

SENATO DELLA REPUBBLICA

————— XIV LEGISLATURA —————

Doc. LII-bis
n. 37

RELAZIONE

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

(Anno 2004)

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

**Presentata dal Garante del contribuente
per la regione Puglia**

—————
Comunicata alla Presidenza il 31 dicembre 2004
—————



GARANTE DEL CONTRIBUENTE
PER LA PUGLIA
Il Presidente

Bari, 31 dicembre 2004

- Al Presidente del Senato della Repubblica
ROMA
- Al Presidente della Camera dei Deputati
ROMA
- Al Presidente del Consiglio dei Ministri
ROMA

Prot. n. 167/05 del 01.02.2005

RELAZIONE ANNUALE

ai sensi dell'art. 13-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212

SOMMARIO: 1. Le funzioni del Garante del contribuente. – 2. Il significato giuridico di piena autonomia nelle funzioni del Garante del contribuente. – 3. Il problema della giustizia nei vari sistemi tributari. – 4. I principi costituzionali sulle autonomie fiscali e amministrative delle Regioni e degli enti locali. – 5. Il problema giuridico del federalismo fiscale nel contesto politico. – 6. Lo Statuto dei diritti del contribuente nell'ambito del sistema impositivo regionale e degli enti locali. – 7. Gli organi di garanzia e tutela del contribuente. – 8. Gli organi di competenza esclusiva sulle determinazioni del Garante del contribuente. – 9. Conclusioni.

1. *Le funzioni del Garante del contribuente*

Il Garante del contribuente regionale, costituito da tre componenti, è organo collegiale perfetto con *piena autonomia*. Dura in carica 4 anni e l'incarico è rinnovabile tenendo presente professionalità, produttività e attività già svolta. È presieduto da un professore universitario in materie giuridiche ed economiche o da un magistrato con grado non inferiore a consigliere di Cassazione, o da un notaio, a riposo o in attività di servizio. Un componente, in stato di quiescenza da almeno due anni, è scelto in una terna tra i Dirigenti dell'Amministrazione finanziaria e gli Ufficiali generali e superiori del Corpo della Guardia di finanza, mentre l'altro componente è scelto dagli Ordini degli avvocati, dei dottori

commercialisti, dei ragionieri collegiati, che non esplicano più l'attività professionale.

La sua attività fondamentale, in affermazione dei principi di legalità, consiste nell'attivazione delle procedure di autotutela, dietro richiesta del contribuente o dei soggetti comunque interessati, su atti amministrativi di accertamento o di riscossione che presentino irregolarità, scorrettezze, anomalie, scarsa o carente o insufficiente motivazione, emessi dagli organi dell'Amministrazione finanziaria, della Regione, delle Province, dei Comuni, o di qualunque altro ente autorizzato per legge ad emettere provvedimenti impositivi di qualunque natura¹.

Accertate l'irregolarità e l'illegittimità giuridica dell'atto emesso dall'organo fiscale e se da questo atto può derivare al contribuente un danno grave, tale da turbare il normale andamento della vita aziendale, il Garante può convocare gli altri organi interessati ed indire la Conferenza di servizi per ottenere l'approvazione di una proposta di provvedimento al fine di una definizione rapida della controversia, onde evitare allarme sociale².

Oltre alla richiesta di autotutela al Garante avverso gli atti e provvedimenti ritenuti illegittimi, è ammessa, per il contribuente, l'impugnazione davanti agli organi di giustizia tributaria, quali sono le Commissioni tributarie, abilitate a decidere sulle controversie "aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie", entro 60 giorni dalla notifica dell'atto.

Il Garante non solo propone l'annullamento o la revoca di un atto amministrativo di accertamento ritenuto illegittimo, ma controlla anche gli effetti oggettivi delle informazioni al contribuente come previsto dall'art. 5 della legge citata. Così, ai sensi dell'art. 17 della legge n. 212/00, i concessionari addetti alla riscossione, liquidazione e accertamento, e gli organi indiretti dell'Amministrazione finanziaria sono soggetti al controllo del Garante del

¹ Rossi M.; *Garante del contribuente: un organo a tutela dei diritti del cittadino*, in *Il Difensore Civico*, anno VI, n. 29, 29 settembre 2001, pag. 4; Ciavarella D., *Nuove prospettazioni per un Garante d'impulso in sede di politica fiscale*, in *La Riv. di Fin.*, n. 7, ed. Inedit, Milano 2002, pag. 3 e segg.; idem, *I presupposti procedurali del Garante del contribuente nell'attività collegiale*, in *La Riv. di Fin.*, n. 2, ed. Inedit, Milano 2003, pag. 3 e segg.; idem, *Il Garante del contribuente quale organo referente al Governo e al Parlamento nel campo della politica fiscale*, in *La Riv. di Fin.*, n. 7, ed. Inedit, Milano 2003, pag. 3 e segg.; D' Ayala Valva F., *L'attivazione delle "procedure" di autotutela tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, pag. 145 e segg.; Sacchetto C., *Il Garante del contribuente: prime esperienze in Italia e all'estero*, in *Atti del Convegno "Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali e ruolo del Garante"*, Accademia della Guardia di Finanza, Bergamo, 14 ottobre 2004, pag. 7 e segg.

² La Conferenza di servizi rappresenta uno strumento di semplificazione e concentrazione amministrativa in quanto impone agli organi o enti coinvolti di lavorare contestualmente in un unico luogo istituzionale, evitando loro di pronunciarsi separatamente. Pertanto, essa non è altro che una riunione di pubbliche amministrazioni attorno ad un tavolo per poter meglio risolvere i problemi e confrontarsi su tematiche di interesse comune, semplificando e razionalizzando i procedimenti.

Per ulteriori approfondimenti veggasi: Ciavarella D., *La legittimità del Garante del contribuente nella richiesta della Conferenza di servizi in sede di tutela fiscale*, in *La Riv. di Fin.*, n. 6, ed. Inedit, Milano 2004, pag. 3 e segg.

contribuente regionale e al rispetto di tutte le regole dello Statuto dei diritti del contribuente³.

Espliega, nel contempo, la vigilanza sulle verifiche tributarie effettuate (ex art. 12 L. n. 212/00) presso il contribuente dagli organi fiscali, quali i militari del Corpo della Guardia di finanza e i funzionari delle Agenzie fiscali, degli enti locali e di tutti gli altri enti impositori⁴.

Raccomanda agli Uffici l'attuazione della legalità e sollecita gli enti impositori al rimborso, se dovuto, di tributi e sanzioni erroneamente riscossi dall'Erario e dagli enti impositori. Ai sensi dell'art. 13, punto 8, il Garante si reca presso gli uffici finanziari per controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente nonché l'agibilità degli spazi aperti al pubblico.

Informa, con relazione semestrale, il Ministro dell'Economia e Finanze e le Agenzie regionali dell'Amministrazione finanziaria sull'attività svolta, mettendo in evidenza le riflessioni sulla preparazione dei dipendenti, sui loro comportamenti nei confronti dei cittadini contribuenti, sui metodi e vincoli giuridici di rielaborazione adoperati per l'accertamento e la riscossione dei tributi, la cui inosservanza conduce alla nullità o annullabilità dell'atto o provvedimento.

Fornisce, con relazione annuale al Governo e al Parlamento, dati e notizie sullo stato dei rapporti fra Fisco e contribuente nel campo della politica fiscale, suggerendo agli organi costituzionali nuovi metodi di riscossione di tributi, informandoli anche sullo stato psicologico del contribuente nell'ambito di una elevata pressione tributaria e sulle nuove valenze circa la riduzione delle aliquote delle imposte dirette ai contribuenti e agli imprenditori.

In aggiunta a ciò, il Garante svolge un'altra funzione concernente l'educazione e la formazione dei cittadini (contribuenti e non), attraverso lezioni nelle scuole di ogni ordine e grado, conferenze presso gli Ordini professionali e Convegni in collaborazione con Università, Agenzie dell'Amministrazione finanziaria, Giustizia ordinaria e speciale, sui diritti ed obblighi tributari derivanti dalla legge secondo capacità contributiva e sulle regole dello Statuto dei diritti del contribuente nell'ambito dell'ordinamento giuridico tributario che impone tributi generali e speciali per la copertura delle spese pubbliche effettuate dallo Stato, Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni.

³ Marongiu G., *Lo Statuto del contribuente: le sue ragioni, le sue applicazioni*, in *Dir e prat. trib.*, 2003, I, pag. 1007 e segg.; Grippa Salvetti M.A., *Lo Statuto dei diritti del contribuente tra valore formale e portata interpretativa*, in *Rass. trib.*, n. 5, sett.-ott. 2004, pag. 1719 e segg.; De Mita E., *Lo Statuto del contribuente alla prova della gerarchia*, in *Dir e prat. trib.*, 2004, II, pag. 847 e segg.

