

dell'applicazione dell'ILOR ai redditi d'impresa derivanti dall'esercizio di attività commerciali. La questione venne infatti risolta con l'art. 9, comma 2, della legge 29.12.1990 n. 408, il quale dispose l'esclusione dal tributo dei redditi sopra indicati, quando all'attività produttiva fossero addette non più di tre persone, compresi il titolare dell'impresa, i familiari o i soci ed esclusi gli apprendisti.

Ad avviso di questo Garante, analoga iniziativa legislativa dovrebbe essere assunta con urgenza in materia di IRAP, allo scopo di rendere certe ed uniformi le regole per l'accertamento del diritto del contribuente all'esonero dal tributo, alla luce dei criteri oggettivi prestabiliti dalla legge ed in funzione deflattiva del contenzioso giudiziario.

7 -Deroghe ai principi generali dello Statuto dei diritti del contribuente -Chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie.

Nella relazione per l'anno 2005 è stato dedicato ampio spazio (pagg. 13 – 21) al tema della inosservanza, da parte del legislatore, dei principi generali dell'ordinamento tributario espressi nei primi quattro articoli della legge n. 212/2000 (contenenti le c.d. "norme sulla normazione"). In quella relazione, peraltro, sono richiamate analoghe considerazioni svolte nelle relazioni dell'anno 2004 (paragr. 4) e dell'anno 2003 (paragr. 4).

Ciò significa che le "deroghe" ai suddetti principi hanno avuto inizio fin dall'epoca dell'entrata in vigore dello Statuto e che nella formazione delle leggi successive il legislatore tributario non ha avuto remore a discostarsi da essi ogni qualvolta i vincoli che ne derivano risultassero incompatibili con scelte contingenti di politica fiscale non sempre rispettose dei diritti dei contribuenti.

7.1 -Sono numerosi gli esempi di uso improprio dell'*interpretazione autentica*, finalizzata a dare copertura legislativa a prassi interpretative ed amministrative di dubbia legittimità, anche sotto il profilo costituzionale, e ancor più spesso ad imporre ai contribuenti, con efficacia retroattiva, nuovi oneri e adempimenti non prevedibili. Si è fatto, ad esempio, ricorso all'interpretazione autentica per avallare, in corso di giudizio e con decreto legge, il criterio di valutazione delle aree fabbricabili adottato dagli uffici finanziari statali e comunali ai fini dell'applicazione dell'I.C.I. e di altri tributi, in tal modo interferendo nelle attribuzioni dell'Autorità giudiziaria e vincolando la decisione delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, già investite del contrasto di giurisprudenza sulla questione controversa (v. sent. n. 25506 del 30.11.2006).

A commento di tale comportamento del legislatore la citata sentenza osserva che "in materia fiscale gli intervenuti interpretativi sono sempre *pro-fisco*, in quanto dettati da ragioni di cassa" e "nonispirati all'esigenza di realizzare la certezza del diritto, ma soltanto a garantire gli interessi di una delle parti in causa", la quale acquista così il privilegio di "rivestire il doppio ruolo di parte in causa e di legislatore" e, "in questa seconda veste", di dettare al giudice "quale dovrebbe essere, *pro domo sua*, la corretta interpretazione della norma sub judice".

Secondo la Corte, "ciò non facilita l'instaurarsi di un rapporto di fiducia tra Amministrazione e contribuente, basato sul principio della collaborazione e della buona fede, come vorrebbe lo Statuto del contribuente (art. 10, comma 1, L.121/2000)" e non appare compatibile con il "parametro costituzionale di cui all'art. 111 Cost., che presuppone una posizione di parità delle parti nel processo".

Nulla vi è da aggiungere ad una così autorevole e severa censura, che dovrebbe consigliare per l'avvenire un più corretto ed imparziale utilizzo di norme interpretative e retroattive, delle quali lo Statuto consente l'adozione -giova ricordarlo- "solo in casi eccezionali e con legge ordinaria" (art. 1, comma 2).

7.2 -Continua ad essere ignorato dal legislatore tributario il divieto, sancito dall'art. 3, comma 3, della legge 212/2000, di prorogare i termini di prescrizione e di decadenza per la notifica di avvisi di accertamento e rettifica.

Emblematica al riguardo è la disposizione di cui all'art. unico, comma 168, della legge 27.12.2006 n. 296 (legge finanziaria 2007), in forza della quale gli enti locali possono esercitare il potere di accertamento e di rettifica delle dichiarazioni e dei versamenti, "relativamente ai tributi di propria competenza", "entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati". La disposizione, che prolunga di ben due anni l'anzidetto termine rispetto alla disciplina previgente e che si applica "anche ai rapporti di imposta pendenti alla data di entrata in vigore" della legge 296/2006 (comma 171), omette perfino di esplicitare che essa è stata adottata "in deroga" alla contraria prescrizione statutaria, che è stata dunque considerata *tamquam non esset*.

7.3 -Non si può, infine, omettere un cenno alla perdurante prassi di legiferare in materia tributaria secondo criteri diametralmente opposti a quelli prescritti dall'art. 2 dello Statuto.

Anche nella legge finanziaria 2007 e nei decreti collegati il metodo seguito è quello stesso che negli anni precedenti ha suscitato giuste critiche e rimozioni da parte dei contribuenti e dei loro rappresentanti.

