ATTI PARLAMENTARI

XIV LEGISLATURA

CAMERA DEI DEPUTATI

Doc. **LII**
n. **1**

RELAZIONE
SULL'ATTIVITÀ SVOLTA DAL GARANTE DEL CONTRIBUENTE
(Primo semestre 2001)

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

Presentata dal Ministro dell'economia e delle finanze

(TREMONTI)

Trasmessa alla Presidenza il 18 gennaio 2002

STABILIMENTI TIPOGRAFICI CARLO COLOMBO

Il Ministro
dell'Economia e delle Finanze

Prot.n. 732/RIS

CAMERA DEI DEPUTATI
PARTENZA 22 Gennaio 2002
Prot: 2002/0001605/GEN/TN

Signor Presidente,

com'è noto, l'articolo 13, comma 13, della legge 27 luglio 2000, n.212 dispone che il Ministro dell'economia e delle finanze, sulla base di relazioni semestrali redatte dai Garanti del contribuente, riferisca annualmente alle competenti Commissioni parlamentari in ordine al funzionamento di tale organo collegiale, all'efficacia dell'azione svolta, alla natura delle questioni segnalate nonché ai provvedimenti adottati a seguito delle segnalazioni da esso rese.

Mi pregio, quindi, allegarLe un resoconto sulle relazione presentate dai Garanti del contribuente riguardanti l'attività svolta nel primo semestre 2001.

E' opportuno sottolineare, tuttavia, che a tutt'oggi non sono ancora pervenute tutte le relazioni in argomento e pertanto l'allegato documento rappresenta un'analisi parziale delle questioni registrate nell'attività svolta dai Garanti.

Mi riservo, quindi, di integrare il documento in questione non appena saranno pervenute le relazioni mancanti.

L'occasione mi è gradita per porgerLe i miei più cordiali saluti,

On.le Pierferdinando Casini
Presidente della Camera dei Deputati
ROMA

INDICE

PREMESSA ..... *Pag.* 7

1. Le relazioni semestrali dei Garanti del contribuente. Il referto annuale del Ministro alle competenti commissioni parlamentari .. » 7
2. Il Dipartimento per le politiche fiscali (l'Ufficio comunicazione istituzionale) ..... » 8
3. Verso la prima relazione annuale del Ministro ..... » 10

PARTE I

ORGANIZZAZIONE E FUNZIONAMENTO DEI GARANTI DEL CONTRIBUENTE

1. Le nomine ..... » 11
2. Il regolamento di organizzazione ..... » 17
3. Il funzionamento del collegio ed i poteri del Presidente ..... » 19
4. L'autonomia del Garante del contribuente ..... » 21
1. Il Comitato di coordinamento ..... » 27

PARTE II

L'EFFICACIA DELL'AZIONE SVOLTA DAI GARANTI. LA NATURA DELLE QUESTIONI SEGNALATE

1. Le funzioni ..... » 28
2. La competenza ..... » 30
3. I rapporti con il Difensore civico ..... » 32
4. Le questioni oggetto di segnalazioni al Garante del contribuente .. » 33
5. Prassi e problemi ..... » 41
6. Le iniziative di comunicazione ..... » 46
7. I provvedimenti adottati a seguito di segnalazioni ..... » 47

PARTE III

CRITICITÀ E PROSPETTIVE DELL'ISTITUTO

1. L'organizzazione ..... » 49
2. L'autonomia e indipendenza ..... » 51
3. La fragilità dell'impianto normativo ..... » 52
4. Il ruolo del Dipartimento per le politiche fiscali (l'Ufficio comunicazione istituzionale) ..... » 53

Draft

30 novembre 2001

RESOCONTO SULLE RELAZIONI DEL PRIMO SEMESTRE DI ATTIVITA' DEI GARANTI DEL CONTRIBUENTE (ART. 13, COMMA 13, L. 212/2000)

PREMESSA

1. Le relazioni semestrali dei Garanti del contribuente. Il referto annuale del Ministro alle competenti commissioni parlamentari.

Nella relazione al disegno di legge 1286[1], il Garante del contribuente viene descritto come un "organismo...destinato a raccogliere tutte le doglianze che i contribuenti ritenessero di rivolgergli onde evitare disfunzioni e scorrettezze da parte dell'amministrazione finanziaria e dei suoi organi operativi, e sulla base delle stesse, sollecitare ogni più opportuna iniziativa utile a rimuovere quanto indicato dal contribuente come fattore incidente in modo pregiudizievole al suo rapporto con l'amministrazione finanziaria"[2].

La verifica del conseguimento di tale *mission* istituzionale è scandita dalla presentazione **semestrale** di una **relazione sull'attività** svolta da ogni **Garante del contribuente** al Ministro delle Finanze (ora Ministro

[1] Presentato al Senato il 18 settembre 1996

[2] Camera dei deputati, Dossier provvedimento – *Disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente*, maggio 1998, pag. 31

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. All'interno della relazione semestrale sono individuati gli aspetti critici più rilevanti nel rapporto fisco-contribuente e sono prospettate le relative soluzioni.

Sulla base delle relazioni dei Garanti del contribuente regionali, il **Ministro delle finanze** (ora 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 questo svolta ed alla *natura delle questioni segnalate* nonché ai *provvedimenti adottati* a seguito delle segnalazioni stesse.

2. Il Dipartimento per le politiche fiscali (l'Ufficio comunicazione istituzionale)

Nel corso della prima attuazione dello Statuto del contribuente il Dipartimento per le politiche fiscali, *ratione materiae*, ha rappresentato la sede istituzionale di cura dei rapporti tra i Garanti del contribuente e gli uffici ministeriali.

In particolare, il ruolo del Dipartimento per le politiche fiscali si è orientato nel senso di garantire un supporto ed un collegamento a livello di amministrazione centrale per l'attività dei Garanti - peraltro incardinati funzionalmente all'interno delle Direzioni regionali delle entrate - promuovendo il 28 maggio 2001 un primo incontro con tutti i Presidenti

dei Garanti e partecipando il 29 maggio 2001 alla prima riunione del loro Comitato di coordinamento.

L'interesse che il Dipartimento per le politiche fiscali riconosce alle funzioni dei Garanti del contribuente è legato al rilievo strategico della loro attività, che costituisce una risorsa preziosa per lo svolgimento delle funzioni di indirizzo e vigilanza proprie del Dipartimento: i Garanti rappresentano, infatti, un *osservatorio impareggiabile sull'andamento del rapporto tra performance dell'amministrazione finanziaria e contribuenti,* da utilizzare anche in occasione dell'attività di negoziazione legata al rinnovo delle convenzioni che regolano le relazioni tra Ministero e Agenzie.

In seno alla convenzione con l'Agenzia delle entrate il Dipartimento dovrà, poi, valutare quali risorse l'Agenzia debba destinare al funzionamento dei Garanti del contribuente (spese per il personale addetto e per l'acquisizione di risorse strumentali).

Il Dipartimento per le politiche fiscali è stato, ancora, incaricato dal Gabinetto del Ministro, con nota n. 23876 del 10 settembre 2001, di "provvedere alla predisposizione del resoconto annuale" del Ministro ai sensi dell'art. 13, comma 13, della l. 212/2000. Con nota n. 10186 del 2 ottobre 2001 il Capo del Dipartimento per le politiche fiscali ha confermato in capo all'Ufficio comunicazione istituzionale la titolarità dell'iniziativa, per acquisire "ogni elemento utile per la predisposizione del suddetto resoconto".

