ATTI PARLAMENTARI

XIV LEGISLATURA

CAMERA DEI DEPUTATI

Doc. **LII**
n. **3**

RELAZIONE
SULL'ATTIVITÀ SVOLTA DAL GARANTE DEL CONTRIBUENTE
(Anno 2003)

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

Presentata dal Ministro dell'economia e delle finanze

(TREMONTI)

Trasmessa alla Presidenza il 4 maggio 2004

STABILIMENTI TIPOGRAFICI CARLO COLOMBO

INDICE

PREMESSA ..... *Pag.* 5

IL SISTEMA DELLE RELAZIONI DEI GARANTI DEL CONTRIBUENTE ..... » 5

PARTE I L'ATTIVITÀ SVOLTA DAI GARANTI

1. I problemi della competenza ..... » 8
   1.1. La competenza in materia di tributi locali ..... » 9
   1.2. I rapporti con il difensore civico ..... » 10
2. Le questioni oggetto di segnalazione al Garante del contribuente . » 12
   2.1. I rimborsi ..... » 16
   2.2. L'esercizio dell'autotutela ..... » 18
   2.3. Le verifiche ..... » 20
   2.4. Il fermo amministrativo dei beni mobili ..... » 24
   2.5. La funzionalità dei servizi di informazione ed assistenza .... » 25
3. I provvedimenti adottati a seguito di segnalazioni ..... » 26
   3.1. I rapporti con le Commissioni tributarie ..... » 27
4. L'attivazione dei poteri ..... » 28
5. Le iniziative di comunicazione ..... » 29

PARTE II

OSSERVAZIONI DEI GARANTI SULLE NORME ISTITUTIVE E SULLE REGOLE DI FUNZIONAMENTO DELL'ORGANO

6. I Garanti ..... » 32
   6.1. L'incompatibilità ..... » 35
   6.2. Compensi e rimborsi spese ..... » 36
7. L'autonomia organizzatoria ..... » 37
8. Il funzionamento del collegio ..... » 39
   8.1. I poteri presidenziali ..... » 41
9. Funzioni di garanzia e autonomia del Garante ..... » 42
   9.1. L'impianto normativo e l'effettività dei poteri ..... » 42
   9.2. L'autonomia finanziaria e organizzativa ..... » 43
      9.2.1. Le risorse strumentali ed il personale ..... » 44
10. Il coordinamento dei Garanti ..... » 49

PARTE III

PROPOSTE DI REVISIONE NORMATIVA

11. Le proposte di revisione normativa avanzate dai Garanti ..... » 50
12. Le proposte di revisione normativa in materia tributaria ..... » 53

PREMESSA

IL SISTEMA DELLE RELAZIONI DEI GARANTI DEL CONTRIBUENTE

L'art. 13, comma 12, della legge 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente) prevede che ogni Garante del contribuente 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 rilevanti nel rapporto fisco-contribuente e delle relative soluzioni[1].

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 del Garante stesso"[2].

Lo stesso articolo 13 disciplina le funzioni del Garante, che 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

---

[1] Art. 13, c. 12, legge n. 212/2000: "Ogni sei mesi il Garante del contribuente presenta una relazione sull'attività svolta dal Ministro delle finanze, al direttore regionale delle entrate, ai direttori compartimentali delle dogane e del territorio nonché al Comandante di zona della Guardia di finanza, individuando gli aspetti critici più rilevanti e prospettando le relative soluzioni".

[2] Art. 13, c. 13, legge n. 212/2000.

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.

Il presente documento dà conto delle relazioni semestrali inviate dai Garanti del contribuente al Ministro dell'economia e delle finanze alla data del 31 marzo 2004 nonché delle questioni fondamentali segnalate nelle precedenti relazioni semestrali dei Garanti del contribuente.

In merito alla questione dei termini di scadenza di presentazione delle relazioni si segnala che quasi tutti i Garanti del contribuente hanno inviato la loro prima relazione considerando come data conclusiva del primo semestre il 31 luglio di ogni anno solare, 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 legge 212/2000 (Statuto del contribuente); conseguentemente, il termine conclusivo del secondo semestre è risultato il 31 gennaio dell'anno successivo.

Il sistema delle relazioni, disegnato dallo Statuto del contribuente, è stato arricchito da una 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 212/2000[3]. Tale disposizione prevede un'ulteriore relazione annuale, con la quale ciascun Garante del contribuente fornisce direttamente 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 "...le due relazioni semestrali restano caratterizzate sia dalla focalizzazione degli aspetti

[3] Art. 94, c. 8, legge 289/2002 "all'articolo 13 della legge 27 luglio 2000, n. 212, è 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".

organizzativi e dalla individuazione degli interventi svolti su segnalazione dei contribuenti, sia dalla formulazione di talune considerazioni propositive connesse agli esiti degli interventi medesimi; per contro, alla relazione annuale vengono rimessi gli aspetti notiziari atti a cogliere sotto un profilo più generale, ma pur sempre desunto dalle problematiche trattate, i rapporti esistenti fra cittadini (contribuenti) ed Amministrazione finanziaria, nonché le proposte ritenute rilevanti per il perseguimento del carattere fiduciario di detti rapporti..."[4].

[4] Garante del contribuente di Trento, Relazione I semestre 2003, pag. 1; Garante del contribuente delle Marche, Relazione II semestre 2003, pag. 1.

PARTE I

L'ATTIVITA' SVOLTA DAI GARANTI

1. I problemi della competenza

Fin dalle prime relazioni i Garanti hanno affrontato la questione della loro competenza, in relazione sia alla territorialità, sia alla materia.

Per quanto riguarda la competenza territoriale 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 (criterio territoriale).

La questione è stata risolta, comunque, in via di applicazione e di autoregolamentazione dai Garanti, con la conferma della duplicità dell'alternativa, per cui la competenza può intendersi riferita alla residenza del contribuente oppure all'Ufficio finanziario che ha emesso l'atto e che può essere in una circoscrizione diversa da quella del contribuente. Nel tempo, infatti, le situazioni sono suscettibili di cambiamento: il contribuente può aver variato residenza o 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 chiamato a operare.

L'autonomia di ogni Garante ha determinato una situazione per cui alcuni hanno optato per la tesi della competenza territoriale ed altri, invece,

hanno sostenuto la base personale e non territoriale della competenza, sottolineando che in tal modo si mette il contribuente nella situazione per lui più agevole.

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 estendibile alle Regioni ed agli altri enti locali l'applicazione delle disposizioni dello Statuto del contribuente.

Tale estensione viene ricondotta sia all'art. 13 – relativo all'istituzione ed alle funzioni del Garante – che all'obbligo, posto a carico degli enti previsti dall'art. 1, commi 3 e 4, di adeguare i loro statuti ed atti normativi ai principi dettati dalla legge 212/2000.

Nonostante il "parere di massima" espresso dall'Avvocatura Generale dello Stato[5], 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[6]. Il Garante della Lombardia sottolinea, inoltre, che "in tutti i casi esaminati riguardanti i tributi ICI e TARSU non sono state sollevate eccezioni preliminari in ordine alla competenza del Garante" e che, comunque, le relazioni semestrali non sono "la sede per affrontare il

[5] Il parere dell'Avvocatura Generale, reso in data 23 ottobre 2001, n. prot. 116905, ha sostenuto 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".