⁴ Ciavarella D., *Le nuove regole della verifica fiscale*, in *La Riv. di Fin.*, n. 3, ed. Inedit, Milano 2003, pag. 3 e segg.; Niccolini F., *Il codice di comportamento dei verificatori fiscali alla luce dello Statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, n. 4, luglio-agosto 2004, pag. 1415 e segg.

2. Il significato giuridico di piena autonomia nelle funzioni del Garante del contribuente

L'autonomia indica, in generale, la possibilità di un soggetto di determinare con proprie decisioni il proprio comportamento; più semplicemente di comportarsi secondo proprie scelte⁵. Ma il termine è più proprio del linguaggio giuridico dove, peraltro, è impiegato con una pluralità di significati talvolta nettamente divergenti, e quasi mai totalmente coincidenti.

Le prime distinzioni si riferiscono al campo nel quale tale possibilità di scelta del soggetto si può esplicitare: così si parla correntemente di autonomia politica, o amministrativa, o tecnica, o istituzionale, o finanziaria, ecc.; e già questo conferma l'irriducibilità ad un significato comune dei tanti sensi nei quali il termine è giuridicamente inteso. A tutte queste aggettivazioni, che tendenzialmente si riferiscono al diritto pubblico, bisogna aggiungere quelle ulteriori che indicano l'utilizzazione del termine medesimo in altri e diversi rami del diritto, a cominciare da quello privato dove è corrente parlare di autonomia privata in riferimento alla capacità negoziale dei soggetti di diritto comune, e quelle di non minore rilevanza che derivano dalla diversità delle teorie dogmatiche nelle quali il contenuto della nozione viene precisato.

Nonostante, però, la molteplicità di significati del termine, quello più vero che la parola acquista nel quadro della dogmatica giuridica può essere colto ponendo in evidenza che l'autonomia non è una situazione in sé, ma è una situazione all'interno di un rapporto, di una relazione, tra soggetti o tra ordinamenti.

In concreto, sul piano soggettivo bisogna dire che il termine "autonomia" acquista i suoi significati più rilevanti quando si riferisce a relazioni che alcuni soggetti hanno nei confronti dello Stato inteso come soggetto di diritto, mentre sul piano oggettivo il profilo giuridicamente più pertinente appare quello della relazione tra ordinamenti.

A volte, al di fuori di un tecnicismo rigoroso, la relazione di autonomia può essere compiuta con l'utilizzazione promiscua dei piani oggettivo e soggettivo, malgrado la loro eterogeneità: così, ad esempio, nelle relazioni tra lo Stato e le autonomie che questo

⁵ Autonomia (dal greco *áyôùò* = *stesso* e *füllò* = *legge*), significa il darsi da se stesso la propria legge. In senso morale è quasi sinonimo di libertà, in quanto esprime la condizione di chi non agisce né in conseguenza degli impulsi provenienti dagli istinti e dalle passioni, né in base a norma imposte dal di fuori, sia da un essere superiore, sia da una legislazione non emanante da lui medesimo. L'autonomia, però, non implica l'assenza di leggi, la condotta arbitraria, ma la sottomissione a leggi talvolta rigorosissime, che il soggetto si pone da se stesso.

riconosce (regioni, enti, ecc.), il primo termine emerge soprattutto come ordinamento, e il secondo come soggetto.

L'autonomia, in quanto relazione, è delineabile solo se riconosciuta da una istituzione, da un ordinamento: ossia se da questa istituzione, da questo ordinamento sia derivata, e consiste in quel complesso normativo o in quelle possibilità di agire giuridico che l'ordinamento le deriva e con i limiti che questo le impone. Si pensi, ad esempio, alla derivazione dall'ordinamento costituzionale dei poteri dello Stato ed anche di quelli delle varie autonomie degli enti territoriali, ecc.

Proprio nella pluralità delle forme dei rapporti di derivazione in cui l'autonomia si può concretare, è possibile ricondurre la figura del Garante del contribuente, per il quale il legislatore all'art. 13, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, ha previsto la *piena autonomia* operativa per lo svolgimento delle sue funzioni⁶, nell'ambito dell'ordinamento tributario italiano, a tutela del contribuente.

Il significato di "autonomia" che meglio si attaglia alla natura e alle funzioni del Garante è sicuramente quello di "indipendenza", cioè di estraneità dello stesso a qualsiasi struttura gerarchica. Pertanto, il Garante, pur essendo stato istituito presso ogni Direzione regionale delle entrate, è sottratto nel suo operare da ogni vincolo gerarchico.

Tutto ciò comporta per il Garante di determinare con propria decisione il proprio comportamento, in totale indipendenza da altri organi pubblici, per il raggiungimento delle proprie finalità che sono quelle della tutela del contribuente nel rispetto delle leggi dello Stato e, quindi, anche della scelta dei mezzi di attuazione dei fini istituzionali a cui è deputato, tra cui la promozione della cultura sui diritti ed obblighi del contribuente a tutti i cittadini e, in particolare, l'aggiornamento professionale di funzionari e dipendenti delle autonomie locali nel quadro del federalismo fiscale, come attuato dalla riforma del Titolo V della Costituzione.

Infatti, la conoscenza delle regole dettate dallo Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212/00) attraverso seminari, convegni, conferenze ed altro, oppure attraverso convenzioni con altri enti pubblici o privati (ivi comprese le Università per l'istituzione di Master), rappresenta il primo passo nella formazione di una nuova coscienza in campo fiscale non

⁶ Giannini M.S., *Autonomia. Teoria generale e diritto pubblico*, in Enc. dir., Vol. IV, Milano 1959, pag. 538 e segg.; Romano A., *Autonomia nel diritto pubblico*, in Digesto delle discipline pubblicistiche, Vol. II, Utet, Torino 1987, pag. 30 e segg.; Galateria L., *Elementi di diritto amministrativo*, ed. Kappa, Roma 1997; Virga, *Diritto Amministrativo*, Vol. I, ed. Giuffrè, Milano 2001; Rosini E., *Il Garante del contribuente: struttura, competenze e funzioni*, in Rass. trib., n. 1, genn.-febr. 2004, pag. 45 e segg.

Nella legislazione, le fonti sulla piena autonomia del Garante della concorrenza e del mercato si trovano nella legge 10 ottobre 1990, n. 287, al Titolo II, art. 10.

solo in sede di tutela sugli atti emessi dall'Amministrazione finanziaria e ritenuti illegittimi dal contribuente, ma anche sui doveri di ciascuno nell'adempimento degli obblighi tributari in ragione della propria capacità contributiva, come sancito dall'art. 53 della Costituzione.

L'attribuzione al Garante un certo grado di indipendenza nell'esercizio delle sue attività è una potestà riconosciuta anche dalla Costituzione la quale, all'art. 5, dispone che la legislazione statale si adegui alle esigenze dell'autonomia degli organi pubblici per consentire loro l'adempimento al meglio dei propri compiti istituzionali, anche attraverso atti negoziali pubblici e privati.

Da ciò discende che il legislatore, riconoscendo al Garante del contribuente la piena autonomia, gli ha dato anche una personalità giuridica propria, distinta dallo Stato-Amministrazione, con una potestà regolamentare in sede oggettiva, che delinea i tratti più importanti per l'organizzazione ed il funzionamento di questo organo nell'esercizio dei poteri ad esso conferiti dalla legge.

In conclusione, quanto più è riconosciuta, dagli organi istituzionali, al Garante la piena autonomia funzionale e strutturale concessagli dal legislatore con l'art. 13 della legge n. 212/00, tanto più si rafforza la tutela del contribuente in un sistema tributario il cui modello di tassazione è basato sull'autodeterminazione dei redditi *secundum legem*, da sottoporre a tributi, alla cui vigilanza sono posti gli organi dell'Amministrazione finanziaria che, a volte, male interpretano i principi di legalità ed equità nell'ambito delle metodologie di indagine per una tassazione reale secondo capacità contributiva.

3. Il problema della giustizia nei vari sistemi tributari

Per sistema tributario si intende un complesso di regole e di strumenti organizzativi che presiedono al reperimento delle entrate pubbliche in un dato contesto sociale, rappresentando la fiscalità uno degli elementi rilevatori e sintomatici delle premesse ideologiche cui risulta informato il rapporto individuo-società.