Ancora una volta viene "convogliato" in un solo provvedimento legislativo "omnibus", composto di un unico articolo con 1364 commi, uno sterminato numero di disposizioni nelle materie più disparate (anche non tributarie), cui se ne aggiungono altre centinaia sparse nei decreti e nelle leggi di conversione, senza indicare "il contenuto sintetico" delle norme richiamate e senza riportare il testo di quelle modificate (il che sarebbe, peraltro, materialmente impossibile).

Non è raro il caso che vengano abrogate o modificate disposizioni entrate in vigore pochi giorni prima, con conseguenti problemi di diritto intertemporale di ardua soluzione.

Gli emendamenti presentati ed approvati, più che apportare limitate rettifiche o integrazioni ai testi originari della manovra finanziaria, sono di entità tale da stravolgerne le previsioni.

7.4 -Conseguenza di questa incessante attività "riformatrice" è la perdita di coerenza, sistematicità e stabilità dell'ordinamento tributario e la totale vanificazione dei principi di chiarezza e trasparenza, introdotti nello Statuto per agevolare la conoscenza delle disposizioni tributarie da parte dei contribuenti (v. artt. 2 e 5 L. 212/2000) ma costantemente disattesi dal legislatore.

Il quadro normativo che ne risulta, aggravato da ponderose circolari "esplicative" dell'Amministrazione, è a tal punto complesso e disorganico da generare incertezza e disorientamento non solo nei "semplici" contribuenti ma anche in esperti operatori del settore tributario, i quali lamentano la difficoltà di adeguare i propri comportamenti a regole sempre nuove e diverse, suscettibili di interpretazioni contrastanti, nonché di individuare la disciplina applicabile *ratione temporis* ai rapporti pendenti, con rilevante rischio di incorrere in errori nell'adempimento degli obblighi fiscali e di essere assoggettati a pesanti sanzioni.

In tale situazione è doveroso ripetere che la reiterata inosservanza, da parte del legislatore, delle norme-guida dell'attività legislativa in materia tributaria indebolisce, nella valutazione dei cittadini e dell'Amministrazione finanziaria, il valore precettivo ed il carattere vincolante

dello Statuto nel suo complesso e genera sfiducia nel Parlamento, il quale omette di conformare la propria opera ai principi generali dell'ordinamento tributario, sottraendosi al rispetto di norme attuative di fondamentali precetti costituzionali, delle quali esso stesso è autore e destinatario.

Persiste, purtroppo, e si aggrava la contrapposizione tra la ormai consolidata giurisprudenza di legittimità che valorizza ed esalta i principi garantistici dello Statuto (v. Cass. n. 17576/2000 e n. 7080/2004, seguita da numerose e più recenti pronunce conformi, tra cui Cass. n. 21513/06 e n. 25506/06) e talune scelte di politica legislativa che con essi contrastano: il che ha indotto un illustre studioso ad osservare, con riferimento al "comportamento non esemplare del legislatore", che "i precetti dello Statuto del contribuente" non possono essere considerati "come una sorta di manifesto di buone intenzioni", da cui si possa prescindere per ragioni contingenti di convenienza, ma costituiscono -come la Suprema Corte ha puntualizzato nella citata sentenza n. 7080/04- parametri vincolanti sia per l'interpretazione e l'applicazione delle disposizioni tributarie (anche se emanate prima della entrata in vigore della legge 212/2000), sia per orientare la futura produzione legislativa verso "i valori costituzionali interpretati direttamente dallo stesso legislatore attraverso lo Statuto".

8 -Considerazioni conclusive.

A conclusione della presente relazione si esprime l'auspicio che il Governo, il Parlamento, l'Amministrazione finanziaria e tutti gli operatori del settore tributario conformino spontaneamente la loro azione al rigoroso rispetto dello Statuto, senza necessità di trasferire alcune delle sue norme più significative (tra le quali, in particolare, quelle relative alla formazione delle leggi) nel testo della Costituzione.

E' noto che sono state presentate alla Camera dei Deputati proposte di legge costituzionale in tal senso; ma, a prescindere dalla opportunità politica di una simile iniziativa, sulla quale la dottrina appare divisa, non dovrebbe esservi bisogno di "costituzionalizzare" le suddette norme per impedirne la violazione.

In una recente intervista ad un quotidiano economico il Vice Ministro dell'Economia, on. prof. Vincenzo Visco, dopo aver rivendicato la "paternità" dello Statuto ("...l'ho fatto io"), ha ammesso che alcuni provvedimenti emanati nell'ambito della recente manovra finanziaria non sono del tutto in linea con i principi statutari, riconoscendo che queste scelte avevano prodotto "un impatto non positivo" sui contribuenti, e specialmente sui professionisti. L'illustre rappresentante del Governo ha giustificato tale comportamento affermando che nella "situazione di emergenza" in cui lo stesso Governo si trova ad operare ed in casi straordinari che impongono provvedimenti di immediata attuazione sarebbero consentite deroghe allo Statuto; ma al tempo stesso ha assicurato che, con il ritorno alla normalità, lo Statuto deve essere considerato "la stella polare" dell'attività legislativa ed amministrativa in materia tributaria.

