

SENATO DELLA REPUBBLICA

XIV LEGISLATURA

Doc. LII
n. 2

RELAZIONE SULL'ATTIVITÀ SVOLTA DAL GARANTE DEL CONTRIBUENTE

(Anno 2002)

(Articolo 13, comma 13, della legge 27 luglio 2000, n. 212)

Presentata dal Ministro dell'economia e delle finanze

(TREMONTI)

Comunicata alla Presidenza il 25 febbraio 2004

I N D I C E

PREMESSA

IL SISTEMA DEI REFERTI NELLO STATUTO DEL CONTRIBUENTE	<i>Pag.</i> 5
---	---------------

PARTE I

OSSERVAZIONI DEI GARANTI SULLE NORME ISTITUTIVE E SULLE REGOLE DI FUNZIONAMENTO	» 8
1. I Garanti	» 8
1.1 <i>Incompatibilità</i>	» 11
1.2 <i>Variazioni nella costituzione dei collegi</i>	» 12
1.3 <i>Compensi e rimborsi</i>	» 14
2. L'autonomia organizzata	» 15
3. Il funzionamento del collegio ed i poteri del Presidente	» 18
3.1 <i>I poteri presidenziali</i>	» 20
4. Funzioni di garanzia e autonomia del Garante	» 21
4.1 <i>L'impianto normativo</i>	» 22
4.2 <i>L'effettività dei poteri</i>	» 22
4.3 <i>L'autonomia finanziaria e organizzativa</i>	» 23
4.3.1 <i>Le risorse strumentali ed il personale</i>	» 24
5. Il coordinamento dei Garanti	» 28

PARTE II

L'ATTIVITÀ SVOLTA DAI GARANTI	» 29
1. La competenza	» 29
1.1 <i>La competenza in materia di tributi locali</i>	» 30
1.2 <i>I rapporti con il difensore civico</i>	» 31
2. Le questioni oggetto di segnalazioni al Garante del contribuente	» 33
2.1 <i>I rimborsi</i>	» 34
2.2 <i>L'autotutela</i>	» 36
2.3 <i>Le verifiche</i>	» 39
2.4 <i>La funzionalità dei servizi di informazione ed assi- stenza</i>	» 44

3. Le iniziative di comunicazione	Pag.	45
4. I provvedimenti adottati a seguito di segnalazioni	»	47
5. Prassi e problemi	»	48
5.1 <i>La procedura di protocollazione</i>	»	49
5.2 <i>L'attivazione dei poteri</i>	»	50
PARTE III		
PROPOSTE DI REVISIONE DELL'ISTITUTO	»	52
1. Le proposte di revisione normativa avanzate dal Garante	»	52
1.1 <i>L'organizzazione</i>	»	52
1.2 <i>L'autonomia e l'indipendenza</i>	»	55
1.3 <i>Proposte di revisione normativa in materia tributa- ria</i>	»	55
1.4 <i>Altre proposte</i>	»	59

PREMESSA**IL SISTEMA DEI REFERTI NELLO STATUTO DEL
CONTRIBUENTE**

L'art. 13, comma 12, della legge 212/2000 prevede che ogni Garante presenti semestralmente al Ministro delle finanze (ora Ministro dell'economia e delle finanze), al direttore regionale delle entrate, ai direttori compartimentali delle dogane e del territorio, nonché al comandante di zona della Guardia di Finanza, una Relazione sull'attività svolta con l'individuazione degli aspetti critici più rilevanti nel rapporto fisco-contribuente e delle relative soluzioni.

Sulla base di tali relazioni il Ministro dell'economia e delle finanze "riferisce annualmente alle competenti Commissioni parlamentari in ordine al funzionamento del Garante del contribuente, all'efficacia dell'azione da esso svolta ed alla natura delle questioni segnalate nonché ai provvedimenti adottati a seguito delle segnalazioni [stesse]"¹.

In particolare le funzioni del Garante, di cui all'art. 13, si sostanziano in un'azione d'impulso diretta a rimuovere gli ostacoli, segnalati dai contribuenti, relativi a disfunzioni, irregolarità, scorrettezze e prassi amministrative anomale attuate dagli Uffici e suscettibili di incrinare il rapporto di reciproca collaborazione e fiducia tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, secondo i noti principi di legalità, imparzialità e buon andamento dell'azione amministrativa.

¹ Art. 13, c. 13, legge 212/2000.

Il presente Documento tiene conto delle Relazioni semestrali inviate al Ministro dell'economia e delle finanze alla data del 31 marzo 2003, nonché delle questioni fondamentali individuate nella Relazione relativa all'attività svolta dai Garanti nell'anno 2001².

In merito alla questione dei termini di scadenza di presentazione delle relazioni si segnala che: quasi tutti i Garanti del contribuente hanno inviato il loro primo referto individuando come data conclusiva del primo semestre il 31 luglio 2001, individuata fittiziamente anche se non era, in tutti i casi, decorso il termine dei sei mesi dall'insediamento, previsto dall'art. 13, comma 12 della L. 212/2000; conseguentemente, il termine conclusivo del secondo semestre è risultato il 31 gennaio 2002.

La soluzione adottata è il risultato del collegamento tra il secondo comma dell'art. 18 della L. 212/2000 – che ha previsto un unico termine di nomina dei Garanti – e l'effettiva immissione nell'esercizio delle funzioni. La data del 31 gennaio risulta, dunque, il momento conclusivo dell'iter procedimentale necessario per gli adempimenti relativi alla costituzione dell'organo presso le competenti Direzioni Regionali. D'altra parte, risponde a ragionevolezza e a senso di opportunità per offrire dati comparabili al Ministro dell'economia e delle finanze, agli Uffici ed alle Autorità destinatarie delle informazioni, che la relazione sia svincolata dal momento della effettiva operatività: con una data unica è stato, infatti, possibile avviare una sequenza razionale, semestre dopo semestre, contestualizzando le vicende relative alla messa a regime delle diverse sedi e all'esercizio del loro potere di referto.

² Si segnala a questo proposito che non tutti i Garanti hanno presentato, come previsto, le Relazioni semestrali; in particolare, non è pervenuta alcuna Relazione sull'attività del 2002 del Garante del Lazio né le Relazioni del II semestre 2002 del Garante della Lombardia, della Basilicata, del Friuli Venezia Giulia e della Liguria.

Il sistema dei referti, così disegnato dallo Statuto del contribuente, è stato arricchito da una recente norma della legge finanziaria per il 2003 (legge 289 del 27 dicembre 2002) che ha aggiunto il comma 13-bis all'art. 13 della legge 212/2000³.

Tale disposizione prevede un'ulteriore Relazione annuale con la quale il Garante del contribuente fornisce al Governo e al Parlamento dati e notizie sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuenti nel campo della politica fiscale.

Al riguardo, alcuni Garanti hanno sottolineato che, "...introducendo l'obbligo per i Garanti di trasmettere una Relazione annuale al Governo e al Parlamento sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuente, si valorizza la figura del Garante, elevandolo al rango di referente diretto dei suindicati Organi costituzionali, sia per la rilevazione e segnalazione dei fattori che, a livello normativo e amministrativo, possono recare pregiudizio al corretto svolgersi delle relazioni tra i cittadini e l'Amministrazione finanziaria nel delicato settore della politica fiscale, sia per la formulazione di proposte e per l'indicazione di rimedi idonei ad eliminare gli aspetti di conflittualità nelle relazioni suddette"⁴.

³ Art. 94, c.8, legge 289/2002 "all'articolo 13 della legge 27 luglio 2000, n. 212, e' aggiunto, in fine, il seguente comma: 13-bis. Con relazione annuale, il Garante fornisce al Governo ed al Parlamento dati e notizie sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuenti nel campo della politica fiscale".

⁴ Garante del contribuente delle Marche, Relazione II semestre 2002, pag. 7; Garante del contribuente della Puglia, Relazione II semestre 2002, pag. 7.

PARTE I

OSSERVAZIONI DEI GARANTI SULLE NORME ISTITUTIVE E SULLE REGOLE DI FUNZIONAMENTO

1. I Garanti

L'art. 13, comma 2, della legge 212/2000 prevede che il Presidente ed i componenti siano nominati dal Presidente della Commissione Tributaria Regionale o sua sezione distaccata nella cui circoscrizione è compresa la Direzione regionale delle entrate. L'incarico di componente del Garante del contribuente - nella previsione originaria dello Statuto - aveva durata triennale ed era rinnovabile una sola volta.

La legge finanziaria per il 2003 (legge 289/2002) all'articolo 94, comma 7, ha novellato il comma 3, dell'art. 13 della legge 212/2000, prevedendo che "l'incarico [di Garante] ha durata quadriennale ed è rinnovabile tenendo presenti professionalità, produttività ed attività già svolta".

Nel silenzio della norma, e in considerazione dell'autonomia riconosciuta dallo Statuto all'organismo del Garante, si deve ritenere che le valutazioni concernenti "professionalità, produttività ed attività" di questi debbano rientrare nella competenza del soggetto istituzionalmente titolato alla nomina, ovvero del Presidente della Commissione Tributaria Regionale.

Il Garante delle Marche osserva come "sia stata poco felice la scelta

del legislatore di introdurre la produttività (unitamente alla professionalità ed all'attività già svolta) tra i criteri di valutazione ai fini del rinnovo – senza più limiti – dell'incarico di Garante, non sembrando appropriato alla figura istituzionale di un Organo di garanzia creato dalla legge il riferimento ad un parametro di carattere aziendalistico, qual è quello della produttività”⁵.

Il Garante delle Marche, inoltre, sottolinea che “il 7° comma dell'art. 94 [non] chiarisce con quali modalità e strumenti di informazione il Presidente della Commissione Tributaria Regionale debba acquisire gli elementi di valutazione necessari per provvedere all'eventuale rinnovo dell'incarico a tutti o ad alcuni dei componenti dell'Ufficio del Garante in carica”⁶.

Nella tabella che segue sono riportati i riferimenti relativi alla provenienza professionale, alla data della nomina e a quella dell'insediamento, aggiornati al 31 marzo 2003, di tutti i Garanti del contribuente.

⁵ Garante Marche, Rel. II sem. 2002, pag. 7.

⁶ *ivi* pag. 7.

SEDE (Regione o Provincia autonoma)	Presidente	Componente	Componente	Data nomina	Data insediamento
ABRUZZO	Dr. M. Ramundo <i>Presidente di Corte d'Appello</i>	Dr. G. Mancini <i>Intendente delle Finanze a. r.</i>	Dr. R. Quarchioni <i>Commercialista p.</i>	14/03/2001	05/04/2001
BOLZANO	Dr. F. Martinolli <i>Magistrato</i>	Dr. M. Scarantino <i>Notaio</i>	Dr.ssa M. Brugger <i>Commercialista p.</i>	31/07/2001	07/09/2001
BASILICATA	Dr. F. Lazizzera <i>Presidente di Corte d'Appello</i>	Col. A. Mascaro <i>Guardia di Finanza a. r.</i>	Dr. D. Laricchia <i>Commercialista p.</i>	08/02/2001	26/03/2001
CALABRIA	Dr. F. Isabella <i>Magistrato di Cassazione</i>	Gen. F. Pezzotti <i>Guardia di Finanza a. r.</i>	Rag. S. Muleo <i>Commercialista p.</i>	28/05/2001	
CAMPANIA	Dr. F. Rossi <i>Magistrato di Cassazione</i>	Dr. L. Nastri <i>Direttore della DRE a. r.</i>	Dr. A. Cervo <i>Commercialista p.</i>	26/01/2001	08/02/2001
EMILIA ROMAGNA	Dr. V. Aliano <i>Presidente di Corte d'Appello</i>	Gen. N. Silvestri <i>Guardia di Finanza a. r.</i>	Dr. A. Fiordelisi <i>Commercialista p.</i>	22/02/2001 28/03/2001	05/04/2001
FRIULI VENEZIA GIULIA	Dr. A. Marinelli <i>Magistrato</i>	Gen. E. Boi <i>Guardia di Finanza a. r.</i>	Avv. E. Niseteo <i>Avvocato p.</i>	10/04/2001	24/05/2001
LAZIO	Dr. T. Figliuzzi <i>Presidente di Corte d'Appello</i>	Gen. V. Biscaglia <i>Guardia di Finanza a. r.</i>	Avv. G. Colecchia <i>Avvocato p.</i>	25/01/2001	
LIGURIA	Dr. G. Gavotti <i>Magistrato</i>	Gen. D. Siri <i>Guardia di Finanza a. r.</i>	Dr. G. Carbone <i>Commercialista p.</i>	24/03/2001 20/09/2001	21/09/2001
LOMBARDIA	Dr. U. Loi <i>Magistrato</i>	Dr. G. Perrone <i>Intendente di Finanza a. r.</i>	Avv. C. Chiaffarelli <i>Avvocato p.</i>	02/03/2001	28/03/2001
MARCHE	Dr. S. Nardino <i>Magistrato di Cassazione</i>	Dr. P. Narbone <i>Intendente di Finanza a. r.</i>	Rag. M.L. Nardi <i>Commercialista p.</i>	27/01/2001	
MOLISE	Prof.ssa L. Salvini	Dr. M. Di Nezza <i>Dirigente Amm. Finanziaria a. r.</i>	Dr. O. Caputi	06/04/2001 20/05/2002	11/06/2001 23/10/2002
PIEMONTE	Dr. S. Pieri <i>Primo Presidente onorario Corte Cassazione</i>	Dr. F. Vitullo <i>Dirigente Amm. Finanziaria a. r.</i>	Dr. P. Rossi <i>Commercialista p.</i>	28/01/2001	14/02/2001
PUGLIA	Prof. D. Ciavarella <i>Prof. Diritto Tributario e Sc. Finanze</i>	Gen. G. Nanula <i>Guardia di Finanza a. r.</i>	Dr. N. Chiechi <i>Commercialista p.</i>	18/05/2001	