L'Ufficio comunicazione istituzionale prosegue, quindi, nella sua attività di cura dei rapporti con i Garanti dei contribuenti, e con le relative segreterie, acquisendo - di fatto - semestralmente le relazioni inviate al

Ministro sull'attività svolta (art. 13, comma 12) ed elaborando materialmente il testo della relativa relazione annuale del Ministro alle competenti commissioni parlamentari (art. 13, comma 13).

3. Verso la prima relazione annuale del Ministro

Il presente resoconto rappresenta una prima provvisoria ricostruzione, alla data del 30 novembre 2001, delle questioni registrate nelle attività di referto semestrali dei Garanti.

A questa data l'Ufficio comunicazione istituzionale ha ricevuto solo alcune delle relazioni dei Garanti del contribuente: sulla base di tali relazioni ha prodotto una, pur parziale riflessione,aggregando in un percorso logico i principali elementi.

Tale resoconto è, dunque, propedeutico all'esercizio di una più completa riflessione da far confluire - quando saranno pervenute le relazioni mancanti del I semestre, e tutte quelle del II semestre – all'interno della relazione annuale del Ministro alle competenti Commissioni parlamentari.

La relazione dovrebbe, auspicabilmente, dare conto della situazione al 31 gennaio 2002 – pur se alcuni Garanti ritarderanno la loro relazione - e quindi essere disponibile per lo svolgimento di un incontro ufficiale del Ministro in Parlamento, come d'uso per le relazioni delle autorità di garanzia, entro il mese di aprile 2002.

PARTE I
ORGANIZZAZIONE e FUNZIONAMENTO DEI GARANTI DEL CONTRIBUENTE

1. Le nomine

Per l'attribuzione dell'ufficio di Garante del contribuente l'art. 13, comma 2, 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 ha durata triennale ed è rinnovabile una sola volta.

Il Presidente viene scelto tra gli appartenenti alle categorie dei magistrati, professori universitari di materie giuridiche ed economiche, notai, sia in attività che a riposo.

I componenti del Garante del contribuente sono, invece, scelti uno per ciascuna delle seguenti categorie:

a) dirigenti dell'amministrazione finanziaria e ufficiali generali della Guardia di finanza a riposo da almeno due anni, scelti in una terna formata – per ciascuna direzione regionale delle entrate - rispettivamente per i primi, dal direttore generale del Dipartimento delle entrate (ora dal capo della Agenzia delle entrate) e, per i secondi, dal Comandante generale della Guardia di finanza.

b) avvocati, dottori commercialisti e ragionieri collegiati, pensionati, scelti in una terna formata per ciascuna Direzione regionale delle entrate, dai rispettivi ordini di appartenenza.

GARANTI DEL CONTRIBUENTE – Provenienza professionale

SEDE (Regione o Provincia autonoma)	Presidente	Componente	Componente
ABRUZZO	**Dr. M. Ramundo** *Presidente di Corte d'Appello*	**Dr. G. Mancini** *Intendente delle Finanze a.r.*	**Dr. R. Quarchioni** *Commercialista p.*
BOLZANO	**Dr. F. Martinolli** *Magistrato*	**Dr. M. Scarantino** *Notaio*	**Dr.ssa M. Brugger** *Commercialista*
BASILICATA	**Dr. F.Lazazzera** *Presidente di Corte d'Appello*	**Col. A.Mascaro** *Guardia di Finanza a. r.*	**Dr. D.Laricchia** *Commercialista p.*
CALABRIA	**Dr. F. Isabella** *Magistrato di Cassazione*	**Gen. F. Pezzotti** *Guardia di Finanza a .r.*	**Rag. S. Muleo** *Commercialista p.*
CAMPANIA	**Dr. F. Rossi** *Magistrato di Cassazione*	**Dr. L. Nastri** *Direttore della DRE a. r.*	**Dr. A. Cervo** *Commercialista p.*
EMILIA ROMAGNA	**Dr. V. Aliano** *Presidente di Corte d'Appello*	**Gen. N. Silvestri** *Guardia di Finanza a. r.*	**Dr. A. Fiordelisi** *Commercialista p.*
FRIULI VENEZIA GIULIA	**Dr. A. Marinelli** *Magistrato*	**Gen. E. Boi** *Guardia di Finanza a. r.*	**Avv. E. Niseteo** *Avvocato p.*

LAZIO	**Dr. T. Figliuzzi** *Presidente di Corte d'Appello*	**Gen. V. Biscaglia** *Guardia di Finanza a. r.*	**Avv. G. Marinucci** *Avvocato p.*
LIGURIA	**Dr. G. Gavotti** *Magistrato*	**Gen. D. Siri** *Guardia di Finanza a. r.*	**Dr. G. Carbone** *Commercialista p.*
LOMBARDIA	**Dr. U. Loi** *Magistrato*	**Dr. G. Perrone** *Intendente di Finanza a. r.*	**Avv. De Rienzo** *Avvocato p.*
MARCHE	**Dr. S. Nardino** *Magistrato di Cassazione*	**Dr. P. Narbone** *Intendente di Finanza a. r.*	**Rag. M.L. Nardi** *Commercialista p.*
MOLISE	**Dr. N. Passarelli** *Presidente Corte d'Appello*	**Dr. M. Di Nezza** *Dirigente Amm. Finanziaria a. r.*	**Dr. F. Iacobacci** *Commercialista p.*
PIEMONTE	**Dr. S. Pieri** *Primo Presidente onorario Corte Cassazione*	**Dr. F. Vitullo** *Dirigente Amm. Finanziaria a. r.*	**Dr. P. Rossi** *Commercialista p.*
PUGLIA	**Prof. D. Ciavarella** *Prof. Diritto Tributario e Sc. Finanze*	**Gen. G. Nanula** *Guardia di Finanza a. r.*	**Dr. N. Chiechi** *Commercialista p.*
SARDEGNA	**Dr. S. Andria** *Magistrato*	**Dr. C. Cadoni** *Dirigente Amm. Finanziaria a. r.*	**Avv. F. Leoni** *Avvocato p.*
SICILIA	**Dr. B. Pellingra** *Magistrato del T.A.R.*	**Dr. G. Xibilia** *Dirigente Amm. Finanziaria a. r.*	**Avv. F Pillitteri** *Avvocato p.*
TOSCANA	**Prof. R. Torrigiani** *Prof. di Diritto*	**Dr. N. Battaglia** *Dirigente Amm. Finanziaria a. r.*	**Dr. R. Lamioni** *Commercialista p.*
TRENTO	**Prof. Bronzetti** *Magistrato del T.A.R.*	**Gen. V. Laino** *Guardia di Finanza a. r.*	**Dr. L. Negherbon** *Commercialista p.*
UMBRIA	**Dr. N. Restivo** *Magistrato*	**Gen. P. Pasini** *Guardia di Finanza a. r.*	**Avv. E. Taddonio** *Avvocato p.*
VALLE D'AOSTA	**Dr. M. Battisti** *Magistrato*	**Dr. P. Scrima** *Dirigente Amm. Finanziaria a. r.*	**Avv. L. Fournier** *Avvocato p.*
VENETO	**Prof. E. Rosini** *Presidente onorario Consiglio di Stato*	**Dr. B. Pasdera** *Dirigente Amm. Finanziaria a.r.*	**Avv. G. Altieri** *Avvocato p.*

Legenda
a.r. = a riposo
p. = pensionato

A partire dalle primissime nomine operate, l'Ufficio comunicazione istituzionale ha avviato una attività di contatto con le neo-istituite strutture, per verificare lo stato reale di attuazione delle previsioni normative dello Statuto del contribuente riguardanti il Garante.