La sua evoluzione segue di pari passo, nella storia del genere umano, i grandi mutamenti economici e politici. Così, la predominanza dell'agricoltura nelle vecchie economie spiegava il ruolo fondamentale delle imposte dirette sui redditi agricoli, mentre lo sviluppo del sistema industriale ha comportato una accentuazione dell'imposizione diretta sul reddito o sul patrimonio, che non può essere agevolmente trasferita su altri soggetti, e di quella indiretta che colpisce i consumi, gli scambi di beni e le prestazioni di servizi, la quale

viene normalmente trasferita dal produttore o venditore (contribuente di diritto) al consumatore (contribuente di fatto), rappresentando così un sistema imperfetto di commisurazione delle imposte alla ricchezza.

Il raggiungimento di un maggior livello di equità nel carico tributario è fornito dall'insieme delle imposte dirette e indirette, oltre a presupporre la riduzione dell'evasione fiscale.

Dato che sia le imposte dirette che indirette hanno pregi e difetti, per il Puviani ed il Borgatta non esistono sistemi tributari giusti o ingiusti, avendo i cittadini ed i governanti visioni e interessi diversi per cui, di solito, il sistema tributario è frutto di un compromesso politico del potere legislativo con quello esecutivo, che provengono entrambi dalla libera manifestazione della volontà popolare.

Premesso che i governanti avveduti devono prima salvaguardare il risparmio volontario con qualunque modo e forma, al quale possono attingere per i prestiti ad un tasso di interesse minore di quello praticato dalle banche onde far funzionare la macchina dello Stato (che presenta un *deficit* permanente), devono acquisire entrate pubbliche mediante imposte dirette ed indirette molteplici, con aliquote non troppo elevate, psicologicamente sopportabili dalla collettività.

I mezzi di manovra fiscale devono tendere ad individuare la manifestazione della ricchezza nel momento dello scambio dei beni, nelle prestazioni di servizi e nei consumi, ritenuti necessari dalla generalità degli utenti, onde colpirli in modo da non far sentire loro il peso del prelievo tributario. Infatti, quanto più i prelievi sono visibili attraverso cartelle esattoriali o altri atti dichiarativi (per es. la dichiarazione annuale dei redditi, gli atti di compravendita, ecc.), tanto più sono dolorosi per i contribuenti, che cercano attraverso l'elusione o l'evasione fiscale (totale o parziale) di diminuire il peso dei tributi, mentre nello scambio di beni, nelle prestazioni di servizi e nei consumi il contribuente, pur intuendolo, non avverte il prelievo in quanto il bene o servizio soddisfa la sua immediata esigenza individuale.

Quanto più i governanti sapranno manovrare i mezzi impositivi in momenti psicologici particolari del cittadino, tanto più il prelievo sarà sopportabile per la collettività che, mentre invoca un ipotetico sistema tributario equo (secondo una propria visione che tuteli gli interessi individuali), in realtà non vuole sentire il peso della contribuzione obbligatoria.

Ma questi mezzi di manovra possono essere attuati solo se il Parlamento risulta formato da rappresentanti popolari che hanno ideali politici corretti, i quali manifestano la volontà dello Stato con leggi che tengano in un giusto equilibrio gli interessi individuali e di

categoria con quelli pubblici, fornendo al governo gli strumenti idonei al reperimento delle entrate secondo capacità contributiva e nelle varie manifestazioni di ricchezza dei singoli (scambi di beni, prestazioni di servizi e consumi).

Assodato che in momenti eccezionali dell'economia di un Paese i mezzi di manovra dei governanti non possono tener presente esclusivamente criteri di giustizia, dovendo avere di mira il benessere generale e il risanamento del *deficit* di bilancio, spesso diviene necessaria l'applicazione di imposte straordinarie, in aggiunta a quelle di natura generale, che risultano a carico di tutta la collettività, a prescindere dalla capacità contributiva di ciascun cittadino.

Quindi, la giustizia e l'equità sono termini ideali per un qualunque sistema tributario, e non sempre apportano il *quantum* di entrate pubbliche di cui hanno bisogno i governanti per provvedere alla copertura delle spese richieste da una società sempre in movimento. Così, se non vi possono essere sistemi tributari equi in momenti normali dell'economia nazionale a copertura della spesa pubblica, a maggior ragione in momenti eccezionali i sistemi tributari che tendono ad un certo tipo di risanamento economico del Paese non possono che essere tendenzialmente dolorosi per l'intera collettività dei contribuenti⁷.

Da quest'analisi si evince l'importanza, in sede soggettiva, della riduzione delle aliquote Irpef per un maggior reddito disponibile in sede di consumi e investimenti, onde incoraggiare con strumenti reali l'operatore economico ai fini di un incremento di operatività con nuove intraprese, oppure con l'ampliamento di quelle esistenti.

Il maggior reddito disponibile che annulla o riduce "la curva del becco d'oca del Pareto", derivante dalla riduzione delle imposte è certamente strumento di politica fiscale e di incoraggiamento all'incremento della funzione di reddito attraverso una maggiore disponibilità di somme da investire o consumare. Infatti, il maggior consumo delle classi medie (redditi globali inferiori a euro 50 mila) provoca maggiore redditività, con conseguente incremento del reddito di impresa, riduzione del prezzo dei beni venduti e maggiore competitività delle merci sul mercato. Per il Keynes, quanto più si consuma, tanto più si incrementa il reddito nazionale lordo in sede di economia globale.

Da ciò discende che quanto più le imposte dirette vengono ridotte dal legislatore, tanto meno il contribuente avverte il peso della contribuzione, contrariamente all'imposizione indiretta che colpisce le manifestazioni di volontà del consumatore (per esempio: l'acquisto di un telefonino, di una pelliccia, ecc.) per le quali il contribuente sa di pagare le imposte, ma dato che soddisfano una sua esigenza psicologica, non ne avverte il dolore.

⁷ Ciavarella D., *La scienza del governare*, ed. GESPI, Milano 1992, pag. 437 e segg.

Per queste ragioni i Paesi economicamente evoluti, come gli Stati Uniti d'America e la Gran Bretagna, l'Australia ed il Lussemburgo, ecc., hanno ridotto l'imposizione diretta coprendo la differenza di entrate tributarie con l'incremento di forme di prelievo indiretto mediante imposte di natura capillare, ossia tassando ogni forma di consumo che soddisfi l'esigenza del contribuente-utente, nell'ambito del progresso generale della collettività di quello Stato.

Si tratta della via più saggia e coraggiosa che un governante possa intraprendere se vuole svolgere anche attività di incentivo sociale con maggiore disponibilità di reddito da consumare attraverso un minor prelievo tributario sul reddito globale netto, in particolare per le classi meno abbienti.

4. I principi costituzionali sulle autonomie fiscali e amministrative delle Regioni e degli enti locali

In anni recenti il problema del federalismo ha notevolmente impegnato gli ambienti politici, ha interessato la stampa ed ha coinvolto l'opinione pubblica. L'essenza del problema va ricondotta al principio per cui compete allo Stato esercitare la politica centrale, assicurando la soddisfazione dei principali bisogni collettivi e il rispetto dei diritti fondamentali, riconducibili entrambi al benessere generale dei cittadini; ma una volta raggiunti tali obiettivi, allo Stato non occorrono ulteriori risorse da destinare alla soluzione dei problemi tipici della pubblica amministrazione locale.

In questo caso, la competenza deve essere delegata alle Regioni, alle Città metropolitane, alle Province e ai Comuni, la cui richiesta di procedere ad un ampliamento dei poteri e dell'autonomia, si è fatta sempre più insistente. Tale richiesta si può ricondurre, in primo luogo, al fatto che sono emersi in termini assai chiari i limiti e le inefficienze derivanti dall'eccesso di centralismo che ha caratterizzato l'ordinamento del nostro Paese, centralismo che solo oggi inizia a venir meno, a distanza di più di un trentennio dall'avvio dell'esperienza regionale, anche se ha dato buoni risultati in sede di sviluppo⁸.

Da tutto ciò discende che l'adozione di un sistema che si contraddistingua per l'ampliamento della capacità finanziaria di Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni

⁸ Camarda L., *Il cammino da uno Stato centralista ad uno Stato federalista*, in Nuova Rass., 2004, pag. 322 e segg.; Luccico C., *Il federalismo fiscale nella finanziaria 2004*, in Rass. trib., n. 2, marzo-aprile 2004, pag. 621 e segg.; Montanari C., *Le disposizioni di interesse per gli enti locali dettate dalla legge finanziaria per il 2004*, in Finanza locale, 2004, pag. 81 e segg.

e che sottragga al potere centrale l'utilizzo di quote consistenti del gettito tributario, è visto come un efficace strumento per conseguire apprezzabili miglioramenti nella gestione delle risorse pubbliche e significativi progressi nella qualità dei servizi erogati. Lo spostamento di una considerevole parte della potestà fiscale dallo Stato agli enti locali assicura, mediante una rappresentanza più diretta delle preferenze e degli interessi locali nella determinazione delle scelte politiche, una maggiore responsabilizzazione degli organi di governo delle realtà locali, sia in ordine alla gestione della spesa per l'erogazione di servizi che in sede di reperimento delle risorse necessarie al suo finanziamento.