[6] Garante del contribuente della Basilicata, Relazione II semestre 2003, pag. 2.

tema [della competenza] in termini approfonditi e sistematici"[7]. Nonostante ciò, sempre il Garante della Lombardia evidenzia che la Regione Lombardia, nel riordino delle disposizioni legislative regionali in materia tributaria, "ha attribuito al difensore civico regionale lombardo, di cui alla legge regionale 18.1.1980 n. 7, le funzioni di Garante del contribuente regionale in piena autonomia"[8] limitatamente alle vertenze inerenti i tributi propri della Regione. Ed ancora lo stesso Garante osserva che laddove l'esempio della Regione Lombardia dovesse rappresentare "un tracciato che verrà a distanza seguito da altri enti del potere locale (la Regione comprende oltre mille comuni), [porrà] il Garante di fronte ad una realtà non agevolmente sussumibile nel paradigma dell'art. 13 della L. 212/2000"[9].

Il Garante delle Marche, richiamando le relazioni precedenti, evidenzia la necessità di un intervento del legislatore, che definisca la competenza per materia del Garante "in grado di risolvere i problemi di interpretazione e applicazione dell'art. 13, eliminando ogni incertezza sulla loro portata precettiva ed ogni possibile contestazione sulla legittimità dell'azione del Garante riguardo i tributi delle Regioni e degli enti locali e nei confronti degli Uffici e dei soggetti che li gestiscono" [10].

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 un'organica disciplina nella normativa in materia di enti

[7] Garante del contribuente della Lombardia, Relazione I semestre 2003, pag. 4.
[8] Ivi, pag. 5.
[9] Ibidem
[10] Garante del contribuente delle Marche, Relazione I semestre 2003, pagg. 13-15; Garante delle Marche, Rel. II sem. 2003, pag. 12.

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 quanto l'affidamento di funzioni nella stessa materia anche ai difensori civici rischierebbe di portare a duplicazione di interventi sulla stessa pratica e a disparità di pronunce su problemi analoghi.

In realtà, nella prassi, come risulta dalle relazioni dei Garanti, in più casi è avvenuta 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 concrete situazioni critiche, e quindi si sia realizzato un incontro istituzionale sostanzialmente collaborativo, vi è stato chi, tra i Garanti[11], 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 residuale, che emerge solo in assenza del difensore civico. Il Garante "ritiene comunque di doversene occupare almeno fino all'istituzione dei difensori civici"[12], anche se tale situazione appare destinata a creare un conflitto di competenza, in quanto la nomina recente di due difensori civici ha posto in

[11] Garante del contribuente dell'Abruzzo, Relazione II semestre 2003, pag. 6; Garante del contribuente della Puglia, Relazione I semestre 2003, pagg. 7-8 .

[12] Garante del contribuente della Calabria, Relazione I semestre 2003, pag. 4.

evidenza "che nei rispettivi regolamenti è implicitamente, ma in maniera inconfutabile, previsto il loro potere di intervento anche in materia fiscale, ovviamente locale"[13].

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 è proseguita nel 2003 – come nella 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.

La maggior parte dei Garanti ha evidenziato nel 2003 una riduzione delle segnalazioni relative a questioni di natura diversa, dovuta alla diminuzione dell'azione accertatrice da parte degli uffici finanziari in occasione delle procedure connesse alle definizioni agevolate previste dalla legge n. 289/2002, i cui termini sono stati prorogati fino al 16 aprile 2004 con il decreto legge del 24 dicembre 2003 n. 355.

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

[13] Garante della Calabria, Rel. I sem. 2003, pag. 4.

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 rivolti agli Uffici, gli accessi svolti presso gli Uffici finanziari e le attività di vigilanza svolte sul rispetto di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali. Nella seguente tabella sono indicate, suddivise secondo le principali tipologie, il numero di istanze pervenute ad ogni Garante. E' opportuno precisare che la mancanza di omogeneità delle informazioni fornite non ne ha permesso sempre una ricostruzione dettagliata.

REGIONE		**Rimborsi**	**Autotutela**	**Verifiche fiscali**	**Tributi locali**	**Istanze varie**	**Totale**
Piemonte	1° sem.	80	10	1	5	41	137
	2° sem	59	0	0	4	42	105
Abruzzo	1° sem.	29	37	3	(*)	16	93
	2° sem	15	27	0	0	5	47
Lazio	1° sem.	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)	190
	2° sem	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)	263
Valle d'Aosta	1° sem.	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)	141
	2° sem	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)	137
Friuli Venezia Giulia	1° sem.	29	(*)	(*)	(*)	(*)	50
	2° sem	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)	44
Trento	1° sem.	10	0	1	8	13	32
	2° sem	12	0	3	2	14	31
Bolzano	1° sem.	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)	20
	2° sem	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)	33
Veneto	1° sem.	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)	90
	2° sem	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)	66

Umbria	1° sem.	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)
	2° sem	10	3	2	1	6	22
Campania	1° sem.	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)	705
	2° sem	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)
Sardegna	1° sem.	47	10	2	14	56	129
	2° sem	50	8	3	15	46	122
Molise	1° sem.	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)	14
	2° sem	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)	8
Basilicata	1° sem.	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)
	2° sem	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)
Calabria	1° sem.	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)	74
	2° sem	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)	71
Sicilia	1° sem.	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)	113
	2° sem	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)
Liguria	1° sem.	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)	78
	2° sem	21	23	1	0	25	70
Emilia Romagna	1° sem.	83	2	4	8	33	130
	2° sem	86	2	4	3	36	131
Toscana	1° sem.	(*)	14	(*)	(*)	(*)	84
	2° sem	(*)	8	8	(*)	(*)	102
Puglia	1° sem.	43	23	6	38	27	137
	2° sem	45	33	5	23	16	122
Marche	1° sem.	23	16	2	4	19	64
	2° sem	20	28	0	0	12	60
Lombardia	1° sem.	918	54	0	59	418	1449
	2° sem	486	34	0	22	306	848

(*) La mancanza dei dati per alcune Regioni è dovuta all'assenza dei riferimenti numerici all'interno delle relazioni, ovvero all'impossibilità di ricostruirli.

2.1 I rimborsi

Quella sui rimborsi permane, comunque, la quota più alta tra le istanze presentate dai contribuenti. Ecco i profili ricorrenti di tali istanze:

- 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 riconosciuti[14];
- il secondo riguarda le "giustificazioni" che l'Amministrazione finanziaria non fornisce 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 dall'Amministrazione tra la riscossione dei crediti e le restituzioni dei debiti[15].

---

[14] Garante di Trento, Rel. I sem. 2003, pag. 6; Garante del contribuente del Piemonte, Relazione I semestre 2003, pag. 3; Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Relazione I semestre 2003, pag. 3; Garante del contribuente dell'Abruzzo, Relazione I semestre 2003, pag. 2; Garante del contribuente dell'Umbria, Relazione I semestre 2003, pag. 9; Garante del contribuente del Lazio, Relazione I semestre 2003, pag. 4; Garante del contribuente della Sicilia, Relazione I semestre 2003, pag. 3; Garante della Lombardia, Rel. I sem. 2003, pag. 8; Garante dell'Abruzzo, Rel. II sem. 2003, pag. 5; Garante del contribuente del Lazio, Relazione II semestre 2003, pag. 4; Garante del contribuente del Veneto, Relazione II semestre 2003, pag. 2; Garante del contribuente del Molise, Relazione II semestre 2003, pag. 3; Garante del contribuente del Piemonte, Relazione II semestre 2003, pag. 7.