Allo stato risultano istituiti tutti i Garanti del contribuente regionali e quelli delle province autonome di Trento e Bolzano. Si è, comunque, potuto constatare che i decreti di nomina, emanati nell'arco dei primi cinque mesi dell'anno 2001, non sempre hanno coinciso con la reale attivazione dell'ufficio del Garante presso le rispettive direzioni.

DATA DI NOMINA DEI GARANTI – Data di insediamento

	Data della nomina	Data dell'insediamento
Lombardia	02/03/2001	
Marche	27/01/2001	
Emilia Romagna	22/02/2001 28/03/2001	05/04/2001
Trento	09/04/2001	18/05/2001
Lazio	25/01/2001	
Piemonte	28/01/2001	14/02/2001
Toscana	29/01/2001	23/02/2001
Veneto	21/02/2001	12/03/2001
Abruzzo	14/03/2001	05/04/2001
Basilicata	08/02/2001	26/03/2001
Campania	26/01/2001	08/02/2001
Bolzano	31/07/2001	07/09/2001
Calabria	28/05/2001	
Friuli Venezia Giulia	10/04/2001	
Liguria		
Molise	06/04/2001	
Puglia	18/05/2001	
Sardegna	30/05/2001	13/06/2001

Sicilia		
Umbria	05/05/2001	
Valle d'Aosta	30/03/2001	

Legenda


Garanti del contribuente che hanno presentato la relazione semestrale.

Alcune questioni di un certo rilievo sono emerse in relazione alla mancata previsione nella norma di un **sistema di incompatibilità** in relazione alle nomine dei Garanti, sistema che consentisse 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, è stato sottolineato che la valutazione delle incompatibilità non andrebbe riferita esclusivamente a quelle preesistenti all'atto di nomina – oggetto, ovviamente, di vaglio da parte "dell'autorità che per legge deve procedere alle nomine"[3] – ma dovrebbe considerare soprattutto le eventuali incompatibilità sorte *in itinere*, nel corso di svolgimento della funzione istituzionale.

La relazione del Garante del contribuente del Piemonte riporta esemplificativamente alcune ipotesi per argomentare che l'insorgere di incompatibilità non sia, poi, un evento così remoto[4], e che il problema debba, necessariamente, essere affrontato e risolto in sede legislativa.

[3] Garante del contribuente del Piemonte, relazione I semestre 2001, pag.10.
[4] Garante Piemonte, Rel. cit., pag.10.

I collegi inizialmente costituiti hanno subito alcune **variazioni** nel corso di questo primo semestre, con alcuni casi di dimissioni dei componenti, essenzialmente proprio in ragione di situazioni di incompatibilità determinatesi in relazione all'attività svolta.

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 Appello[5].

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 magistratura[6].

Un caso di dimissioni si è, invece, avuto per motivi di salute[7].

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 finanza[8] 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

---

[5] Si segnalano le dimissioni del Presidente dell'Ufficio del Garante per la regione Molise. A tutt'oggi ancora non è pervenuta la relazione del Garante del Molise, né si ha notizia dell'avvenuta sostituzione del Presidente dimissionario.

[6] Così anche nel caso del Presidente Garante del contribuente della Liguria, rinunciatario.

[7] E' il caso delle dimissioni di un componente dell'Ufficio del Garante per la regione Campania, tempestivamente sostituito.

[8] 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 si è in attesa di definizione dell'impugnazione.

determinazione iniziale, e confermando il proprio provvedimento di nomina dell'Ufficio del Garante del Contribuente.

L'art. 13, comma 4, dello Statuto del contribuente ha 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, da emanarsi entro 180 giorni dalla entrata in vigore della legge. Tale Decreto è stato 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 stato assegnato alla Direzione centrale per le politiche del personale, per gli studi e l'organizzazione del Ministero delle finanze (ora Direzione amministrazione risorse del Dipartimento per le politiche fiscali) con D.M. n. 1370 del 7 febbraio 2001, che cura la liquidazione dei relativi compensi.

Ad oggi si registrano alcune "lamentele" dei Garanti riguardo alla tardiva percezione delle indennità mensili spettanti[9].

2. Il regolamento di organizzazione

Nell'ambito della naturale esplicazione dell'autonomia riconosciuta dalla norma, i Garanti del contribuente hanno emanato loro regolamenti di organizzazione. Nella maggior parte dei casi tali regolamenti sono stati costruiti sulla falsariga di una ipotesi regolamentare prefigurata a suo

[9] Garante Piemonte, Rel. cit., pag.6; Garante del contribuente della Basilicata, relazione I semestre 2001, pag.2.

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 funzioni.

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.

Nel rispetto della "piena autonomia" istituzionale del Garante del contribuente tale ipotesi regolamentare non è mai stata oggetto di una proposta come soluzione centralizzata dagli uffici ministeriali. La bozza di regolamento è stata, invece, liberamente raccolta da taluni Garanti[10], i quali - pur valutando positivamente il lavoro svolto - 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 fin qui pervenuti (sia quelli sostanzialmente uniformi alla bozza

[10] Garante Piemonte, Rel. cit., pag. 8.

ministeriale, sia quelli che sono stati sviluppati autonomamente), disciplinano, inoltre, 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.

3. Il funzionamento del collegio ed i poteri del Presidente

Il **funzionamento del collegio** è questione diffusamente trattata in tutte le relazioni fin qui presentate dai Garanti del contribuente.

La legge 212/2000 non offre in proposito le indicazioni che pure sarebbero state necessarie ad assicurare l'omogeneo svolgimento sul territorio delle importanti funzioni di garanzia riconosciute dallo Statuto ai Garanti. Tale limite della norma è stato evidenziato dai Garanti delle regioni Lombardia, Basilicata, Veneto, Marche, Piemonte e della provincia autonoma di Trento.

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, di modo che l'assenza prolungata di uno potrebbe pregiudicarne la funzionalità. La soluzione normativa auspicata 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, ferie).

E' chiaro che tale soluzione si giustifica all'interno della condizione di partenza data, cioè l'assimilazione dell'Ufficio del Garante del contribuente al collegio perfetto condivisa dall'interpretazione di tutti i Garanti.

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 *escamotage* registrando all'interno dei Regolamenti soluzioni perseguibili nel caso si verifichi l'impedimento di uno dei componenti[11]: tra queste possibili 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 esplicarsi 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.

[11] Garante Piemonte, Rel. cit., pagg. 6 e 7.

Il Garante della Lombardia ha inserito nel proprio Regolamento di organizzazione e funzionamento, 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.

Anche la previsione di poteri presidenziali rimane un espediente per poter consentire il funzionamento dell'organo nel caso di assenze temporanee dei componenti il collegio.

Rimangono aperte, comunque, le questioni relative all'eventualità di un'assenza protratta per un periodo più lungo, ovvero di una assenza dovuta ad incompatibilità. In relazione all'esercizio dei poteri presidenziali, è possibile rilevare in via teorica che qualora uno dei componenti venga ad essere sostituito mentre ancora la ratifica del collegio non è intervenuta, verrebbe a mancare quella corrispondenza tra la decisione del Presidente - assunta sulla base di una ricostruzione presuntiva del volere del collegio inizialmente costituito - e la decisione che il Presidente avrebbe preso se avesse avuto modo di conoscere la nuova composizione del collegio.

4. L'autonomia del Garante del contribuente

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"[12]. La previsione normativa riguardante il Garante è stata, in seguito, 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".

