubrica e si ripartiscono in centinaia di commi, alcuni dei quali introducono nuove norme, altri sono destinati a modificare, sostituire, abrogare in tutto o in parte norme precedenti, identificate con la sola menzione della legge, dell'articolo e del comma che forma oggetto dell'intervento, senza alcun'altra indicazione che aiuti l'interprete a districarsi nella selva delle citazioni, dei richiami e dei rinvii ed a comprendere il contenuto delle singole modifiche senza dover compiere complicati confronti con la normativa previgente.

Non meno impegnativa è la lettura della legge finanziaria 2006 (L. 23 dicembre 2005 n. 266), già modificata con il D.L. 17 gennaio 2006 n. 6, la quale è composta da un solo articolo con 612 commi e reca un coacervo di disposizioni, del tutto prive delle indicazioni prescritte dall'art. 2 dello Statuto e destinate anch'esse a modificare, sostituire o sopprimere, attraverso oscuri richiami, una serie di norme antiche, recenti o appena entrate in vigore, che riguardano i più svariati e importanti settori dell'ordinamento tributario, il cui assetto complessivo ne risulta sconvolto.

Né brillano per chiarezza e trasparenza i numerosi provvedimenti normativi in materia tributaria intervenuti nel corso dell'anno, che mettono a dura prova la capacità di comprensione e di resistenza degli operatori tributari in generale e dei "normali" contribuenti in particolare.

E' ben noto, poi, che le innovazioni legislative vengono illustrate ed "interpretate" dai competenti Organi dell'Amministrazione e delle Agenzie fiscali con voluminose circolari, direttive, risoluzioni e note, che non di rado, anziché chiarire, alimentano i dubbi sulla portata delle norme commentate e sugli adempimenti che da esse derivano.

Suona allora quasi beffarda la disposizione dell'art. 5 dello Statuto secondo cui "l'Amministrazione finanziaria deve assumere idonee iniziative volte a consentire la completa

e *agevole* conoscenza delle disposizioni legislative e amministrative vigenti in materia tributaria", utilizzando anche gli strumenti di informazione elettronica.

Il vero è che l'oggettiva complessità della legislazione tributaria, caratterizzata da un elevato livello di tecnicismo, è aggravata da vistosi difetti di coordinamento e da modifiche continue, che generano comprensibile disagio nei contribuenti e mancanza di chiarezza nel quadro dei loro obblighi ed adempimenti, con incidenza negativa sulla qualità dei loro rapporti con gli uffici fiscali e con inevitabile incremento delle contestazioni e del contenzioso giurisdizionale.

Va inoltre osservato che la sterminata mole delle leggi statali e dei provvedimenti di normazione secondaria (di cui nessuno è stato finora in grado di calcolare il numero esatto) non esaurisce le fonti del diritto alle quali i cittadini sono soggetti e che comprendono la non meno sovrabbondante normativa comunitaria (con connessi problemi di adeguamento della disciplina legislativa degli Stati membri), le leggi regionali, gli statuti e i regolamenti comunali e provinciali, le sentenze della Corte Costituzionale e della Corte di Giustizia C.E., la giurisprudenza -non di rado altalenante- della Corte di Cassazione e dei giudici di merito.

Vi è quanto basta per suscitare un senso di sgomento in tutti gli operatori del diritto tributario -uffici finanziari, contribuenti, professionisti, consulenti, garanti, giudici- ai quali non è più consentito fare affidamento su un minimo di stabilità e di coerenza dell'ordinamento e sulla (almeno relativa) certezza delle regole che devono essere osservate per il corretto svolgimento delle funzioni degli uffici, per l'adempimento degli obblighi fiscali che gravano sui contribuenti e per l'assunzione delle responsabilità conseguenti.

E', dunque, indispensabile una drastica riduzione e semplificazione dell'ordinamento tributario, da realizzarsi mediante l'annunciata (ma non ancora attuata) codificazione, ossia mediante una operazione di selezione, coordinamento e raccolta in testi unici della disciplina

dei singoli tributi nonché delle norme di comportamento che indichino con chiarezza e precisione, nel rispetto dei criteri di cui al citato art. 2, i diritti e i doveri dell'Amministrazione e dei cittadini, avendo come parametri ineludibili di conformità ai valori costituzionali i principi dettati dalla legge n.212/2000.

A questa operazione dovrebbe accompagnarsi una pausa nella produzione legislativa per un tempo ragionevole e sufficiente alla stabilizzazione delle regole come innanzi codificate ed al loro recepimento nella coscienza dei cittadini e nella prassi degli uffici, evitando correzioni e modifiche che non siano giustificate da reali ragioni di necessità e di urgenza.

Occorrerebbe infine "disboscare" l'intero ordinamento giuridico da migliaia di leggi, decreti e regolamenti emanati in anni lontani, superati dalla evoluzione degli istituti in tutti i settori, perciò inutili e tuttavia ancora in vigore, con il solo effetto di confondere ulteriormente coloro che devono quotidianamente misurarsi con un apparato legislativo farraginoso e pletorico, che complica oltre misura l'attività dei cittadini e delle imprese e lascia inevitabili margini di incertezza sulle regole da applicare nella molteplicità dei casi concreti.