[15] Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Relazione I semestre 2003, pag. 3; Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Relazione I semestre 2003, pag. 1; Garante del contribuente della Campania, Relazione I semestre 2003, pag. 1; Garante delle Marche, Rel. I sem. 2003, pag. 2; Garante del Piemonte, Rel. I sem. 2003, pag. 4; Garante del contribuente di Bolzano, Relazione I semestre 2003, pag. 4; Garante del contribuente del Veneto, relazione I semestre 2003, pag. 2; Garante dell'Umbria, Rel. I sem. 2003, pag. 9; Garante della Calabria, Rel. I sem. 2003, pag. 6; Garante della Sicilia, Rel. I sem. 2003, pag. 9; Garante dell'Emilia Romagna, Rel. I sem. 2003, pag. 3; Garante del contribuente della Toscana, Relazione I semestre 2003, pag. 8; Garante della Puglia, Rel. I sem. 2003, pag. 15; Garante della Lombardia, Rel. I sem. 2003, pag. 9; Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Relazione II semestre 2003, pag. 2; Garante del contribuente di Bolzano, Relazione II semestre 2003, pag. 4; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Relazione II semestre 2003, pag. 3; Garante del contribuente della Lombardia, Relazione II semestre 2003, pag. 10; Garante delle Marche, Rel. II sem. 2003, pagg. 13-14.

Un aspetto rilevante nella questione dei rimborsi è stato segnalato – nelle 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"[16].

Peraltro, nelle relazioni precedenti il Garante delle Marche aveva ricostruito compiutamente il tessuto normativo che obbliga 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 obbligazione[17].

---

[16] Garante del contribuente dell'Abruzzo, Relazione I semestre 2003, pag. 2; Garante del contribuente delle Marche, Relazione I semestre 2003, pag. 8-9; Garante del contribuente del Veneto, Relazione I semestre 2003, pag. 2; Garante del contribuente dell'Umbria, Relazione I semestre 2003, pag. 9; Garante del contribuente della Toscana, Relazione I semestre 2003, pag. 9; Garante del contribuente della Puglia, Relazione I semestre 2003, pag. 15-17; Garante del contribuente dell'Abruzzo, Relazione II semestre 2003, pag. 5; Garante del contribuente della Sardegna, Relazione II semestre 2003, pag. 3; Garante del contribuente dell'Umbria, Relazione II semestre 2003, pag. 7; Garante del contribuente del Veneto, Relazione II semestre 2003, pag. 2; Garante del contribuente della Puglia, Relazione II semestre 2003, pag. 15; Garante del contribuente della Lombardia, Relazione II semestre 2003, pag. 10.

[17] 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".

2.2 L'esercizio dell'autotutela

Riguardo alla materia dell'autotutela, l'art. 13, comma 6, prevede che il Garante del contribuente "attiva le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente"[18]. Fin dalla prima fase di attivazione del Garante, si sono verificati alcuni casi in cui i 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. A questo proposito, in una prima fase il rapporto con gli Uffici si è rivelato problematico, ma nelle ultime relazioni si è potuto constatare che vi è stata "una certa inversione di tendenza"[19] da parte degli Uffici finanziari, anche se rimangono ancora difficoltà in alcune Regioni[20].

Per queste ragioni 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 un semplice invito a procedere, ma un obbligo giuridico. Ciò per rendere più incisivo l'istituto dell'autotutela.

Dalla maggior parte dei Garanti viene accolta la prevalente opinione, che conclude nel senso di negare al Garante il potere di annullare o

---

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

[19] Garante dell'Abruzzo, Rel. I sem. 2003, pag. 2; Garante della Campania, Rel. I sem. 2003, pag. 1; Garante della Sicilia, Rel. I sem. 2003, pag. 3; Garante del Veneto, Rel. I sem. 2003, pag. 2; Garante della Toscana, Rel. I sem. 2003, pag. 5; Garante dell'Abruzzo, Rel. II sem. 2003, pag. 3; Garante di Bolzano, Rel. II sem. 2003, pag. 3.

[20] Garante di Trento, Rel. I sem. 2003, pag. 5; Garante del contribuente della Sardegna, Relazione I semestre 2003, pag. 2; Garante delle Marche, Rel. I sem. 2003, pag. 9-12; Garante delle Marche, Rel. II sem. 2003, pagg. 15-16.

revocare l'atto che reputi illegittimo ovvero di dare senz'altro inizio alla procedura di autotutela, con obbligo dell'Ufficio finanziario di attenersi alle sue direttive; e che ritiene, piuttosto, che l'Ufficio del Garante debba limitarsi a denunziare l'illegittimità e, quindi, a invitare l'Amministrazione ad attivare l'autotutela. Se l'Ufficio permanesse sulle proprie posizioni nonostante le sollecitazioni del Garante, questi – ove non ritenga persuasive le motivazioni addotte – potrebbe darne comunicazione alla Direzione regionale delle entrate o al Comando di zona della Guardia di Finanza nonché agli organi di controllo, informando l'autore della segnalazione, e, nei casi più gravi, proponendo l'instaurazione, nei confronti dei responsabili, di un procedimento disciplinare[21].

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[22]. Tali perplessità si riconnettono al ruolo stesso del Garante, in quanto "l'attribuzione di poteri sostitutivi, anche se limitati ad aree determinate, inciderebbe sulla stessa natura dell'istituto del Garante e rischierebbe di travolgerne il ruolo, pur se appare ormai ineludibile l'esigenza di un preciso disegno dell'autotutela in rapporto al ruolo del Garante sui tempi di esercizio in relazione ai poteri di ispezione attribuiti dal comma 8 dell'art. 13"[23]. Sempre il Garante della Lombardia osserva che "un più articolato disegno dell'autotutela eviterebbe il rischio che il Garante e il contribuente restino in una situazione di improduttiva attesa, svincolata da termini

[21] Garante della Lombardia, Rel. I sem. 2003, pagg. 6-7; Garante delle Marche, Rel. I sem. 2003, pagg. 9-12; Garante della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2003, pagg. 7-8; Garante delle Marche, Rel. II sem. 2003, pagg. 15-16; Garante della Lombardia, Rel. II sem. 2003, pagg. 7-8; Garante del contribuente della Liguria, Relazione II semestre 2003, pag. 3; Garante della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2003, pagg. 6-7.

[22] Garante della Lombardia, Rel. II sem. 2003, pag. 7.

[23] Ibidem

precisi. Sarebbe questo un risultato apprezzabile anche al fine di evitare che l'istituto dell'autotutela, nel caso di diniego motivato, offra pretesti per aumentare il contenzioso"[24].

Come già evidenziato nelle relazioni precedenti, quasi tutti i Garanti hanno sottolineato che la stessa norma che sancisce il potere di attivare la procedura di autotutela non permette, poi, ai Garanti stessi di pronunciarsi in favore del contribuente nel caso in cui l'Amministrazione interessata si sia pronunciata negativamente sull'istanza di annullamento. In tal senso è stato chiesto un intervento legislativo per attribuire 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.

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 del contribuente, 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 del contribuente, nel caso in cui la sua posizione fiscale sia sottoposta alle ispezioni e alle

[24] Garante della Lombardia, Rel. II sem. 2003, pag. 7.