La questione dell'autonomia e dell'indipendenza del Garante condiziona, indubitabilmente, l'esercizio delle funzioni, ed è percepita come cruciale: su tale questione quasi tutti i Garanti hanno voluto esprimersi.

Da ciò che si è potuto desumere, stando alle relazioni fino ad ora pervenute, tre sono gli aspetti emergenti che concorrono a delineare la nozione di autonomia *de qua*.

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).

Da parte di più Garanti è stato rilevato come l'autonomia debba essere realizzata al meglio perché "l'organo possa acquistare la necessaria autorevolezza, indispensabile per realizzare i propri fini"[13]. Ma 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 presidiati. L'organo nasce, invece, sulla base di "un tessuto normativo labile"[14], che nulla dice a riguardo dei contenuti dell'autonomia, limitandosi ad enunciare una

[12] E' l'intervento del sottosegretario alla Finanze on. Marongiu, alla Commissione Finanze e Tesoro (in Dossier. cit. pag. 62)
[13] Garante del Contribuente della Lombardia, relazione I semestre 2001, pag.2
[14] Garante Lombardia, Rel. cit., pag. 2.

petizione di principio e mancando di costruire un sistema di poteri sufficientemente incisivo.

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: "un organo privo di qualsiasi strumento di pressione e dissuasione, nei confronti degli Uffici Finanziari che omettano di ottemperare alle richieste loro rivolte dal Garante o persistano in comportamenti irregolari, scorretti o anomali senza fornire alcuna giustificazione del loro operato, rende tale organo assolutamente disarmato"[15]. Dunque, l'esercizio di funzioni di garanzia è limitato alla segnalazione, all'invito, alla raccomandazione, al richiamo, senza che sia possibile incidere concretamente sugli aspetti "sensibili" e fattuali del rapporto tra Fisco e contribuente, e sanzionare in alcun modo inerzie, inadempienze e negligenze commesse da parte degli uffici: inevitabilmente l'organo titolare di tali deboli funzioni di garanzia è destinato a perdere rapidamente credibilità nei confronti dei contribuenti che ad esso si rivolgono e degli stessi uffici destinatari dei suoi interventi.

Un terzo aspetto attiene è quello della *autonomia finanziaria e organizzativa* dell'organismo.

L'indipendenza di un soggetto istituzionale normalmente si riconnette alla disponibilità di risorse finanziarie autonomamente gestibili, attribuendo all'organo un "fondo annuale per le normali e ricorrenti spese di funzionamento dell'ufficio stesso,...con obbligo di rendiconto e documentazione delle spese..."[16].

---

[15] Garante del Contribuente delle Marche, relazione I semestre 2001, pag. 9.
[16] Garante Marche, Rel. cit., pag. 9

Ma autonomia, nella interpretazione che ne hanno dato i Garanti all'interno delle relazioni, è anche *dislocazione e organizzazione* dell'ufficio: appare evidente che per poter operare comunicando l'indipendenza dell'organo, questo debba necessariamente disporre di una sede propria e di dotazioni di personale e risorse strumentali distinte – o quantomeno distinguibili – da quelle dell'amministrazione finanziaria: ciò perchè possa risultare chiaro, soprattutto nei rapporti con l'esterno, "che l'Ufficio del Garante è cosa diversa dall'amministrazione finanziaria, e che lo Statuto del contribuente, L.212/2000, non ha posto in essere un nuovo ufficio reclami o un mero organo di consulenza interno all'Amministrazione"[17].

Anche la dotazione di *risorse strumentali* adeguate allo svolgimento efficace delle funzioni attribuite al Garante pertiene, quale indicatore significativo, al predicato dell'autonomia e indipendenza dell'organismo.[18]

Nella fase di avvio dei Garanti regionali sono emerse alcune difficoltà: i problemi riscontrati all'atto dell'insediamento si radicano proprio nella ambigua definizione dell'autonomia dell'organo. Se la legge 212/2000 all'art. 13, comma 5, afferma che "le funzioni di segreteria e tecniche sono assicurate al Garante del contribuente dagli uffici delle direzioni regionali delle entrate presso le quali lo stesso è istituito", nulla dice sul reperimento dei fondi necessari alla Agenzia delle entrate per garantire il funzionamento dell'organismo sotto tali profili.

Inizialmente molti Garanti hanno avviato un dialogo – a volte difficile – con le Direzioni regionali delle entrate, proprio in relazione all'individuazione dei locali, del personale e delle attrezzature necessarie.[19]

---

[17] Garante Lombardia, Rel. cit., pag. 2

[18] Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, relazione I semestre 2001, pag. 1

Anche laddove la disponibilità delle Direzioni è stata ampia (come nei casi della Lombardia e della Basilicata), le risorse messe a disposizione rappresentano uno *standard* minimo, indispensabile per l'espletamento delle funzioni, ma insufficiente ove si consideri la prospettiva di un progressivo incremento delle istanze presentate dai contribuenti, e la conseguente crescita del lavoro di protocollazione, di istruttoria e di archiviazione.

Da ciò si può evidenziare quindi che le Direzioni regionali delle entrate, preposte dalla legge ad assicurare le risorse necessarie allo svolgimento della funzione di Garante, non hanno pienamente corrisposto – o potuto pienamente corrispondere – alle esigenze operative rappresentate dai Garanti.

Sulla base delle indicazioni raccolte dall'Ufficio comunicazione istituzionale presso alcuni Garanti del contribuente, si è potuto delineare un primo quadro delle esigenze strumentali necessarie per il funzionamento (linee telefoniche, fotocopiatrici, attrezzatura informatica, cancelleria, ed inoltre locali, arredi, mobilia)

E' esigenza condivisa dai Garanti – oltre alla contingente soddisfazione di richieste particolari - 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.

[19] Garante del contribuente del Lazio, relazione I semestre 2001, pag. 1

Riguardo gli aspetti più propriamente organizzativi della struttura di supporto all'attività dei Garanti, la norma che gli attribuisce le funzioni indicate in precedenza avrebbe dovuto, a rigor di logica, dare vita ad una organizzazione – pur snella - in grado di adempiere alla propria missione istituzionale, strutturando un "ufficio" di servizio al Garante-collegio sufficientemente autonomo dalla amministrazione finanziaria.

Il testo approvato dal Parlamento prevede, invece, che il Garante sia istituito "presso ogni direzione regionale delle entrate e direzione delle entrate delle province autonome" (art. 13, comma 1) e che "le funzioni di segreteria e tecniche sono assicurate al Garante del contribuente dagli uffici delle direzioni generali delle entrate presso le quali lo stesso è istituito" (art. 13, comma 5).

Tutto questo per svolgere compiti, che sviluppando correttamente le previsioni dell'art. 13, dovrebbero riguardare:

a) il funzionamento della segreteria del collegio, con 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.

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 contribuente.

5. Il Comitato di coordinamento

I Garanti del contribuente regionali, hanno incontrato il Capo del Dipartimento per le politiche fiscali ed il Capo dell'Agenzia delle entrate il 28 maggio 2001. Il giorno seguente il Dipartimento ha partecipato, su espresso invito dei Garanti, ad una riunione – svoltasi presso i locali della Commissione Tributaria Regionale del Lazio – in occasione della quale è stata formalizzata la creazione di un Comitato di coordinamento tra gli stessi Garanti.