Così, con la riforma del Titolo V della parte seconda della Costituzione, avvenuta con legge costituzionale 18 gennaio 2001, n. 3, è stata attuata la "costituzionalizzazione" di quel decentramento amministrativo già introdotto dalle leggi n. 59/97 e n. 127/97. I nuovi principi sanciti nell'ordinamento costituzionale vanno, però, interpretati ed attuati in una direzione coerente ai principi di autonomia e di sussidiarietà⁹.

Posto ciò, l'art. 114 della Costituzione stabilisce la suddivisione della Repubblica italiana in Stato, Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni, non solo dal punto di vista territoriale, ma anche da quello dei poteri¹⁰. Tali poteri vengono enunciati nel successivo art. 115 e con l'art. 116 vengono attribuite particolari forme di autonomia, definendo le Regioni a statuto speciale.

La Costituzione stabilisce, inoltre, che le Regioni possono svolgere la propria attività sia in materia legislativa che amministrativa ed impositiva, rispettando i limiti di azione dettati dalle leggi quadro che regolano la materia. La Regione, quindi, per le competenze attribuitele dalla Costituzione e dalle varie leggi dello Stato, si pone come un organo della Pubblica Amministrazione che svolge tutte le attività attraverso mezzi funzionali e strumentali - quali le leggi regionali, i regolamenti e gli atti amministrativi - rimanendo sempre nell'ambito delle competenze concesse dalle leggi dello Stato e dalla Costituzione stessa.

Il nuovo art. 117 della Costituzione produce immediate conseguenze in ordine al riparto delle competenze legislative tra Stato e Regioni, considerando il riconoscimento dato con il potere statutario e quello regolamentare agli enti locali. Infatti la potestà statutaria e regolamentare risulta adesso distribuita tra i diversi livelli di governo, comprese le autonomie

⁹ Ferrara R., *Unità dell'ordinamento giuridico e principio di sussidiarietà: il punto di vista della Corte Costituzionale*, in Foro it., 2004, I, pag. 1018 e segg.; Russo V., *Dal federalismo fiscale alla riforma costituzionale: un primo commento*, in Riv. trib. loc., 2004, pag. 127 e segg.

¹⁰ Dainese G., *Il titolo V della Costituzione ed il ruolo della Provincia e della Città metropolitana*, in Nuova Rass., 2003, pag. 2444 e segg.; Quaranta A., *I rapporti tra Stato e Regioni*, in Raguisan, 2003, nn. 235-236, pag. 9 e segg.

locali.

Per queste ragioni, è unanimemente riconosciuto che il baricentro dell'amministrazione si è spostato verso l'amministrazione locale ed è stato così superato il principio del parallelismo tra competenze legislative e amministrative.

Un altro punto essenziale della riforma costituzionale è l'attuazione del nuovo art. 119 della Costituzione che deve imprimere un più certo e garantito sviluppo della fiscalità locale, avviato già con il D.Lgs. n. 56/00, in cui viene stabilito che l'autonomia di prelievo e di spesa degli enti locali sia accompagnata da efficaci interventi di perequazione che assicurino la disponibilità di adeguate risorse e opportunità di crescita anche ai Comuni di minore dimensione demografica¹¹.

L'attuazione di questi principi comporta da parte delle Regioni non solo la valutazione dei tributi regionali ma anche la responsabilità di gestirli con efficienza ed equità, affinché tra i contribuenti e l'ente locale nasca un rapporto sempre più stretto in termini di trasparenza e di funzionalità.

5. Il problema giuridico del federalismo fiscale nel contesto politico

Il federalismo fiscale può essere definito come “un sistema di assegnazione di responsabilità di spesa e di entrata tra i diversi livelli di governo”. Esso è orientato a decentrare il potere di imposizione nel campo tributario, in modo che i cittadini amministrati possano controllare, indirizzare e giudicare le decisioni di spesa e di entrata assunte dai loro amministratori, anche sotto la tutela del Garante del contribuente regionale.

In tale situazione, negli ultimi anni, l'analisi della normativa in materia di enti locali evidenzia una crescente attribuzione di funzioni ai suddetti enti ed in particolare al Comune. Così, l'ampliamento della potestà regolamentare, operato dal D.Lgs. n. 446/97, ha aperto al Comune un ventaglio di possibilità riguardo alla funzione di accertamento, liquidazione e riscossione dei tributi¹².

¹¹ Reggeri, *La riforma costituzionale del Titolo V ed il problema della sua attualità della parte II della Costituzione*, Milano 2002; Anzon, *I poteri della Regione dopo la riforma costituzionale*, Torino 2002, pag. 80 e segg.; Sambuci L., *Riforma del titolo V della parte II della Costituzione e controlli di legittimità sugli atti*, in Riv. Corte dei Conti, 2004, pag. 329 e segg.; Miele T., *Il federalismo fiscale: l'attuazione dell'art. 119 della Costituzione nella prospettiva del federalismo solidale*, in Nuova Rass., 2004, pag. 689 e segg.; Olivieri R., *La potestà normativa locale dopo la legge n. 131/2003*, in Nuova Rass., 2004, pag. 331 e segg.

¹² Ciavarella D., *Il contraddittorio nel diritto finanziario*, ed. Cedel, Margherita di Savoia 1997; Turriziani M., *L'autonomia regolamentare in materia tributaria dei Comuni nel nuovo ordinamento costituzionale*, in Nuova

Se fino all'entrata in vigore di tale decreto era possibile affidare in concessione a soggetti iscritti nell'apposito albo ai sensi del D.Lgs. n. 507/93, esclusivamente, liquidazione, accertamento e riscossione, dell'imposta comunale sulla pubblicità, del diritto sulla pubblica affissione e della Tosap, oggi queste attività possono essere affidate ai concessionari iscritti nell'elenco degli appaltatori di cui all'art. 53 del D.Lgs. n. 446/97, oppure essere gestite direttamente dal Comune.

Per quel che concerne le diverse possibilità gestionali nella liquidazione, nell'accertamento e nella riscossione dei tributi, il Comune, in considerazione che queste attività possono essere gestite ognuna da un soggetto diverso, ha varie alternative, e precisamente:

a) *non intervenire* tramite regolamento. In questo caso si applicano le norme di legge in vigore, istitutive dei tributi a cui si riferiscono. Le attività di liquidazione e di accertamento restano in gestione diretta per tutti i tributi, mentre per l'ICI la riscossione rimane al Concessionario per la riscossione (*ex* D.Lgs. n. 112/99) e per la Tarsu si prosegue con la riscossione volontaria mediante ruolo;

b) *decidere* di gestire direttamente la riscossione mediante apposita previsione regolamentare. In questo caso la riscossione dell'ICI e della Tarsu deve essere organizzata dall'ente locale con versamento su conto corrente postale, o direttamente in tesoreria;

c) *decidere* di gestire l'accertamento mediante le forme associate previste negli artt. 24, 25, 26 e 28 della legge n. 142/90. Tale soluzione sembra indicata per i piccoli Comuni che hanno difficoltà a mettere a punto attività di accertamento per mancanza di risorse umane, tecnologiche e finanziarie;

d) *decidere* di affidare la gestione della liquidazione, dell'accertamento e della riscossione ad un'azienda specializzata mediante apposita convenzione. La soluzione può essere valida per un Comune dotato di un'azienda multiservizio di provata efficienza. In questo caso è opportuno affidare le tre attività a tale azienda, poiché sembra difficile per motivi economici la creazione di un'azienda per la sola riscossione dei tributi;

e) *decidere* di affidare le suddette attività, nel rispetto delle procedure vigenti in materia di affidamento della gestione di servizi pubblici locali, *ex lege* n. 142/90, ad una società per azioni o a responsabilità limitata a prevalente capitale pubblico, i cui soci privati siano scelti tra i soggetti iscritti all'albo previsto dall'art. 53 del D.Lgs. n. 446/97. Questa soluzione può rivelarsi interessante in quanto permette l'unificazione e lo sfruttamento di

professionalità diverse e potenzialmente l'associazione di più Comuni, ma incontra alcuni ostacoli nella scarsa chiarezza della procedura prevista;

f) *decidere* di affidare la liquidazione, l'accertamento e la riscossione alle società miste per la gestione presso altri Comuni, ai Concessionari per la riscossione ex D.P.R. n. 43/88 oppure ai soggetti iscritti all'albo previsto dall'art. 53 del D.Lgs. n. 446/97.