SARDEGNA	Dr. S. Andria <i>Magistrato</i>	Dr. C. Cadoni <i>Dirigente Amm. Finanziaria a. r.</i>	Avv. F. Leoni <i>Avvocato p.</i>	30/05/2001	13/06/2001
SICILIA	Dr. B. Pellingra <i>Magistrato del T.A.R.</i>	Dr. G. Xibilia <i>Dirigente Amm. Finanziaria a. r.</i>	Avv. F. Pillitteri <i>Avvocato p.</i>	21/03/2001	24/05/2001
TOSCANA	Prof. R. Torrigiani <i>Prof. di Diritto</i>	Dr. N. Battaglia <i>Dirigente Amm. Finanziaria a. r.</i>	Dr. R. Lamioni <i>Commercialista p.</i>	29/01/2001	23/02/2001
TRENTO	Prof. Bronzetti <i>Magistrato del T.A.R.</i>	Gen. V. Laino <i>Guardia di Finanza a. r.</i>	Dr. L. Negherbon <i>Commercialista p.</i>	09/04/2001	18/05/2001
UMBRIA	Dr. N. Restivo <i>Magistrato</i>	Gen. P. Pasini <i>Guardia di Finanza a. r.</i>	Avv. E. Taddonio <i>Avvocato p.</i>	05/05/2001	21/05/2001
VALLE D'AOSTA	Dr. P. Amati <i>Notaio</i>	Dr. P. Scrima <i>Dirigente Amm. Finanziaria a. r.</i>	Avv. L. Fournier <i>Avvocato p.</i>	30/03/2001 19/10/2001	28/11/2001
VENETO	Prof. E. Rosini <i>Presidente onorario Consiglio di Stato</i>	Dr. B. Pasdera <i>Dirigente Amm. Finanziaria a. r.</i>	Avv. G. Altieri <i>Avvocato p.</i>	21/02/2001	12/03/2001

Legenda

a.r. = a riposo

p. = pensionato

1.1 Incompatibilità

Nelle Relazioni attinenti all'attività del 2001 sono emerse alcune questioni relative alla mancata previsione nella legge istitutiva di un sistema di incompatibilità per le nomine dei Garanti, sistema che consenta di risolvere alcune ipotesi potenzialmente verificabili, come il caso di magistrato o professore universitario che sia già membro di Commissione Tributaria, ovvero di un componente che presti consulenza professionale.

In particolar modo, alcuni Garanti avevano sottolineato che la valutazione delle incompatibilità non andrebbe riferita esclusivamente a quelle preesistenti all'atto di nomina, ma dovrebbe considerare soprattutto

le eventuali incompatibilità sorte *in itinere* nel corso di svolgimento della funzione istituzionale.

Già nelle prime relazioni dei Garanti del contribuente erano state evidenziate alcune ipotesi per argomentare come l'insorgere di incompatibilità non fosse un evento così remoto, e che il problema dovesse, necessariamente, essere affrontato e risolto in sede legislativa.

Allo stato attuale tale problema – molto sentito nella prima fase di applicazione della norma – parrebbe essere superato. I pochi casi di incompatibilità – in particolare verificatisi per la figura del presidente – sono stati risolti in seno al Consiglio Superiore della Magistratura nei primissimi mesi successivi alla nomina. Con il progressivo avvio dell'attività l'enfasi inizialmente attribuita alla questione appare ridimensionata: vi è comunque da segnalare una proposta del Garante delle Marche il quale ritiene necessario formalizzare un sistema di incompatibilità con la conseguente espressa previsione di ipotesi di decadenza e dimissioni⁷.

1.2 Variazioni nella costituzione dei collegi

I collegi inizialmente costituiti hanno subito alcune variazioni, con alcuni casi di dimissioni dei componenti, essenzialmente proprio in ragione di situazioni di incompatibilità determinatesi in relazione all'attività svolta⁸.

⁷ Cfr. Garante del contribuente delle Marche, Relazione I semestre 2002, pag. 5. Cfr. anche Garante del contribuente del Piemonte, Relazione I semestre 2002, pag. 14, Garante del contribuente della Calabria, Relazione I semestre 2002, pag. 3.

⁸ È il caso di un componente del Garante del contribuente del Lazio.

Per il Molise, ad esempio, il Consiglio Superiore della Magistratura ha ritenuto incompatibile l'attività del Garante con le funzioni di Presidente della Corte di Appello⁹.

In data 3 ottobre 2001, il Presidente della Commissione Tributaria Regionale per la Calabria ha provveduto alla sostituzione del Presidente del Garante della Regione - già nominato in data 28 maggio 2001 - dimissionario per diniego della autorizzazione da parte del Consiglio Superiore della Magistratura¹⁰.

Casi di dimissioni si sono, invece, avuti per motivi di salute¹¹, oppure per decesso del componente del Garante¹².

Ancora, è stato proposto ricorso al TAR del Lazio per l'annullamento, sia del decreto di nomina dei componenti degli Uffici dei Garanti del Lazio e dell'Umbria, sia del provvedimento del Comando Generale della Guardia di Finanza¹³ con cui si indicava la terna da sottoporre al Presidente della Commissione Tributaria Regionale. In merito a tale impugnativa (accolta, sotto il profilo della tutela cautelare, con la concessione della sospensiva del provvedimento impugnato) il Presidente della Commissione Tributaria Regionale dell'Umbria ha emanato un decreto, rinnovando la determinazione iniziale, e confermando il proprio provvedimento di nomina dell'Ufficio del Garante del contribuente.

⁹ Si segnalano le dimissioni del Presidente dell'Ufficio del Garante per la regione Molise.

¹⁰ Così anche nel caso del Presidente Garante del contribuente della Liguria, rinunciatario.

¹¹ E' il caso delle dimissioni di un componente dell'Ufficio del Garante per la regione Campania, tempestivamente sostituito e di un componente del Garante per la regione Lombardia, è il caso di un componente del Garante del contribuente della Basilicata.

¹² È il caso di un componente del Garante del contribuente del Molise.

¹³ Il ricorso è stato presentato per l'annullamento del decreto di nomina del Garante del Lazio e dell'Umbria e del provvedimento del Comando Generale della Guardia di Finanza - Ufficio Personale Ufficiali, insieme con la richiesta di sospensione del provvedimento impugnato. Il TAR del Lazio ha emanato una ordinanza di sospensione in data 25 luglio 2001. (Garante del contribuente dell'Umbria, Relazione II semestre di attività, pag. 1).

Allo stato attuale, l'unica situazione ancora non risolta attiene alla nomina di un componente del Garante della Basilicata. Dopo un lungo periodo di *vacatio*, in data 23 ottobre 2002, vi è stata l'assunzione delle funzioni di presidente del Garante del Molise¹⁴.

1.3 Compensi e rimborsi

L'art. 13, comma 4, dello Statuto del contribuente aveva previsto l'emanazione di un decreto da parte del Ministro delle finanze per la determinazione di compensi e rimborsi ai componenti del Garante del contribuente, emanato il 30 marzo 2001 e registrato il 16 maggio 2001.

La gestione del capitolo di bilancio 1557 "spese per il funzionamento del Garante" è stata assegnata alla Direzione centrale per le politiche del personale, per gli studi e l'organizzazione del Ministero delle finanze, ora Ufficio amministrazione risorse del Dipartimento per le politiche fiscali con D.M. n. 1370 del 7 febbraio 2001, che cura la liquidazione dei relativi compensi.

Nella prima fase di organizzazione degli Uffici del Garante si erano registrate alcune "lamentele" dei componenti riguardo alla tardiva percezione delle indennità mensili spettanti.

La procedura di pagamento risulta oramai a regime, tanto nella fase di registrazione contabile, che nella emissione dei mandati di pagamento, curati dal Dipartimento per le politiche fiscali.

¹⁴ Cfr. Garante del contribuente del Molise, Relazione I semestre 2002, pag. 2 e Garante del contribuente della Basilicata, Relazione II semestre 2002, pag 1.

Tale procedura, nota a tutti i Garanti, non ha dato luogo ad ulteriori “lamentele”, fatta eccezione per il Garante del Piemonte che nella sua Relazione evidenzia ritardi nei pagamenti¹⁵.

2. L'autonomia organizzatoria

Nell'ambito della naturale esplicazione dell'autonomia riconosciuta dallo Statuto del contribuente, i Garanti del contribuente hanno emanato loro regolamenti di organizzazione. Nella maggior parte dei casi tali regolamenti sono stati costruiti sulla falsariga di un'ipotesi regolamentare prefigurata a suo tempo dagli uffici ministeriali, per uniformare la disciplina di alcuni aspetti dell'organizzazione e del funzionamento dei Garanti, onde evitare contestuali disomogenee interpretazioni sulle modalità di svolgimento delle funzioni¹⁶.

La bozza di regolamento è stata liberamente raccolta da alcuni Garanti, i quali hanno però tenuto a confermare come questa non avrebbe dovuto condizionare in modo vincolante gli *interna corporis* dei singoli organismi, ma solo regolare le questioni di carattere più generale, lasciando emergere, in discipline di dettaglio, le peculiarità delle situazioni locali.

I regolamenti per l'organizzazione ed il funzionamento dei Garanti regionali (sia quelli sostanzialmente uniformi alla bozza ministeriale, sia

¹⁵ Garante Piemonte, Rel. I sem. 2002, pag.7.

¹⁶ Tale ipotesi di regolamento si era fondata sullo studio di alcune figure similari al Garante del contribuente importandone - per i profili suscettibili di assimilazione - alcune soluzioni organizzative e funzionali (*Autorità Garante della concorrenza e del mercato, del Garante della privacy, nonché i regolamenti per l'attività dell'Ombudsman bancario*) per la disciplina degli aspetti relativi al funzionamento del collegio, come l'assunzione delle funzioni, le dimissioni e le sostituzioni dei componenti, le riunioni del Garante, le deliberazioni, il verbale delle riunioni, e degli aspetti organizzativi relativi alla segreteria dei Garanti e al personale loro assegnato.

quelli che sono stati sviluppati autonomamente), disciplinano, inoltre, anche assai dettagliatamente, le modalità di contatto con i Garanti, le forme con le quali il contribuente ha modo di far conoscere le proprie doglianze, la procedura di protocollazione dei contatti, l'esame, la deliberazione del collegio, l'archiviazione delle segnalazioni, i rapporti con gli uffici dell'Amministrazione finanziaria e con Regioni ed Enti locali.

L'elaborazione dei Garanti si è essenzialmente indirizzata verso l'emanazione di regolamenti "leggeri", tali da non vincolare eccessivamente la modalità di accesso del contribuente all'Ufficio del Garante.

In particolare, il Garante della Lombardia nel proprio regolamento ha evitato di "prefigurare una sequenza rigida di articolazione e sviluppo delle istanze prodotte dal contribuente"¹⁷, determinando, in tal modo, la possibilità di accettare forme diverse per la presentazione delle istanze. E' stata prevista, infatti, anche la forma orale, e la eventuale collaborazione "con il contribuente, ove la segnalazione sia meritevole di vaglio, per la [successiva] redazione in forma scritta"¹⁸.

Sempre nella logica di evitare un'eccessiva procedimentalizzazione la maggior parte dei regolamenti dei Garanti tende a formalizzare in un secondo momento anche la fase successiva alla presentazione delle istanze dei contribuenti. In relazione a ciò vi è da segnalare il contributo offerto ancora dal Garante della Lombardia che, riferendosi all'ipotesi del contraddittorio tra contribuente e Amministrazione finanziaria¹⁹, mette in luce le difficoltà, sia strutturali che normative, che si avrebbero nel caso di

¹⁷ Cfr. Garante del contribuente della Lombardia, Relazione I semestre 2002, pag. 1.

¹⁸ Garante Basilicata, Rel. II sem. 2002, pag 3.