Anche a questo riguardo esiste, a quanto risulta, una iniziativa rimasta sulla carta: è interesse primario dell'intera collettività nazionale vederla finalmente realizzata.

6 – Il problema del fermo dei beni mobili registrati.

Nelle relazioni precedenti (anno 2003, pagg. 15 - 17; anno 2004, pagg. 7 - 8) è stata segnalata l'opportunità della emanazione del decreto ministeriale di attuazione previsto dal 4° comma dell'art. 86 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602 (nel testo sostituito dall'art. 1, comma 1, lett. q) del decreto legislativo 27 aprile 2001 n. 193, in vigore dal 9 giugno 2001),

in considerazione delle gravi conseguenze prodotte nella sfera dei diritti dei cittadini dall'applicazione indiscriminata e talora illegittima dell'istituto in esame da parte dei concessionari della riscossione, divenuti, a seguito della citata modifica normativa, titolari diretti della "potestà" (così la definisce il Consiglio di Stato) di disporre il fermo di beni mobili del debitore (o dei coobbligati) iscritti in pubblici registri, nonostante la mancanza del suddetto decreto.

Le forti proteste dei cittadini, sostenute da associazioni di consumatori e amplificate dagli organi di stampa, ed una ordinanza del Consiglio di Stato (n. 3259 del 14 luglio 2004, confermativa di un provvedimento del T.A.R. del Lazio che aveva disposto la sospensione del fermo di un autoveicolo del debitore) hanno indotto l'Agenzia delle Entrate: a) a modificare il frontespizio del modello di cartella esattoriale, introducendo l'avvertimento al debitore che, in caso di mancato pagamento alla scadenza prescritta delle somme iscritte a ruolo, si sarebbe proceduto al fermo amministrativo dei beni mobili registrati (provvedimento direttoriale 31.3.2003); b) ad imporre al concessionario della riscossione l'obbligo di comunicare al debitore, allo scadere del 60° giorno dalla notifica della cartella di pagamento, un avviso contenente l'intimazione a pagare il debito entro i successivi venti giorni, pena l'esecuzione del fermo del veicolo mediante iscrizione al P.R.A. (nota del 9 aprile 2003 n. 2003/57413); c) a stabilire, infine, che i concessionari si astenessero dal disporre nuovi fermi di autoveicoli, in relazione ai ruoli emessi dall'Agenzia, in attesa del parere dell'Avvocatura dello Stato sul merito della menzionata ordinanza cautelare del Consiglio di Stato (risol. n. 92/E del 22 luglio 2004).

Nel frattempo sono intervenute numerose pronunce di giudici di ogni ordine giurisdizionale (Giudice di pace, Tribunali ordinari, T.A.R., Commissioni Tributarie), con le quali, sulla scorta di discordanti opinioni della dottrina sulla natura giuridica del provvedimento di fermo e sulle numerose questioni connesse, sono state adottate decisioni a

tal punto contrastanti sui temi controversi (giurisdizione, competenza, strumenti cautelari adottabili, condizioni di legittimità del provvedimento, effetti della mancata emanazione del regolamento di attuazione del citato art. 86, ecc.) da creare confusione e sconcerto negli esperti e, a maggior ragione, nei comuni contribuenti, alimentando un contenzioso di incerto esito.

In questa situazione (più compiutamente descritta nella relazione dell'anno 2003: v., in particolare, pag. 16) e perdurando, a distanza di quattro anni e mezzo dall'entrata in vigore della modifica dell'art. 86 D.P.R. 602/73, l'omessa emanazione del decreto ministeriale di cui al 4° comma, il legislatore ha ritenuto di intervenire con una norma "interpretativa", contenuta nell'art. 3, comma 41, del D.L. n.203/05, convertito con modificazioni con L. 248/05, del seguente testuale tenore: "Le disposizioni dell'art. 86 del D.P.R. 29 settembre 1973, n.602, si interpretano nel senso che, fino alla emanazione del decreto previsto dal comma 4 dello stesso articolo, il fermo può essere eseguito dal concessionario sui veicoli a motore nel rispetto delle disposizioni, relative alle modalità di iscrizione e di cancellazione ed agli effetti dello stesso, contenute nel decreto del Ministro delle Finanze 7 settembre 1998 n. 503".