Non resta, dunque, che confidare in una rapida cessazione dell' "emergenza", che dura da fin troppo tempo, e nel ripristino della "normalità" non soltanto nello stato della finanza pubblica, ma anche nei rapporti tra fisco e contribuente, ancora caratterizzati da un elevato tasso di conflittualità.

Il Paese ha bisogno di un sistema tributario improntato a principi di semplificazione delle leggi e delle procedure amministrative, di certezza e stabilità delle norme regolatrici dei rapporti d'imposta e di una "pausa di riflessione" nella produzione legislativa, che consenta di interrompere per un congruo periodo di tempo le continue modifiche dell'ordinamento, di

abrogare decine di migliaia di leggi superate ed inutili e di realizzare finalmente l'attesa "codificazione" nell'intera materia tributaria.

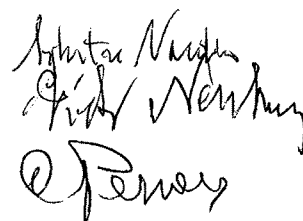
E' questa la "normalità" che i contribuenti chiedono.

La presente relazione, redatta dal presidente dott. Salvatore Nardino, è stata approvata dagli altri Componenti l'Ufficio del garante del contribuente delle Marche nella riunione del 28 febbraio 2007.

dott. Salvatore Nardino - Presidente

dott. Pietro Narbone - Componente

avv. Corrado Perrone - Componente



*Allegato alla relazione anno 2006***Dalla 1 Relaz. (anno 2003) al Governo e al Parlamento del Garante del contribuente delle Marche**

Una particolare considerazione va dedicata alla questione segnalata al precedente punto g) (competenza per materia dei Garanti), che riveste carattere di priorità assoluta e di indifferibilità.

Fin dalla loro istituzione, i Garanti del contribuente, anche sulla scorta dei primi contributi della dottrina, hanno interpretato le disposizioni coordinate degli artt.13, 1 e 17 della L.212/2000 nel senso che sono sottoposti al potere di intervento del Garante non soltanto l'Amministrazione finanziaria, intesa come complesso degli uffici che svolgono attività di accertamento, liquidazione e riscossione di tributi "statali", ma anche le Regioni, gli enti locali e qualsiasi altro soggetto pubblico o privato che, direttamente o in forza di convenzioni, esercitano attività analoghe riguardo a tributi di cui sono titolari o destinatari gli enti suddetti.

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

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

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

Basterà quindi richiamare i seguenti rilievi:

- L'art.1 della L. 212/2000 ha imposto alle Regioni ed agli enti locali l'obbligo di adeguare i loro statuti e gli atti normativi e regolamentari ai "principi generali

dell'ordinamento tributario" dettati dalla stessa legge ed espressi in disposizioni che danno attuazione ai precetti degli artt.3, 23, 53 e 97 della Costituzione e che non sono derogabili né modificabili se non con legge (non speciale) dello Stato. Si deve pertanto escludere che nell'esercizio di tale potere-dovere, gli enti suddetti possano emanare norme che riducano il livello quantitativo e qualitativo dei diritti e delle garanzie attribuiti ai contribuenti dallo Statuto o introdurre nei loro ordinamenti istituti od organi che si discostino in misura rilevante dal modello disegnato dal legislatore statutario come il più idoneo ad assicurare la tutela dei contribuenti.

A sostegno dell'opinione contraria non è utilmente invocabile il "rispetto dell'autonomia tributaria" delle regioni e degli enti locali.

Emerge infatti dalle stesse disposizioni richiamate nel suddetto "parere di massima"(art.52 D.Leg.vo n.446/97, art.98/2° L.n.342/2000) nonché da norme successive (L.Cost. 18.10.2001 n.3, L.5/6/2003 n.131) che la potestà legislativa delle regioni, anche nelle materie appartenenti alla legislazione concorrente, e la potestà statutaria e regolamentare degli enti locali possono essere esercitate, pur dopo le rilevanti modifiche al Titolo V della parte seconda della Costituzione, nell'ambito dei principi fondamentali espressamente determinati dallo Stato o desumibili dalle leggi statali vigenti e -per quanto riguarda la materia tributaria- nei limiti consentiti dalla coerenza degli ordinamenti locali con il sistema fiscale nel suo complesso nonché nel rispetto delle normative che regolano l'istituzione e gli elementi essenziali dei tributi devoluti agli enti suddetti, sottraendoli per ciò stesso all'autonomia dei medesimi.

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

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

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

Per queste ragioni la Corte ha dichiarato l'illegittimità costituzionale di alcune norme di leggi regionali del Piemonte, del Veneto e della Campania che avevano disposto esenzioni in materia di IRAP e proroga dei termini di prescrizioni dell'accertamento tributario delle tasse automobilistiche, perché emanate in violazione della competenza esclusiva dello Stato. Il che ha costretto il legislatore

statale a porre rimedio *ex post* agli “sconfinamenti” delle Regioni, “recependo” nel proprio ordinamento le norme da esse emanate in carenza di potere, con effetti dal momento della loro entrata in vigore fino al 2007, e disponendo espressamente l’obbligo per le Regioni di conformare i loro ordinamenti legislativi in tema di tassa automobilistica “alla normativa statale vigente in materia” (v. art.2, commi 22 e 23 L. 24.12.2003 n.350 –Legge finanziaria 2004).