La soluzione giusta dipende dalla dotazione di risorse umane, tecniche e finanziarie del Comune. Può ravvisarsi, pertanto, la possibilità che non venga adottato nessun regolamento per le attività di accertamento, liquidazione e riscossione, che possono continuare a seguire le procedure delle leggi istitutive dei tributi a cui si riferiscono; ovviamente sotto la tutela del Garante ai sensi dell'art. 17 della legge n. 212 del 27 luglio 2000. Qualora, invece, l'ente locale decide di affidarsi a terzi, dovrà farlo attraverso procedure a rilevanza pubblica, affinché sia garantita la scelta del miglior contraente per l'Amministrazione finanziaria, valutando le varie offerte.

A tale proposito devono essere menzionate le Agenzie fiscali alle quali le Regioni e gli enti locali possono attribuire in tutto o in parte la gestione delle funzioni ad essi spettanti. Riguardo alle Agenzie delle entrate, esse possono stipulare convenzioni con Regioni ed enti locali per la gestione dei tributi di loro competenza, senza iscriversi nell'albo speciale e senza partecipare ad una procedura a rilevanza pubblica, data l'impostazione privatistica con la quale esse agiscono. La novità di grande rilievo, quindi, è costituita dall'attività svolta in regime privatistico dall'Agenzia delle entrate al fine di rendere più agevole la complessità delle attribuzioni fiscali assegnate agli enti locali i quali, nel vigente quadro del federalismo fiscale, hanno il compito di incrementare il gettito derivante dai tributi e dalle fonti alternative di finanziamento e, allo stesso tempo, di fornire risposte adeguate alle richieste dei cittadini-contribuenti sui servizi da erogare.

Inoltre, l'Amministrazione finanziaria non manca di organi atti alla ricerca del reddito realmente tassabile secondo capacità contributiva e dell'evasione fiscale, con una ricostruzione del reddito d'impresa basata su dati e notizie certi, tecnicamente sanzionabili, e non su presunzioni, che turbano il contribuente corretto ed onesto, tutelato dal Garante nell'ambito delle regole previste dalla legge n. 212/2000 e da altre norme.

La convenzione con l'Agenzia delle entrate, pertanto, risponderebbe, secondo una parte della dottrina, alla duplice esigenza di assicurare una valida collaborazione con il sistema delle amministrazioni locali e di soddisfare il bisogno delle stesse ad ottenere un efficace supporto per orientare le proprie decisioni nell'ambito delle entrate tributarie locali.

Un importante strumento per gli enti locali ed in particolare per il Comune è

rappresentato dall'accertamento con adesione dei tributi comunali¹³ con il quale si apre una nuova strada che permette al Comune di scegliere se concludere o meno un accordo con il contribuente sulla base di valutazioni che tengano conto del rapporto costo-beneficio dell'operazione.

6. Lo Statuto dei diritti del contribuente nell'ambito del sistema impositivo regionale e degli enti locali

Sulla scia di un rinnovato rapporto tra cittadino e Amministrazione finanziaria si inserisce lo Statuto dei diritti del contribuente, in base al quale il contribuente non è più considerato quasi come un suddito, ma come utente finale dei servizi resi dalla Pubblica amministrazione. Lo Statuto dei diritti del contribuente, infatti, contiene norme che sono poste a tutela del contribuente nei confronti della fiscalità statale, regionale e locale, introducendo importanti procedure, anche dietro l'impulso funzionale del Garante del contribuente.

Lo Statuto dei diritti del contribuente sembrerebbe essere concepito con riferimento alla sola fiscalità statale, ma dopo ci si è resi conto che in un sistema ormai consolidato di finanza pubblica, fondata su un federalismo fiscale sempre più avanzato, una Carta dei diritti del contribuente non poteva non coinvolgere anche il sistema impositivo locale il cui soggetto passivo è sempre lo stesso cittadino contribuente.

Tale considerazione è stata avvalorata dallo stesso Statuto laddove, all'art. 1, comma 3, stabilisce che le Regioni a statuto ordinario regolano le materie disciplinate dalla legge n. 212/00 in attuazione delle disposizioni in essa contenute; le Regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e Bolzano, entro un anno dall'entrata in vigore di detta legge, provvedono ad adeguare i rispettivi ordinamenti alle norme fondamentali in essa contenute, mentre con il comma 4, dispone che gli statuti e gli atti normativi degli enti locali devono essere adeguati ai principi dettati dalla stessa legge.

Inoltre, le disposizioni correttive delle leggi tributarie, contenute nel D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32, per l'adeguamento entro sei mesi ai principi dello Statuto, hanno interessato atti amministrativi di accertamento di tributi locali con riferimento all'obbligo di motivazione e all'allegazione degli atti richiamati.

Vi sono, poi, regole dello Statuto concernenti obblighi di comportamento che sono

¹³ CIAVARELLA D., *La responsabilità degli organi di accertamento in sede di autotutela*, in *La Rivista di Finanza*, Milano 2000, pag. 3 e segg.

direttamente applicabili al sistema tributario locale, quali *l'informazione* al contribuente (art. 5), *la conoscenza e semplificazione* degli atti (art. 6), *la collaborazione e la buona fede* del contribuente (art. 10), *i diritti e le garanzie* del contribuente sottoposto a verifica (art. 12), la tutela del Garante del contribuente (art. 13) e *la vigilanza* del Garante all'osservanza delle regole dello Statuto per i Concessionari adibiti all'accertamento, alla liquidazione e alla riscossione dei tributi (art.17).

Per quanto riguarda l'interpello (art. 11), avendo portata generale ed essendo utile per la risoluzione di quesiti sollevati dai contribuenti, pare che non ci siano dubbi sulla sua adozione anche a livello locale, per non privare il contribuente di un fondamentale strumento di tutela.

Esaminando la figura del Garante nell'ambito dell'attività impositiva degli enti locali, si nota come tale istituto di garanzia sia stato modellato con riferimento a tutti gli organi fiscali sia dell'Erario che delle Regioni, Province e Comuni. Infatti, quello che importa è la tutela del cittadino-contribuente, a prescindere dalla natura e dalla fonte dei tributi a cui viene assoggettato e dal soggetto impositore. Pertanto, per Amministrazione finanziaria si deve intendere in senso ampio la controparte del rapporto tributario, includendo quindi Regioni, Province, Comuni e qualsiasi altro ente autorizzato per legge ad emettere atti impositivi.

Un'ulteriore prova del coinvolgimento del Garante nell'attività finanziaria degli enti locali è data dalla formulazione dell'art. 17 della legge n. 212/2000, il quale estende l'attività di accesso, controllo e vigilanza del Garante "anche nei confronti di soggetti che rivestono qualifica di concessionari e di organi indiretti dell'Amministrazione finanziaria, ivi compresi i soggetti che esercitano l'attività di accertamento, di liquidazione e di riscossione di tributi di qualunque natura". Essendo stato istituito con l'art. 53 del D.Lgs. n. 446/97 l'albo degli appaltatori per accertamento, liquidazione e riscossione dei tributi di qualunque natura, il Garante deve con un'attenta analisi verificare se il personale addetto a tali funzioni ha professionalità, trattandosi di un servizio pubblico che può incidere sulla sfera soggettiva del contribuente.

In definitiva, la norma contenuta nello Statuto è rivolta non solo all'Amministrazione finanziaria centrale ma anche a quella regionale, degli enti locali e di qualsiasi altro ente dotato di potere impositivo, affinché il contribuente sia tutelato a tutti i livelli impositivi secondo le regole dello Statuto dei diritti del contribuente (art. 1, commi 1, 3 e 4, della legge n. 212/2000).

7. Gli organi di garanzia e tutela del contribuente

Nell'ambito della tutela costituzionale prevista dagli artt. 3, 23, 53 e 97, l'ordinamento tributario detta i principi di garanzia per il contribuente nella legalità ed equità, ed in particolare i principi di imparzialità e buon andamento della Pubblica Amministrazione.

Se l'*imparzialità* esprime un concetto giuridico secondo il quale la P.A. deve trattare fattispecie uguali in modo uguale e fattispecie diverse in modo diverso come principio base del vivere sociale in uno Stato di diritto, il *buon andamento* esprime la correttezza, la saggezza amministrativa, la funzionalità dei servizi in modo che il cittadino-contribuente possa adempiere agli obblighi tributari, in base alle garanzie di legalità ed equità previsti dalla Costituzione e dalle leggi.