A prescindere dal rilievo che la predetta norma offre soluzione ad uno soltanto dei molti problemi sorti a seguito della radicale modifica del citato art. 86, non si può omettere di osservare che la disposta "reviviscenza" del regolamento del 1998, con effetti retroattivi, non va sicuramente in direzione del rispetto dei diritti dei contribuenti e non mancherà di suscitare contestazioni e polemiche per varie ragioni:

1) si è utilizzato impropriamente lo strumento dell'interpretazione autentica di una norma (il novellato art. 86) che, in tutte le sue disposizioni e segnatamente in quella del 4° comma, è di assoluta chiarezza e non necessita quindi di una interpretazione che evidentemente contrasta con il dettato letterale e con il fine della disposizione: questa richiede, infatti, un decreto ministeriale destinato a stabilire le modalità, i termini e le procedure per l'attuazione

del novellato art. 86, che non possono coincidere con modalità, termini e procedure fissati con il regolamento n. 503/1998 sulla base di presupposti totalmente diversi, considerato che il potere di disporre il fermo spettava, nel testo sostituito dell'art. 86, ad una pubblica Autorità (Intendente di Finanza, poi Direttore Regionale delle Entrate) ed il suo esercizio, affidato alla prudente valutazione dell'interesse pubblico da parte dell'Intendente, era subordinato alla sussistenza di una condizione specifica (l'impossibilità di eseguire il pignoramento dell'autoveicolo "per mancato reperimento del bene"), di cui non vi è più traccia nel nuovo testo. La norma "interpretata", dunque, persegue il malcelato scopo di porre rimedio alla inerzia dell'Esecutivo ed a sanare *ex post* gli effetti negativi derivanti dal comportamento omissivo del medesimo.

2) Non è stata eliminata -e neppure attenuata- la discrezionalità, sconfinante nell'arbitrio, dei concessionari della riscossione, perché il decreto ministeriale n. 503/98 non contiene alcuna disposizione limitativa dell'esercizio della potestà di disporre il fermo né stabilisce a tal fine particolari condizioni, ritenute evidentemente non necessarie con riguardo all'attività dell'Intendente di Finanza ma che appaiono irrinunciabili, per una elementare esigenza di tutela dei cittadini, nella diversa previsione legislativa che trasferisce l'anzidetta potestà a società private, generalmente più sollecite della cura dei propri interessi che del rispetto di quello dei cittadini. Manca, in particolare, nell'art. 3, comma 41, del D.L. 203/2005, qualsiasi riferimento al principio di proporzionalità fra l'entità del debito e le conseguenze dannose derivanti dal fermo dell'autoveicolo (principio richiamato nell'ordinanza di sospensione del T.A.R. del Lazio 23.6.2004 n. 3402 come criterio di valutazione della legittimità del provvedimento); manca inoltre la previsione del divieto di procedere al fermo in presenza di situazioni personali, familiari o di lavoro del debitore, che rendano necessitato l'uso del veicolo.

Ne consegue che, allo stato, i contribuenti possono essere assoggettati al fermo dell'autovettura anche se il debito è di pochi euro o il veicolo debba essere utilizzato per ragioni di salute, di lavoro o per altre apprezzabili ragioni; ed essendo scomparsa dalla norma la condizione di cui si è detto (impossibilità di reperire il veicolo per sottoporlo a pignoramento), sono esposti al fermo anche contribuenti proprietari di un rilevante patrimonio mobiliare ed immobiliare, tale da garantire ampiamente il soddisfacimento della pretesa erariale.

Questo Collegio non ignora che il provvedimento in questione rappresenta un efficace deterrente per l'esazione di tributi non pagati ed è, quindi, un utile strumento di contrasto all'evasione fiscale e contributiva, semprechè venga esercitato con senso di equità, con moderazione ed in limiti compatibili con gli interessi primari del debitore.

Purtroppo è notorio l'uso indiscriminato e generalizzato di questo strumento di coazione da parte dei concessionari (ai quali l'Agenzia delle Entrate si è affrettata a restituire piena libertà di azione, revocando, con la risoluzione 2/E del 9 gennaio 2006, il precedente provvedimento n. 92/2004 innanzi citato); occorrono, pertanto, interventi del Governo e del Parlamento tesi a realizzare, mediante l'emanazione del nuovo regolamento ed eventuali modifiche legislative, un equo contemperamento degli interessi delle parti e ad impedire abusi ed ingiustificate prevaricazioni a danno dei cittadini.

Si insiste inoltre nel segnalare l'opportunità di disporre, con l'emanando regolamento, che il provvedimento di fermo, essendo impugnabile in sede giurisdizionale (v. Cons. di Stato, sez. V, 13.9.2005 n.4689), deve indicare, in ossequio alle prescrizioni dell'art. 7, comma 2, della legge 212/2000, l'Organo giudiziario dinanzi al quale l'impugnazione va proposta, nonché i termini e le procedure esperibili dal contribuente per la tutela dei propri diritti, osservandosi al riguardo che la citata decisione del Consiglio di Stato (con la quale è stata dichiarata la giurisdizione del giudice ordinario nelle controversie relative al fermo di

autoveicoli) lascia alcuni margini di dubbio, che non possono essere illustrati in questa sede, circa l'applicabilità generalizzata di tale principio, avuto riguardo alla diversa natura dei crediti (non sempre certi, liquidi ed incontroversi) riscuotibili a mezzo dei ruoli.

La presente relazione, redatta dal Presidente dell'Ufficio del Garante del contribuente delle Marche, è stata approvata e sottoscritta il 31 gennaio 2006.