¹⁹ Garante Lombardia, Rel. I sem. 2002, pag. 4.

adozione di un sistema troppo procedimentalizzato. Adottare un tale sistema – che opportunamente la legge 212/2000 ha evitato di costruire – vorrebbe dire “ipotizzare una sequenza procedimentale alternativa rispetto al ricorso al Giudice Tributario; con ciò snaturando *ratio* e struttura dell’organo terzo disegnato dalla legge 212/2000”²⁰. Per tale motivo il principio che viene fissato nello Statuto del contribuente (art. 12) è “sintetizzabile nella espressione *audiatur et altera pars*, [che] coerente con il presupposto della parità delle parti, non determina il vincolo di un contraddittorio processuale”²¹.

Il Garante del contribuente della Lombardia evidenzia come in questa prima fase l’esercizio del potere di autoregolamentazione, ovvero l’autonomia che si esplica attraverso il potere di emanare un regolamento ha “sopperito alle necessità minimali”²². Ma le soluzioni di un regolamento che disciplini la struttura dell’Organo è “una soluzione tampone che può funzionare per la fase di avvio e non può disegnare l’assetto normale dell’Organo di garanzia”²³.

A questo aspetto si riconnette la necessità, rappresentata da alcuni Garanti, di svincolarsi dall’Agenzia delle entrate (Direzione regionale delle entrate) per ciò che concerne l’assegnazione di dotazioni e personale²⁴.

In questo contesto appare singolare la richiesta del Garante del Piemonte che chiede l’emanazione da parte del Ministero (Dipartimento per le politiche fiscali) di un regolamento di attuazione della legge 212/2000, sostenendo al contempo che questo non “dovrebbe spingersi fino a disciplinare in modo vincolante gli *interna corporis* dei singoli uffici

²⁰ Garante Lombardia, Rel. I sem. 2002, pag. 5.

²¹ *ivi* pag. 5.

²² *ivi* pag. 2.

²³ *ivi* pag. 2.

²⁴ *ivi* pag. 2.

locali, e dovrebbe, quindi, regolare solo questioni di carattere generale”²⁵. Lo stesso Garante chiede, poi, che venga assegnato al Comitato di coordinamento dei Garanti il compito di emanare “un regolamento uniforme che risolva i problemi di carattere generale”, ma solo in seguito al riconoscimento dello stesso Comitato da parte degli uffici ministeriali²⁶.

In realtà i singoli Garanti, in piena autonomia, hanno emanato ciascuno un proprio regolamento di organizzazione. Il perseguimento dell’omogeneità dei regolamenti rientra, peraltro, nell’ambito della stessa autonomia organizzativa dei Garanti e non certo come risultato di specifiche iniziative ministeriali.

3. Il funzionamento del collegio ed i poteri del Presidente

La legge 212/2000 non offre, riguardo le modalità per il funzionamento del collegio, le indicazioni necessarie per assicurare l’omogeneo svolgimento sul territorio delle funzioni di garanzia riconosciute dallo Statuto ai Garanti. Tale limite della norma è stato evidenziato dai Garanti fin dalle prime relazioni. L’assenza di una disciplina normativa – hanno osservato i Garanti – non può trovare una soluzione di tipo esclusivamente organizzativo: l’Ufficio del Garante sarebbe, infatti, un collegio perfetto, la cui operatività è legata alla contemporanea presenza dei tre componenti, che assicurano competenze professionali eterogenee, di modo che l’assenza prolungata di uno potrebbe pregiudicarne la funzionalità.

²⁵ Garante Piemonte, Rel. I sem. 2002, pag. 10.

²⁶ *ivi* pag. 10.

La soluzione normativa auspicata dai Garanti parrebbe essere la previsione di un supplente, il quale sarebbe investito dei medesimi poteri del componente in caso di assenza dovuta alle cause più diverse (incompatibilità, malattia e ferie). L'ipotesi del supplente viene riproposta in vario modo anche nelle ultime relazioni, ma sostanzialmente replicando gli stessi contenuti delle prime riflessioni condotte al riguardo, ed evidenziando la necessità di una revisione normativa²⁷.

Tale soluzione si giustifica all'interno della condizione di partenza data, cioè l'assimilazione dell'Ufficio del Garante del contribuente al collegio perfetto sostanzialmente condivisa dall'interpretazione di tutti i Garanti²⁸. In tal senso varie sono le proposte esplicitate: il Garante di Bolzano ipotizza la "supplenza con un componente del collegio del Garante vicinioro"²⁹, mentre il Garante della Lombardia ipotizza la nomina di un "supplente temporaneo scelto fra i soggetti compresi nelle categorie dalle quali sono stati tratti i componenti effettivi"³⁰.

Se invece si propendesse per una diversa tesi – ovvero quella che assimila i Garanti ad un collegio il cui funzionamento sia assicurato dal meccanismo del *quorum* – sarebbe necessario definire espressamente la natura dell'Ufficio del Garante, autorizzandone – di conseguenza – l'operatività a ranghi ridotti.

Per fronteggiare l'esigenza di funzionamento dell'organo in assenza della previsione di ipotesi di supplenza, i Garanti hanno elaborato alcuni rimedi registrando all'interno dei Regolamenti soluzioni perseguibili nel caso si verifici l'impedimento di uno dei componenti: tra queste possibili

²⁷ Garante Calabria, Rel. I sem. 2002, pag. 4; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Relazione II semestre 2002, pag. 5.

²⁸ Garante Piemonte, Rel. I sem. 2002, pag. 10-11.

²⁹ Garante del contribuente della provincia autonoma di Bolzano, Relazione I semestre 2002, pag. 1.

³⁰ Garante Lombardia, Rel. I sem. 2002, pag. 2.

soluzioni vi è quella di ammettere provvedimenti provvisori con riserva di ratifica al ritorno del componente assente. La possibilità di adottare legittimamente provvedimenti provvisori è, però, subordinata al previo espletamento di alcuni adempimenti procedurali, indicati nel Regolamento e preordinati ad una fattiva azione di “ricerca”, da esplicitarsi in caso di assenza, per mezzo di telefono, fax, e-mail, al fine di ottenere – anche solo per le vie brevi – un parere sul merito del provvedimento da adottare. Una volta esperita tale procedura, sia nel caso in cui venga utilmente acquisito il parere che nel caso in cui sia stato impossibile ottenerlo, i provvedimenti sono adottati con riserva di ratifica.

3.1 I poteri presidenziali

Il Garante della Lombardia ha inserito nel proprio Regolamento di organizzazione e funzionamento – nel caso di assenza di uno dei componenti il collegio – la previsione di poteri presidenziali volti all’adozione di provvedimenti “operativi *medio tempore*”, per ottenere una decisione tempestiva con effetti provvisori da sottoporre a ratifica del collegio nella prima riunione utile.

L’assenza di uno dei componenti del collegio, soprattutto nel caso che si protragga per molto tempo, è una delle questioni più volte evidenziate dai Garanti. Anche laddove vi sia un regolamento (come nel caso della Lombardia) che prevede un’attivazione di poteri presidenziali, valutazione comune di tutti i Garanti è che “il comma 3 dell’art. 13 venga integrato da una norma che preveda la nomina di un supplente temporaneo”³¹.

³¹ Garante Lombardia, Rel. I sem. 2002, pag. 2.

L'ipotesi viene esplicitata dal Garante della Lombardia che prospetta la nomina di un supplente “temporaneo” da scegliere all'interno della rosa dei nomi delle categorie previste dalla legge 212/2000, da cui sono stati tratti i componenti nominati dal Presidente della Commissione Tributaria Regionale³².

4. Funzioni di garanzia e autonomia del Garante

Già in sede di discussione parlamentare, fu sollevata la questione di “modificare la struttura del Garante del contribuente per rendere tale organo assolutamente imparziale nei confronti della stessa Amministrazione finanziaria”³³. La previsione normativa riguardante il Garante è stata, nel corso dei lavori parlamentari, oggetto di modifiche di scarso rilievo, salvo l'inserimento di un inciso all'interno dell'ultima versione – poi approvata – del disegno di legge per cui il Garante del contribuente sarebbe “operante in piena autonomia”.

L'autonomia e l'indipendenza dell'Istituto condiziona l'esercizio delle relative funzioni ed è una questione sulla quale quasi tutti i Garanti si sono espressi, sia nelle prime che nelle più recenti Relazioni, sottolineando che tre sono gli aspetti emergenti che concorrono a delineare la nozione di autonomia *de qua*.

³² Garante Lombardia, Rel. I sem. 2002, pag. 2.

³³ È l'intervento del sottosegretario alla Finanze on. Marongiu, alla Commissione Finanze e Tesoro (in Dossier. cit. pag. 62).

4.1 L'impianto normativo

Il primo aspetto riguarda la solidità dell'impianto normativo costruito dalla legge 212/2000, proprio nella parte in cui si afferma che il Garante del contribuente è organo "operante in piena autonomia" (art. 13, comma 2).

Secondo quanto esplicitato dal Garante della Lombardia, l'autonomia può essere acquisita solo se l'organo preposto alla garanzia dei diritti tutelati viene dotato dei poteri necessari per operare con indipendenza, incidendo efficacemente sulle dinamiche e sui processi presidiati³⁴. L'organo, prosegue il Garante, sembra nascere, invece, sulla base di "un tessuto normativo labile", che nulla dice riguardo i contenuti dell'autonomia, limitandosi ad enunciare una petizione di principio e senza costruire un sistema di poteri sufficientemente incisivo.

4.2 L'effettività dei poteri

Il secondo aspetto riguarda la mancata previsione di un sistema di sanzioni o altri strumenti di coazione da utilizzare nei casi di mancata osservanza alle indicazioni del Garante. Fin dalle prime relazioni era stato notato dai Garanti che un organo privo di strumenti di pressione nei confronti degli Uffici finanziari è in realtà "disarmato"³⁵.

Tutti i Garanti evidenziano come l'esercizio di funzioni di garanzia è strutturalmente limitato alla segnalazione, all'invito, alla raccomandazione, al richiamo, senza che sia possibile incidere concretamente sugli aspetti realmente critici del rapporto tra Fisco e contribuente, e sanzionare inerzie,

³⁴ Garante Lombardia, Rel. I sem. 2002, pag. 3.

³⁵ Garante Piemonte, Rel. I sem. 2002, pag. 17; Garante del contribuente dell'Abruzzo, Relazione I semestre 2002, pag. 2-3; Garante del contribuente della provincia autonoma di Trento, Relazione I semestre 2002, pag. 6; Garante Marche, Rel. I sem. 2002, pag. 7.

inadempienze e negligenze commesse da parte degli uffici: inevitabilmente l'organo titolare di tali deboli funzioni di garanzia rischia di perdere rapidamente credibilità nei confronti dei contribuenti che ad esso si rivolgono e degli stessi uffici destinatari dei suoi interventi.

4.3 L'autonomia finanziaria e organizzativa

Un terzo aspetto è quello della autonomia finanziaria e organizzativa dell'Organo, in relazione al quale molti Garanti sottolineano che l'indipendenza di un soggetto istituzionale si riconnette alla disponibilità di risorse finanziarie autonomamente gestibili, e si consegue attribuendo all'organo un fondo annuale per le spese di funzionamento con obblighi di rendiconto e documentazione³⁶.

Ma autonomia, nella interpretazione che ne hanno dato i Garanti all'interno delle relazioni, è anche dislocazione e organizzazione dell'ufficio che deve disporre di una sede propria e di dotazioni di personale e risorse strumentali distinte – o quantomeno distinguibili – da quelle dell'Amministrazione finanziaria.

Il Garante della Lombardia, a tal proposito, sostiene che debba risultare chiaro, soprattutto nei rapporti con l'esterno, che l'Ufficio del Garante non è parte organica dell'Amministrazione finanziaria, e che lo Statuto del contribuente non ha istituito un ufficio reclami o un organo di consulenza interno all'Amministrazione³⁷.

Al riguardo si registra la proposta del Garante del Piemonte di sottrarre l'Organo dall'incardinamento "sostanziale" presso le Direzioni

³⁶ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Relazione I semestre 2002, pag. 5; Garante Calabria, Rel. I sem. 2002, pag. 2; Garante del contribuente della Puglia, Relazione I semestre 2002, pag. 6.

³⁷ Garante Lombardia, Rel. I sem. 2002, pag. 2.

regionali delle entrate, da cui dipende quanto alla dislocazione degli uffici e alla dotazione organica, trasferendo le relative competenze al Dipartimento delle politiche fiscali “che già gestisce ed amministra tutti i finanziamenti occorrenti per il funzionamento delle Commissioni Tributarie”³⁸.

Per il Garante della Lombardia è, inoltre, necessario che “venga disegnato un organico del personale e stabilita l’assegnazione di risorse per il funzionamento della struttura, con una netta cesura rispetto ai fondi assegnati alle Direzioni regionali delle entrate”³⁹.

4.3.1 Le risorse strumentali ed il personale

Tutti i Garanti hanno affrontato, anche nelle Relazioni del 2002, la questione relativa alle dotazioni delle risorse strumentali necessarie allo svolgimento efficace delle funzioni dell’Organo, quale indicatore significativo al predicato dell’autonomia e indipendenza dell’organismo⁴⁰.