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

- Il legislatore dello Statuto, rinunciando all’istituzione di un Garante centrale (originariamente previsto in una delle proposte di legge in materia) ed optando per l’istituzione di Organi collegiali autonomi con competenza territoriale regionale, ha chiaramente manifestato la volontà di creare un unico Garante del contribuente in ciascuna Regione, i cui componenti sono scelti e nominati da una Autorità giurisdizionale regionale in base a requisiti specifici di professionalità, cultura ed esperienza in materia giuridica e tributaria, acquisiti nel pregresso esercizio di funzioni diverse e tali da conferire all’Organo un elevato grado di autorevolezza e di prestigio, necessario per bilanciare la scarsità dei poteri effettivi ad esso attribuiti.

Era, dunque, estraneo al disegno sistematico del legislatore l’intento di attribuire a ciascuna regione, a ciascuna provincia e a ciascun comune la potestà di istituire, eventualmente potenziando le funzioni dei difensori civici, un proprio Garante, che si differenzerebbe da quello statutario anche e soprattutto sotto il profilo dell’autonomia ed indipendenza rispetto all’ente che lo nomina, oltre che sotto l’aspetto della idoneità tecnica.

Né la frammentazione delle competenze e la sovrapposizione di ruoli nella materia in esame sembrano conciliabili con l’interesse dei contribuenti ad avvalersi di una forma di tutela certa, semplice ed efficiente, senza essere costretti a porsi complicati problemi circa la natura, la titolarità e la destinazione dei molteplici prelievi a suo carico, per individuare di volta in volta, con rilevante rischio di errore, il Garante “competente” al quale deve rivolgere le proprie istanze.

- L’eventualità della istituzione di migliaia di Garanti (o di pseudo Garanti) del contribuente in tutti gli enti regionali e locali contrasta inoltre con i più elementari criteri di logica e di ragionevolezza soprattutto nella prospettata ipotesi di concentrazione in un unico Organo, nominato dallo stesso ente soggetto al suo controllo, delle funzioni di difensore civico e di Garante del contribuente. Considerato, infatti, che solo 500 Comuni circa (su 8.103) hanno provveduto alla nomina (meramente facoltativa) di un difensore civico, le conseguenze che deriverebbero dalla soluzione proposta dall’Avvocatura dello Stato sarebbero, in sintesi, le seguenti:

- a) se l’atto o il rapporto in contestazione ha ad oggetto uno dei tributi statali attualmente gestiti dagli Uffici delle Agenzie fiscali, il contribuente potrebbe ottenere una tutela completa e tecnicamente qualificata ad opera del Garante istituito a norma dell’art.13 dello Statuto (ancorché nei limiti degli scarsi poteri conferiti al medesimo), nelle diverse forme consentite dalla legge ;

b) se invece la contestazione verte su un tributo regionale o locale, il contribuente dovrebbe rivolgere le proprie istanze ad un Garante diverso, se ed in quanto l'Ente impositore abbia deliberato di istituirlo, dotando eventualmente il proprio difensore civico, con la "normazione di adeguamento", di funzioni e poteri analoghi a quelli del Garante "statale"; in mancanza di un simile Organo, lo stesso contribuente sarebbe privato del diritto di avvalersi dell'opera di in qualsiasi Garante per la difesa, in sede amministrativa, delle proprie ragioni contro il Fisco "locale" e – quel che è peggio – non avrebbe alcun mezzo di tutela riguardo ad irregolarità, anomalie e scorrettezze nei comportamenti degli uffici impositori "locali" nonché nei confronti di atti illegittimi non autonomamente impugnabili dinanzi al giudice tributario ai sensi dell'art.19 del D.Leg.vo n.546/92, per i quali lo Statuto ha previsto, come unica forma di reazione immediata, la richiesta di intervento del Garante.

Sembra a chi scrive che la semplice enunciazione di tali conseguenze sia sufficiente a dimostrare l'infondatezza della premessa secondo cui il legislatore dello Statuto avrebbe inteso escludere dalle attribuzioni del Garante l'intero settore della fiscalità regionale e locale, dando così vita ad un regime di tutela limitato ed irragionevolmente differenziato e discriminatorio in ragione della irrilevante circostanza che il cittadino assuma la veste di "contribuente" nei riguardi dello Stato o di altri enti impositori.

Questo Ufficio è convinto che una simile interpretazione della normativa statutaria ben difficilmente potrebbe superare il vaglio di legittimità costituzionale. Se, infatti, per "contribuente" deve intendersi il cittadino che concorre, con una quota del proprio reddito commisurata alla capacità contributiva, a fornire agli enti dotati di potestà impositiva le risorse necessarie per soddisfare i bisogni della collettività (nazionale o locale), è del tutto inconferente, rispetto alla suddetta qualifica, la posizione istituzionale del soggetto attivo dell'obbligazione tributaria o dell'ente destinatario del prelievo: il cittadino è "contribuente" ogni qualvolta viene per legge assoggettato a prestazioni imposte e deve pertanto poter godere in ogni caso della pienezza dei diritti e delle garanzie -compresa la tutela ad opera del Garante- che lo Statuto, fin dal suo titolo, riconosce -appunto- al "contribuente", senza limitazioni o distinzioni riferibili alla natura dell'ente impositore.