Le garanzie formali vengono date *in primis* dagli organi costituzionali per eccellenza, quali il Presidente della Repubblica, il Presidente del Consiglio dei Ministri, il Consiglio dei Ministri, i singoli Ministri, mentre quelle di natura sostanziale sono affidate a distinti *organi a rilevanza costituzionale*, e fra questi la Magistratura ordinaria, il TAR, il Consiglio di Stato, la Corte dei Conti e le Commissioni tributarie, ripartiti in organi giurisdizionali *ordinari* (Cassazione, Corte d'Appello, Tribunali) ed organi giurisdizionali *speciali* (Consiglio di Stato, TAR, Corte dei Conti, Commissioni tributarie e Tribunali sugli usi civici).

Al di sopra di questi organi giurisdizionali vi è la Corte Costituzionale che emette decisioni nelle controversie in cui, su impulso dei giudici ordinari e speciali oltre che di parte, riscontra la *rilevanza giuridica* di una legge o di una parte di essa e la *non manifesta infondatezza* di illegittimità costituzionale, abrogando quelle parti della norma ritenute non legittime sotto il profilo costituzionale.

In campo tributario, la giurisdizione ordinaria si interessa dei vari reati previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, connessi spesso ai delitti di usura, riciclaggio di denaro sporco, frodi comunitarie e contrabbando, garantendo la ricerca effettiva del danno apportato all'Erario per evasione fiscale, riscontrato dagli organi di P.T. e di P.G., ed emettendo, nella dialettica e nella contraddittorietà delle parti in causa, una giusta sentenza basata su prove certe e non su presunzioni.

La giurisdizione speciale, invece, in attuazione delle regole previste dal nuovo processo tributario con il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, il cui organo giudicante risulta composto da un Presidente e due giudici togati o non togati che abbiano professionalità specifica sulle norme tributarie (Commissioni tributarie), garantisce il contribuente in tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e

comunali, e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative comunque erogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio (art. 2 del D.Lgs. n. 546/92, così come sostituito dall'art. 12 della legge n. 448/2001)¹⁴. Con questa nuova formulazione dell'art. 2, il legislatore ha attribuito alle Commissioni tributarie gli stessi poteri di un *tribunale tributario* che garantisce il contribuente per specificità e professionalità.

Viene, in concreto, sancito che alla giurisdizione tributaria sono affidate tutte le controversie tributarie, escludendo gli atti dell'esecuzione forzata successivi alla notifica della cartella di pagamento e dell'avviso di mora, funzione affidata da sempre al giudice ordinario in quanto investe più direttamente la sfera patrimoniale dei soggetti. Per queste ragioni il legislatore ha tutelato il cittadino-contribuente, che si trova in una posizione di particolare difficoltà ad adempiere al pagamento del *quantum* di tributo dovuto, con una più attenta azione giudiziaria.

Così, le sentenze emesse dai giudici sia ordinari che speciali, attraverso l'esame attento della legge, devono dare risposte motivate, in sede contraddittoria, alle domande rivolte dal cittadino-contribuente desideroso di giustizia, e non assolvere ad una funzione di protezione dell'Erario.

Quindi, il cittadino-contribuente deve essere garantito nell'espletamento delle sue attività dagli organi ad autonomia ed indipendenza funzionale, quali sono i giudici di tutte le giurisdizioni (ordinaria, amministrativa, contabile, militare e tributaria), ed i Garanti del contribuente, deputati ad assicurare l'attuazione in sede sostanziale di tutti i principi generali contenuti nello Statuto ed aventi la funzione di riequilibrio fra contribuente ed Amministrazione finanziaria.

¹⁴ L'art. 2 del D.Lgs. n. 546/92, concernente l'oggetto della giurisdizione tributaria, risulta così sostituito:

1. Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi ed ogni altro accessorio. Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica.

2. Appartengono altresì alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale.

3. Il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio.

Per maggiori approfondimenti veggasi: Ciavarella D., *Le nuove materie di competenza della giurisdizione tributaria*, Appendice al volume "Il contraddittorio nel diritto finanziario", ed. Inedit, Milano 2003, pag. 4 e segg.

Posto ciò, coloro che versano i tributi *secundum legem* allo Stato, Regioni, Enti locali ed altri enti impositivi devono essere tutelati nel rispetto delle regole dettate dallo Statuto dei diritti del contribuente, per cui quando gli organi fiscali emettono atti amministrativi di accertamento, ritenuti illegittimi dal Garante del contribuente dopo un'ampia istruttoria con esame della documentazione in contraddittorio fra le parti, a tutela della legalità ed equità orizzontale, questi devono rispettare la procedura di autotutela, revocando totalmente o parzialmente il provvedimento ritenuto illegittimo.

Neppure possono sottrarsi dall'esame della fattispecie gli Organi centrali di accertamento del Ministero dell'Economia e Finanze quando, per questioni gravi, vengono coinvolti dal Garante del contribuente nella ricerca della legalità, i quali, alcune volte non hanno sentito la necessità del riesame attento della fattispecie loro prospettata dal Garante, né tanto meno dato risposte secondo le regole dell'ordinamento giuridico, amministrativo e finanziario, in violazione di alcuni principi base dello Statuto, quali la collaborazione e la buona fede fra Fisco e contribuente. Quando queste si incrinano, è necessario che il Garante ne informi sia il potere politico che esecutivo.

Pertanto, onde evitare equivoci interpretativi nell'attuazione dell'autotutela del Garante di fronte ad atti amministrativi di accertamento ritenuti illegittimi (dopo approfondita istruttoria), alla quale spesso gli Organi operativi non si adeguano, si sente la necessità di una previsione legislativa più definita in modo che l'organo interessato revochi totalmente o parzialmente l'atto ritenuto illegittimo, oppure dia ampia motivazione del rifiuto alla revoca entro il termine di trenta giorni con applicazione di sanzioni in caso di inosservanza ingiustificata, così che il cittadino onesto, che contribuisce alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva, non possa essere violentato da abusi a volte operati da organi dell'Amministrazione finanziaria.

8. Gli organi di competenza esclusiva sulle determinazioni del Garante del contribuente

Nella sua attività di tutela, il Garante regionale, organo collegiale perfetto operante in piena autonomia, su impulso del contribuente, ha l'obbligo di riscontrare se i fatti lamentati sono veri ed intervenire sull'Ufficio territorialmente competente per chiedere la revoca del provvedimento o atto amministrativo di accertamento tributario, se ritenuto illegittimo e lesivo degli interessi del contribuente.

Le determinazioni adottate dal Garante, stante alle leggi vigenti, sono soggette soltanto

al parere obbligatorio-vincolante del Consiglio di Stato, quale unico organo consultivo in sede di legittimità giuridica, e non impugnabili davanti al Tribunale Amministrativo Regionale (T.A.R.), senza che la suddetta funzione consultiva sia stata demandata a tale Organo da una legge dello Stato.

Da ciò discende che il T.A.R. non è abilitato ad emettere alcuna decisione contro od a favore delle determinazioni del Garante del contribuente regionale riguardanti atti o provvedimenti amministrativi di accertamento tributario ritenuti illegittimi per vizi di legittimità o di merito.

Posto ciò, *il T.A.R. per la Puglia*, arrogandosi un diritto non proprio e confondendo un comune atto amministrativo con un atto amministrativo di accertamento tributario, impugnabile - come si è visto - solo davanti alle Commissioni tributarie, *su ricorso giurisdizionale presentato dal Comune di Novoli* contro il provvedimento del Garante del contribuente della Regione Puglia, che su richiesta di un certo numero di contribuenti in sede di autotutela proponeva al suddetto Comune la revoca di tutti gli avvisi di accertamento relativi al canone di occupazione di spazi ed aree pubbliche (Cosap), *annullava la determinazione del Garante con una sentenza*¹⁵ priva di presupposto giuridico e, quindi, nulla *ab imis fundamentis*, non essendo esso l'organo abilitato a decidere sulle controversie tributarie.

Lo stesso TAR, invece, basandosi *erroneamente* sul presupposto che per il provvedimento del Garante sussiste la giurisdizione amministrativa e sul fatto che i poteri del Garante riguardano i soli atti, prassi e comportamenti, dell'Amministrazione finanziaria statale, mentre da quanto si è discusso nei paragrafi che precedono si è visto che l'attività del Garante è rivolta anche ai tributi locali, dimostra in modo esplicito la mancata conoscenza dello Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212/2000), nel quale rientrano le funzioni del Garante, e della giurisprudenza costante della Sezione tributaria della Suprema Corte di Cassazione laddove afferma che le regole dello Statuto si applicano a tutti i tributi generali e speciali dell'Erario, delle Regioni ed enti locali.

