

*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'articolo 1.

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 1<sup>a</sup> RELAZIONE (ANNO 2003)  
DEL GARANTE DEL CONTRIBUENTE DELLE MARCHE  
AL GOVERNO E AL PARLAMENTO

Una particolare considerazione va dedicata alla questione segnalata al precedente punto 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 contributi 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 non soltanto l'Amministrazione finanziaria, intesa come complesso degli uffici che svolgono attività di accertamento, liquidazione e riscossione di tributi "statali", ma anche le Regioni, gli enti locali e qualsiasi altro soggetto pubblico o privato che, direttamente o in forza di convenzioni, esercitano attività analoghe riguardo a tributi di cui sono titolari o destinatari gli enti suddetti.

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

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

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

Basterà quindi richiamare i seguenti rilievi:

- L’art.1 della L. 212/2000 ha imposto alle Regioni ed agli enti locali l’obbligo di adeguare i loro statuti e gli atti normativi e regolamentari ai “principi generali dell’ordinamento tributario” dettati dalla stessa legge ed espressi in disposizioni che danno attuazione ai precetti degli artt.3, 23, 53 e 97 della Costituzione e che non sono derogabili né modificabili se non con legge (non speciale) dello Stato. Si deve pertanto escludere che nell’esercizio di tale potere-dovere, gli enti suddetti possano emanare norme che riducano il livello quantitativo e qualitativo dei diritti e delle garanzie attribuiti ai contribuenti dallo Statuto o introdurre nei loro ordinamenti istituti od organi che si discostino in misura rilevante dal modello disegnato dal legislatore statutario come il più idoneo ad assicurare la tutela dei contribuenti.
- A sostegno dell’opinione contraria non è utilmente invocabile il “rispetto dell’autonomia tributaria” delle regioni e degli enti locali. Emerge infatti dalle stesse disposizioni richiamate nel suddetto “parere di massima”(art.52 D.Leg.vo n.446/97, art.78/2° L.n.342/2000) nonché da norme successive (L.Cost. 18.10.2001 n.3, L.5/6/2003 n.131) che la potestà legislativa delle

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

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

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

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

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

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

- Il legislatore dello Statuto, rinunciando all'istituzione di un Garante centrale (originariamente previsto in una delle proposte di legge in materia) ed optando per

l'istituzione di Organi collegiali autonomi con competenza territoriale regionale, ha chiaramente manifestato la volontà di creare un unico Garante del contribuente in ciascuna Regione, i cui componenti sono scelti e nominati da una Autorità giurisdizionale regionale in base a requisiti specifici di professionalità, cultura ed esperienza in materia giuridica e tributaria, acquisiti nel pregresso esercizio di funzioni diverse e tali da conferire all'Organo un elevato grado di autorevolezza e di prestigio, necessario per bilanciare la 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 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 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.

## ALLEGATO 4

ESTRATTO DELLA 2<sup>a</sup> 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.nm. 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, dell' 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 esercitano "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 ricasazione; 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.