



**UFFICIO DEL GARANTE DEL CONTRIBUENTE
DELLE MARCHE
*Ancona***

1- Premessa

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Nello stesso “codice” potrebbe e dovrebbe trovare soluzione inequivoca la questione -tuttora irrisolta- della interpretazione del disposto del 5° comma dell’art.12 dello Statuto secondo cui “la permanenza degli operatori civili o militari dell’Amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell’indagine individuati e motivati dal dirigente dell’ufficio per specifiche ragioni”.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- a) dare alla figura del Garante una precisa collocazione istituzionale nel quadro delle Autorità indipendenti di garanzia, rafforzandone i poteri compatibilmente con i principi di neutralità e terzietà che debbono connotare la sua azione;
- b) svincolare gli Uffici del Garante da qualsiasi forma di dipendenza o anche solo di collegamento organizzativo ed economico con l'Agenzia delle Entrate, concentrando nel Dipartimento per le Politiche Fiscali del Ministero dell'Economia e delle Finanze, analogamente a quanto è stato fatto per le segreterie delle Commissioni Tributarie, tutte le funzioni di supporto ai predetti Uffici (personale di segreteria, risorse materiali e mezzi tecnici, erogazione dei compensi, assegnazione a ciascun Ufficio di un fondo spese autonomamente gestibile ecc.);
- c) esplicitare che la scelta dei Garanti da parte del Presidente della Commissione Tributaria Regionale deve necessariamente cadere su persone dotate di comprovata esperienza e cultura in materia giuridica e tributaria (requisito non sempre assicurato dall'appartenenza alle categorie professionali indicate dalla legge) e deve essere preceduta da adeguata istruttoria;
- d) prevedere la nomina e le modalità di impiego di Garanti supplenti o, in mancanza, attribuire legittimità e validità (con salvezza di successiva ratifica del Collegio al completo) alle risoluzioni indifferibili adottate da due o anche da uno solo dei componenti l'Ufficio, in caso di assenza giustificata o di impedimento di alcuno dei componenti, allo scopo di evitare la paralisi del funzionamento dell'Organo per la

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

- e) stabilire i requisiti necessari per la nomina a Garante nonché i casi di incompatibilità, decadenza e cessazione dall'incarico (previsioni del tutto mancanti nel testo dell'art.13 in vigore); predisporre un meccanismo di accertamento di tali situazioni e di immediata sostituzione del componente non più in carica, così assicurando la continuità dell'azione dell'Ufficio e la legittimità della sua composizione;
- f) integrare e rendere più incisive le attribuzioni del Garante (attualmente limitate a segnalazioni, richieste di chiarimenti o documenti, raccomandazioni, richiami, “attivazione delle procedure di autotutela”), precisando in particolare gli obblighi e gli adempimenti degli enti ed uffici impositori nei riguardi del Garante nonché le conseguenze derivanti dall'inerzia o negligenza dei funzionari responsabili degli uffici e dei servizi o dal loro rifiuto immotivato (o inadeguatamente motivato) di conformarsi alle soluzioni proposte dal Garante, così ponendo fine ad una situazione che – come ha efficacemente rilevato anche il Ministro dell'Economia – vede il Garante totalmente “disarmato” di fronte agli enti soggetti al suo controllo e, quindi, incapace di “garantire” la concreta realizzazione dei diritti e degli interessi del contribuente lesi dall'azione dell'Amministrazione;
- g) eliminare ogni possibile dubbio sull'ambito della “competenza per materia” del Garante e sulla legittimità dei suoi interventi nei confronti di tutti gli enti, organi ed uffici impositori, compresi gli enti locali e le Regioni, al fine di evitare che il contribuente resti privo di un efficace strumento di tutela tecnica - come meglio si chiarirà tra breve- nei confronti di soggetti diversi dallo Stato, i cui tributi assorbono una parte sempre più rilevante della fiscalità generale;

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

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

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

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

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

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

Basterà quindi richiamare i seguenti rilievi:

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

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