Al riguardo, fin dalla fase di avvio dei Garanti, sono emerse alcune difficoltà riportate nelle Relazioni attinenti all’attività del 2001 e relative al reperimento degli strumenti necessari per l’espletamento delle funzioni di segreteria e di quelle tecniche (linee telefoniche, fotocopiatrici, attrezzatura informatica, cancelleria, ed inoltre locali, arredi e mobilia).

³⁸ Garante Piemonte, Rel. I sem. 2002, pag. 7.

³⁹ Garante Lombardia, Rel. I sem. 2002, pag. 2.

⁴⁰ Garante Piemonte, Rel. I sem. 2002, pag. 2; Garante Lombardia, Rel. I sem. 2002, pag. 1; Garante Valle d’Aosta, Rel. I sem. 2002, pagg. 2-3 e Rel. II sem. 2002, pag. 2; Garante Calabria, Rel. I sem. 2002, pagg. 1-2; Garante Marche, Rel. I sem. 2002, pagg. 1-2 e Rel. II sem. 2002, pag. 1-2; Garante Bolzano, Rel. I sem. 2002, pag. 1; Garante del contribuente dell’Emilia Romagna, Relazione I semestre 2002, pag. 1; Garante Molise, Rel. I sem. 2002, pag. 1; Garante del contribuente dell’Umbria, Relazione I semestre 2002, pagg. 1-2; Garante Abruzzo, Rel. I sem. 2002, pag. 1; Garante del contribuente del Veneto, Relazione I semestre 2002, pag. 1; Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Relazione I semestre 2002, pag. 1; Garante Trento, Rel. I sem. 2002, pag. 1; Garante del contribuente della Liguria, Relazione I semestre 2002, pagg. 1-2; Garante Puglia, Rel. I sem. 2002, pagg. 5-6; Garante del contribuente della Sicilia, Relazione I semestre 2002, pag. 1; Garante del contribuente della Toscana, Relazione I semestre 2002, pag. 1.

Tali richieste sono state riproposte in vario modo nelle successive relazioni unitamente alla necessità manifestata, in particolare, dal Garante della Puglia di disporre di una autovettura di servizio, e di un documento di identificazione⁴¹.

Inoltre, è stata evidenziata la necessità di poter ricevere riviste specializzate di vario genere, compresi testi normativi, ma in particolar modo viene rappresentata – da quasi tutti i Garanti – l'esigenza di un collegamento con l'Anagrafe Tributaria, e di un collegamento in rete con i vari Uffici dell'Amministrazione finanziaria e con banche dati del Ministero⁴².

Infine, viene richiesto un collegamento in rete tra tutti gli Uffici dei Garanti e l'attivazione delle caselle di posta specifiche, attraverso le quali contenere la massa della corrispondenza su base cartacea che attualmente caratterizza le modalità operative⁴³. Tali istanze si accompagnano alla richiesta di “personale qualificato, in grado di utilizzare i supporti informatici”⁴⁴.

L'esigenza condivisa dai Garanti – oltre alla contingente soddisfazione di richieste particolari – è, però, quella di ottenere una risposta in termini di autonomia determinando in maniera chiara quali siano i percorsi per le assegnazioni di personale e per l'attribuzione di risorse tali da garantire al contempo la piena efficienza nell'espletamento della funzione istituzionale, ed il rispetto dell'autonomia di un organo.

⁴¹ Garante Puglia, Rel. I sem. 2002, pag. 6; Garante Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2002, pag. 5.

⁴² Garante Piemonte, Rel. I sem. 2002, pagg. 2 e 8; Garante Lombardia, Rel. I sem. 2002, pagg. 1 e 11; Garante Marche, Rel. I sem. 2002, pag. 2; Garante Puglia, Rel. I sem. 2002, pag. 6; Garante Marche, Rel. II sem. 2002, pag. 2.

⁴³ Garante Piemonte, Rel. I sem. 2002, pag. 8; Garante Lombardia, Rel. I sem. 2002, pag. 1; Garante Marche, Rel. I sem. 2002, pag. 1. A riguardo vi è da segnalare il caso della Valle d'Aosta, dove il Garante già dispone di accesso ad internet, collegamento con l'Anagrafe Tributaria, e due caselle di posta elettronica (finanze.it e sogei.it).

⁴⁴ Garante del contribuente del Piemonte, Relazione II semestre 2002, pag. 11.

Nelle Relazioni relative all'attività del 2001 i Garanti hanno segnalato alcuni problemi relativi all'assegnazione di personale da parte delle Direzioni regionali delle entrate. Il personale era assegnato a tempo parziale e senza una determinazione chiara delle funzioni; ad oggi la situazione è migliorata, e vi è stata – in alcune Regioni – anche un'ampia disponibilità nell'assegnazione di personale qualificato⁴⁵.

Il personale, in organico al 31 marzo 2003, è assegnato per svolgere compiti, che sviluppando correttamente le previsioni dell'art. 13, dovrebbero riguardare:

- a) il funzionamento della segreteria del collegio, con la cura degli adempimenti necessari allo svolgimento delle sedute del Garante e alla conservazione delle delibere da questo prodotte;
- b) le funzioni di segreteria tecnica, garantendo il supporto istruttorio alle iniziative del Garante;
- c) le relazioni con il pubblico, curando la gestione dei contatti con i contribuenti e organizzando le informazioni e segnalazioni da questi ricevute anche ai fini della programmazione degli interventi e degli accessi del Garante;
- d) funzioni di monitoraggio e controllo, seguendo l'andamento dell'esito degli interventi svolti nei confronti degli uffici, programmando ed eventualmente svolgendo, su delega del Garante, le attività di accesso e controllo di competenza.

⁴⁵ Garante Lombardia, Rel. I sem. 2002, pag. 1; Garante Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2002, pag. 2; Garante Piemonte, Rel. I sem. 2002, pag. 2; Garante Marche, Rel. I sem. 2002, pag. 1; Garante Bolzano, Rel. I sem. 2002, pag. 1; Garante Calabria, Rel. I sem. 2002, pag. 2; Garante Emilia Romagna, Rel. I sem. 2002, pag. 1; Garante Molise, Rel. I sem. 2002, pag. 1; Garante Puglia, Rel. I sem. 2002, pag. 6; Garante Umbria, Rel. I sem. 2002, pag. 2; Garante Abruzzo, Rel. I sem. 2002, pag. 1; Garante Veneto, Rel. I sem. 2002, pag. 1; Garante Friuli Venezia Giulia, Rel. I sem. 2002, pag. 1; Garante Trento, Rel. I sem. 2002, pag. 1; Garante Liguria, Rel. I sem. 2002, pag. 1; Garante Toscana, Rel. I sem. 2002, pag. 2.

Il personale addetto alla segreteria del Garante dovrebbe, ovviamente, essere dotato di specifica qualificazione professionale per svolgere adeguatamente compiti di supporto alle funzioni di garanzia del contribuente⁴⁶.

PERSONALE ASSEGNATO ai GARANTI del CONTRIBUENTE

al 31 marzo 2003

REGIONE	PERSONALE			
	AREA B		AREA C	
	Numero	Posizione economica	Numero	Posizione economica
Abruzzo	1	B3		
Bolzano	2	B3		
Basilicata			1	C1
Calabria	1	B3		
Campania	1	B3		
Emilia Romagna	2	B3	1	C2
Friuli Venezia Giulia	1	B2		
Lazio	1	B2	2	C1/C3
Liguria	1	B3	1	C2
Lombardia	1	B2		
Marche	1	B2	1	C1
Molise			1	C2
Piemonte	2	B2/B3		
Puglia			1	C1
Sardegna	1	B2		
Sicilia	1	B2	2	C1
Toscana	1	B3		
Trento	1	B2		
Umbria	1	B2		
Valle d'Aosta	2	B2/B3		
Veneto	2	B1/B3		

⁴⁶ Garante Piemonte, Rel. I sem. 2002, pag. 2; Garante Umbria, Rel. I sem. 2002, pag. 2; Garante Abruzzo, Rel. I sem. 2002, pag. 1; Garante Friuli Venezia Giulia, Rel. I sem. 2002, pag. 1.

5. Il coordinamento dei Garanti

Il Comitato di coordinamento, organo privo di ufficialità, è operativo dal maggio 2001, ed ha svolto una opera di raccordo e di collegamento delle iniziative dei singoli Uffici regionali. L'esigenza di un coordinamento tra i Garanti è stata fortemente sentita anche se i singoli Uffici hanno rigettato l'ipotesi di forme di imposizione e di regolamentazione rigidamente uniformi.

I Garanti hanno, comunque, ritenuto opportuno fare in modo che il loro operare non fosse contraddittorio e slegato, onde evitare che il contribuente risulti garantito e tutelato in modo diverso da una Regione all'altra.

PARTE II

L'ATTIVITA' SVOLTA DAI GARANTI

1. La competenza

Nelle Relazioni del 2001 è stata affrontata da tutti i Garanti la questione della competenza territoriale. In particolare, il Garante del Piemonte ha rappresentato la possibilità di applicare, alternativamente, il criterio della residenza/domicilio del contribuente (criterio personale) ovvero quello della localizzazione dell'Ufficio finanziario della cui azione si discute (criterio territoriale)⁴⁷.

La questione è stata risolta comunque in via di applicazione e di autoregolamentazione dai Garanti, confermando la duplicità dell'alternativa per cui la "competenza deve intendersi riferita ai contribuenti residenti nella circoscrizione, ovvero agli atti emessi da Uffici finanziari aventi sede nella circoscrizione stessa"⁴⁸.

Nel tempo, infatti, le situazioni sono suscettibili di cambiamento, il contribuente può aver variato residenza, o può – comunque – avere interessi economici in località diversa da quella di residenza. La valutazione sulla possibilità di un efficace intervento del Garante è condizionato anche dalla prossimità geografica all'ufficio che ha emanato l'atto, con risvolti sull'economicità complessiva tanto per il contribuente che per il Garante che debba operare.

⁴⁷ Garante Piemonte, Rel. I sem. 2001, pag. 8 e Rel. II sem. 2001, pag. 9.

⁴⁸ Garante Piemonte, Rel. I sem. 2002, pag. 13.

In tale contesto, vi sono alcuni Garanti che hanno optato per la tesi della competenza territoriale⁴⁹, ed altri, invece, che hanno sostenuto che la competenza del Garante dovrebbe avere una base personale e non territoriale perché, in tal modo, si mette il contribuente nella situazione per lui più agevole in omaggio alla fiducia di assistenza che l'ufficio del Garante deve esercitare⁵⁰.

1.1 La competenza in materia di tributi locali

Una questione ulteriore concernente la competenza del Garante del contribuente è quella relativa alla sua estensibilità, nel silenzio della norma, alla materia dei tributi locali.

La maggior parte dei Garanti si è dichiarata competente, ritenendo estensibile, alle Regioni ed agli altri enti locali, l'applicazione delle disposizioni dello Statuto dei diritti dei contribuenti.

Tale estensione viene ricondotta sia all'art. 13 – relativo alla istituzione ed alle funzioni del Garante – che all'obbligo, posto a carico degli enti predetti dall'art. 1, commi 3 e 4, di adeguare i loro statuti ed atti normativi ai principi dettati dalla legge 212/2000⁵¹.

Si segnala l'eccezione del Garante del Veneto – già riportata nella precedente Relazione annuale del Ministro – il quale si è dichiarato incompetente sulla materia dei tributi locali, e a tal proposito ha ritenuto opportuno rivolgere un quesito all'Avvocatura distrettuale dello Stato. Tale parere è approdato in sede di Avvocatura Generale che – sentito il proprio

⁴⁹ Garante Piemonte, Rel. I sem. 2002, pag. 13; Garante Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2002, pag. 5 e Rel. II sem. 2002, pag. 6.

⁵⁰ Garante Bolzano, Rel. I sem. 2002, pag. 2 e Relazione II semestre 2002, pag. 3.

⁵¹ Garante Emilia Romagna, Rel. I sem. 2002, pag. 1; Garante Lombardia, Rel. I sem. 2002, pag. 3-9; Garante Sicilia, Rel. I sem. 2002, pag. 2; Garante Bolzano, Rel. I sem. 2002, pag. 2; Garante Toscana, Rel. I sem. 2002, pag. 3; Garante Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2002, pag. 6; Garante Marche, Rel. I sem. 2002, pag. 6; Garante Puglia, Rel. I sem. 2002, pag. 9.

Comitato consultivo – ha reso un “parere di massima” sostenendo che “la competenza del Garante si estende soltanto a quei tributi locali (quali l’INVIM e, in via transitoria, l’IRAP) la cui gestione, in particolare l’accertamento, è attribuita agli uffici dell’Amministrazione finanziaria dello Stato”⁵².