Dott. Salvatore Nardino - Presidente

Dott. Pietro Narbone - Componente

Avv. Corrado Perrone - Componente

ALLEGATO 1

PROPOSTA DI LEGGE C. 5313 (VI COMMISSIONE FINANZE) TESTO COORDINATO CON GLI EMENDAMENTI PRESENTATI DAL RELATORE ON. G. BENVENUTO

PROPOSTA DI LEGGE

Art. 1.

(Modifica dell'articolo 13 della legge 27 luglio 2000, n. 212).

1. L'articolo 13 della legge 27 luglio 2000, n. 212, e successive modificazioni, è sostituito dal seguente:

«Art. 13. *(Autorità garante del contribuente). - 1.* In ciascun capoluogo di regione e delle province autonome di Trento e di Bolzano è istituita l'Autorità garante del contribuente, di seguito denominata «Autorità garante», organo collegiale operante in piena autonomia e indipendenza, costituito da tre componenti, denominati «Garanti», scelti e nominati dal presidente della commissione tributaria regionale ovvero, nelle province autonome, dal presidente della commissione tributaria di secondo 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 e ufficiali generali e superiori del Corpo 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 del Corpo 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.

2. L'incarico dei membri dell'Autorità garante ha durata quadriennale ed è rinnovabile tenendo presenti professionalità, produttività e attività assunte. Le funzioni del presidente sono assunte dal componente scelto nell'ambito delle categorie di cui alla lettera *a)* del comma 1. I restanti due componenti sono scelti, rispettivamente, nell'ambito delle categorie di cui alle lettere *b)* e *c)* del medesimo comma 1.

3. Contestualmente alla nomina dei componenti effettivi dell'Autorità garante, i presidenti delle competenti commissioni tributarie nominano, con le modalità e i criteri di cui al comma 1, un presidente e due componenti supplenti, i quali sostituiscono i Garanti effettivi in caso di prolungata assenza per cause legittime. I supplenti esercitano le loro funzioni su richiesta del presidente dell'Autorità garante o di chi ne fa le veci, il quale, con proprio provvedimento, indica anche la durata del periodo di sostituzione, essi hanno diritto a compenso, costituito da un gettone di presenza per ciascuna giornata di prestazione della loro attività. Sono comunque valide ed efficaci le delibere indifferibili dell'Autorità garante adottate, in caso di assenza o di legittimo impedimento di alcuno dei componenti, dagli altri due componenti, con prevalenza del voto del presidente, o anche da uno solo di essi, con espressa riserva di ratifica da parte del collegio plenario nella sua prima riunione successiva.

4. I Garanti effettivi e supplenti prestano giuramento dinanzi al presidente della commissione tributaria che li ha nominati entro il termine, stabilito a pena di decadenza, di venti giorni dalla data di comunicazione della nomina, salvo giustificato motivo.

5. Il Garante effettivo o supplente che, per malattia o altra causa, non è 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 comma 1, il quale, contestualmente, nomina un altro componente della medesima categoria di quello decaduto, utilizzando le terne in precedenza formate. Il presidente della competente commissione tributaria procede analogamente in caso di dimissioni o di cessazione per qualsiasi causa dall'incarico di alcuno dei Garanti, nonché nel caso di decadenza dalla nomina per mancata prestazione del giuramento.

6. Il Dipartimento per le politiche fiscali del Ministero dell'economia e delle finanze fornisce il personale idoneo e le risorse materiali e tecniche necessari per il funzionamento delle segreterie delle Autorità garanti, in rapporto alle esigenze di lavoro di ciascun ufficio e della popolazione della regione o della provincia autonoma in cui le stesse operano. Il Ministro dell'economia e delle finanze determina con proprio decreto, ogni due anni, la misura del compenso mensile, dell'indennità di trasferta e dei rimborsi spettanti ai Garanti e del gettone di presenza dovuto ai supplenti, nonché l'ammontare di un fondo spese annuale da assegnare a ciascun ufficio.

7. L'Autorità garante vigila sulla puntuale osservanza dei princìpi e delle disposizioni della presente legge da parte degli enti, organi e uffici di cui al comma 11, segnala ai responsabili dei medesimi le violazioni riscontrate, invitandoli a desistere dai comportamenti illegittimi, e informa le autorità di controllo per l'adozione degli opportuni provvedimenti, anche di natura disciplinare.

8. L'Autorità 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 ovvero qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra i cittadini e gli enti impositori, rivolge richieste di chiarimento o di copia di atti e documenti agli uffici tributari competenti.

9. L'Autorità 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 del rapporto oggetto della segnalazione e adotti in merito al medesimo gli opportuni provvedimenti, dandone comunicazione all'Autorità garante stessa e al contribuente;

b) rileva e segnala l'esistenza di errori, vizi di legittimità e irregolarità procedimentali in qualsiasi atto di natura tributaria notificato o comunicato al contribuente, ancorché non impugnabile ai sensi dell'articolo 19 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546;