In tal senso, del resto, sembrano orientati sia l'Agenzia delle Entrate (che nella circolare 31 luglio 2001 n.50 attribuisce all'espressione "amministrazione finanziaria", adottata nel testo dello Statuto, l'ampio significato di "amministrazione finanziaria in senso lato", comprensiva di "agenzie fiscali, regioni, comuni ecc."), sia il Dipartimento per le Politiche Fiscali del Ministero dell'Economia e delle Finanze, che in una sua recente pubblicazione ("Quaderni n.2/2003 : " Lo stato di attuazione del decentramento fiscale", pagg.14 -16), citando ripetutamente una delle relazioni del Garante delle Marche e la relazione del Ministro dell'Economia al Parlamento, prende una sia pur cauta posizione favorevole all'estensione della sfera di azione del Garante, sottolineando "la necessità di assicurare in ogni caso", pure "in un sistema progressivamente teso al decentramento delle funzioni tributarie", "l'applicazione di comuni principi generali", per effetto dei quali "il Garante e le garanzie previste dallo Statuto appaiono ... strumenti fruibili da tutti i contribuenti ed un riferimento certo e credibile per riconfermare in sede di tutela i principi garantistici su cui l'intero sistema fiscale si fonda".

Questi rilievi non eliminano tuttavia la segnalata esigenza di un urgente chiarimento legislativo che, in conformità al testo dell'allegata proposta di riforma dell'art.13 (comma 8°) o in termini analoghi, dirima ogni dubbio sulla questione in esame, attribuendo -come si auspica- in via esclusiva al Garante la competenza in materia di tutela del cittadino nei suoi rapporti con tutte le amministrazioni e con tutti i soggetti che gestiscono tributi di qualsiasi genere ovvero limitandola espressamente ai soli tributi statali, se questa soluzione fosse ritenuta preferibile dal Parlamento.

E' infatti gravemente pregiudizievole per la tutela dei cittadini, per la correttezza dei rapporti fra Garanti, contribuenti ed enti impositori nonché per il prestigio e la credibilità dei Garanti il perdurare di uno stato di incertezza, alimentato da poche ma non irrilevanti contestazioni di alcuni enti (Comuni, Consorzi di Bonifica), i quali, facendosi scudo del citato parere dell'Avvocatura dello Stato, espressamente negano il potere di intervento del Garante in materia di tributi locali o addirittura omettono di rispondere alle sue richieste, sul presupposto di non esservi obbligati.

A fronte di simili prese di posizione da parte di enti che, sia pure infondatamente, mostrano di considerare l'azione di tutela dei contribuenti, svolta da un Organo neutrale di garanzia, come una forma di illecito "controllo" dello Stato sulla gestione dei loro tributi e di interferenza nella loro autonomia, il Garante è totalmente privo di mezzi di reazione, non potendo imporre la propria diversa interpretazione di una normativa che, almeno sul piano letterale, non appare sufficientemente chiara ed univoca.

Come risulta da una sommaria indagine di questo Ufficio, molti Comuni hanno "adeguato" i loro statuti conferendo *sic et simpliciter* al Difensore Civico le funzioni di Garante del contribuente; pochissimi Comuni hanno invece espressamente riconosciuto la loro soggezione ai poteri di controllo del Garante istituito con l'art.13 della legge 212/2000; altri infine non hanno adottato alcuno specifico provvedimento in materia.

Emerge peraltro dalle relazioni semestrali dei Garanti che solo eccezionalmente gli enti locali assumono una posizione di resistenza o di rifiuto rispetto agli interventi nei loro confronti, sicchè sembrava essersi ormai consolidata una prassi favorevole alla generalizzazione della competenza per materia del Garante statutario.

La situazione è però mutata a seguito della emanazione della legge della Regione Lombardia, n.10 del 14/7/2003 (pubblicata nel B.U.R. n.29 del 18/7/2003), con la quale è stato adottato il "Testo Unico della disciplina dei tributi regionali" ed è stato -tra l'altro- istituito il "Garante del contribuente regionale" (artt.22 e segg.), con il conferimento al "difensore civico regionale lombardo" - "limitatamente alle vertenze inerenti i tributi" regionali elencati nell'art.3 (comprese tasse automobilistiche ed IRAP)- di funzioni e poteri sostanzialmente conformi a quelli previsti dall'art.13 della legge 212/2000.

La legge è da tempo entrata in vigore e non è difficile prevedere che altre Regioni adotteranno analoghi provvedimenti, con il risultato di creare una inutile duplicazione di Garanti, rispettivamente istituiti e disciplinati da una legge statale, contenente principi generali inderogabili dell'ordinamento tributario, e da una legge regionale che, almeno per quanto riguarda la figura e le connotazioni essenziali del Garante "regionale" (criteri di scelta e di nomina, collegialità, requisiti tecnico-giuridici e categorie professionali di provenienza dei componenti,

livello di indipendenza ecc.) adotta una disciplina diversa, sostanzialmente (e, ad avviso di questo Ufficio, illegittimamente) derogatoria.