Priva di fondamento appare pure l'affermazione, nella sentenza in commento, che non si tratterebbe di tributi locali, bensì di un canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, che è ontologicamente diverso dal tributo”.

A tale proposito è da esplicitare che il canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche è immedesimato con la tassa di occupazione di suolo pubblico e si tratta di un

¹⁵ TAR Puglia – Bari, Sez. I, sent. n. 5477 del 25 nov. 2004.

tributo erariale, le cui entrate sono devolute a favore del Comune. Esso, quale corrispettivo di una concessione per l'uso esclusivo o speciale di un bene pubblico, comprende il costo d'uso del bene più un tributo per il miglioramento dei servizi erogati dall'ente locale. Per dottrina costante, esso è identificato come una tassa commista alla tributaria¹⁶ ed il cambio del nome non modifica la natura giuridica del tributo e neppure gli effetti economici¹⁷.

A tale proposito, la Consulta ha stabilito che, anche se il *quantum* delle entrate viene devoluto alle Regioni o agli enti locali, i tributi istituiti con legge dello Stato rimangono sempre tributi erariali¹⁸.

¹⁶ Lo Stato, Le Regioni e gli enti locali, per svolgere le proprie funzioni hanno bisogno di mezzi finanziari che provengono, per la maggior parte, da imposte, tasse e contributi.

L'*imposta* è il contributo obbligatorio (imposte dirette) o il prelievo tributario (imposte indirette) che lo Stato e gli altri enti pubblici prelevano coattivamente sulla ricchezza dei privati per il raggiungimento dei fini generali e sociali della collettività.

La *tassa*, invece, rappresenta il compenso dovuto dal cittadino all'ente pubblico per un servizio reso dietro sua domanda e vantaggioso sia per lui che per la collettività. Essa si distingue in *tassa sociale* (quando il costo del servizio richiesto è al di sotto del costo effettivo sopportato dall'ente – ad es.: tasse scolastiche, sanitarie, ecc.), *tassa commista alla tributaria* (quando il costo è uguale o superiore a quello sopportato dall'ente pubblico in modo che posa migliorare il servizio – ad es.: pedaggio autostradale, ecc.) e *tassa tributaria* (quando il costo del servizio è superiore a quello effettivamente sostenuto dall'ente pubblico e nasconde in sé una vera e propria imposta).

Il *contributo* è un tributo speciale tra l'imposta e la tassa. Si tratta di un prelievo obbligatorio effettuato in corrispondenza di una specifica utilità procurata dall'ente impositore senza alcuna richiesta da parte del soggetto passivo. E' diretto alla copertura parziale del costo dell'opera in proporzione all'incremento di valore che ciascuna proprietà privata ha ottenuto.

Per maggiori approfondimenti veggasi: Ciavarella D., *La scienza del governare*, ed. Gespi, Milano 1992, pag. 397 e segg.

¹⁷ Wagner, *La scienza delle finanze*, Torino 1891; Nitti F.S., *Scienza delle finanze*, Napoli 1907; Cossa L., *Primi elementi di scienza delle finanze*, Milano 1909; Griziotti B., *Elementi di scienza delle finanze*, Firenze 1932; Pugliese M., *Istituzioni di diritto finanziario*, ed. Cedam, Padova 1937; Giannini A.D., *Il concetto giuridico di tassa*, in Riv. dir. fin., 1937, pag. 8 e segg.; Masci G., *Corso di scienza delle finanze e di diritto finanziario*, ed. Foro it., Roma 1939; Del Vecchio G., *Introduzione alla finanza*, Cedam, Padova 1954; Einaudi L. e Repace F.A., *Il sistema tributario in Italia*, ed. Einaudi, Torino 1954; Morselli E., *Compendio di scienza delle finanze*, ed. Cedam, Padova 1954; De Viti De Marco A., *Principi di economia finanziaria*, ed. Studium, Roma 1957; Parravicini G., *La politica fiscale e le entrate effettive nel Regno d'Italia (1860-1890)*, ed. I.L.T.E., Torino 1958; Romanelli V.M., *Antologia del diritto finanziario*, in Riv. dir. pubbl., fasc. 3, 1960; Arena C., *Finanza pubblica*, Vol. II, Utet, Torino 1963; Giannini A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, ed. Giuffrè, Milano 1969; Vanoni E., *Opere giuridiche*, ed. Giuffrè, Milano 1970; d'Albergo E., *Economia della finanza pubblica*, Vol. I, ed. Giuffrè, Milano 1971; Cosciani C., *Istituzioni di scienza delle finanze*, ed. Cedam, Padova 1976; Gaffuri G., *Lezioni di diritto tributario*, ed. Cedam, Padova 1989; Forte F., *Principi di economia finanziaria*, ed. Giuffrè, Milano 1989; Fossati A., *Economia pubblica*, ed. Angeli, Milano 1989; Leccisotti M., *Lezioni di scienza delle finanze*, ed. Giappichelli, Torino 2000; Bosio P., *Economia della finanza pubblica*, Ed. Il Mulino, Bologna 2002; AA.VV., *La storia ed i concetti: il tributo*, in Riv. Scuola Sup. econ. e fin., 2004, pag. 7 e segg.; Marchetti F., *Tassa, imposta o tributo locale?*, in Fin. locale, 2004, pag. 117 e segg.

¹⁸ La Regione Piemonte, con propria legge regionale n. 20 del 5 agosto 2002, agli artt. 1, 2 e 4, aveva rispettivamente disposto l'esonero dal versamento e dagli oneri contabili IRAP per lo svolgimento dei giochi olimpici invernali "Torino 2006", l'esenzione dal pagamento della tassa automobilistica regionale per gli autoveicoli alimentati a gas metano sin dall'immatricolazione e per gli autoveicoli elettrici e la proroga del termine di prescrizione per il recupero della tassa automobilistica regionale dovuta per l'anno 1999.

Del pari, la medesima proroga era stata disposta anche dalla Regione Veneto con propria legge regionale n. 18 del 9 agosto 2002, all'art. 2, comma 1.

Con separati ricorsi, il Presidente del Consiglio dei Ministri ha sollevato questione di legittimità costituzionale di dette norme regionali, in riferimento agli artt. 3, 117, secondo comma, lett. e), e 119, secondo comma, della Costituzione.

Nella medesima sentenza altrettanto erronea appare l'affermazione per cui, secondo un dettato della Cassazione (Cass., SS.UU. civili, sent. n. 12167 del 19 agosto 2003), la devoluzione delle controversie relative all'obbligazione tributaria in questione (Cosap) sia affidata all'A.G.O. e non al giudice tributario.

Preliminarmente è da rilevare che, a seguito della riforma dell'art. 2 del D.Lgs. n. 546/92 operata dall'art. 12 della legge n. 448/01, si è realizzata una giurisdizione tributaria, oggettivamente speciale, disciplinata con regole proprie in riferimento a tutti i gradi di

In relazione al dubbio di legittimità costituzionale, la Consulta ha ritenuto di verificare preliminarmente quale sia la natura delle imposte in argomento e quali, di conseguenza, le competenze legislative spettanti *in materia* alle Regioni a statuto ordinario.

A) Per quanto concerne l'IRAP, l'art. 15 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, individua come destinatarie del tributo le Regioni "nel cui territorio il valore della produzione netta è realizzato"; alle medesime Regioni è attribuita una limitata facoltà di variazione dell'aliquota (*ex art. 16, comma 3*) ed il potere di disciplinare, con legge, le procedure applicative dell'imposta "nel rispetto dei principi in materia di imposte sul reddito e di quelli recati dal presente titolo" (*ex art. 24, comma 1*).

La circostanza, poi, che l'imposta sia stata istituita con legge statale e che alle Regioni a statuto ordinario, destinatarie del tributo, siano espressamente attribuite competenze di carattere solo attuativo, conferma che l'imposta stessa, nonostante la sua denominazione, non può considerarsi "tributo proprio della Regione", nel senso in cui oggi tale espressione è adoperata dall'art. 119, secondo comma, della Cost., essendo indubbio il riferimento della norma costituzionale ai soli tributi istituiti dalle Regioni con propria legge, nel rispetto dei principi del coordinamento con il sistema tributario statale.