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, attraverso un percorso alternativo alla giurisdizione al fine di ottenere la tutela delle posizioni giuridiche soggettive.

Nonostante il rilievo di tale norma all'interno del *corpus* dello Statuto del contribuente, la prassi fin qui registrata – fin dalle prime relazioni – relega la questione nell'ambito di quelle più marginali della casistica[25].

C'è da sottolineare, comunque, che il numero decrescente di istanze presentate è collegabile all'ampliamento "dell'area dei condoni che si sono succeduti negli ultimi anni, ma è innegabile che la migliore attenzione, posta dagli Uffici al rispetto della tempistica del comma 12 dell'art. 13, ha influito positivamente"[26].

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

---

[25] Garante della Lombardia, Rel. I sem. 2003, pag. 9; Garante delle Marche, Rel. I sem. 2003, pag. 3; Garante del Piemonte, Rel. I sem. 2003, pag. 4; Garante di Bolzano, Rel. I sem. 2003, pag. 4; Garante della Sicilia, Rel. I sem. 2003, pagg. 9-10; Garante della Puglia, Rel. I sem. 2003, pag. 18; Garante di Bolzano, Rel. II sem. 2003, pag. 5; Garante del contribuente dell'Umbria, Relazione II semestre 2003, pag. 4; Garante del contribuente della Puglia, Relazione II semestre 2003, pag. 18

[26] Garante della Lombardia, Rel. II sem. 2003, pag. 11.

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.

A questo proposito è opportuno ricordare quanto precisato dal Garante delle Marche che, nelle precedenti relazioni, aveva richiamato proprio la circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza, per valutare la questione delle verifiche esclusivamente sotto il profilo della interpretazione dell'art. 12, comma 5, sul limite massimo dei 30 giorni. 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 comma 5 dell'art. 12[27].

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

[27] Cfr. Garante dell'Abruzzo, Rel. II sem. 2003, pag. 4; Garante della Liguria, Rel. II sem. 2003, pag. 5; Garante della Puglia, Rel. II sem. 2003, pag. 18.

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 del contribuente, 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 nelle precedenti relazioni riguardo ai contribuenti interessati da verifica fiscale, tenuto conto che il tema è anche legato a quello della sospensione dei termini di durata e che si configura diversamente nel caso di indagine penale o 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. Il Garante del contribuente della Lombardia, inoltre, sottolinea che "i tempi delle indagini penali devono essere sottratti dal calcolo previsto dall'art. 12 dello Statuto del contribuente e riservati alla valutazione autonoma dell'Autorità penale"[28]. Nel secondo caso la questione diviene più complessa e, 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

[28] Garante della Lombardia, Rel. I sem. 2003, pag. 11; Garante della Lombardia, Rel. II sem. 2003, pag. 10.

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 all'ispezione. 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 e tempi preventivati, fatta salva la sopravvenienza di fatti nuovi[29].

In relazione a tale questione il Garante delle Marche evidenzia la necessità dell'emanazione del codice di comportamento per il personale addetto alle verifiche tributarie, previsto dall'art. 15, che potrebbe risolvere le questioni relative alla permanenza dei verificatori nella sede dei contribuenti[30].

2.4 Il fermo amministrativo dei beni mobili

Nelle relazioni sull'attività del 2003 i Garanti hanno evidenziato la questione del fermo amministrativo dei beni mobili iscritti nei pubblici registri.

Tale strumento, previsto dall'art. 86 del D.P.R. n. 602/73, viene utilizzato dai Concessionari della riscossione allorché il contribuente si trovi in una condizione debitoria nei confronti dello Stato, definita da una cartella di pagamento.

---

[29] Cfr. Garante della Puglia, Rel. II sem. 2003, pag. 18.
[30] Garante delle Marche, Rel. I sem. 2003, pag. 6.

Alcuni Garanti hanno sottolineato che spesso "non vi erano i presupposti per l'emissione del provvedimento in questione, di talchè il soggetto lamentava che gli venivano provocati danni gravi e irreparabili"[31].

Il Garante della Calabria ha proposto una nota all'Ufficio Studi e politiche giuridico-tributarie del Dipartimento per le politiche fiscali, prospettando "l'opportunità di una iniziativa volta all'abrogazione dell'art. 86 del D.P.R. n. 602/73 nella parte che contempla il fermo amministrativo dei beni mobili iscritti, o una sua modifica"[32]. Sempre nella stessa nota, il Garante sottolinea che il fermo amministrativo, "non essendo un atto della procedura espropriativa e non potendosi considerare una misura cautelare perché non è intesa a garantire o assicurare il risultato di una pronuncia giurisdizionale, si configura come una sanzione anomala con funzione coercitiva"[33].

Sulla stessa questione il Garante della Puglia evidenzia la necessità di un riordino della materia, soprattutto perché "come viene sostenuto costantemente dalla giurisprudenza di merito, il fermo amministrativo sarebbe illecito per la mancanza di un decreto di attuazione dell'art. 86 del D.P.R. n. 602/73"[34].

2.5 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

[31] Garante della Puglia, Rel. I sem. 2003, pag. 29; Garante del Lazio, Rel. II sem. 2003, pag. 5; Garante dell'Umbria, Rel. II sem. 2003, pag. 8; Garante della Basilicata, Rel. II sem. 2003, pag. 3; Garante del contribuente della Calabria, Relazione II semestre 2003, pag. 5.
[32] Garante della Calabria, Rel. I sem. 2003, pag. 6.
[33] Ibidem
[34] Garante della Puglia, Rel. I sem. 2003, pag. 30; Garante della Puglia, Rel. II sem. 2003, pag. 36.

particolare, si rilevava una carenza di funzionalità nel servizio automatico di assistenza al contribuente dell'Agenzia delle entrate (c.d. *call center*), soprattutto riguardo al buon esito dei contatti.

Al riguardo, nelle relazioni sull'attività del 2003 nessun Garante del contribuente ha riproposto tale questione; viceversa è stata segnalata una buona funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente[35], fatta eccezione per il Garante della Sardegna che evidenzia come lo spostamento di alcuni uffici dell'Agenzia delle Entrate, in un luogo distante dal centro abitato e servito in modo non ottimale dai servizi pubblici, realizzerà un forte disservizio per i contribuenti[36]. Il Garante della Lombardia sottolinea che, nonostante la buona funzionalità dei servizi di informazione e assistenza, in alcuni casi non viene "rispettato il termine di 30 giorni, previsti dal 6° comma dell'art. 13 della 212/2000, rendendo così necessario rivolgere uno o più solleciti"[37].

3. 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. La maggior parte dei Garanti evidenzia che le richieste di documenti e chiarimenti rivolte dal Garante sono state soddisfatte dagli Uffici interessati con spirito collaborativo ed in tempi

[35] Garante del Lazio, Rel. I sem. 2003, pag. 3; Garante della Campania, Rel. I sem. 2003, pag. 2; Garante della Lombardia, Rel. I sem. 2003, pag. 7; Garante della Puglia, Rel. I sem. 2003, pag. 11; Garante dell'Umbria, Rel. II sem. 2003, pag. 4; Garante di Bolzano, Rel. II sem. 2003, pag. 3; Garante del Lazio, Rel. II sem. 2003, pagg. 3-4; Garante del Piemonte, Rel. II sem. 2003, pag. 9.