Le relazioni finora pervenute danno conto del fatto che il Comitato di coordinamento "funziona dalla fine del mese di maggio 2001, e che ha già svolto una notevole opera di raccordo e di collegamento delle iniziative dei singoli Uffici regionali"[20]. L'esigenza di un coordinamento tra i Garanti è fortemente sentito, "e se è vero che i singoli Uffici sono autonomi, e che non si può imporre agli stessi una regolamentazione rigidamente uniforme, è anche vero che il loro operare non [debba essere] contraddittorio e slegato, e che si deve evitare che il contribuente sia garantito e tutelato in modo radicalmente diverso da una regione all'altra"[21].

[20] Garante Piemonte, Rel. cit., pag. 6
[21] Garante Piemonte, Rel. cit., pag. 6

PARTE II
L'EFFICACIA DELL'AZIONE SVOLTA DAI GARANTI. LA NATURA DELLE QUESTIONI SEGNALATE

1. Le funzioni

Lo Statuto del contribuente (L. 212/2000) ricostruisce un significativo *corpus* di funzioni per il Garante nella prospettiva di assicurare il rispetto effettivo dei diritti dei contribuenti, anche attraverso una ricognizione degli aspetti significativi e ricorrenti tra le doglianze pervenute alla sua attenzione, fondamentale per formulare proposte di intervento correttivo su processi e organizzazione dell'amministrazione finanziaria.

In particolare il Garante del contribuente:

a. *ha il potere di richiedere documenti o chiarimenti agli uffici competenti "riguardo presunte disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini ed amministrazione finanziaria".*

Deve a tale proposito segnalarsi l'assenza di previsioni sanzionatorie – e della ovvia funzione di deterrenza che a queste sarebbe conseguita – rilevante se si considera l'impossibilità di configurare un qualsiasi rapporto di gerarchia tra il Garante del contribuente e gli uffici dell'amministrazione

finanziaria.

b. *può rivolgere raccomandazioni ai dirigenti degli uffici ai fini della tutela del contribuente e della migliore organizzazione dei servizi.*

Il potere di raccomandazione, di cui il Garante del contribuente è titolare, è un potere che caratterizza anche altre istituzioni con funzioni di garanzia, connotate peraltro da significativi livelli di indipendenza[22]. Dal punto di vista strutturale, anche questo è un potere privo di strumenti di coazione, che si gioca all'interno di una corretta e dialogica prospettiva relazionale tra soggetti istituzionali, inevitabilmente subordinata alle alterne vicende dei contingenti rapporti di forza.

c. *può accedere agli uffici finanziari e controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente, nonché l'agibilità degli spazi aperti al pubblico.*

Questo potere consente, di fatto, in modo del tutto innovativo, una formale rilevazione riguardo le modalità di erogazione delle prestazioni e, più in generale, riguardo le modalità di svolgimento delle funzioni degli uffici dell'amministrazione finanziaria.

d. *richiama gli uffici al rispetto dei diritti di informazione e dei diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifica fiscale.*

Anche in questo caso il Garante è sprovvisto di strumenti di coazione diretta o indiretta.

---

[22] Si pensi ad esempio agli omologhi poteri dell'Autorità garante della concorrenza e del mercato regolati dagli artt. 21 e 22 della L. 287/90

e. *il Garante individua i casi di particolare rilevanza in cui disposizioni in vigore o comportamenti dell'amministrazione determinano pregiudizio ai contribuenti o nel rapporto con questi, e li segnala al direttore regionale o compartimentale, o al comandante di zona della Guardia di Finanza competente e all'Ufficio competente in materia di rapporti con i contribuenti presso il Ministero delle Finanze, anche al fine dell'avvio di un eventuale procedimento disciplinare.*

Il potere di segnalazione del Garante del contribuente appare dalla norma uno tra i più strutturati, forse proprio a confermare l'ipotesi che la funzione di questo nuovo organismo dovrebbe svolgersi, per il legislatore, in un circuito diverso da quello proprio dell'amministrazione attiva.

f. *prospetta al Ministro delle Finanze i casi in cui possono essere esercitati i poteri di rimessione in termini ai sensi dell'art. 9 dello Statuto* del contribuente, cioè quando "il tempestivo adempimento di obblighi tributari è impedito da cause di forza maggiore".

2. La competenza

In merito alla questione della competenza territoriale del Garante del contribuente è stata rappresentata 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"[23].

[23] Garante Piemonte, Rel. cit., pag. 8

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"[24]. 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 sulla economicità complessiva tanto per il contribuente che per il Garante che debba operare.

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 del Garanti si sono dichiarati competenti, dal momento che non vi sono "dubbi circa l'estensione alle Regioni ed agli altri enti locali dell'ambito di applicazione delle disposizioni dello Statuto dei diritti dei contribuenti, comprese quelle contenute nell'art. 13, relative alla istituzione ed alle funzioni del Garante, indipendentemente dall'adempimento dell'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 sopra citata"[25]. Si segnala l'eccezione autorevole del Garante del Veneto, il quale si è dichiarato incompetente sulla materia dei tributi locali, e a tal proposito ha ritenuto opportuno rivolgere un quesito all'Avvocatura dello Stato[26].

Dunque, non si ravvisano ostacoli 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

[24] Garante Piemonte, Rel. cit., pag. 8
[25] Garante Marche, Rel. cit., pag. 7.
[26] Garante del contribuente del Veneto, relazione I semestre 2001, pag.1.

indicati nell'art. 17, considerata la immediata precettività e generalità delle disposizioni dell'art. 13 e "considerato 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 interpretata"[27].

Il legislatore ha rispettato l'autonomia delle regioni e degli Enti locali, consentendo con l'art. 1, comma 4 dello Statuto, una disciplina di adattamento per alcuni istituti - come il diritto di interpello - alle caratteristiche ed alle modalità di gestione dei tributi di loro competenza[28]. Ma, è evidente che - laddove tale disciplina non sia stata emanata - gli Enti impositori non statali non possano eludere i precetti dello Statuto, che rappresentano, in virtù della previsione dell'art. 1, "principi generali dell'ordinamento tributario".

3. I rapporti con il difensore civico

L'attività del Garante del contribuente si è affiancata a quella del Difensore civico.

---

[27] Garante Marche, Rel. cit., pag. 7. A tale conclusione arriva il Garante delle Marche laddove chiama a sostegno delle tesi sopra esposte l'esame coordinato delle disposizioni dello Statuto (art. 1 comma 4 e art. 17) e della disciplina legislativa di attuazione (art. 6 d.lgs. 26/01/2001 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 31/05/2001, in cui si valorizza il concetto di amministrazione finanziaria in senso lato), oltre che l'unanime opinione della dottrina.

[28] Garante Marche, Rel. cit., pag. 7.

Il Difensore civico – istituto di tutela alternativo alla giurisdizione – ha trovato una organica disciplina nella normativa in materia di enti locali (da ultimo il d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267). E' organo monocratico con compiti di garanzia dell'imparzialità e del buon andamento dell'amministrazione.

La competenza del Garante del contribuente si porrebbe, in relazione a quella del Difensore civico – in relazione di specialità.

Nella prassi dei rapporti tra i due organismi, come risulta dalle relazioni dei Garanti del contribuente, 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 Garanti[29] ha prefigurato la eventualità di un conflitto di competenza tra i due uffici data la fungibilità e genericità di determinate funzioni.

4. Le questioni oggetto di segnalazione ai Garanti 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.

---

[29] Garante del contribuente dell'Abruzzo, Relazione del I semestre 2001, pag. 1, e Garante Marche, Rel. cit., pag. 10.

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

In generale, l'attività dei Garanti in questo primo semestre ha visto una predominanza di istanze relative a mancati *rimborsi* (soprattutto in materia di IRPEF), ed alla applicazione dell'*autotutela*.