Ne ha dedotto la Consulta che, allo stato, la disciplina sostanziale dell'imposta non è divenuta oggetto di legislazione concorrente ai sensi dell'art. 117, terzo comma, della Cost., ma rientra tuttora nella esclusiva competenza dello Stato in materia di tributi erariali, secondo quanto previsto dall'art. 117, secondo comma, lett. e), della Costituzione.

B) Analogamente, la tassa automobilistica, disciplinata dal DPR 5 febbraio 1953, n. 39 (Testo unico delle leggi sulle tasse automobilistiche) e successive modificazioni, è stata *attribuita* per intero alle Regioni a statuto ordinario dall'art. 23, comma 1, del D.Lgs. n. 504/92, assumendo contestualmente la denominazione di tassa automobilistica regionale. L'art. 17, comma 10, della successiva legge n. 449/97 (Misure per la stabilizzazione della finanza pubblica) ha, altresì, demandato alle Regioni "la riscossione, l'accertamento, il recupero, i rimborsi, l'applicazione delle sanzioni ed il contenzioso amministrativo" relativo alla suddetta tassa.

Lo stesso art. 17 determina il criterio di tassazione degli autoveicoli a motore, basato sulla potenza effettiva (numero dei kilowatt) anziché, come in precedenza, sui cavalli fiscali, e stabilisce, ai fini dell'applicazione di tale disposizione, che le nuove tariffe delle tasse automobilistiche sono determinate "con decreto del Ministero delle Finanze, di concerto con il Ministero dei trasporti e della navigazione, per tutte le Regioni, comprese quelle a statuto speciale, in uguale misura", confermando, a decorrere dall'anno 1999, il loro potere, ai sensi dell'art. 24, comma 1, del D.Lgs. n. 504/92, di determinare con propria legge gli importi della tassa per gli anni successivi "nella misura compresa tra il 90 ed il 110 per cento degli stessi importi vigenti l'anno precedente".

La Consulta ha ritenuto che alle Regioni a statuto ordinario è stato attribuito dal legislatore statale il gettito della tassa, unitamente all'attività connessa alla sua riscossione, nonché un limitato potere di variazione dell'importo originariamente stabilito con decreto ministeriale, restando invece ferma la competenza esclusiva dello Stato per ogni altro aspetto sostanziale della tassa stessa.

Di conseguenza, nemmeno la tassa automobilistica può, allo stato, qualificarsi "tributo proprio della Regione", nel senso oggi fatto proprio dall'art. 119, secondo comma, della Cost. e, pertanto, va escluso che le Regioni Piemonte e Veneto abbiano il potere di disporre esenzioni dalla tassa, ovvero di modificare i termini di prescrizione del relativo accertamento, rientrando la relativa materia nella competenza esclusiva dello Stato, ai sensi del citato art. 117, secondo comma, lett. e), della Costituzione.

Pertanto, la Corte Costituzionale ha ritenuto fondate le questioni di legittimità costituzionale sollevate dal Presidente del Consiglio dei Ministri e con separate sentenze nn. 296 e 297 del 22 settembre 2003 ha dichiarato, rispettivamente, l'illegittimità degli artt. 1, 2 e 4, della legge 5 agosto 2002, n. 20, della Regione Piemonte, nonché dell'art. 2, primo comma, della legge 9 agosto 2002, n. 18, della Regione Veneto.

giudizio¹⁹, che viene ad affiancarsi alle altre giurisdizioni speciali generali (TAR, Consiglio di Stato, Corte dei Conti, Tribunali militari) previste dall'art. 103 della Costituzione.

La formula con cui il nuovo art. 2 definisce l'oggetto della giurisdizione ("tributi di ogni genere e specie") evidenzia con chiarezza il carattere generale della giurisdizione stessa e l'automatica attribuzione a questa di ogni nuovo tributo, senza la necessità di una espressa disposizione in tal senso.

Quindi, il potere di decidere una lite in materia di imposte, tasse e contributi, è oggi attribuito solo al giudice tributario e, conseguentemente, le controversie relative a qualsiasi tributo sono ora regolate dalle disposizioni sul processo tributario, mentre in passato si registrava una specie di doppio binario caratterizzato dalla previsione normativa degli ambiti giurisdizionali delle Commissioni, con remissione al giudice ordinario di quanto non legislativamente devoluto alle prime.

Questo sistema era basato sul previgente art. 2 del D.Lgs. n. 546/92 e sull'art. 9 del codice di procedura civile. L'art. 2, nel fissare l'oggetto della giurisdizione tributaria, dava la facoltà di adire la Commissione tributaria solo per i tributi tassativamente previsti dal legislatore, mentre l'art. 9 c.p.c. attribuiva al giudice ordinario le liti tributarie non incardinabili presso le Commissioni. Ma visto che attualmente il nuovo art. 2 del D.Lgs. n. 546/92 attribuisce ai giudici tributari "tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie", l'art. 9 c.p.c. è stato svuotato di ogni significato stante l'inesistenza di materia residua²⁰.

Pertanto, la Suprema Corte non poteva cadere in un errore così grossolano perché, anche se l'imposizione tributaria in esame è stata modificata da tassa a canone, si tratta pur sempre di un tributo erariale e, come tale, in caso di controversie, soggetto alla competenza del giudice tributario, oppure per l'autotutela al Garante del contribuente.

Da tutto ciò discende che il TAR per la Puglia ha emesso una sentenza senza averne alcun titolo, visto che la determinazione del Garante sul procedimento di autotutela non è un atto impugnabile davanti ad un organo amministrativo. Le determinazioni del Garante, infatti, per quanto sopra esposto, sono impugnabili, in sede giurisdizionale, davanti agli organi della giustizia tributaria, i quali hanno giurisdizione esclusiva in relazione ad ogni atto

¹⁹ ROSSI A., *Estesa la giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Il fisco*, n. 4/2002, pag. 486 e segg.; CANTILLO M., *Aspetti problematici dell'istituzione della giurisdizione generale tributaria*, in *Rass. trib.*, n. 3/2002, pag. 803 e segg.; SCUFFI M., *L'unità della giurisdizione tributaria*, in *Il fisco*, n. 19/2002, pag. 2898 e segg.

²⁰ BUSCEMA A., *L'art. 12 della legge finanziaria amplia la giurisdizione tributaria*, in *Il fisco*, n. 6/2002, pag. 860 e segg.; BECCALLI C., *Giurisdizione tributaria. Il nuovo art. 2 del D.Lgs. n. 546/92 al vaglio dell'Agenzia delle Entrate. Circolare n. 25/E del 21 marzo 2002*, in *Il fisco*, n. 16/2002, pag. 2383 e segg.

che costituisca, modifichi o estingua il rapporto giuridico d'imposta. Inoltre, l'ente impositore, che sia destinatario delle determinazioni del Garante, ha la facoltà, ove non desideri rivolgersi alla Commissione tributaria competente, di richiedere in sede consultiva al Consiglio di Stato un parere obbligatorio-vincolante sulla legittimità della determinazione emanata dal Garante.

La stessa sentenza è priva di legittimazione attiva in quanto è basata su una motivazione erronea e manca del contenuto previsto dagli artt. 3 e 23 della legge n. 241/90 e successive modificazioni ed integrazioni, nella correlazione con l'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente.

Pertanto, nella fattispecie analizzata si sollecitano sia l'Adunanza plenaria del Consiglio di Stato che il Governo ed il Parlamento a provvedere all'emissione di una previsione legislativa sulle funzioni dei singoli organi giurisdizionali speciali dello Stato in rapporto ai provvedimenti emessi dal Garante del contribuente.

9. Conclusioni

Da quanto si è venuti sin qui analizzando, si può dedurre che il Garante, pur essendo un organo collegiale perfetto con piena autonomia, ha bisogno di maggiori mezzi e strumenti incisivi idonei nelle procedure di autotutela, su richiesta del contribuente, in rapporto ad atti amministrativi di accertamento o provvedimenti ritenuti illegittimi dopo una approfondita istruttoria in sede di legalità ed equità orizzontale.

Lo sforzo del Garante del contribuente nei confronti degli organi di imposizione dello Stato, Regioni ed enti locali, senza una previsione legislativa più definita sulla revoca totale o parziale del provvedimento ritenuto illegittimo, viene spesso vanificato perché, a volte, alcuni Uffici operativi ignorano la legalità e l'equità nei confronti del contribuente, che adempie agli obblighi tributari secondo capacità contributiva.

Infine, l'istituto del Garante, sia nella funzione *referente* che in quella di controllo, autotutela e vigilanza, svolge un servizio non solo al contribuente, ma anche al Governo ed al Parlamento se i dati e le notizie forniti vengono utilizzati nelle problematiche di approfondimento della politica fiscale.

Prof. Avv. Domenico Ciavarella