Né è dato conoscere quale Autorità dovrebbe risolvere eventuali (ma non improbabili) conflitti di competenza tra i due Garanti ed i non facili problemi di interpretazione, applicazione e coordinamento delle predette normative.

Per converso, la recentissima legge della Regione Emilia Romagna n.25 del 16.12.2003 (pubblicata nel B.U.R. n.188 in pari data), contenente nuove “norme sul difensore civico regionale”, non attribuisce specificamente al medesimo funzioni proprie di Garante del contribuente rispetto ai tributi della Regione.

Sussistono, dunque, ulteriori e non secondarie ragioni per rinnovare l’auspicio che sia il legislatore a definire l’esatto ambito di azione del Garante del contribuente, eventualmente adottando una norma di interpretazione autentica, che risolva la questione controversa in funzione dell’interesse dei cittadini ad ottenere da un unico Organo di garanzia specializzato e qualificato la migliore tutela possibile delle loro ragioni nei rapporti con tutti gli enti, uffici e soggetti che gestiscono tributi di qualsiasi genere nel territorio di ciascuna Regione, indipendentemente dalla natura statale o locale, pubblica o privata dei medesimi.

3. Rimborsi di imposte

La materia dei rimborsi costituisce il punto dolente nei rapporti tra Amministrazione e contribuenti ed ha formato oggetto di segnalazione nelle relazioni di tutti i Garanti al Ministro.

Alla più rapida erogazione dei rimborsi risultanti dalle dichiarazioni fiscali fa, infatti, riscontro il perdurante ritardo nella restituzione di somme, anche rilevanti, dovute ai contribuenti per altre cause (versamenti erronei, riliquidazione di imposte, sentenze di condanna dell’Amministrazione pronunciate dai giudici tributari, annullamento in autotutela di atti impositivi ecc.).

Nella maggior parte dei casi il ritardo supera ogni limite di ragionevolezza e non trova altra “giustificazione” che quella della cronica mancanza di fondi. Il persistente inadempimento dell’Amministrazione, in palese violazione delle numerose disposizioni di legge che stabiliscono le modalità e i termini dei rimborsi, genera giuste proteste da parte dei contribuenti, ai quali i Garanti non sono in grado di dare alcuna soddisfacente risposta.

La situazione è peggiorata per effetto della soppressione dei Centri di Servizio e della modifica delle competenze in materia di rimborsi, che hanno causato ulteriori ritardi nella “lavorazione” delle pratiche arretrate e difficoltà nella individuazione degli uffici tenuti a provvedere al pagamento delle somme dovute.

Completano questo sconcertante panorama le segnalazioni di alcune imprese titolari di rimborsi di I.V.A. “trimestrale”, ai sensi dell’art.38 bis del D.P.R. n.633/72, le quali, dopo aver ricevuto comunicazione dall’Ufficio delle Entrate della avvenuta emissione delle “disposizioni di pagamento”, non sono riuscite ad ottenere dal Concessionario della riscossione la tempestiva erogazione dei rimborsi, perché la Struttura di Gestione, istituita presso la Direzione Centrale Amministrazione dell’Agenzia delle Entrate a norma dell’art.22 del D.Leg.vo n.241/97 e del regolamento 22.5.1998 n.183, non aveva provveduto o aveva tardato ad accreditare presso la competente Tesoreria Provinciale i fondi necessari.

In questo contesto non desta meraviglia il fatto che oltre la metà delle richieste di intervento rivolte ai Garanti abbiano ad oggetto rimborsi di imposte, alcuni dei quali risalgono agli anni ’80. Il fenomeno è ancora così grave e diffuso da avere

indotto un autorevole rappresentante del Governo (l'On. Daniele Molgora, Sottosegretario al Ministero dell'Economia), a definire "uno scandalo" la vicenda dei rimborsi insoddisfatti e a dichiarare che "non è possibile pensare che uno Stato che si reputa avanzato debba pagare ancora rimborsi di dieci anni fa" (v.intervista in "Sole 24 Ore" del 21.1.2003, pag.21).

Pur dovendosi dare atto all'Agenzia delle Entrate del rilevante sforzo compiuto in questi ultimi anni per ridurre l'enorme mole delle pratiche arretrate, sono ancora moltissimi i contribuenti che attendono inutilmente il pagamento dei loro crediti e che tempestano di istanze e sollecitazioni gli Uffici locali della stessa Agenzia e gli Uffici del Garante, i cui interventi approdano, al massimo, al risultato di ottenere la convalida e la quantificazione del credito e degli interessi, ma non anche (salvo casi eccezionali) il pagamento delle somme dovute: il che genera uno stato di sempre maggiore insofferenza ed esasperazione nei contribuenti, i quali si sentono impotenti ed indifesi a fronte di un debitore inadempiente, i cui uffici non sono neppure in grado di fornire agli interessati utili indicazioni sui tempi prevedibili per il concreto soddisfacimento dei loro diritti.



**GARANTE DEL CONTRIBUENTE
DELLE MARCHE**
Ancona

**12^a RELAZIONE SEMESTRALE
dal 1° luglio al 31 dicembre 2006**

1 -Sede, organizzazione e funzionamento dell'Ufficio del Garante del contribuente delle Marche.