[36] Garante della Sardegna, Rel. I sem. 2003, pagg. 3-6; Garante del contribuente della Sardegna, Relazione II semestre 2003, pagg. 3-6.

[37] Garante della Lombardia, Rel. II sem. 2003, pag. 8; art. 13, comma 6: "... [il Garante del contribuente] rivolge richieste di documenti o chiarimenti agli uffici competenti, i quali rispondono entro trenta giorni

ragionevoli, pur se talvolta, come sopra segnalato, non è stato rispettato rigorosamente il termine di trenta giorni previsto dal comma 6, dell'art. 13 dello Statuto del contribuente. Identico discorso è stato rilevato per gli enti locali, "che pur privi di veri e propri uffici tributi, hanno dato risposte compiute in termini ravvicinati"[38]. Solo pochi Garanti hanno segnalato che le informazioni ricevute a volte non sono state "precise, compiute, chiare"[39].

Fatte salve le questioni 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.

3.1 I rapporti con le Commissioni Tributarie

Per quanto concerne il rapporto con le Commissioni tributarie è opinione condivisa da tutti i Garanti che l'istituto del Garante non deve sovrapporsi alle Commissioni il cui funzionamento non può essere sindacato o censurato. Il Garante della Lombardia ha evidenziato che tutte le doglianze dei contribuenti in merito all'attività delle Commissioni Tributarie "sono state trasmesse alle Presidenze delle Commissioni Tributarie, fornendo doverosa informazione al contribuente, accompagnando i dati con i chiarimenti ritenuti necessari"[40]. Si segnala, comunque, la richiesta da parte del Garante della Sicilia di un intervento

[38] Garante della Lombardia, Rel. I sem. 2003, pag. 7; Garante del contribuente del Molise, Relazione I semestre 2003, pag. 2; Garante della Campania, Rel. I sem. 2003, pag. 2; Garante del Lazio, Rel. I sem. 2003, pag. 3; Garante di Bolzano, Rel. I sem. 2003, pag. 2; Garante della Puglia, Rel. I sem. 2003, pag. 11; Garante della Puglia, Rel. II sem. 2003, pag. 11; Garante della Lombardia, Rel. II sem. 2003, pag. 9; Garante del Molise, Rel. II sem. 2003, pag. 2; Garante del Friuli, Rel. II sem. 2003, pag. 2.

[39] Garante della Sardegna, Rel. I sem. 2003, pag. 1; Garante della Calabria, Rel. I sem. 2003, pag. 4; Garante di Trento, Rel. I sem. 2003, pag. 6; Garante della Sardegna, Rel. II sem. 2003, pag. 2.

[40] Garante della Lombardia, Rel. II sem. 2003, pag. 12; Garante della Sicilia, Rel. I sem. 2003, pag. 5.

normativo che, pur nella salvaguardia delle rispettive competenze, definisca meglio i rapporti tra i due istituti[41].

4. L'attivazione dei poteri

Il Garante del Piemonte, nelle relazioni precedenti, aveva sollevato una questione interpretativa relativa alla possibilità di procedere attraverso 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 ..."[42].

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, ma anche d'ufficio, di propria iniziativa, avendo acquisito in altro modo notizia delle disfunzioni[43]. I Garanti hanno considerato corretta tale interpretazione, offrendo la possibilità anche al recepimento di dichiarazioni orali per motivi diversi (carenze culturali, difetto di assistenza al contribuente, particolare complessità del caso ecc.), quando non sia possibile ottenere una segnalazione scritta, che rimane per il Garante la forma privilegiata e ordinaria dell'attivazione del collegio.

---

[41] Garante della Sicilia, Rel. I sem. 2003, pag. 5.
[42] Art. 13 L. 212/2000;
[43] Garante della Puglia, Rel. I sem. 2003, pag. 12.

5. Le iniziative di comunicazione

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

- quello dell'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.

Successivamente all'emanazione della legge n. 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 del Dipartimento per le politiche fiscali 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 un'apposita sezione dedicata allo Statuto del contribuente e ai Garanti del contribuente all'interno del sito *web* www.finanze.gov.it del Ministero, per costituire un archivio informativo aggiornato per i contribuenti che vogliano avviare contatti con questi organismi.

Un'analoga iniziativa è stata realizzata anche dall'Agenzia delle Entrate all'interno del proprio sito istituzionale (www.agenziaentrate.it).

Attualmente all'interno del sito www.finanze.gov.it vi è una voce "Garante del contribuente" con l'indicazione dei compiti dell'organismo, della legge n. 212/2000 e con un elenco completo dei Garanti istituiti e dei loro recapiti (numeri telefonici e fax, indirizzi e nomi dei componenti il

Garante), il cui aggiornamento è garantito nonostante le difficoltà di rendere sistematico il flusso delle informazioni provenienti dalle segreterie dei Garanti. Inoltre, nella stringa "Documentazione", alla voce "Statuto del contribuente" è possibile accedere a un Dossier tematico, che spiega nel dettaglio la legge n. 212/2000.

L'Ufficio comunicazione istituzionale del Dipartimento per le politiche fiscali ha pubblicato nel 2001 un numero speciale della "Guida del contribuente" sullo "Statuto dei diritti del Contribuente", distribuita presso gli Uffici finanziari, all'interno della quale 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 del contribuente prodotto dall'Ufficio comunicazione istituzionale, per garantire il bilinguismo nella informazione. Nel 2003 è stata realizzata una pubblicazione (Quaderni n. 2/2003) dal titolo "Aprile 2003: lo stato d'attuazione del decentramento fiscale", al cui interno sono state illustrate alcune questioni inerenti allo Statuto del contribuente e al Garante del contribuente.

In relazione all'attività di informazione, alcuni Garanti lamentano "la scarsa conoscenza, presso la platea dei contribuenti, dell'esistenza e delle funzioni del Garante del contribuente"[44]. In particolare il Garante del Piemonte rileva che "poco o nulla sia stato fatto in ambito ministeriale per favorire la conoscenza"[45] del Garante. In merito a tale questione, la legge 212/2000, istitutiva del Garante del contribuente, non contiene alcuna indicazione normativa.

---

[44] Garante del Molise, Rel. I sem. 2003, pag. 2; Garante dell'Umbria, Rel. I sem. 2003, pag. 5; Garante del Molise, Rel. II sem. 2003, pag. 2; Garante dell'Umbria, Rel. II sem. 2003, pag. 9.

[45] Garante del Piemonte, Rel. I sem. 2003, pag. 2; Garante del Piemonte, Rel. II sem. 2003, pag. 3.

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 e verso altre realtà locali, con comunicati stampa e attività di contatto con le Autorità regionali e con gli enti locali, nonché con le organizzazioni di categoria, gli ordini professionali, le istituzioni scolastiche e universitarie ecc. Le stesse iniziative di comunicazione sono proseguite attraverso organi di stampa, incontri nelle Università, convegni sullo Statuto del contribuente[46], in quanto, come rilevato dal Garante del Trento "è sempre sentita l'esigenza di intensificare le relazioni con i media al fine di allargare la conoscenza da parte dei cittadini del ruolo del Garante"[47].

[46] Garante delle Marche, Rel. I sem. 2003, pag. 5; Garante della Puglia, Rel. I sem. 2003, pagg. 3-6, 9-10. Garante della Puglia, Rel. II sem. 2003, pagg. 9-11; Garante delle Marche, Rel. II sem. 2003, pag. 17.