Nonostante tale autorevole parere, la maggior parte dei Garanti non ha ravvisato ostacoli sostanziali per un intervento diretto del Garante, nell’ambito della sua competenza territoriale, nei confronti di enti dotati di potere impositivo diversi dallo Stato nonché degli altri soggetti indicati nell’art. 17 dello Statuto del contribuente. Per il Garante delle Marche, infatti, tale competenza in materia di tributi locali, è comprensibile in funzione della immediata precettività e generalità delle disposizioni dell’art. 13, e in considerazione del fatto che il cittadino/contribuente è tale a prescindere dalla natura e dalla fonte dei diversi tributi cui viene assoggettato, ed ha il diritto alla tutela – nelle forme, con i mezzi e nei limiti stabiliti dalla legge – qualunque sia il soggetto impositore, pena l’illegittimità costituzionale della normativa, se diversamente interpretata⁵³.

1.2 I rapporti con il difensore civico

L’attività del Garante del contribuente si è venuta ad affiancare a quella del Difensore civico – istituto di tutela alternativo alla giurisdizione – che ha trovato una organica disciplina nella normativa in materia di enti

⁵² Il parere dell’Avvocatura Generale è stato reso in data 23 ottobre 2001, n. prot. 116905.

⁵³ Il Garante delle Marche, nella Relazione 2001, era pervenuto a tale conclusione richiamando, a sostegno delle tesi sopra esposta, l’esame coordinato delle disposizioni dello Statuto (art. 1 comma 4 e art. 17) e della disciplina legislativa di attuazione (art. 6 d.lgs. 26/01/di attività n. 32), i lavori parlamentari (in particolare quelli relativi allo schema di decreto legislativo appena indicato) e l’interpretazione amministrativa del medesimo decreto (v. circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 50 del 31/05/di attività, in cui si valorizza il concetto di Amministrazione finanziaria in senso lato), oltre che l’unanime opinione della dottrina.

locali (da ultimo il d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267). Il Difensore civico è organo monocratico con compiti di garanzia dell'imparzialità e del buon andamento dell'Amministrazione.

Nella previsione normativa la competenza del Garante del contribuente si pone, rispetto a quella del Difensore civico, in relazione di specialità.

In realtà, nella prassi, come risulta dalle relazioni dei Garanti, in più casi è avvenuto una rimessione di istanze, soprattutto quando è emersa palesemente una competenza specifica del Garante in luogo di quella generale del Difensore civico.

Nonostante non si siano verificate situazioni fattuali critiche, e quindi, nella sostanza, si sia realizzato un incontro istituzionale sostanzialmente collaborativo, vi è stato chi, tra i Garanti⁵⁴ ha prefigurato l'eventualità di un conflitto di competenza tra i due uffici data la fungibilità e genericità di determinate funzioni.

A tale proposito il Garante della Calabria, con una singolare interpretazione, ha previsto all'interno del proprio Regolamento di organizzazione una competenza in materia di tributi locali di tipo meramente residuale, che emerge solo in assenza del "Difensore civico", per quanto "la previsione del Difensore civico dei Comuni in mancanza di indicazione circa le sue attribuzioni potrebbe implicare un conflitto di competenza"⁵⁵.

⁵⁴ Garante Emilia Romagna, Rel. I sem. 2002, pag. 2; Garante Piemonte, Rel. I sem. 2002, pag. 13.

⁵⁵ Garante Calabria, Rel. I sem. 2002, pag. 3.

2. Le questioni oggetto di segnalazione al Garante del contribuente

Le modalità di acquisizione delle segnalazioni pervenute ai Garanti sono state molteplici: le segreterie hanno attivato diverse forme di contatto con i contribuenti, dal fax al colloquio telefonico, fino al verbale redatto in presenza del contribuente per il ricevimento delle sue dichiarazioni.

Le segnalazioni hanno visto i Garanti impegnati sia su tributi erariali che su tributi locali.

In generale, l'attività dei Garanti prosegue – così come dalla prima fase di avvio – con una prevalenza di istanze relative a mancati rimborsi (soprattutto in materia di IRPEF), ed alla applicazione dell'istituto dell'autotutela.

Nel riportare la tipologia di interventi operati, i Garanti del contribuente hanno utilizzato due diverse forme di accorpamenti concettuali: in alcuni casi l'attività svolta è stata descritta attraverso il filtro della materia oggetto della procedura attivata; in altri casi, l'attività è stata organizzata a partire dalla strutturazione dei poteri del Garante di cui all'art. 13 della legge 212/2000.

Ne consegue che alcune relazioni riportano, dettagliatamente, segnalazioni sulle seguenti materie:

- IRPEG;
- ILOR;
- ICI;
- IVA;
- TARSU;
- imposte sulla pubblicità;

- TOSAP;
- ICIAP;
- contributi consorziali;
- contributi previdenziali;
- imposta di registro;
- tassa di concessione governativa;
- restituzione del contributo al SSN;
- imposta di bollo;
- diniego di agevolazioni fiscali;
- imposte doganali;
- materie di competenza dell' Agenzia del territorio (classamento di immobili e determinazione delle rendite catastali);
- interpretazione ed applicazione di leggi tributarie;
- omissioni o irregolarità degli uffici impositori;
- verifiche nelle aziende;
- semplici richieste di informazioni.

Altre relazioni si preoccupano di registrare le procedure di autotutela attivate, le raccomandazioni e gli inviti operati agli uffici, gli accessi svolti presso gli Uffici finanziari ed attività di vigilanza svolte sul rispetto dei diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali.

2.1 I rimborsi

Relativamente alla materia dei rimborsi si sono potuti riscontrare due profili ricorrenti:

- il primo riguarda la lamentata renitenza degli Uffici tributari a fornire informazioni, sui termini dei rimborsi e sul rispetto di

precise scadenze, soprattutto in relazione a rimborsi già riconosciuti⁵⁶.

- il secondo riguarda le “giustificazioni” che l’Amministrazione finanziaria dovrebbe fornire ai contribuenti per la mancata erogazione materiale dei rimborsi quando legata a mancanza di fondi. Ciò comporta, come segnalato da vari Garanti, una sfiducia nei confronti dell’Amministrazione, soprattutto perché i contribuenti notano l’iniquità dei criteri applicati allorquando si esiga il pagamento di un debito, e quando invece si debba restituire una somma⁵⁷.
- viene, inoltre, sottolineato dal Garante delle Marche “il peggioramento della situazione per effetto della soppressione dei Centri di servizio, e della modifica delle competenze in materia di rimborso, che è causa di ulteriori ritardi nella lavorazione delle pratiche e rende incerta l’individuazione degli uffici tenuti a provvedere alla concreta erogazione delle somme dovute agli aventi diritto”⁵⁸.
- altro aspetto rilevato è il rimborso delle spese processuali imposte da sentenza della Commissione Tributaria, siano esse “passate in giudicato” e/o per giudizi di ottemperanza⁵⁹.

Peraltro, all’interno della prima relazione del 2001 del Garante delle Marche si ricostruiva compiutamente il tessuto normativo che obbliga

⁵⁶ Garante Calabria, Rel. I sem. 2002, pag. 2; Garante Veneto, Rel. I sem. 2002, pag. 1; Garante Emilia Romagna, Rel. I sem. 2002, pag. 3; Garante Bolzano, Rel. I sem. 2002, pag. 2; Garante Umbria, Rel. I sem. 2002, pag. 3.

⁵⁷ Garante Valle d’Aosta, Rel. I sem. 2002, pag. 4; Garante Friuli Venezia Giulia, Rel. I sem. 2002, pag. 1; Garante Liguria, Rel. I sem. 2002, pag. 2; Garante Marche, Rel. I sem. 2002, pag. 4-8-9; Garante Piemonte, Rel. I sem. 2002, pag. 4.

⁵⁸ Garante Marche, Rel. I sem. 2002, pag. 8.

⁵⁹ Garante Puglia, Rel. I sem. 2002, pag. 12.

l'amministrazione a concludere i procedimenti di rimborso delle imposte in tempi certi, sottolineando come non possano – proprio a fronte di tali stringenti previsioni normative – addursi convincenti argomentazioni per giustificare quello che in realtà è sostanzialmente configurabile come un inadempimento di obbligazione⁶⁰.

Un aspetto rilevante sulla questione dei rimborsi è stato positivamente segnalato – dalle Relazioni dei Garanti – in merito all'utilizzo del “conto sospeso, sia nel caso di pronuncia resa nel giudizio di ottemperanza previsto dall'art. 70 del D.lgs. 546/92 – accompagnata o meno dalla nomina del *commissario ad acta* – sia più in generale nell'ipotesi di attuazione di sentenze esecutive per legge emesse a seguito di un giudizio contenzioso davanti al Giudice tributario”⁶¹.

2.2 L'autotutela

Riguardo la materia dell'autotutela, l'art. 13, comma 6, prevede che il Garante del contribuente “attiva le procedure di autotutela”⁶². Fin dalla prima fase di attivazione del Garante, si sono verificati alcuni casi in cui i

⁶⁰ Il Garante delle Marche si riferisce “al D.M. 19/10/1994 n. 678 (regolamento di attuazione degli artt. 2 e 4 della L.7/8/1990 n. 241), voci 85 e 86 della tabella, che fissano rispettivamente in 30 e 120 giorni la durata dei procedimenti per il rimborso o sgravio d'ufficio ex art. 41 D.P.R. n. 602/73 e per rimborso di imposte indirette ed altri vari tributi; all'art. 3 ter del D.L. 12/5/1995 n. 163, convertito in L. 11/7/1995 n. 276, e dalle altre disposizioni ivi richiamate, che prevedono rimedi e sanzioni per l'inosservanza dei termini prescritti; all'art. 68 comma 2 del D.Lgs. 31/12/1992 n. 546, che impone il rimborso d'ufficio, entro 90 giorni dalla notificazione della sentenza, del tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla Commissione Tributaria Prov.le con i relativi interessi; all'art. 14 comma 2 del D.L. 31/12/1996 n. 669, convertito in L. 28/2/1997 n. 30 (come modificato dall'art. 147 della L. 23/12/2000 n. 338), che fa obbligo al “dirigente responsabile della spesa” di emettere “uno speciale ordine di pagamento rivolto all'Istituto tesoriere da regolare in conto sospeso”, in caso di “mancanza di disponibilità finanziaria nel pertinente capitolo”, ai fini dell'esecuzione entro 120 giorni; dei provvedimenti giurisdizionali e dei lodi arbitrali esecutivi che impongono pagamenti all'Amministrazione”.

⁶¹ Garante Lombardia, Rel. I sem. 2002, pag. 6; Garante Marche, Rel. II sem. 2002, pag.13. Sulla questione si è espressa la Direzione regionale delle entrate della Lombardia, con circolare del 17.04.2002 prot. 28121 e nota del 04.07.2002 prot. 48003, la quale ha previsto l'utilizzo dello strumento del conto sospeso sia nei casi di un titolo giudiziale, che nei casi relativi al pagamento delle spese di lite connesse, comprese quelle relative ai procedimenti esecutivi.

⁶² art.13, comma 6, L. 212/2000.

contribuenti hanno presentato istanze direttamente al Garante per la richiesta di esercizio di autotutela, con la denuncia di una pretesa violazione della normativa tributaria ma omettendo del tutto il rapporto diretto con il Fisco, quasi che al Garante fossero attribuiti poteri sostitutivi in tutta l'area tributaria.

I Garanti hanno manifestato, all'interno delle loro relazioni, l'esigenza di delineare meglio l'ambito di operatività dei poteri loro attribuiti, in particolar modo per la necessità di chiarire che l'attivazione della procedura di autotutela non debba essere considerata – come si ritiene – un semplice invito a procedere, ma un obbligo giuridico. Ciò per rendere più incisivo l'istituto dell'autotutela, tanto auspicato e raccomandato dall'Amministrazione finanziaria centrale.

Nella relazione del Garante del Piemonte si accoglie la prevalente opinione, che conclude nel senso di negare al Garante il potere di annullare o revocare l'atto che reputi illegittimo, ovvero di “dare senz'altro inizio alla procedura di autotutela, obbligando l'Ufficio finanziario ad attenersi alle sue direttive”, ritenendo piuttosto che “l'Ufficio del Garante debba limitarsi a denunciare l'illegittimità, e quindi invitare l'Amministrazione ad attivare l'autotutela”⁶³. Se l'ufficio permanesse sulle proprie posizioni nonostante le sollecitazioni del Garante, questi – ove non ritenesse persuasive le motivazioni addotte – potrebbe “dare comunicazione alla Direzione regionale delle entrate o al Comando di zona della Guardia di Finanza, nonché agli organi di controllo, informandone l'autore della segnalazione,

⁶³ Garante Piemonte, Rel. I sem. 2002, pag. 14.

e, nei casi più gravi, proponendo l'instaurazione, nei confronti dei responsabili, di un procedimento disciplinare"⁶⁴.

Il Garante del contribuente della Lombardia rinnova alcune perplessità già espresse nelle relazioni precedenti, "a proposito di una generalizzata attribuzione di poteri sostitutivi in tema di autotutela"⁶⁵.