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

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

e) richiama gli uffici di cui alla lettera *d)* all'adempimento degli obblighi previsti dagli articoli 5 e 12, nonché al rispetto dei termini stabiliti per il rimborso di imposte;

f) individua e segnala agli organi e alla 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 all'Autorità garante le risposte, i chiarimenti, gli atti o i documenti richiesti, di trasmettere le comunicazioni prescritte, di ottemperare ai richiami, alle raccomandazioni ed alle segnalazioni della medesima Autorità 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 e alle autorità competenti l'avvio del procedimento disciplinare nei confronti di funzionari o di impiegati di uffici tributari, i quali, benché formalmente diffidati con assegnazione di un termine per adempiere, persistono nei comportamenti indicati alla lettera *f)* o si rendono comunque responsabili della violazione di obblighi nei riguardi della stessa Autorità garante;

h) prospetta al Ministro dell'economia e delle finanze i casi in cui possono essere esercitati i poteri di rimessione in termini, di cui all'articolo 9;

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

10. Gli uffici tributari sono obbligati a rispondere entro trenta giorni alle segnalazioni, alle raccomandazioni e a qualsiasi altra richiesta dell'Autorità garante, indicando i provvedimenti adottati. Se l'ufficio ritiene di non poter accogliere la soluzione proposta dall'Autorità garante, il provvedimento deve indicare specificamente le ragioni del rifiuto.

11. L'Autorità garante esercita le attribuzioni di cui ai commi 7, 8 e 9 e ogni altra funzione conferitale 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 o della provincia autonoma di competenza, nonché nei confronti dei loro concessionari, ausiliari e organi indiretti che svolgono attività di accertamento, liquidazione o riscossione di tributi di qualsiasi specie. Qualora la segnalazione del contribuente sia diretta ad un'Autorità garante incompetente per territorio, questa la trasmette all'Autorità garante competente, informandone l'interessato. I difensori civici regionali, provinciali e comunali trasmettono all'Autorità garante, informandone gli interessati, le istanze e le segnalazioni ad essi rivolte aventi ad oggetto atti o rapporti di natura tributaria, qualunque sia l'ente o il soggetto impositore.

12. L'Autorità garante dà notizia al contribuente delle delibere emesse e delle iniziative assunte in ordine alla segnalazione da questi inoltrata e, nei casi di particolare rilevanza o di interesse generale, comunica l'esito dell'attività svolta alla direzione regionale dell'Agenzia fiscale interessata o al comando regionale del Corpo della guardia di finanza o all'ente impositore regionale o locale.

13. Se il contribuente richiede la tutela dell'Autorità garante riguardo ad atti impugnabili ai sensi dell'articolo 19 del decreto legislativo 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 dell'Autorità garante che dichiara inammissibile o rigetta l'istanza ovvero del provvedimento negativo adottato dall'ufficio tributario sull'intervento dell'Autorità garante e, comunque, per non più di novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza o della segnalazione del contribuente.

14. Entro il 31 gennaio di ogni anno, l'Autorità garante presenta una relazione sull'attività svolta al Ministro dell'economia e delle finanze, ai direttori regionali delle Agenzie delle entrate, delle dogane, del territorio, nonché al comandante regionale del Corpo 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, delle province autonome di Trento e di Bolzano e degli enti impositori locali, limitatamente alle questioni relative a tributi di loro competenza nonché ai rilievi di anomalie, irregolarità o disfunzioni negli atti e nei comportamenti dei loro uffici, organi indiretti e ausiliari nell'esercizio dell'attività impositiva. Entro lo stesso termine l'Autorità garante fornisce al Governo e al Parlamento dati e notizie sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuenti nel campo della politica fiscale.

15. Il Ministro dell'economia e delle finanze riferisce annualmente alle Commissioni parlamentari competenti in ordine al funzionamento delle Autorità garanti, all'efficacia dell'azione da esse svolta e alla natura delle questioni segnalate nonché ai provvedimenti adottati in seguito delle segnalazioni delle stesse Autorità.

16. Con regolamento del Ministro dell'economia e delle finanze, adottato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono emanate le disposizioni di attuazione del presente articolo. In sede di prima attuazione del medesimo articolo, il predetto regolamento è adottato entro quattro mesi dalla data di entrata in vigore del presente articolo».

Art. 2.

(Disposizioni transitorie).

1. I componenti dei Garanti del contribuente in servizio alla data di entrata in vigore della presente legge restano in carica fino al 31 dicembre 2005.

2. Entro il termine massimo del 31 ottobre 2005, i presidenti delle commissioni tributarie competenti, valutata la sussistenza dei requisiti richiesti dall'articolo 13, commi 1 e 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, come sostituito dall'articolo 1 della presente legge, provvedono al rinnovo dell'incarico a favore dei componenti dei Garanti del contribuente in servizio che hanno previamente dichiarato la loro disponibilità o, in mancanza, procedono alla nomina dei nuovi Garanti effettivi e supplenti.

3. Tutti i componenti delle Autorità garanti del contribuente, confermati o di nuova nomina, entrano contestualmente in funzione il 1° gennaio 2006 e cessano l'incarico il 31 dicembre 2009.