[47] Garante di Trento, Rel. I sem. 2003, pag. 3; Garante del contribuente di Trento, relazione II semestre 2003, pag. 4.

PARTE II

OSSERVAZIONI DEI GARANTI SULLE NORME ISTITUTIVE E SULLE REGOLE DI FUNZIONAMENTO DELL'ORGANO

6. I Garanti

L'art. 13, comma 2, della legge 212/2000 prevede che il Presidente del Garante del contribuente 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 del contribuente – 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" debbano rientrare nella competenza del soggetto istituzionalmente titolato alla nomina, ovvero del Presidente della Commissione Tributaria Regionale.

Nelle relazioni precedenti, i Garanti hanno osservato 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, poiché non sembra 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.

Sempre sulla stessa questione era stato sottolineato che il comma 7 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.

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 2004, di tutti i Garanti del contribuente.

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

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

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

6.1 L'incompatibilità

Già nelle prime relazioni erano emerse alcune questioni riguardanti la mancata previsione nella legge istitutiva di un sistema di incompatibilità per le nomine dei Garanti, che consentisse di risolvere alcune ipotesi potenzialmente verificabili, come il caso di magistrato o professore universitario che fosse 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.

Nel merito 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.

E' evidente che le dimissioni dei componenti per situazioni di incompatibilità relative all'attività svolta hanno comportato una variazione dei collegi inizialmente costituiti.

6.2 Compensi e rimborsi spese

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. 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 continua a segnalare ritardi nell'erogazione dei pagamenti[48].

Altro aspetto segnalato dai Garanti riguarda il trattamento delle missioni, nel particolare quale soggetto ha il potere di autorizzarle e quale autonomia hanno i Garanti nel merito[49].

7. L'autonomia organizzatoria

Nell'ambito della naturale esplicazione dell'autonomia riconosciuta dallo Statuto del contribuente, i Garanti del contribuente hanno emanato 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, ed evitare contestuali disomogenee interpretazioni sulle modalità

[48] Garante del Piemonte, Rel. I sem. 2003, pag. 2.
[49] Garante del Piemonte, Rel. II sem. 2003, pag. 11; Garante del Friuli Venezia Giulia, Rel. II sem. 2003, pag. 3.

di svolgimento delle funzioni[50].

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 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 e 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 e determinando, in tal modo, la possibilità di accettare forme diverse per la presentazione delle istanze.

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 dal

[50] 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.

Garante della Lombardia che, riferendosi all'ipotesi del contradditorio tra contribuente e Amministrazione finanziaria, mette in luce le difficoltà, sia strutturali che normative, che si avrebbero nel caso di adozione di un sistema troppo procedimentalizzato. Adottare un tale sistema – che 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. Per tale motivo il principio che viene fissato nello Statuto del contribuente (art. 12) è sintetizzabile nella espressione *audiatur et altera pars*, che, coerentemente con il presupposto della parità delle parti, non determina il vincolo di un contraddittorio processuale[51].

I singoli Garanti, quindi, in piena autonomia, hanno emanato ciascuno un proprio regolamento di organizzazione. Il perseguimento dell'omogeneità dei regolamenti rientra, peraltro, nell'ambito della stessa autonomia organizzatoria dei Garanti.

8. Il funzionamento del collegio

La legge 212/2000 non offre, riguardo alle modalità per il funzionamento del collegio, le indicazioni necessarie per assicurare l'omogeneo svolgimento sul territorio delle funzioni di garanzia riconosciute dallo Statuto del contribuente 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

[51] Garante della Lombardia, Rel. II sem. 2003, pag. 12.

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.

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 normativa[52].

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 Garanti[53].

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 verifichi l'impedimento di uno dei componenti: tra queste possibili

---

[52] Garante della Lombardia, Rel. I sem. 2003, pag. 6; Garante del Lazio, Rel. I sem. 2003, pag. 2; Garante della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2003, pag. 6; Garante della Lombardia, Rel. II sem. 2003, pag. 7; Garante della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2003, pag. 6; Garante dell'Abruzzo, Rel. II sem. 2003, pag. 2.

[53] Garante della Puglia, Rel. I sem. 2003, pag. 6.

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.

8.1 I poteri presidenziali

Per ragioni di completezza riguardo alla questione del collegio e della sua funzionalità, si ricorda un argomento già presente nelle precedenti relazioni. Nello specifico, si fa riferimento al Garante della Lombardia, che 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 debba essere integrato da una norma che preveda la nomina di un supplente temporaneo.

9. 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"[54]. 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 condizionano l'esercizio delle relative funzioni e sono questioni sulle quali quasi tutti i Garanti si sono espressi, sia nelle prime che nelle più recenti Relazioni, sottolineando che tre sono gli aspetti rilevanti che concorrono a delineare la nozione di autonomia *de qua*.

9.1 L'impianto normativo e l'effettività dei poteri

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 nelle precedenti relazioni 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

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

presidiati. Sempre secondo il Garante, l'Organo 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.

Il secondo aspetto riguarda la mancata previsione di un sistema di sanzioni o altri strumenti di coazione da utilizzare nei casi di mancata osservanza delle 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"[55].

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, 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.

9.2 L'autonomia finanziaria e organizzativa

Un terzo aspetto è quello dell'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

[55] Garante del Molise, Rel. I sem. 2003, pag. 3; Garante della Sardegna, Rel. I sem. 2003, pag. 2; Garante della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2003, pag. 4; Garante del Piemonte, Rel. II sem. 2003, pag. 2, 11; Garante della Lombardia, Rel. II sem. 2003, pagg. 2-3; Garante del Molise, Rel. II sem. 2003, pag. 3

risorse finanziarie autonomamente gestibili e si consegue attribuendo all'Organo un fondo annuale per le spese di funzionamento[56].

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.

Al riguardo si registra da più Garanti la proposta di sottrarre l'Organo dall'incardinamento "sostanziale" presso le Direzioni regionali delle entrate, da cui dipende quanto alla dislocazione degli uffici e alla dotazione organica, con il trasferimento delle relative competenze al Dipartimento per le politiche fiscali, che già gestisce ed amministra tutti i finanziamenti occorrenti per il funzionamento delle Commissioni Tributarie[57].

9.2.1 Le risorse strumentali ed il personale

Tutti i Garanti hanno affrontato, anche nelle relazioni del 2003, 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'organismo.

Al riguardo, fin dalla fase di avvio dei Garanti sono emerse alcune difficoltà relative al reperimento degli strumenti necessari per l'espletamento delle funzioni di segreteria e di quelle tecniche (linee telefoniche, fotocopiatrici, attrezzatura informatica, cancelleria, locali, arredi e mobilia).

---

[56] Garante del Piemonte, Rel. I sem. 2003, pag. 2; Garante della Puglia, Rel. II sem. 2003, pag. 5; Garante di Trento, Rel. II sem. 2003, pag. 2; Garante della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2003, pag. 2.

[57] Garante del Piemonte, Rel. I sem. 2003, pag. 2; Garante del Piemonte, Rel. II sem. 2003, pag. 2 Garante della Puglia, Rel. II sem. 2003, pag. 6.