Tali perplessità si riconnettono al ruolo stesso del Garante, senza nulla ledere il principio fondante dell'autotutela, quale potere esclusivo degli Uffici finanziari, ma "costringendo l'intervento [del Garante] alla sola area, nella quale silenzio, inerzia ed incompleta motivazione [da parte degli Uffici finanziari], si risolvono nelle irregolarità, scorrettezze e prassi amministrative anormali o irrazionali alle quali fa riferimento la legge istitutiva"⁶⁶. Peraltro, in merito a tale questione si segnala una situazione di perdurante "conflitto tra il Garante [del Veneto] e la Direzione regionale, la quale ritiene di non dover ottemperare alla risoluzione del Garante per l'annullamento in via di autotutela del rifiuto di un ufficio locale di pagare un rimborso d'imposta pacificamente dovuto e caduto in prescrizione"⁶⁷.

È appena il caso di rammentare che il Garante del contribuente per la Campania, con apposita relazione, dopo aver rilevato che il comma 6, dell'art. 13 della legge 212/2000 attribuisce ai Garanti il potere di attivare la procedura di autotutela, aveva osservato che la stessa norma non permetteva ai Garanti stessi di pronunciarsi in favore del contribuente nel caso in cui l'Amministrazione interessata si fosse pronunciata negativamente sull'istanza di annullamento. Il Garante del contribuente per la Campania, in breve, chiedeva un intervento legislativo per attribuire agli

⁶⁴ Garante Piemonte, Rel. I sem. 2002, pag. 14; Garante Emilia Romagna, Rel. I sem. 2002, pag. 4; Garante Veneto, Rel. I sem. 2002, pag. 1.

⁶⁵ Garante Lombardia, Rel. I sem. 2002, pag. 3.

⁶⁶ *ivi* pag. 4.

⁶⁷ Garante del contribuente del Veneto, Relazione II semestre 2002, pag. 2.

interessati la possibilità di proporre ricorso al Garante competente per territorio avverso il provvedimento di diniego dell'annullamento, conferendo al Garante stesso il potere di valutare la decisione emessa dall'ufficio, di rilevarne gli eventuali vizi o motivi di infondatezza dedotti e di considerarla momentaneamente inefficace, salvo il rinvio all'ufficio stesso per una nuova decisione.

La proposta avanzata aveva suscitato perplessità in seno agli uffici ministeriali, poiché l'autotutela, com'è noto, rappresenta il potere, riconosciuto alla Pubblica Amministrazione in quanto detentrica di potestà pubbliche autoritative, di farsi "giustizia". In questo ambito l'intervento di un organo esterno all'Amministrazione si porrebbe al di fuori del sistema e non in sintonia con la dottrina più consolidata. L'Ufficio legislativo ha – dal canto suo – ritenuto non necessario un ulteriore intervento del legislatore, considerata, da una parte, la valorizzazione del ruolo del Garante che risulta irrobustita da recenti pronunciamenti giurisprudenziali e, dall'altra, la valutazione fattuale che "più la proposta del Garante resta congruamente motivata in relazione a tutti gli interessi in gioco, più l'Amministrazione dovrà ritenersi vincolata a concludere il procedimento iniziato, con una possibilità sempre più remota di potersene legittimamente discostare".

2.3 Le verifiche

La questione dello svolgimento delle verifiche fiscali da parte del personale civile e militare dell'Amministrazione finanziaria, rappresenta l'indicatore cruciale per la *ratio* che informa il complesso normativo dello

Statuto, ovvero l'instaurazione di un rapporto di trasparenza e fiducia tra amministrazione finanziaria e contribuente.

A questa *ratio* deve essere riportato il complesso di specifiche garanzie per il contribuente, predisposto dallo Statuto, nel caso in cui la sua attività sia sottoposta alle ispezioni e alle verifiche contabili effettuate dagli uffici dell'Amministrazione finanziaria e dalla Guardia di Finanza.

Senza dubbio si tratta di disposizioni aventi una funzione rafforzativa di regole generali dell'ordinamento e di garanzia nei confronti dei poteri di cui l'Amministrazione finanziaria dispone, in modo da assicurare il pieno rispetto dell'equità e dell'imparzialità di trattamento.

Il comma 6, dell'art. 12 prevede, peraltro, che il contribuente nel caso ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge, possa rivolgersi al Garante del contribuente, secondo quanto previsto dall'art. 13, offrendo un percorso alternativo alla giurisdizione per ottenere la tutela delle proprie posizioni giuridiche soggettive.

Nonostante il rilievo di tale norma all'interno del *corpus* dello Statuto, la prassi fin qui registrata – fin dalle prime relazioni – relega la questione nell'ambito di quelle più marginali della casistica⁶⁸.

Una riflessione sulla questione delle verifiche fiscali è, inoltre, fatta dal Garante del Piemonte, che segnala anche la tendenza degli uffici finanziari della Regione a ricorrere all'accertamento induttivo anche in presenza di contabilità regolare tanto “da giungere praticamente a vanificare i principi generali della legge che ha posto limiti precisi”⁶⁹ all'uso di questo tipo di accertamento.

⁶⁸ Garante Bolzano, Rel. I sem. 2002, pag. 3; Garante Umbria, Rel. I sem. 2002, pag. 3; Garante Sicilia, Rel. I sem. 2002, pag. 7; Garante Toscana, Rel. I sem. 2002, pag. 6; Garante Liguria, Rel. I sem. 2002, pag. 5; Garante Marche, Rel. II sem. 2002, pag. 9.

⁶⁹ Garante Piemonte, Rel. I sem. 2002, pag. 5.

Appare evidente, comunque, che la questione più rilevante è relativa alla durata delle verifiche fiscali, in relazione soprattutto all'interpretazione che ne è stata data. Lo Statuto del Contribuente prevede al riguardo una durata massima di 30 giorni lavorativi, che può essere raddoppiata in casi particolari, ma non chiarisce se questo termine debba essere utilizzato dai verificatori in modo continuativo, ovvero se possa essere suddiviso in periodi più brevi, anche distanziati tra loro.

La seconda interpretazione – espressamente accolta dalla circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza n. 250400 del 7 agosto 2000 – consentirebbe di effettuare efficacemente le verifiche fiscali relative ad aziende di grandi dimensioni, ma – è stato osservato – che una generalizzazione di questo sistema recherebbe alle imprese significativi intralci allo svolgimento delle loro attività, tenendole sotto pressione per periodi che potrebbero divenire lunghissimi.

Il Garante delle Marche – nella precedente relazione – aveva richiamato proprio la circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza, valutando la questione delle verifiche esclusivamente sotto il profilo della interpretazione dell'art. 12, comma 5, della L. 212/2000, che indica i 30 giorni come limite massimo per il loro svolgimento. In particolare, il Garante delle Marche si era orientato nel considerare che la sola permanenza dei verificatori nella sede del contribuente deve essere contenuta in un periodo di trenta giorni lavorativi consecutivi, decorrenti dalla data di inizio delle operazioni di verifica, le quali possono essere proseguite dagli operatori militari o civili nei propri uffici o Comandi, senza ulteriori accessi e indagini nella sede del contribuente, salvo che nei casi specifici contemplati nel secondo periodo del 5° comma dell'art. 12.

Attualmente sembrerebbe, quindi, profilarsi una contrapposizione di interpretazione, che vede da una parte l'Amministrazione finanziaria (la quale ha sostanzialmente accolto la circ. 250400 del Comando Generale della Guardia di Finanza) con la Guardia di Finanza, e dall'altra il Garante del contribuente che sottolinea come la Guardia di Finanza legittima – di fatto – la permanenza intervallata degli operatori nella sede del contribuente, consentendo quindi il protrarsi della loro presenza senza alcun limite di tempo. Il Garante ha ritenuto l'interpretazione della Guardia di Finanza priva di una ragionevole base testuale, oltre che confliggente con la *ratio* e le finalità dello Statuto, ed in particolare con la norma che enuncia e tutela i diritti e le garanzie dei contribuenti nei loro rapporti con gli operatori di verifiche fiscali.

La questione interpretativa è stata posta in evidenza anche dal Garante del contribuente della Lombardia, il quale ha prefigurato una possibile risposta ai contribuenti interessati da verifica fiscale, nella considerazione, anche, che il tema “è variamente intrecciato con quello della sospensione dei termini di durata”⁷⁰. La soluzione interpretativa proposta si distingue nel caso di indagine penale e nel caso di indagine meramente fiscale.

Nel primo caso è stato ritenuto che “l'intervento dell'indagine penale nel corso di una verifica fiscale escludesse di per sé la possibilità di calcolare, nel termine di 30 e 60 giorni, il periodo nel quale fosse operante la delega di indagini da parte dell'Autorità inquirente”⁷¹. Il Garante del contribuente della Lombardia, inoltre, sottolinea che “la durata e la modalità di esecuzione dell'indagine penale, comprese quelle relative ai giorni di presenza nella sede dell'impresa, esulano dal dettato dell'art. 12

⁷⁰ Garante Lombardia, Rel. I sem. 2002, pag. 8.

⁷¹ *ivi* pag. 8.

della legge 212/2000 e correlativamente da possibili iniziative del Garante”⁷².

Nel secondo caso la questione diviene più complessa e – per il Garante della Lombardia –, premesso che “l’esistenza di una motivazione per la proroga [sia] indispensabile per considerare l’attività funzionale rispetto all’accertamento”, appare chiaro che “il superamento dei termini secondo il calcolo naturale [...] costituisce un elemento da valutare congiuntamente al complesso dell’attività spiegata, in quanto contribuisce a definire il progetto che si colloca a monte della determinazione dell’Ufficio di procedere alla ispezione”⁷³. La questione potrebbe risolversi se l’Ufficio esplicitasse dettagliatamente la sequenza temporale, argomentando “in un duplice versante: necessità della verifica nei locali in cui si svolgono le attività, i tempi preventivati, fatta salva la sopravvenienza di fatti nuovi”⁷⁴.

La soluzione, prospettata dal Garante della Puglia, potrebbe venire da un chiarimento da inserirsi nel codice di comportamento del personale addetto alle verifiche tributarie emanato⁷⁵ a norma dell’art. 15 [dello Statuto] “dal Ministro delle finanze, sentiti i direttori generali del Ministero ed il Comandante Generale della Guardia di Finanza, [...] ed aggiornato anche in base alle segnalazioni delle disfunzioni operate annualmente dal Garante del contribuente”⁷⁶.

⁷² Garante Lombardia, Rel. I sem. 2002, pag. 8.

⁷³ *ivi* pag. 9.

⁷⁴ *ivi* pag. 9.

⁷⁵ Garante Puglia, Rel. I sem. 2002, pag. 15.

⁷⁶ Art. 15 legge 212/2000.

2.4 La funzionalità dei servizi di informazione e assistenza

In merito al c.d. diritto di informazione i Garanti, fin dalle loro prime relazioni avevano segnalato che l'accesso ai servizi di informazione istituiti per gli utenti era difficoltoso o addirittura impossibile. In particolare, si rilevava una carenza di funzionalità nel servizio automatico di assistenza al contribuente dell'Agenzia delle entrate (c.d. *call center*), soprattutto riguardo il buon esito dei contatti.

In merito alle disfunzioni del servizio di *call center*, era stata – peraltro – presentata anche una apposita segnalazione dal Garante della Puglia per sollecitare gli organi responsabili a rendere più efficiente il servizio in questione, in attuazione dei principi sanciti dallo Statuto del contribuente.

A riguardo, nelle Relazioni sull'attività del 2002, nessun Garante del contribuente ha riproposto tale questione, fatta eccezione per il Garante della Lombardia, il quale, pur sottolineando che il c.d. diritto di informazione deve essere garantito con mezzi progressivamente appropriati, pone due aspetti rilevanti della questione.

In primo luogo precisa che secondo quanto emerge dalle istanze dei contribuenti si rileva che “il *call center* [...] non è sempre utilizzabile con profitto”, per quanto “il muro di incomunicabilità che in passato ha caratterizzato il rapporto fra contribuente e fisco ha cominciato a sgretolarsi”⁷⁷.

In secondo luogo, il “potenziamento di sportelli” per un colloquio diretto con il contribuente, che sono stati dotati di “personale addestrato [...] senza trasformare l'informazione in consulenza, appare una scelta

⁷⁷ Garante Lombardia, Rel. I sem. 2002, pag. 10.

fruttuosa non solo per contribuire ad un miglioramento del rapporto fiduciario, ma altresì per semplificare il contenzioso liberandolo dal superfluo”⁷⁸.

3. Le iniziative di comunicazione

Per ciò che attiene alla comunicazione istituzionale relativa all’istituzione ed all’attività svolta dai Garanti del contribuente è opportuno distinguere due livelli:

- quello della informativa a livello regionale effettuata direttamente dai Garanti del contribuente;
- quello della comunicazione più generale sullo Statuto del contribuente da parte del Dipartimento per le politiche fiscali – Ufficio comunicazione istituzionale.