ALLEGATO 2

XIV LEGISLATURA

PROPOSTA DI LEGGE

d'iniziativa dei deputati

BENVENUTO, LETTIERI, PISTONE, GRANDI, AGOSTINI, CENNAMO, CRISCI, FLUVI, NANNICINI, NICOLA ROSSI, SANTAGATA, TOLOTTI

Modifica dell'articolo 13 della legge 27 luglio 2000, n. 212, concernente l'istituto del Garante del contribuente

Presentata il 30 settembre 2004

Onorevoli Colleghi! - Dall'esperienza acquisita dal Garante del contribuente, di seguito denominato «Garante», in oltre tre anni di esercizio delle relative funzioni, emerge sempre più pressante l'esigenza di una riforma dell'articolo 13 della legge 27 luglio 2000, n. 212, che valga, da un lato, ad adeguare il testo della norma alla mutata organizzazione dell'Amministrazione finanziaria e alla istituzione delle Agenzie fiscali nonché alle innovazioni introdotte con l'articolo 94, commi 7 e 8, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, e, dall'altro, a integrare e migliorare la disciplina legislativa del Garante, colmando almeno in parte le lacune presenti nel testo attualmente vigente, nonché a risolvere alcuni dei dubbi interpretativi originati dalla genericità e dall'ineguatezza del vigente quadro normativo.

La presente proposta di legge, che reca la modifica del citato articolo 13, persegue, in sintesi, i seguenti obiettivi:

a) attribuire 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 e 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 dei presidenti delle commissioni tributarie competenti, deve necessariamente cadere su persone «dotate di comprovata cultura ed esperienza in materia giuridica e tributaria», requisito non sempre meccanicamente assicurato dall'appartenenza alle categorie professionali nell'ambito delle quali devono essere operate le scelte;

e) nominare, per ciascun ufficio, i Garanti supplenti, che sostituiscano i membri effettivi nei casi di prolungata e giustificata assenza di questi ultimi; riconoscere, comunque,

la validità ed efficacia (con salvezza di successiva ratifica del collegio plenario) delle deliberazioni indifferibili adottate da due o anche da uno solo dei componenti l'ufficio, nei casi di assenza o legittimo impedimento di breve durata degli altri componenti. Tali disposizioni consentono di evitare la paralisi dell'attività dell'ufficio a causa della temporanea impossibilità di formare il collegio nella composizione prevista dalla legge.

Si segnalano, in particolare, le più rilevanti fra le ulteriori innovazioni introdotte dall'articolo1.

Il comma 5 introduce l'istituto della decadenza e della cessazione dall'incarico (previsioni del tutto mancanti nel vigente articolo 13) e stabilisce un meccanismo di immediata sostituzione del componente decaduto, così assicurando la continuità dell'azione del Garante.

Con il comma 6, viene, come detto, attribuita al Dipartimento per le politiche fiscali l'intera competenza a provvedere a quanto necessario per il funzionamento degli uffici del Garante e in particolare all'assegnazione a ciascun ufficio, nell'ambito dello stanziamento di bilancio disposto con l'articolo 20 della citata legge n. 212 del 2000, di un fondo per le spese ordinarie, da determinare con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, al fine di sopperire sollecitamente ai bisogni urgenti e di modesta entità dell'ufficio, senza dovere ricorrere ad organi amministrativi «esterni», e si prevede che il predetto decreto venga emanato ogni due anni per l'esigenza di adeguare i compensi al costo della vita o a sopravvenute vicende economiche.

Con i commi 7, 8, 9 e 10, vengono meglio precisate e 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 restano pur sempre affidate la scelta e la responsabilità dei provvedimenti da adottare a seguito degli interventi del Garante, sia della competenza giurisdizionale delle commissioni tributarie. Al fine di conferire incisività ed efficacia all'azione del Garante, si prevede l'obbligo per gli uffici tributari di fornire al medesimo motivate risposte entro il termine di trenta giorni (ora espressamente ribadito dall'articolo 15 della convenzione tra il Ministero dell'economia e delle finanze e l'Agenzia delle entrate per il triennio 2004-2006), 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 e degli impiegati degli uffici stessi, ai quali sia imputabile l'inadempimento.

Le disposizioni del comma 11 sono essenziali per 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 e uffici impositori, compresi gli enti locali e le regioni. In mancanza, il contribuente rimarrebbe privato di un'efficace tutela tecnica nei confronti degli enti impositori «minori», i quali assorbono ormai una parte rilevante della fiscalità generale, e si determinerebbero posizioni discriminatorie illogiche, ingiustificate e incostituzionali nella sfera delle garanzie del contribuente. Per la stessa ragione, e anche per evitare confusione e sovrapposizione di tutele, si stabilisce che i difensori civici trasmettano al Garante 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 13 che, in analogia a quanto stabilito dall'articolo 6 del decreto legislativo 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) ove la tutela richiesta al Garante abbia ad oggetto atti impugnabili ai sensi dell'articolo 19 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546. La norma, al pari di quella

dettata dal citato articolo 6 del decreto legislativo n. 218 del 1997, 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 sicuro miglioramento del rapporto di fiducia e di collaborazione tra fisco e contribuenti.

