

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4- Proroghe dei termini di prescrizione e di decadenza

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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