Successivamente all’emanazione della L. 212/2000, gli Uffici ministeriali hanno raccolto tutte le informazioni necessarie a consentire la ricostruzione dello stato di attivazione dei Garanti in ogni regione.

L’Ufficio comunicazione istituzionale ha adottato, in seguito, alcune iniziative di comunicazione, di cui i Garanti hanno dato cenno anche all’interno delle loro relazioni.

In primo luogo, è stata aperta una apposita sezione dedicata allo Statuto del contribuente ed ai Garanti all’interno del sito Internet (www.finanze.gov.it) del Ministero per costituire un archivio informativo

⁷⁸ Garante Lombardia, Rel. I sem. 2002, pag. 10.

aggiornato, trasparente e un punto di riferimento per i contribuenti che vogliono avviare contatti con i predetti organismi.

La medesima iniziativa è stata implementata anche dall'Agenzia delle entrate all'interno del proprio sito istituzionale (www.agenziaentrate.it).

Attualmente all'interno del sito www.finanze.gov.it, sotto la dizione STATUTO DEL CONTRIBUENTE, contenuta nella stringa DOCUMENTAZIONE, vi è una voce GARANTE DEL CONTRIBUENTE con l'indicazione dei compiti dell'organismo ed un elenco completo dei Garanti istituiti e dei loro recapiti (numeri telefonici e fax, indirizzi e nomi dei componenti il Garante), il cui aggiornamento viene garantito dall'Ufficio comunicazione istituzionale nonostante le difficoltà di rendere sistematico il flusso delle informazioni provenienti dalle segreterie dei Garanti. Sempre all'interno di tale sito è possibile accedere agli indirizzi dei Garanti attraverso la voce "indirizzi".

Infine, l'Ufficio comunicazione istituzionale del Dipartimento per le politiche fiscali aveva pubblicato (nel 2001) un numero speciale "Guida del contribuente" sullo "Statuto dei Diritti dei Contribuenti" distribuita presso gli Uffici finanziari, all'interno della quale – ovviamente – largo spazio è stato dato proprio ai Garanti. Degna di nota, l'iniziativa del Garante della provincia di Bolzano che ha provveduto alla traduzione in lingua tedesca dell'opuscolo sullo Statuto prodotto dall'Ufficio comunicazione istituzionale, per garantire il bilinguismo nella informazione⁷⁹.

Si segnala, inoltre, la richiesta da parte del Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, il quale ritiene opportuno che "alla pubblicazione

⁷⁹ Garante Bolzano, Rel. I sem. 2002, pag. 1.

edita dal Dipartimento per le politiche fiscali – Ufficio comunicazione istituzionale – sia data più larga e capillare diffusione, magari anche attraverso la stampa quotidiana”⁸⁰.

I Garanti del contribuente si sono, peraltro, attivati “in proprio” all’interno della Regione di appartenenza, soprattutto nella prima fase, avviando iniziative di comunicazione verso i responsabili degli uffici periferici, altre realtà locali (ordini professionali, organizzazioni di categoria e sindacali, strutture universitarie e scolastiche, ecc.), con comunicati stampa e attività di contatto con le autorità regionali e con gli Enti locali, nonché con le organizzazioni di categoria. Le stesse iniziative di comunicazione sono proseguite attraverso gli organi di stampa, incontri nelle Università, convegni sullo Statuto del contribuente⁸¹, per quanto, come rilevato dal Garante della Valle d’Aosta, si sia “ancora molto lontani da una vera diffusione nel grande pubblico della conoscenza dell’esistenza e delle funzioni del Garante”⁸².

4. I provvedimenti adottati a seguito di segnalazioni

L’attività svolta dai Garanti del contribuente ha avuto un riscontro positivo in termini di rispondenza da parte degli uffici dell’Amministrazione finanziaria. Al riguardo, il Garante della Lombardia segnala, infatti, che “le richieste di documenti e chiarimenti rivolte dal Garante sono state assolve dagli uffici interessati con spirito collaborativo

⁸⁰ Garante Emilia Romagna, Rel. I sem. 2002, pag. 2.

⁸¹ Garante Piemonte, Rel. I sem. 2002, pag. 2-3; Garante Umbria, Rel. I sem. 2002, pag. 2; Garante del contribuente della Campania, Relazione I semestre 2002, pag. 2; Garante Puglia, Rel. I sem. 2002, pag. 7; Garante Bolzano, Rel. I sem. 2002, pag. 2; Garante Toscana, Rel. I sem. 2002, pag. 1.

⁸² Garante Valle d’Aosta, Rel. II sem. 2002, pag. 2.

ed in tempi ragionevoli, pur se talvolta non è stato rispettato rigorosamente il termine di trenta giorni previsto dal comma 6, dell'art. 13 dello Statuto del contribuente"⁸³.

Fatte salve le problematiche inerenti alla materia dei rimborsi e dell'autotutela, si è registrata nelle relazioni dei Garanti un'opinione condivisa circa il grado di effettiva collaborazione prestata dagli Uffici finanziari, i quali hanno dato sempre risposte tempestive ed esaurienti.

A questo proposito, il Garante della Liguria aveva già osservato, nella precedente Relazione 2001, che generalmente gli uffici locali dell'Agenzia delle entrate hanno, se non risolto, quanto meno mostrato disponibilità a fare quanto in loro potere per ovviare ai disservizi segnalati; mentre i Comuni, soprattutto quelli di minori dimensioni, seppur disponibili a salvaguardare i diritti dei contribuenti, hanno avuto maggiori difficoltà a corrispondere alle raccomandazioni loro rivolte dal Garante⁸⁴.

5. Prassi e problemi

L'attività dell'Ufficio del Garante, dopo un avvio alquanto impegnativo dedicato alla soluzione di problemi organizzativi, sembra oramai avviarsi verso un funzionamento a regime con una ricezione progressivamente crescente di segnalazioni da parte dei contribuenti.

Non tutti i Garanti del contribuente, però, ad oggi dispongono di personale a tempo pieno, e non tutti con un incarico formale; permangono, inoltre, alcuni problemi relativi alla gestione (protocollazione ed

⁸³ Garante Lombardia, Rel. I sem. 2002, pag. 11-12.

⁸⁴ Garante Liguria, Rel. I sem. 2001, pag. 6.

archiviazione) delle “pratiche” di segnalazione/istanze pervenute dai contribuenti.

Dalle relazioni emerge chiaramente come il problema principale – nell’unanime valutazione dei Garanti – riguardi la necessità di dotare le segreterie, oltre che di idoneo personale, anche di strumenti telematici ed informatici adeguati.

5.1 La procedura di protocollazione

La procedura di protocollazione è stata, in qualche modo, disciplinata anche nei regolamenti organizzativi dei Garanti, sotto il profilo della ricezione dei contatti – strutturata per recepire ogni forma di segnalazione – eliminando qualsiasi formalità per l’accesso al Garante. Sono state, pertanto, prese in esame anche istanze pervenute via fax e in alcuni casi è stato considerato come istanza scritta il verbale di audizione sottoscritto dal contribuente, dal quale emergono le ragioni per le quali il medesimo si è rivolto al Garante⁸⁵.

Attualmente la protocollazione dei contatti è organizzata secondo i criteri stabiliti nei singoli regolamenti, e orientata esclusivamente al fine di un immediato reperimento del cartaceo all’atto della ricerca del fascicolo.

Il Garante della Lombardia nella Relazione sull’attività per l’anno 2002 riferisce che “il sistema di raccolta e memorizzazione del protocollo informativo è stato migliorato [...], rendendolo meglio compatibile con la rete utilizzata dagli uffici fiscali del territorio, così migliorando la possibilità di accesso selettivo alle pratiche dell’archivio”⁸⁶.

⁸⁵ Garante Marche, Rel. I sem. 2002, pag. 2; Garante Piemonte, Rel. I sem. 2002, pag. 17.

⁸⁶ Garante Lombardia, Rel. I sem. 2002, pag. 11.

Sempre il Garante della Lombardia evidenzia che ai fini di un rapporto più efficace con il contribuente, sarebbe necessario un collegamento in rete con gli uffici dell'Amministrazione finanziaria e il Garante del contribuente, ma a condizione che vi sia “un incremento del personale e della strumentazione dedicata specificamente alla posta elettronica, [nonché] la generalizzata disponibilità dei diversi uffici già collegati in rete di utilizzare in modo privilegiato tale mezzo di comunicazione”⁸⁷.

5.2 L'attivazione dei poteri

Il Garante del Piemonte ha sollevato una questione interpretativa – già proposta, peraltro, nelle precedenti relazioni – relativa alla possibilità di procedere tramite iniziativa d'ufficio, a partire dalla norma (art. 13, comma 6) che prevede un intervento del Garante “...anche sulla base di segnalazioni inoltrate per iscritto dai contribuenti o da qualsiasi altro soggetto interessato...”⁸⁸.

Il problema verte intorno alla valutazione dell'avverbio, se esso significhi che “il Garante possa iniziare la sua attività non solo sulla base di segnalazioni scritte dei contribuenti e degli altri interessati, anche d'ufficio, di propria iniziativa, avendo acquisito *aliunde* notizia delle disfunzioni”⁸⁹. I Garanti hanno considerato corretta tale interpretazione, ma è stata offerta qualche possibilità anche al recepimento di dichiarazioni orali per motivi diversi (carenze culturali, difetto di assistenza al contribuente, particolare complessità del caso, etc.), quando non sia possibile ottenere una

⁸⁷ Garante Lombardia, Rel. I sem. 2002, pag. 1 e 11.

⁸⁸ Art. 13 L. 212/2000; Garante Piemonte, Rel. I sem. 2002, pag. 17.

⁸⁹ Garante Piemonte, Rel. I sem. 2002, pag. 17.

segnalazione scritta, che rimane per il Garante la forma privilegiata e ordinaria dell'attivazione del collegio. La verbalizzazione di una audizione rappresenta, dunque, una ipotesi marginale da utilizzare in casi eccezionali⁹⁰.

⁹⁰ Garante Piemonte, Rel. I sem. 2002, pag. 17; Garante Marche, Rel. I sem. 2002, pag. 2 (si riporta anche un caso segnalato dal Garante delle Marche nella sua relazione per il 2001, dove vi è stato un intervento d'ufficio su una segnalazione a mezzo stampa. Garante Marche, Rel. II sem. 2001, pag. 3).

PARTE III

PROPOSTE DI REVISIONE DELL'ISTITUTO

1. Le proposte di revisione normativa avanzate dai Garanti

Lo Statuto del contribuente è stato ritenuto, dalla maggior parte dei Garanti, un fragile impianto normativo, poco innovativo sotto il profilo della costruzione dei diritti e debole sotto quello degli strumenti di tutela⁹¹.

La riflessione sulle prospettive del Garante del contribuente come strumento istituzionale alternativo alla giurisdizione per l'attuazione dello Statuto passa essenzialmente lungo due direttrici: l'attitudine della organizzazione ad assicurare l'indipendenza necessaria allo svolgimento delle funzioni e l'idoneità dei poteri – riconosciuti dalla norma ed esercitati nella prassi – a rispondere alla missione di garanzia riconosciutagli.

1.1 L'organizzazione

Come si è già avuto modo di riportare in precedenza, l'andamento delle nomine ha posto alla presidenza di quasi tutti i Garanti del contribuente personalità provenienti dalla magistratura, preferiti alle categorie dei professori universitari e dei notai.

In qualche modo, già nel riconoscimento del potere di nomina dei Garanti, in capo al Presidente della Commissione Tributaria Regionale, si enunciava una scelta del legislatore verso una tendenziale

⁹¹ Garante Umbria, Rel. I sem. 2002, pag. 3; Garante Calabria, Rel. I sem. 2002, pag. 3.

giurisdizionalizzazione, potenzialmente in grado di attenuare il carattere originale di un organismo amministrativo di tutela alternativo alla giurisdizione.

Tale sembra essere la conclusione cui giungono i Garanti nella interpretazione che danno riguardo la natura del collegio: l'applicazione delle norme di funzionamento proprie del collegi perfetti⁹² è fonte di alcune disfunzionalità e situazioni di *impasse*, soprattutto quando si verificano casi di assenza prolungata o incompatibilità.

Così, all'interno delle relazioni dei Garanti erano state riportate – già nelle prime relazioni – alcune proposte di intervento normativo:

- previsione di specifiche ipotesi di incompatibilità originaria e sopravvenuta, e di casi di cessazione, decadenza e revoca dell'incarico, in particolare, la decadenza del componente assente per legittimo impedimento⁹³;
- attribuzione al Presidente del collegio dei Garanti del potere di adottare in forma monocratica delibere urgenti ed indifferibili, subordinandone l'efficacia *ex tunc* alla ratifica del collegio nella prima riunione successiva;
- previsione della presenza di un membro supplente per evitare che l'assenza temporanea, malattia o altro impedimento di uno dei membri paralizzi il funzionamento del collegio in base al principio di funzionamento del collegio come collegio perfetto;

⁹² A tale proposito A.M. SANDULLI, Manuale di diritto amministrativo, Napoli, Novene, 1984, pag. 225, afferma che la regola di funzionamento dei collegi perfetti (ovvero quella che prevede una coincidenza tra quorum strutturale con la totalità dei componenti del collegio) "...salvo qualche rara eccezione – è comune per i collegi giudiziari, ma non anche per i collegi amministrativi che svolgono funzioni giustiziali". In tal senso vi è la conferma data dai regolamenti di organizzazione e funzionamento delle autorità amministrative indipendenti (Autorità antitrust, Garante privacy, Consob, etc...)