Seppur non particolarmente numerose, sono giunte anche segnalazioni sulle seguenti materie:

- ICI;
- TARSU;
- imposte sulla pubblicità;
- contributi consorziali;
- imposta di registro;
- tassa di concessione governativa;
- restituzione del contributo al SSN;
- imposta di bollo;
- interpretazione ed applicazione di leggi tributarie;
- omissioni o irregolarità degli uffici impositori;
- verifiche nelle aziende;
- semplici richieste di informazioni.

Nella casistica dei contatti in materia di **rimborsi** si sono potuti rilevare due profili ricorrenti:

- il primo riguarda la lamentata renitenza degli uffici tributari a fornire "doverose informazioni, sui termini dei rimborsi e sul rispetto di precise scadenze"[30] .

[30] Garante della Lombardia, Rel cit., pag. 3.

In particolare ciò che "forma oggetto di doglianze è il difetto di informazione di un rimborso già riconosciuto"[31].

- 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 una evidente 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 somma[32].

Peraltro, all'interno della relazione del Garante delle Marche si ricostruisce compiutamente il tessuto normativo che obbliga l'amministrazione a concludere i procedimenti di rimborso delle imposte in tempi certi. Viene sottolineato 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 obbligazione[33].

---

[31] Garante della Lombardia, Rel cit., pag. 3.

[32] Riportiamo un caso dalla relazione del Garante delle Marche "Significativa appare al riguardo una lettera indirizzata a questo Ufficio da un contribuente, il quale, dopo essere stato informato dal Centro di Servizio, in esito ad intervento del Garante, che il suo credito IRPEF sarebbe stato soddisfatto *non appena saranno accreditati i relativi fondi*, rileva che quando era stato costretto, in forza di ingiunzione, a pagare entro 30 giorni il proprio debito verso il Tesoro, aveva dovuto supplire alla propria *mancanza di fondi* ricorrendo ad un oneroso prestito e che considera perciò *inaccettabile e quasi irridente la motivazione del mancato rimborso, che tra l'altro non si quando potrà verificarsi*, dichiarandosi non più disposto a *subire lentezze e ritardi* gravemente lesivi dei suoi diritti"; vedi anche Garante del contribuente del Veneto, relazione I semestre 2001, pag. 1

[33] Garante delle Marche, Rel. cit., pag.11: 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

Riguardo la materia dell'**autotutela,** l'art. 13, comma 6, prevede che il Garante del contribuente "attiva le procedure di autotutela"[34]. Nel merito, si sono verificati alcuni casi in cui i contribuenti hanno presentato istanze direttamente al Garante "sotto il profilo della richiesta di esercizio di autotutela"[35], 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"[36].

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"[37].

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 che "l'Ufficio del Garante debba limitarsi a denunziare l'illegittimità, e quindi invitare l'Amministrazione ad attivare l'autotutela"[38]. Se l'ufficio permanesse sulle proprie posizioni nonostante le

---

"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".

[34] art.13, comma 6, L. 212/2000

[35] Garante della Lombardia, Rel. cit., pag. 3.

[36] Garante della Lombardia, Rel. cit., pag. 3.

[37] Garante della Basilicata, Rel. cit., pagg. 2-3.

[38] Garante del Piemonte, Rel. cit., pag. 11.

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, e, nei casi più gravi, proponendo l'instaurazione, nei confronti dei responsabili, di un procedimento disciplinare"[39].

E' opportuno riportare 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, osserva che la stessa norma non permette ai Garanti stessi di pronunciarsi in favore del contribuente nel caso in cui l'amministrazione interessata si sia pronunciata negativamente sull'istanza di annullamento. Il Garante del contribuente per la Campania, in breve, chiede un intervento legislativo che attribuisca agli 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 ha suscitato perplessità in seno agli uffici del Dipartimento per le politiche fiscali, poiché l'autotutela, come è noto, rappresenta il potere, riconosciuto alla pubblica amministrazione in quanto detentrice di potestà pubbliche autoritative, di farsi "giustizia". In questo ambito l'intervento di un organo esterno all'amministrazione si porrebbe al

[39] Garante del Piemonte, Rel. cit., pag. 11.

di fuori del sistema e non in sintonia con la dottrina più consolidata. L'Ufficio legislativo con nota n. 3-12749 del 25 ottobre 2001, 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".

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.

In realtà, nonostante il rilievo di tale norma all'interno del *corpus* dello Statuto, la prassi fin qui registrata relega la questione nell'ambito di quelle più marginali della casistica.

L'andamento del rapporto tra Garante del contribuente e Guardia di Finanza in tema di verifiche fiscali, è stato riportato dal Garante delle Marche, il quale ha dato conto della segnalazione di un contribuente presso il cui studio professionale è stata effettuata una verifica[40]. Una riflessione sintetica sulla questione delle verifiche fiscali è, inoltre, riportata nella relazione del Garante del Piemonte. Le altre relazioni pervenute, non affrontano in alcun modo tale problematica.

Appare evidente, comunque, che la problematica più rilevante è relativa alla durata delle verifiche fiscali: "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"[41].

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 dal pari evidente che una generalizzazione di questo sistema recherebbe alle imprese un grosso

[40] Garante delle Marche, Rel. cit., pag. 8.
[41] Garante del Piemonte, Rel. cit., pag. 10.

fastidio, tenendole sotto pressione per periodi che potrebbero divenire lunghissimi"[42].

Il Garante delle Marche, conformemente a tale principio, richiama proprio la circolare del Comando generale della Guardia di Finanza, e valuta 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[43]. In particolare, la scelta operata da parte del Garante del contribuente delle Marche si orienta 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"[44].

Attualmente sembra, 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: le istruzioni della Guardia di Finanza, " legittimando una permanenza intervallata degli operatori nella sede del contribuente e consentendo quindi il protrarsi della loro presenza senza alcun limite di tempo...appaiono prive di una ragionevole base testuale...oltre che confliggenti con la *ratio* e le finalità dello statuto, ed in particolare con la

[42] Garante del Piemonte, Rel. cit., pag. 10.
[43] Garante delle Marche, Rel. cit., pag. 8.
[44] Garante delle Marche, Rel. cit., pag. 8.

norma che enuncia e tutela i diritti e le garanzie dei contribuenti nei loro rapporti con gli operatori di verifiche fiscali"[45].

La soluzione potrebbe venire da un chiarimento da inserirsi nel codice di comportamento del personale addetto alle verifiche tributarie "emanato, 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"[46].

5. Prassi e problemi

L'attività dell'Ufficio del Garante, dopo un avvio alquanto impegnativo dedicato alla soluzione di problemi organizzativi, sembra 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, (vedi tabella 3 pag. 48), e permangono alcuni problemi relativi alla **gestione (protocollazione ed archiviazione)** e delle "pratiche" di segnalazione/istanze pervenute dai contribuenti.

[45] Garante delle Marche, Rel. cit., pag. 8.
[46] Garante delle Marche, Rel. cit., pag. 8.

DOTAZIONE ORGANICA
delle segreterie del Garante del contribuente
di cui è pervenuta ad oggi la relazione semestrale

REGIONE	PERSONALE				
	AREA B		AREA C		
	Unità di personale	Posizione economica	Unità di personale	Posizione economica	Formale assegnazione
Marche			1	C1	SI
Emilia Romagna	1	B3	1	C2	SI
Trento	1	B2			SI
Lazio					
Piemonte					
Toscana					
Veneto	1	B3			
Abruzzo	1	B3			SI
Basilicata			1	C1	
Campania	1	B3			SI
Lombardia					

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.