Con il comma 14 si stabilisce che la relazione del Garante al Ministro dell'economia e delle finanze e 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 lo stesso Ministro riferisce «annualmente» alle Commissioni parlamentari in ordine al funzionamento degli uffici del Garante, sia con l'obbligo, imposto al Garante con il vigente articolo 13, comma 13-*bis* della legge n. 212 del 2000, introdotto dall'articolo 94, comma 8, della citata legge n. 289 del 2002, di presentare al Parlamento e al Governo una relazione annuale «sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuenti nel campo della politica fiscale».

L'articolo 2 mira, in sede di prima attuazione della legge, unificare la data di scadenza dell'incarico per tutti i Garanti attualmente in servizio, i quali, essendo stati nominati ed avendo assunto le loro funzioni in date diverse nell'arco dell'anno 2001, decadranno per termine del quadriennio in un periodo compreso tra gennaio e novembre del 2005. Si prevede di conseguenza che tutti i Garanti, confermati o di nuova nomina, entrino in funzione il 1° gennaio 2006 e cessino dall'incarico il 31 dicembre 2009, il che comporterà l'ulteriore vantaggio della contestuale presentazione sia delle relazioni al Ministro dell'economia e delle finanze (attualmente trasmesse con cadenza semestrale e in tempi diversi) sia delle relazioni al Parlamento e al Governo.

In conclusione teniamo ad evidenziare che:

a) la presente proposta di legge tende a porre rimedio, in tempi che auspichiamo brevi, ai difetti più evidenti della normativa vigente e a risolvere alcune delle problematiche insorte nel concreto espletamento delle funzioni attribuite ai Garanti, pur senza esaurire totalmente le riforme che sarebbero necessarie per dare all'istituto del Garante una disciplina legislativa più aggiornata, organica e completa;

b) l'attuazione della proposta di legge non comporta alcun onere aggiuntivo di spesa rispetto allo stanziamento di bilancio disposto per il funzionamento degli uffici del Garante con l'articolo 20 della citata legge n. 212 del 2000.

ALLEGATO 3

ESTRATTO DELLA 1ª RELAZIONE (ANNO 2003) DEL GARANTE DEL CONTRIBUENTE DELLE MARCHE AL GOVERNO E AL PARLAMENTO

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

Fin dalla loro istituzione, i Garanti del contribuente, anche sulla scorta dei primi ontributi della dottrina, hanno interpretato le disposizioni coordinate degli artt.13, 1 e 7 della L.212/2000 nel senso che sono sottoposti al potere di intervento del Garante on soltanto l'Amministrazione finanziaria, intesa come complesso degli uffici che volgono attività di accertamento, liquidazione e riscossione di tributi "statali", ma nche le Regioni, gli enti locali e qualsiasi altro soggetto pubblico o privato che, rettamente o in forza di convenzioni, esercitano attività analoghe riguardo a tributi di ui 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.

ALLEGATO 4

ESTRATTO DELLA 2ª RELAZIONE (ANNO 2004) DEL GARANTE DEL CONTRIBUENTE DELLE MARCHE AL GOVERNO E AL PARLAMENTO

Una sollecita riforma dell'art. 13 varrebbe -fra l'altro- a risolvere con una espressa previsione legislativa il dibattuto problema della "competenza per materia" dei Garanti, al quale è stata dedicata ampia parte della precedente relazione per l'anno 2003 (v. pagg. da 5 ad 11).

Chi scrive ha tentato di dimostrare la totale infondatezza dell'opinione secondo la quale i Garanti del contribuente non avrebbero, *de iure condito*, competenza e poteri di intervento riguardo ai tributi c.d. regionali e degli enti locali.

Alle già esposte considerazioni, che non giova ripetere, si deve solo aggiungere che, dopo le ripetute pronunce della Corte Costituzionale richiamate alla pag. 7 della relazione 2003 di questo Ufficio (sent.nn. 296 e 297 del 26.9.2003, n.311 del 15.10.2003 e, successivamente, sent. nn. 37 del 26.1.2004, n. 241 del 19.7.2004 e n.381 del 14.12.2004), la tesi "limitativa" della sfera di azione dei Garanti è divenuta insostenibile.

Come la Corte ha ripetutamente statuito, l'IRAP, la tassa automobilistica ed altri tributi devoluti alle Regioni ma istituiti e disciplinati con leggi dello Stato non formano "oggetto di legislazione concorrente ai sensi dell'art.117, comma 3, della Costituzione", ma restano "tuttora nella esclusiva competenza dello Stato in materia di tributi erariali, secondo quanto previsto dall'art. 117, secondo comma, lettera e)". Tali tributi non possono essere quindi considerati "tributi propri" della Regione ai sensi dell'art. 119, comma 2, Cost., riferendosi quest'ultima norma "ai soli tributi istituiti dalle Regioni con propria legge....." e non rilevando in contrario che il loro gettito sia "attribuito" in tutto o in parte alle Regioni o ad altri Enti. Ne consegue, come logico corollario di tali principi, che l'azione di tutela dei contribuenti e di controllo di legalità, che lo Statuto affida ai Garanti, non può arrestarsi a fronte di tributi che -come quelli innanzi menzionati e come quelli gestiti dagli enti locali, parimenti istituiti e disciplinati nei loro elementi fondamentali con leggi dello Stato (v. C.Cost. n.37/04 cit.)- sono e restano tributi statali e per ciò stesso rientrano nell'ambito delle attribuzioni del Garante del contribuente, indipendentemente dai soggetti pubblici o privati che li amministrano e dagli enti destinatari del loro gettito.