⁹³ questa proposta è reiterata anche nelle relazioni del 2002: Garante del contribuente della Calabria, Relazione I semestre 2002, pag. 3; Garante del contribuente dell'Abruzzo, Relazione I semestre 2002, pag. 2; Garante del contribuente del Piemonte, Relazione I semestre 2002, pag. 11.

Oggetto di un intervento di carattere generale avrebbe dovuto essere anche la definizione di una organizzazione minimale della struttura di supporto all'attività dei Garanti.

Le frammentarie proposte di revisione della normativa presentate nella prima fase di attività dei Garanti, sono state raccolte all'interno di un'organica proposta di riforma dell'art. 13 dello Statuto del contribuente, elaborata dal Garante delle Marche e presentata al Comitato di coordinamento, volta a "precisare e completare con criteri sistematici la disciplina del garante [...] e risolvere [...] i non pochi dubbi interpretativi originati dalla genericità ed inadeguatezza del quadro normativo attualmente in vigore"⁹⁴. Gli obiettivi di tale proposta sono l'irrobustimento dell'autonomia e della indipendenza del Garante; la migliore definizione dei requisiti per la nomina; la previsione di membri supplenti; l'assegnazione di un ruolo di supporto ai Garanti al dipartimento per le politiche fiscali (e non più all'Agenzia delle entrate); un incremento dei poteri del Garante.

La revisione normativa prevista all'interno della legge finanziaria per il 2003 non ha corrisposto alle aspettative dei Garanti, i quali auspicavano di vedere approvate le modifiche più importanti. In particolare, il Garante delle Marche sottolinea che con l'art. 94, commi 7 e 8 della legge finanziaria per il 2003, sono state introdotte modifiche utili ma che non toccano la sostanza dei problemi originati dall'interpretazione ed applicazione della normativa vigente⁹⁵.

⁹⁴ Garante Marche, Rel. I sem. 2002, pag. 4 ss.; Garante Sicilia, Rel. I sem. 2002, pag. 4.

⁹⁵ Garante Marche, Rel. II sem. 2002, pag. 7.

1.2 L'autonomia e indipendenza

Il limite strutturale del modello organizzativo prescelto dallo Statuto del contribuente è generalmente condiviso da tutti i Garanti che hanno rilevato l'inadeguatezza delle norme a garantire l'indipendenza e l'imparzialità dell'organo, e che hanno avanzato perplessità in merito alla composizione del collegio, che non appare in grado di assicurare la necessaria terzietà. La proposta di revisione dello Statuto, citata nel precedente paragrafo, prevede un Consiglio nazionale dei Garanti del contribuente che ne coordini l'attività e ne assuma la rappresentanza⁹⁶.

I Garanti pongono alcune condizioni fondamentali per garantire l'indipendenza dall'Amministrazione, in particolare con un possibile percorso di irrobustimento dell'autonomia finanziaria ed organizzativa dei Garanti, attraverso cui questi possano disporre di risorse dedicate in via esclusiva alla propria missione. Tale condizione è unanimemente reclamata da parte di tutti i Garanti dal momento che la presenza di una organizzazione indipendente è funzionale rispetto al fine di ricostituire un rapporto di fiducia fra contribuente e fisco.

1.3 Proposte di revisione normativa in materia tributaria

All'interno delle relazioni dei Garanti del contribuente, relative ai due semestri del 2001, erano state avanzate numerose proposte di revisione della legislazione in materia tributaria, elaborate sulla scorta delle prime valutazioni in merito alla idoneità delle soluzioni normative ad assicurare l'attuazione dei principi ispiratori dello Statuto del contribuente.

Tra queste si ricordano:

⁹⁶ Garante Marche, Rel. I sem. 2002, pag. 6.

1. l'introduzione "nel testo dell'art. 13 dello Statuto [di] una disposizione analoga a quella contenuta – in tema di accertamento con adesione – nell'art. 6, c. 3, del d.lgs. 19.6.1997, n. 218, in forza del quale l'istanza o segnalazione rivolta al Garante del contribuente nei confronti di atti impositivi o della riscossione impugnabili ex art. 19 del d.lgs. 31.12.1992, n. 546 sospende i termini per l'impugnazione e il pagamento fino alla comunicazione della delibera del Garante, che abbia negato l'intervento richiesto, o della determinazione dell'ufficio tributario sull'intervento del Garante, e comunque per non oltre novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza del contribuente"⁹⁷.
2. con riferimento al potere di attivazione delle procedure di autotutela, la soppressione nel sesto comma dell'art. 13 della espressione "*nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente*", che renderebbe "ingiustificatamente limitativo l'esercizio di uno dei poteri fondamentali attribuiti al Garante, perché sembra escludere l'intervento del medesimo rispetto ad alcune tipologie di atti non espressamente previsti"; tale proposta si collega alla valutazione di opportunità di dotare i Garanti del potere di annullare direttamente, sostituendosi al funzionario amministrativo competente, i provvedimenti da cui risulti palese e inequivocabile l'illegittimità e l'infondatezza"⁹⁸. Si deve, a tale proposito,

⁹⁷ Garante Marche, Rel. II sem. 2001, pag. 6; a questo proposito v. anche Garante Trento, Rel. II sem. 2001, pag. 4 che parla di 'sospensione' o 'dilazione' del termine utile per i ricorsi in sede giurisdizionale.

⁹⁸ Garante Marche, Rel. II sem. 2001, pag. 6, 8 e 21.

riportare anche la contraria opinione espressa dal Garante della Lombardia che avanzava perplessità in merito alla “richiesta auspicata da alcune sedi regionali di un allargamento generalizzato del potere di autotutela dell’Ufficio del Garante, [...] la mancanza di un potere sostitutivo diretto di annullamento [...] non costituisce di per sé una limitazione delle prerogative funzionali”. Peraltro, l’attribuzione di tali poteri “importerebbe un ampliamento delle responsabilità che snaturerebbe le caratteristiche e la composizione dell’organo [...] avere il potere di sostituire l’amministrazione nell’esercizio dell’autotutela significa evidentemente assumere responsabilità per il mancato o improprio esercizio di esso”⁹⁹.

3. in relazione alla materia dei rimborsi “*punctum dolens* nel rapporto di fiducia tra fisco e contribuente”¹⁰⁰, sono state avanzate alcune proposte:

- attribuzione al contribuente “della facoltà di utilizzare, come mezzo sostitutivo del denaro, il provvedimento ricognitivo del diritto al rimborso per il pagamento di qualsiasi tributo dovuto all’ente debitore, eventualmente collegando tale disposizione con quelle dell’emanando regolamento in materia di compensazione ex art. 8, u.c., l. 212/2000”¹⁰¹. Un “maggiore e più duttile utilizzo delle compensazioni” è, peraltro, auspicio diffuso tra i Garanti¹⁰².

⁹⁹ Garante Lombardia, Rel. II sem. 2001, pag. 3. Così anche il Garante Piemonte, Rel. II sem. 2001, pag. 11 dove si sostiene che il Garante debba, limitarsi a denunciare l’illegittimità, e quindi *invitare* l’Amministrazione ad attivare l’autotutela”.

¹⁰⁰ Garante Umbria, Rel. II sem. 2001, pag. 4.

¹⁰¹ Garante Marche, Rel. II sem. 2001, pag. 20.

¹⁰² Garante Piemonte, Rel. II sem. 2001, pag. 3; Garante Liguria, Rel. II sem. 2001, pag. 3.

- conferimento al Garante del contribuente “in analogia a quanto dispone l’art. 142 del D.lgs. n. 267/2000 per il difensore civico, del potere di nominare un commissario *ad acta*, ove rilevi negligenze o ritardi imputabili all’Amministrazione, con facoltà di prelevare le risorse necessarie per il rimborso anche da fondi o capitoli diversi da quello specificamente destinato a tale scopo”¹⁰³.
 - introduzione di una “cartolarizzazione” dei crediti d’imposta “ad esempio con il pagamento dei crediti stessi mediante la consegna ai contribuenti creditori di titoli di stato sul genere dei B.O.T. o dei C.C.T.”¹⁰⁴.
4. Intervento normativo indispensabile per eliminare incertezze interpretative circa la diretta ed immediata soggezione degli Enti (locali) [...] alle disposizioni dell’art. 13.

Anche all’interno delle relazioni del 2002 sono state avanzate proposte per rivedere la normativa tributaria.

In merito si segnalano:

1. la riproposizione della questione della compensazione tra credito e debito d’imposta¹⁰⁵;
2. la richiesta di disciplinare il sistema di garanzia riguardo l’applicazione dei tributi locali¹⁰⁶;
3. la proposta di prevedere la sospensione del termine utile per proporre ricorso giurisdizionale contro atti di accertamento per

¹⁰³ Garante Marche, Rel. II sem. 2001, pag. 20. Si deve, peraltro, segnalare la insoddisfacente esperienza registrata nelle relazioni del II semestre del Garante della Lombardia (pag. 4) e del Garante del Lazio (pag. 2) in relazione alla nomina di commissari *ad acta* per la evasione dei risultati dei giudizi di ottemperanza in materia di rimborsi.

¹⁰⁴ Garante Piemonte, Rel. II sem. 2001, pag. 3.

¹⁰⁵ Garante Puglia, Rel. I sem. 2002, pag. 11; Garante Trento, Rel. II sem. 2002, pag. 4.

¹⁰⁶ Garante Abruzzo, Rel. I sem. 2002, pag. 2; Garante Calabria, Rel. I sem. 2002, pag. 3.

- cui il Garante abbia attivato procedure di autotutela, termine che potrebbe riprendere con decorrenza dalla data della risposta degli uffici interpellati dal Garante medesimo¹⁰⁷;
4. la previsione di esclusione di sanzioni a carico del debitore nel caso di interruzione dei pagamenti rateali, quando il debito d'imposta venga completamente assolto, per capitale ed interessi, dal prestatore della fidejussione¹⁰⁸;
 5. la previsione dell'estensione dell'art. 10 legge 212/2000, nella parte in cui contempla l'esclusione di sanzioni in presenza di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria, alle ipotesi di pronunce giurisdizionali diversificate nei confronti dello stesso contribuente¹⁰⁹;
 6. la previsione di modifiche normative in tema di imposta sul valore aggiunto per la tassazione delle prestazioni di ricovero rese fuori convenzione da cliniche o case di cura private con aliquota del 10%, analogamente a quelle alberghiere, e non del 20% come attualmente in vigore¹¹⁰.

1.4 Altre proposte

In relazione al Comitato di coordinamento nazionale dei Garanti – di cui alla parte I, par. 5 – erano state avanzate proposte di riconoscimento ufficiale dello stesso, in considerazione della sua indispensabile attività di collegamento. Il Comitato di coordinamento tra gli Uffici regionali, è stato

¹⁰⁷ Garante Trento, Rel. I sem. 2002, pag. 4 e Rel. II sem. 2002, pag. 4.

¹⁰⁸ Garante Trento, Rel. II sem. 2002, pag. 4.

¹⁰⁹ *ivi* pag. 4.

¹¹⁰ *ivi* pag. 4.

ritenuto espressione dell'autonomia dei Garanti ed è stato costituito da rappresentanti dei singoli uffici. Tra i Garanti si è, peraltro, svolto un ampio dibattito sulla composizione, sui compiti e sulla struttura del Comitato con differenti (talora divergenti) punti di vista. Le proposte dei Garanti si sono, comunque, indirizzate verso una formalizzazione a vario titolo del Comitato.

È stato, inoltre, richiesto dal Garante della Puglia di dotare i componenti degli uffici del Garante di “un documento ufficiale di identità che ne certifichi il grado e la funzione, e che è necessario per poter realizzare senza impedimenti gli accessi previsti dalla legge a tutti gli uffici dell'Amministrazione finanziaria”¹¹¹. Viene inoltre proposto dal Garante delle Marche che “la relazione di cui all'art. 13, comma 12, venga presentata con cadenza annuale (e non più semestrale), in coerenza con l'analoga previsione secondo la quale il Ministro riferisce annualmente alle Commissioni parlamentari in ordine al funzionamento degli Uffici del Garante e con la recente modifica che ha introdotto nell'art. 13 il comma 13 bis (Relazione annuale al Governo e al Parlamento)”¹¹².

¹¹¹ Garante Puglia, Rel. I sem. 2002, pag. 6; Garante Valle Aosta, Rel. II sem. 2002, pag. 5.

¹¹² Garante Marche, Rel. II sem. 2002, pag. 8.