1.1 -Come risulta dalle relazioni precedenti, la Direzione Regionale delle Marche dell'Agenzia delle Entrate ha assegnato al Garante del contribuente alcuni locali facenti parte di un edificio sito nel centro commerciale di Ancona, nel quale hanno sede anche la Commissione Tributaria Provinciale di Ancona, la Commissione Tributaria Regionale delle Marche e la Conservatoria dei Registri Immobiliari dell'Agenzia del Territorio.

I locali sono sufficienti per le esigenze dell'Ufficio e decorosamente arredati.

Sono stati forniti al Garante tre computers (uno dei quali inattivo), telefono, fax ed indirizzo di posta elettronica.

Vengono prontamente soddisfatte dalla Direzione Regionale le richieste di cancelleria e delle risorse materiali necessarie per il buon funzionamento dell'Ufficio.

Vengono annualmente rinnovati gli abbonamenti al quotidiano "Sole - 24 Ore" ed alla Rivista "Bollettino Tributario di informazioni", recapitati direttamente presso la sede del Garante.

Nel primo semestre dell'anno 2006 si è dato avvio alla formazione di una piccola biblioteca composta dai quattro codici, da un testo sull'I.C.I. e da alcune raccolte di leggi tributarie, purtroppo superate dalle continue modifiche della legislazione fiscale.

L'agenzia delle Entrate trasmette copie delle proprie pubblicazioni, che trattano in forma chiara e sintetica argomenti di carattere generale, in ordine ai quali il Garante è interessato a conoscere l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria.

Si è chiesto ed ottenuto l'invio dell'autorevole Rivista mensile della Scuola superiore dell'Economia e delle Finanze.

L'Ufficio del Garante marchigiano ha infine stipulato, a spese dei propri componenti, un abbonamento alla interessante "Rivista di Finanza", diretta dal Presidente dell'Organizzazione Nazionale dei Garanti del contribuente prof. Domenico Ciavarella.

1.2 -Avuto riguardo a quanto riferito nel paragrafo precedente e nella relazione sull'attività svolta nel 1° semestre del 2006, sono poche -e potrebbero perciò trovare agevole accoglimento da parte della D.R.E.- le richieste sulle quali il Garante ritiene di dover insistere allo scopo di migliorare la funzionalità dell'Ufficio.

A) Occorre gradualmente incrementare la biblioteca dotandola di testi recenti di diritto tributario e di saggi su temi specifici di particolare importanza, la cui consultazione è tuttora necessaria e non sostituibile con l'utilizzo dei pur sofisticati canali informatici di ricerca. Questo Ufficio fornirà prontamente un elenco delle pubblicazioni di cui si suggerisce l'acquisto, con i relativi costi, sol che il funzionario responsabile del Servizio Risorse Materiali comunichi la disponibilità e l'ammontare di somme destinabili a tale scopo.

Sarebbe inoltre utile l'abbonamento alla rivista "Il Fisco", che costituisce una fonte di conoscenza indispensabile per tutti gli operatori del settore tributario.

B) *E' necessario estendere alla segretaria sig.ra Romana Peschini l'autorizzazione all'accesso ad Internet, attualmente concessa soltanto all'altra segretaria sig.ra Stefania Schiavoni.*

Questa limitazione è causa di potenziale disfunzione, perché impedisce l'utilizzazione del più importante ed aggiornato archivio informatico ogni qualvolta la sig.ra Schiavoni sia assente dall'Ufficio.

1.3 -Si deve purtroppo lamentare ancora una volta la disattenzione dell'Amministrazione riguardo ad esigenze ripetutamente segnalate dai Garanti ma a tutt'oggi disattese, le quali hanno ad oggetto:

-l'assegnazione a ciascun Ufficio del Garante di un fondo spese annuale autonomamente gestibile con obbligo di rendiconto o, in alternativa, l'attribuzione a ciascuna Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate di risorse specificamente destinate al soddisfacimento di bisogni degli Uffici del Garante;

-l'autorizzazione alle segreterie dei Garanti ad accedere direttamente, alle condizioni e con limiti predeterminati, al sistema informativo dell'Anagrafe Tributaria e ad altre banche-dati dell'Agenzia delle Entrate, obbligata per legge ad assicurare ai Garanti gli strumenti tecnici necessari per svolgere con rapidità ed efficienza le loro funzioni (art.13, comma 5, L. 212/2000);

-l'assunzione di iniziative di comunicazione volte a diffondere tra i cittadini la tuttora scarsa conoscenza dell'esistenza e delle funzioni del Garante del contribuente ed a valorizzarne il ruolo.

Quest'ultimo tema sarà più ampiamente trattato, in considerazione dell'importanza che esso riveste, nel paragrafo 6 (pagg. 14 -17).

1.4 -L'organizzazione burocratica dell'Ufficio è improntata a criteri di massima semplicità, adottati fin dall'epoca delle istituzioni del Garante, perfezionati negli anni ma mai sostanzialmente modificati.

La segreteria, composta da due impiegate di quinto livello, provvede alla presa in carico delle segnalazioni ed istanze pervenute all'Ufficio con qualsiasi mezzo nonché alla formazione, catalogazione e custodia dei fascicoli; cura la tenuta del registro protocollo della corrispondenza nonché il servizio di ricevimento e spedizione della posta, utilizzando

prevalentemente i moderni strumenti elettronici di trasmissione (fax, e-mail); redige e conserva i verbali delle riunioni collegiali.