La situazione attuale pare destinata a migliorare a seguito della Convenzione del 24/04/2003, stipulata tra il Ministero dell'economia e delle finanze e l'Agenzia delle Entrate, in cui all'art. 14 *ter*, è previsto che "l'Agenzia, in attuazione delle previsioni di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212, assicura al Garante del contribuente, per lo svolgimento delle sue funzioni, le risorse necessarie, con particolare riferimento ai locali e al personale di segreteria".

A questo proposito i Garanti hanno segnalato che nell'intervallo dei due semestri in alcune Regioni si è avuto un miglioramento delle dotazioni organiche e strumentali[58], mentre in altre la situazione è rimasta sostanzialmente identica agli anni passati[59].

Per l'esercizio dei compiti loro riconosciuti, quasi tutti i Garanti richiedono inoltre:

- di avere un documento di identificazione che certifichi il grado e la funzione di ogni Garante e che consenta senza impedimenti gli accessi previsti dalla legge a tutti gli Uffici finanziari[60];

---

[58] Garante della Calabria, Rel. I sem. 2003, pag. 1; Garante del Molise, Rel. I sem. 2003, pag. 1; Garante dell'Umbria, Rel. I sem. 2003, pag. 6; Garante di Bolzano, Rel. I sem. 2003, pag. 1; Garante delle Marche, Rel. II sem. 2003, pag. 1; Garante della Lombardia, Rel. II sem. 2003, pag. 2; Garante della Calabria, Rel. II sem. 2003, pag. 2; Garante della Basilicata, Rel. II sem. 2003, pag. 2; Garante del Molise, Rel. II sem. 2003, pag. 1; Garante dell'Umbria, Rel. II sem. 2003, pag. 2; Garante di Bolzano, Rel. II sem. 2003, pag. 1; Garante del Lazio, Rel. II sem. 2003, pag. 3; Garante della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2003, pag. 1; Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Relazione II semestre 2003, pag. 1.

[59] Garante del Piemonte, Rel. I sem. 2003, pag. 2; Garante della Lombardia, Rel. I sem. 2003, pagg. 2,3,6; Garante del Lazio, Rel. I sem. 2003, pag. 3; Garante della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2003, pag. 1; Garante della Sardegna, Rel. I sem. 2003, pag. 1; Garante di Trento, Rel. I sem. 2003, pag. 2; Garante dell'Abruzzo, Rel. I sem. 2003, pag. 1; Garante della Sicilia, Rel. I sem. 2003, pag. 1; Garante dell'Emilia Romagna, Rel. I sem. 2003, pag. 1: Garante del Veneto, Rel. I sem. 2003, pag. 1; Garante di Trento, Rel. II sem. 2003, pag. 1; Garante del Piemonte, Rel. II sem. 2003, pag. 2; Garante del Veneto, Rel. II sem. 2003, pag. 1; Garante della Sardegna, Rel. II sem. 2003, pag. 1; Garante dell'Abruzzo, Rel. II sem. 2003, pag. 1.

[60] Garante del Piemonte, Rel. I sem. 2003, pag. 2; Garante di Trento, Rel. II sem. 2003, pag. 2; Garante del Piemonte, Rel. II sem. 2003, pag. 11; Garante della Puglia, Rel. II sem. 2003, pag. 6; Garante della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2003, pag. 5.

- di disporre di una autovettura di servizio[61];
- di poter ricevere riviste specializzate di vario genere, compresi testi normativi[62].

Particolarmente sentita – da quasi tutti i Garanti – è l'esigenza di un collegamento in rete con l'Anagrafe Tributaria, con i vari Uffici dell'Amministrazione finanziaria, con le banche dati del Ministero[63] e un collegamento in rete tra tutti gli Uffici dei Garanti[64].

Al riguardo, il Garante delle Marche fa presente che "l'autorizzazione all'accesso consentirebbe di acquisire direttamente in tempi brevissimi le informazioni e i dati necessari per la trattazione delle pratiche segnalate dai contribuenti, con rilevante economia di tempo e di lavoro sia per il Garante che per gli Uffici tributari, ai quali quelle stesse informazioni debbono attualmente essere richieste"[65].

Infine vi è da segnalare che non è stata riproposta dalla maggior parte dei Garanti la richiesta di attivazione delle caselle di posta elettronica specifiche, formulata nelle relazioni sull'attività del primo semestre del 2003. Da una verifica effettuata, risulta che quindici Garanti su ventuno dispongono di un indirizzo di posta elettronica attivo.

Nelle prime relazioni i Garanti avevano segnalato alcuni problemi relativi all'assegnazione di personale da parte delle Direzioni regionali

---

[61] Garante della Puglia, Rel. II sem. 2003, pag. 6.

[62] Garante della Sardegna, Rel. I sem. 2003, pag. 1; Garante di Trento, Rel. I sem. 2003, pag. 2; Garante dell'Umbria, Rel. I sem. 2003, pag. 6; Garante delle Marche, Rel. II sem. 2003, pag. 1; Garante della Calabria, Rel. II sem. 2003, pag. 6; Garante dell'Umbria, Rel. II sem. 2003, pag. 2; Garante della Sardegna, Rel. II sem. 2003, pag. 1.

[63] Garante del Piemonte, Rel. I sem. 2003, pag. 2; Garante della Lombardia, Rel. I sem. 2003, pag. 3; Garante della Calabria, Rel. I sem. 2003, pag. 2; Garante di Trento, Rel. I sem. 2003, pag. 2; Garante del Piemonte, Rel. II sem. 2003, pag. 10; Garante delle Marche, Rel. II sem. 2003, pag. 1; Garante della Sardegna, Rel. II sem. 2003, pag. 1; Garante della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2003, pag. 5.

[64] Garante del Piemonte, Rel. II sem. 2003, pag. 10; Garante delle Marche, Rel. II sem. 2003, pag. 1; Garante dell'Umbria, Rel. II sem. 2003, pag. 3.

[65] Garante delle Marche, Rel. II sem. 2003, pag. 1.

delle entrate. Il personale era assegnato a tempo parziale e senza una determinazione chiara delle funzioni. A oggi la situazione è migliorata e vi è stata, in alcune Regioni, anche un'ampia disponibilità nell'assegnazione di personale qualificato, anche se non tutti gli Uffici del Garante dispongono ancora di personale a tempo pieno e con un incarico formale.

Il personale in organico al 31 marzo 2003 è assegnato per svolgere compiti che, secondo 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, per garantire il supporto istruttorio alle iniziative del Garante;

c) le relazioni con il pubblico, per curare la gestione dei contatti con i contribuenti e organizzare 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, per seguire l'andamento dell'esito degli interventi svolti nei confronti degli Uffici, programmare ed eventualmente svolgere, su delega del Garante, le attività di accesso e controllo di competenza.

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.

L'attività dell'Ufficio del Garante, dopo un avvio alquanto impegnativo dedicato alla soluzione di problemi organizzativi, sembra

oramai indirizzarsi verso un funzionamento a regime, con una ricezione progressivamente crescente di segnalazioni da parte dei contribuenti.

Disporre di strumenti telematici consentirebbe di velocizzare l'attività.

Permangono, inoltre, alcune questioni relative alla gestione (protocollazione ed archiviazione) delle segnalazioni/istanze pervenute dai contribuenti.

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 –, con l'eliminazione di 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 Garante[66].