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 prese in esame anche istanze pervenute via fax; 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 Garante"[47].

Attualmente la protocollazione dei contatti è organizzata alfabeticamente[48], e orientata esclusivamente al fine di un immediato reperimento del cartaceo all'atto della ricerca del fascicolo.

L'Ufficio comunicazione istituzionale del Dipartimento per le politiche fiscali aveva, peraltro, elaborato una più "evoluta" ipotesi di gestione del processo di ricezione e trattamento dei contatti, e delle questioni segnalate, che prendeva in esame e strutturava tutte le fasi dello svolgimento della "pratica", dalla protocollazione all'archiviazione, al fine di costruire di una banca dati ordinata e qualificata dei contatti tra contribuenti e Garanti. Le informazioni così organizzate avrebbero potuto essere utilizzate per la stesura delle relazioni semestrali al Ministro, rese omogenee da riferimenti informativi e statistici confrontabili in quanto costruiti sulla base di un comune strumento di raccolta dei dati.

Anche l'attività annuale di referto del Ministro avrebbe potuto giovarsi di questa registrazione ordinata dei contatti tra contribuenti e Garanti, che consente la elaborazione statistica dei dati e lascia emergere utili indicatori.

La possibilità di sviluppare questa ipotesi di lavoro, dapprima accantonata, è stata ripresa nel corso di contatti informali tra alcuni Garanti e l'Ufficio comunicazione istituzionale del Dipartimento per le politiche fiscali, e risulta anche dalla lettura di alcune relazioni.

---

[47] Garante delle Marche, Rel. cit., pag. 4

[48] Garante del contribuente della Campania, relazione I semestre 2001, pag. 2.

In merito alla questione della **scadenza delle relazioni**, i Garanti del contribuente che hanno già inviato il loro referto hanno ritenuto opportuno trasmetterlo individuando fittiziamente come data conclusiva del semestre una data comune (31 luglio 2001), nonostante non sia in tutti i casi decorso il termine dei sei mesi dall'insediamento, previsto dall'art. 13, comma 12 della L. 212/2000.

Tale determinazione si è basata sulla valutazione che "il secondo comma dell'art. 18 della L. 212/2000, nel fissare un termine unico per i diversi uffici del Garante, sembra prefigurare un tendenziale collegamento temporale tra il termine dell'art. 18, 2° comma, della L. 212/2000 e l'esercizio delle funzioni delle diverse sedi, così radicando alla data del 31 gennaio 2001 l'*iter* di riferimento per gli adempimenti relativi alla costituzione dell'organo presso ciascuna Direzione Regionale delle Entrate"[49].

D'altre parte, risponde a ragionevolezza e a senso di opportunità che "per poter offrire dati comparabili al Ministro dell'Economia e delle Finanze ed agli Uffici ed Autorità destinatarie delle informazioni, che la relazione sia svincolata dal momento della effettiva operatività e messa a regime, troppo condizionata da eventi e circostanze marginali"[50]: con una data unica è infatti possibile avviare una sequenza razionale, semestre dopo semestre, contestualizzando "le vicende relative alla messa a regime delle diverse sedi negli spazi che riguardano il contenuto delle attività e le considerazioni ad essa referenti"[51].

[49] Garante della Lombardia, Rel. cit., pag. 1.
[50] Garante della Lombardia, Rel. cit., pag. 1.
[51] Garante della Lombardia, Rel. cit., pag. 1.

Il Garante del Piemonte ha sollevato una questione interpretativa relativa alla possibilità di procedere con una **iniziativa d'ufficio**, a partire da una previsione normativa (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"[52].

Il problema verte intorno alla valutazione dell'avverbio, "se esso significhi che il Garante possa agire, oltre che sulla base di segnalazioni scritte di contribuenti od interessati, anche d'ufficio, avendo acquisito *aliunde* e direttamente notizie di disfunzioni, irregolarità, etc., ovvero che le segnalazioni dei contribuenti possano essere, oltre che scritte, anche verbali"[53]. I Garanti hanno considerato corretta la prima 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 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 eccezionali[54].

[52] Art. 13 L. 212/2000; Garante del Piemonte, Rel. cit., pag. 9.
[53] Garante del Piemonte, Rel. cit., pag. 9.
[54] Garante del Piemonte, Rel. cit., pag. 9.

6. 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.

All'atto dell'emanazione della L. 212/2000, l'Ufficio comunicazione istituzionale si è attivato per reperire tutte le informazioni necessarie a consentire la ricostruzione dello stato di attivazione dei Garanti in ogni regione.

L'Ufficio 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 stato aperta una apposita sezione dedicata allo Statuto del contribuente ed ai Garanti all'interno del sito **Internet** del Ministero per costituire un archivio informativo trasparente e un punto di riferimento per i contribuenti che vogliano avviare contatti con i predetti organismi. Attualmente all'interno del sito, 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 ed aggiornato dei Garanti istituiti e dei loro recapiti (numeri telefonici e fax, indirizzi, e nomi dei componenti il Garante).

Analoghe informazioni sono reperibili all'interno delle pagine del Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento per le politiche fiscali, su **Televideo RAI**.

Infine, l'Ufficio comunicazione istituzionale ha pubblicato 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 dato proprio ai Garanti.

I Garanti del contribuente si sono, peraltro, attivati "in proprio" all'interno della regione di appartenenza, avviando iniziative di comunicazione più capillare verso realtà locali, con comunicati stampa e attività di contatto con le autorità Regione ed Enti locali, nonché con le organizzazioni di categoria[55].

7. I provvedimenti adottati a seguito di segnalazioni

L'attività svolta dai Garanti del contribuente in questi primi mesi ha avuto un riscontro positivo in termini di rispondenza da parte degli uffici dell'amministrazione finanziaria: "le richieste di documenti e chiarimenti rivolte dal Garante sono state assolte dagli uffici interessati con spirito collaborativo 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"[56].

---

[55] Garante della Basilicata, Rel. cit., pag. 2; Garante del Piemonte, Rel cit., pag. 2; Garante delle Marche, Rel. cit., pag. 4; Garante dell'Abruzzo, Rel. cit., pag. 1; Garante dell'Emilia Romagna, Rel. cit., pag. 1; Garante della Campania, Rel. cit., pag. 1; Garante del contribuente della Toscana, Relazione I semestre 2001, pag. 4

[56] Garante della Lombardia, Rel. cit., pag. 4

Fatte salve le problematiche inerenti alla materia dei rimborsi e dell'autotutela, si è registrata nelle relazioni dei Garanti una opinione condivisa circa il grado di effettiva collaborazione prestata dagli uffici finanziari, i quali hanno dato sempre risposte "tempestive ed esaurienti"[57].

[57] Garante del Piemonte, Rel. cit., pag. 4.

PARTE III
CRITICITA' E PROSPETTIVE DELL'ISTITUTO

Prima di avviare qualsiasi riflessione intorno alle criticità emerse con l'istituzione del Garante del contribuente, è opportuno riferire della diffusa percezione – espressa fin dal dibattito svolto nel corso dei lavori parlamentari – di alcuni indiscutibili limiti dell'istituto. Lo Statuto del contribuente è stato, in più sedi, ritenuto un fragile impianto normativo, poco innovativo sotto il profilo della costruzione dei diritti e debole sotto quello degli strumenti di tutela.

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 *mission* di garanzia riconosciutagli.

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 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 perfetti[58] è fonte di alcune disfunzionalità e situazioni di *impasse*, soprattutto quando si verifichino casi di assenza prolungata o incompatibilità.