Permane tuttavia l'esigenza di un urgente chiarimento legislativo su tale problema, non potendo rimanere esposti i Garanti, pena la perdita del loro prestigio e della loro credibilità, a possibili (pur se finora scarse) contestazioni o resistenze da parte di enti locali, alimentate purtroppo da un discutibile parere dell'Avvocatura Generale dello Stato (fondato, peraltro, su presupposti e ragioni non più compatibili con i principi recentemente enunciati dalla Corte Costituzionale), cui si è aggiunta una poco meditata sentenza del T.A.R. della Puglia (sez. I Bari 25.11.2004 n.5477), resa in materia di applicazione, da parte di un Comune, del canone per occupazione di spazi ed aree pubbliche.

Non è ovviamente questa la sede per un'analitica confutazione di tale sentenza nella parte in cui, con poche righe di motivazione e senza tener conto dell'ampio dibattito sulla questione e della prassi contraria adottata dai Garanti in quasi tutte le Regioni, il T.A.R. dà per scontato che "i poteri del Garante del contribuente riguardano i soli atti, prassi e comportamenti dell'amministrazione finanziaria, per tale dovendosi chiaramente intendere l'amministrazione finanziaria statale....".

La pronuncia dei giudici pugliesi, indipendentemente dalla statuizione sul merito della controversia (che qui non interessa), pone all'attenzione degli studiosi e degli operatori del

diritto tributario una serie di importanti temi di riflessione, che richiederebbero un serio approfondimento ed alle quali il T.A.R. non ha ritenuto, invece, di dedicare il minimo cenno (qualificazione istituzionale dei Garanti del contribuente; natura ed effetti dei loro atti; se, in quali limiti e dinanzi a quali giudici gli atti medesimi siano impugnabili; a quali soggetti spetti la legittimazione a ricorrere; in quali casi sia ravvisabile l'interesse a ricorrere; se, "attivando" le procedure di autotutela, i Garanti esercitino "poteri autoritativi" ed emettano "provvedimenti" lesivi di interessi legittimi dei soggetti destinatari, ecc.); ma ciò che maggiormente rileva è che la non condivisibile opinione del T.A.R. in ordine alla competenza per materia dei Garanti ricrea uno stato di incertezza nei rapporti tra gli stessi Garanti e gli enti impositori diversi dallo Stato e può fornire occasione (o pretesto) per mettere in discussione la legittimità dei loro interventi in materia di fiscalità locale, con grave pregiudizio dell'effettività della tutela dei contribuenti in un vasto e sempre più invasivo settore della imposizione tributaria.

La revisione *in itinere* dell'art.13 dello Statuto avrà il merito di dare soluzione definitiva a tale questione in conformità alle aspettative dei Garanti.

E' opportuno ricordare che la riforma dovrà essere poi completata con provvedimenti di normazione secondaria e, più precisamente, con l'emanazione del regolamento previsto dal comma 16 dell'art. 13 (secondo la numerazione dei commi risultante dalla proposta di legge C.5313), con il quale dovranno essere adottate, entro quattro mesi dalla data di entrata in vigore della legge, le disposizioni di attuazione dell'art. 13, destinate a disciplinare, ad esempio, i criteri di scelta e di nomina dei Garanti ed i limiti dei poteri dei Presidenti delle Commissioni Tributarie Regionali; i requisiti necessari per la nomina; i casi di incompatibilità e di decadenza dall'incarico dei Garanti e le modalità della loro sostituzione; i criteri per l'impiego dei Garanti supplenti; le ipotesi di astensione e di ricusazione; la creazione di un organico del personale addetto alle segreterie, la composizione della segreteria di ciascun Garante ed il trattamento economico del personale stesso; i criteri di gestione del fondo spese annuale; l'eventuale istituzione di un Organo di coordinamento nazionale dei Garanti (attualmente operante su base associativa), precisandone le competenze, l'organizzazione e le modalità operative; quant'altro, infine, non è previsto dalla norma primaria.

Se il Parlamento e il Governo vorranno, nell'ambito delle rispettive attribuzioni, proseguire e portare a termine l'opera di revisione normativa appena iniziata, la figura ed il ruolo istituzionale del Garante del contribuente ne risulteranno valorizzati e potenziati; i Garanti saranno posti in condizione di svolgere con maggiore efficienza ed incisività le loro funzioni; sarà assicurata ai contribuenti una tutela migliore e più completa nei confronti di tutti i soggetti che, a qualsiasi livello ed a qualsiasi titolo, esercitano attività di imposizione e riscossione di tributi; sarà infine raggiunto un primo importante traguardo verso la graduale realizzazione degli obiettivi di politica fiscale che trovano la loro sintesi nello Statuto dei diritti del contribuente.