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

Molti Garanti evidenziano che ai fini di un rapporto più efficace con il contribuente, sarebbe necessario, come già segnalato, un collegamento in rete con gli uffici dell'Amministrazione finanziaria, in quanto "un collegamento in rete [del Garante] con le banche dati del Ministero e con l'Anagrafe Tributaria agevolerebbe notevolmente le fasi istruttorie dell'attività"[67].

Oltre alla contingente soddisfazione di richieste particolari, l'esigenza condivisa dai Garanti è di ottenere una risposta in termini di autonomia,

[66] Garante del Molise, Rel. I sem. 2003, pag. 1; Garante della Lombardia, Rel. II sem. 2003, pag. 7.
[67] Garante di Trento, Rel. I sem. 2003, pag. 2.

attraverso una chiara determinazione di quali siano i percorsi per le assegnazioni di personale e per l'attribuzione di risorse in grado di garantire al contempo la piena efficienza nell'espletamento della funzione istituzionale ed il rispetto dell'autonomia dell'Organo.

10. Il coordinamento dei Garanti

Dal maggio 2001 esiste un Comitato di coordinamento dei Garanti del contribuente, costituito dai Garanti nell'ambito della loro autonomia fuori da specifiche previsioni normative, che ha svolto un'opera di raccordo e di collegamento delle iniziative dei singoli Garanti regionali. L'esigenza di un coordinamento è stata fortemente sentita anche se i singoli Garanti hanno rigettato l'ipotesi di forme di imposizione e di regolamentazione rigidamente uniformi.

I Garanti hanno ritenuto opportuno, comunque, 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.

In relazione a tale questione sono state avanzate proposte di riconoscimento ufficiale del Comitato di coordinamento esistente, in considerazione della sua indispensabile attività di collegamento. Tra i Garanti si è 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.

PARTE III

PROPOSTE DI REVISIONE NORMATIVA

11. 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 tutela[68].

La riflessione sulle prospettive del Garante del contribuente, come strumento istituzionale alternativo alla giurisdizione per l'attuazione dello Statuto del contribuente, passa essenzialmente lungo due direttrici: l'attitudine dell'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 riconosciuta al Garante.

Le questioni oggetto di revisione dell'art. 13, sia dal punto di vista dell'organizzazione che da quello dell'autonomia e dell'indipendenza, sono state oggetto di tre proposte formali di modifica[69].

In particolare, la proposta elaborata dal Garante delle Marche e presentata al Comitato di coordinamento è diretta:

- a rafforzare l'autonomia e l'indipendenza del Garante;
- ad attribuire il potere di adottare, in caso di assenza giustificata o di legittimo impedimento di uno dei

[68] Garante della Lombardia, Rel. II sem. 2003, pag. 3.
[69] Garante della Sicilia, Garante delle Marche, Garante dell'Emilia Romagna.

componenti del collegio, da parte degli altri componenti, con prevalenza del voto del presidente in caso di contrasto, delibere urgenti ed indifferibili, subordinandone l'efficacia *ex tunc* alla ratifica del collegio nella prima riunione successiva;

- a prevedere specifiche ipotesi di incompatibilità originaria e sopravvenuta, casi di cessazione, decadenza e revoca dell'incarico;
- a prevedere la nomina di membri supplenti per evitare che l'assenza temporanea, per malattia o altro impedimento, paralizzi il funzionamento del collegio, in base al principio del collegio perfetto;
- a svincolare gli uffici del Garante da qualsiasi forma di collegamento funzionale ed economico con l'Agenzia delle Entrate, su cui deve essere esercitato il controllo;
- ad assegnare, di conseguenza, il ruolo di supporto (personale, risorse materiali, mezzi tecnici ecc.) ai Garanti al Dipartimento per le politiche fiscali (e non più all'Agenzia delle Entrate);
- ad introdurre nel testo dell'art. 13 dello Statuto dei contribuenti una disposizione, in forza della 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 sospenda 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; comunque per non oltre novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza del contribuente;

- ad attribuire al Garante del contribuente in via esclusiva la competenza a provvedere sulle istanze e segnalazioni dei contribuenti, quale sia la natura del tributo in contestazione e l'ente destinatario del relativo gettito. Tale intervento normativo è, inoltre, necessario per eliminare le incertezze interpretative circa la diretta ed immediata soggezione degli enti locali alle disposizioni dell'art. 13;
- ad attivare, con delibere motivate, le procedure di autotutela, disponendo che l'Ufficio finanziario proceda al riesame dell'atto oggetto di segnalazione e adotti sul medesimo gli opportuni provvedimenti, dandone comunicazione al Garante e al contribuente;
- a prevedere la soppressione, nel sesto comma dell'art. 13, dell'espressione "*nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente*", ampliando l'attivazione dell'autotutela ad ogni tipologia di atto.

Viene proposto, inoltre, che la relazione del Garante del contribuente al Ministro dell'economia e delle finanze e alle altre Autorità indicate nell'art. 13 sia presentata con cadenza annuale (e non più semestrale), in coerenza sia con la previsione secondo la quale il Ministro riferisce

"annualmente" alle Commissioni parlamentari in ordine al funzionamento del Garante, sia con l'obbligo, imposto al Garante con l'art. 94, comma 8, della legge 289/2002, di presentare al Parlamento ed al Governo una relazione annuale "sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuente nel campo della politica fiscale".

12. Le proposte di revisione normativa in materia tributaria

All'interno delle relazioni dei Garanti del contribuente sono state avanzate alcune proposte di revisione della legislazione in materia tributaria.

Tra queste si ricordano:

1. la riproposizione della questione della compensazione tra credito e debito d'imposta, per quanto riguarda, in particolare, "l'impossibilità di poter effettuare la compensazione tra il pagamento del tributo e il rimborso vantato per gli anni precedenti"[70];
2. la richiesta di una nuova disciplina riguardo "il diritto di accesso ai documenti amministrativi concernenti gli atti infraprocedimentali e cioè quelli che precedono l'avviso di accertamento"[71]. Nello specifico si tratta di definire "a quale Organo o Ufficio deve essere rivolta la richiesta del diritto di accesso: se alla Guardia di Finanza che ha eseguito la verifica (e

[70] Garante della Puglia, Rel. I sem. 2003, pag. 16; Garante della Puglia, Rel. II sem. 2003, pag. 16.
[71] Garante della Puglia, Rel. I sem. 2003, pag. 19.

che detiene gli atti relativi a tale attività) oppure all'Ufficio finanziario che detiene l'atto conclusivo del procedimento"[72];

3. in materia di "accertamento con adesione", la necessità "di coordinare il IV comma dell'art. 6 del d.lgs. n. 218 del 1997 con i canoni posti dalla legge n. 212 del 2000"[73]. In particolare l'esclusione "della facoltà dell'Ufficio di invitare anche telefonicamente il contribuente a comparire per il contraddittorio, perché in tal modo non si assicura all'interessato l'effettiva conoscenza degli atti a lui destinati"[74];
4. una modifica legislativa relativa all'IRAP, a seguito delle diverse interpretazioni date in sede giurisdizionale dalle Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali[75].

[72] Garante della Puglia, Rel. I sem. 2003, pag. 19; Garante della Puglia, Rel. II sem. 2003, pag. 19.
[73] Garante di Trento, Rel. I sem. 2003, pag. 6.
[74] Ibidem
[75] Garante dell'Umbria, Rel. II sem. 2003, pag. 8