Anche la previsione di un **sistema di incompatibilità** sarebbe di certo auspicabile: la scarna e approssimativa costruzione in sede parlamentare della figura del Garante del contribuente, è infatti – proprio per l'assenza di una disciplina di tali aspetti - limite alla incisività dell'intero complesso normativo dello Statuto.

Rimane, quindi, in agenda la questione della necessaria revisione della legge 212/2000, sia per ciò che attiene alla disciplina dei casi di assenza, che per quella delle incompatibilità in corso di mandato e per l'eventualità di ampliare espressamente i poteri del Presidente.

Oggetto di un intervento di carattere generale dovrebbe essere anche la definizione di una organizzazione minimale della struttura di supporto all'attività dei Garanti. Un suggerimento in tal senso, viene direttamente

---

[58] 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...)

dal Garante del contribuente delle Marche secondo cui "è assolutamente necessario che con un provvedimento amministrativo di carattere generale il Dipartimento per le Politiche Fiscali (o la diversa autorità competente) stabilisca che alla segreteria di ciascun Garante debbono essere addetti almeno due impiegati, essendo di tutta evidenza che nessun ufficio pubblico o privato può funzionare con continuità ed efficienza se ad esso sia assegnata – come attualmente – una sola persona, la quale non è in grado di svolgere da sola tutte le mansioni – di vari livelli - di supporto e di attuazione dell'attività del Garante (soprattutto in previsione di un progressivo aumento di tale attività) e la cui assenza per cause legittime, specie se prolungata, determina intralci e ritardi o addirittura il blocco degli adempimenti di segreteria"[59].

Nel dare vita al Garante del contribuente, il nostro legislatore sembra aver completamente trascurato la riflessione sugli elementi organizzativi che avrebbero potuto consentire – ad un dato costo – le migliori *performance* istituzionali, a partire dal complesso di funzioni tratteggiate dalla norma e consigliate dall'impegnativa esposizione "politica" compiuta con l'approvazione dello Statuto.

2. L'autonomia e l'indipendenza

Il limite strutturale del modello organizzativo prescelto dallo Statuto per il Garante del contribuente è pacifico: è stata rilevata l'inadeguatezza delle norme a garantire l'indipendenza e l'imparzialità dell'organo, e sono

[59] Garante Marche, Rel. cit., pag. 10

state avanzate perplessità in merito alla composizione del collegio, che non appare in grado di assicurare la necessaria terzietà. Il Garante – fu rilevato – "allo stato appare in qualche modo superfluo"[60]. E' stato sostenuto che sarebbe stato preferibile – piuttosto che optare per una formula regionale e debole di Garante - un Garante indipendente a livello centrale, come è avvenuto in Spagna.

Effettivamente, si pongono alcune condizioni fondamentali per garantire l'indipendenza dall'amministrazione, in particolare con un percorso di irrobustimento dell'autonomia finanziaria ed organizzatoria dei Garanti, attraverso cui questi possano disporre di risorse dedicate in via esclusiva alla propria *mission*.

3. La fragilità dell'impianto normativo

Il nostro legislatore ha sovente costruito progrediti sistemi di diritti e fragili strumenti di tutela. Esiste la possibilità di trovarci dinnanzi ad una "illusione fiscale"[61], in cui questo Garante si giustifichi solo in termini "meramente *simbolici*, vale a dire allo scopo di 'dare un segnale' rassicurando l'opinione pubblica o singoli segmenti di essa"[62], ma senza una autentica intenzione di alterare l'esistente assetto delle logiche organizzative e delle relazioni di potere interne all'amministrazione finanziaria.

Ma esiste anche la possibilità che il Garante del contribuente, sulla

[60] E' l'intervento del sen. Bosello, alla Commissione Finanze e Tesoro (in Dossier cit., pag. 59)
[61] Cfr. R. LUPI, Le illusioni fiscali, Bologna, Il Mulino, 1996, pag. 124
[62] A. LA SPINA-G. MAJONE, Lo Stato regolatore, Bologna, Il Mulino, 2000, pag. 151-152

scorta delle prime esperienze applicative, sia ritenuto uno strumento istituzionale valido, pur nella sua strutturale fragilità, e che il legislatore decida di compiere dei passi – intervenendo con espresse modifiche della norma – allo scopo di sviluppare le potenzialità dell'organo offrendogli strumenti per operare in modo incisivo.

Appare, quindi, indispensabile una revisione legislativa tale che il Garante non sia più "totalmente disarmato", dal momento che i suoi poteri sono limitati a segnalare, invitare, raccomandare, richiamare "senza poter incidere in concreto sul rapporto tra fisco e contribuente e senza poter sanzionare in qualche modo, inerzie, inadempimenti negligenze da parte degli uffici"[63].

Le soluzioni proposte da parte dei Garanti si riconnettono tutte ad una integrazione normativa, che in un qualche modo "revisioni" i poteri attribuiti, prevedendo la possibilità di irrogare, previa diffida, sanzioni in caso di mancata risposta o di ingiustificata inerzia o negligenza riguardo ai casi segnalati dal Garante.

4. Il ruolo del Dipartimento per le politiche fiscali (L'Ufficio comunicazione istituzionale)

Il Dipartimento per le politiche fiscali ha il potere di vigilare riguardo "le modalità complessive dell'esercizio delle funzioni fiscali da parte delle agenzie sotto il profilo della trasparenza, imparzialità e correttezza nell'applicazione delle norme nei confronti dei contribuenti, con particolare

[63] Garante Marche, Rel. cit., pag. 9.

riferimento a quanto previsto dalla legge 27 luglio 2000, n. 212" (art. 2, comma 2, lett. e, D.P.R. 26 marzo 2001, n. 107).

A partire da tale previsione normativa, il Dipartimento ha attivato, attraverso l'Ufficio comunicazione istituzionale, iniziative volte a diffondere informazioni sullo Statuto del contribuente e sui Garanti, utilizzando appositi spazi su Internet, Televideo, e producendo un numero speciale della "Guida del contribuente".

Il Garante del contribuente svolge, in buona sostanza, funzioni di *auditing* in grado di far emergere i nodi critici dell'organizzazione, sotto il profilo delle norme, del funzionamento, delle procedure, delle responsabilità dirigenziali[64]. E di questa funzione si dovrà fare tesoro anche nell'ottica di fruire di un osservatorio unico sull'andamento del rapporto tra *performance* dell'amministrazione finanziaria e contribuenti, da giocarsi sul piano dell'attività negoziale legata al rinnovo della convenzione che regola le relazioni tra Ministero e Agenzia.

[64] le medesime funzioni di *auditing* erano in parte già svolte dagli Uffici per le relazioni con il pubblico (URP) che, dopo una prima fase di rapida e vivace diffusione nel Ministero delle finanze (v. a tale proposito il numero speciale di *"Quaderni " della rivista "Tributi", nn. 3/4 del 1995*) sono, in pratica, stati neutralizzati da una riforma degli uffici periferici dell'amministrazione finanziaria che ha riorganizzato le funzioni di *front-office*, ritenendo assorbite in queste quelle degli URP. Ma la funzione che caratterizzava gli URP (e che potrebbe caratterizzare anche il Garante del contribuente) era proprio quella di orientamento all'utenza in prospettiva di revisione critica e propositiva nei confronti di norme ed organizzazione: questa funzione ci pare rimanga inevitabilmente evanescente nella gestione, oggettivamente complessa, della realtà di *front-office* degli uffici.