Alla stessa segreteria è affidata la delicata attività di ricerca (cartacea ed informatica) e la raccolta, divisa per argomenti, del materiale di studio (disposizioni di legge, giurisprudenza, dottrina, circolari e risoluzioni amministrative ecc.) necessario per l'istruttoria dei procedimenti.

Particolare attenzione viene dedicata, sia dalle segretarie che dai Garanti, al colloquio personale o telefonico con i contribuenti che si rivolgono all'Ufficio per prospettare le loro doglianze o per ricevere informazioni sulle possibili soluzioni dei casi che li riguardano e sull'*iter* dei procedimenti avviati in base alle loro segnalazioni. Questa attività assume un rilievo fondamentale nel contesto delle funzioni svolte dall'Ufficio e richiede particolare impegno, perché il dialogo con i contribuenti (e, all'occorrenza, con i funzionari dell'Amministrazione), improntato sempre a doverosi canoni di disponibilità, comprensione e cortesia nei riguardi degli interlocutori, consente non di rado di risolvere potenziali vertenze senza necessità di ulteriori interventi formali, di chiarire dubbi ed incertezze sulla correttezza dell'azione di imposizione e di riscossione dei tributi e, in definitiva, di ristabilire un clima di fiducia tra Fisco e contribuenti.

Viene rigorosamente rispettato il diritto del contribuente all'informazione: il Garante delle Marche provvede a trasmettere agli interessati copia delle delibere adottate, delle risposte ricevute dall'Amministrazione (ove questa non le comunichi direttamente) e qualsiasi altra notizia inerente allo svolgimento ed alla definizione dei procedimenti.

Del pari puntuale e costante è l'osservanza del principio di collegialità non solo nell'assunzione delle delibere ma anche nell'istruttoria delle pratiche e nello studio delle questioni proposte dai contribuenti o individuate dai Garanti.

Per prassi consolidata e mai derogata gli interventi a tutela dei contribuenti, nei casi in cui il Garante condivida le loro ragioni, sono ampiamente motivati con il richiamo -quando occorra- alle posizioni della giurisprudenza, della dottrina e dell'Amministrazione finanziaria sul tema controverso, essendo il Garante ben consapevole che la vera forza delle sue deliberazioni risiede nella fondatezza e persuasività delle argomentazioni che le sorreggono, specialmente quando viene richiesto all'Amministrazione l'annullamento, nell'esercizio dell'autotutela, di atti ritenuti illegittimi o palesemente infondati, la cui rimozione impegna la responsabilità dei funzionari degli Uffici che li hanno emessi.

Non è superfluo ripetere che -come si è sottolineato nelle relazioni precedenti- gli interventi nella delicata materia appena indicata e quelli che implicano la soluzione di complesse questioni giuridiche sono sempre preceduti da un'accurata valutazione delle contrapposte ragioni e della loro sostenibilità anche nella (eventuale) sede giurisdizionale. In esito a tale indagine il numero delle istanze di attivazione dell'autotutela motivatamente rigettate da questo Garante, con delibera comunicata all'interessato e senza coinvolgimento dell'Ufficio finanziario, risulta costantemente superiore a quello delle segnalazioni accolte.

Non viene, di regola, operato alcun intervento sul merito della contestazione (o l'intervento è limitato, in casi eccezionali, alla mera raccomandazione) quando le direttive impartite dagli Organi di vertice dell'Amministrazione, vincolanti per gli Uffici dipendenti, non consentono ai funzionari competenti di adottare soluzioni che con esse contrastino.

Analogo criterio viene seguito quando la segnalazione al Garante sia preceduta o seguita da ricorso alla Commissione Tributaria. L'esigenza di non interferire, neppure indirettamente, nelle attribuzioni dell'Autorità giudiziaria e di non anticipare valutazioni che, nella fase contenziosa della vertenza, sono ad essa riservate induce il Garante ad intervenire solo quando l'illegittimità o l'infondatezza dell'atto impugnato emerga con incontestabile evidenza dalla documentazione prodotta dal contribuente o acquisita d'ufficio. In tali casi si invita l'organo competente ad esercitare l'autotutela in corso di giudizio, consentita dal Regolamento 11 febbraio 1997 n. 37, facendo così cessare la materia del contendere e limitando l'onere delle spese.

2 - Personale di segreteria.

Le due impiegate addette alla segreteria svolgono con diligenza ed efficienza la mansioni precisate nel precedente par. 1.4.

Tra i vari compiti ad esse affidati assume particolare rilevanza la ricerca della documentazione giuridica richiesta dai Garanti per esigenze di studio delle questioni sottoposte al loro esame e per la motivazione delle loro delibere.

Per lo svolgimento di tale attività è necessario che il personale incaricato sia dotato non solo della capacità di utilizzare al meglio gli strumenti informatici, ma anche di un adeguato livello di professionalità e di esperienza che gli consenta di individuare gli appropriati canali di consultazione e di estendere la ricerca, attraverso non sempre facili operazioni tecniche, fino al raggiungimento del risultato voluto.

Le segretarie dell'Ufficio marchigiano del Garante dimostrano quotidianamente il possesso di tali requisiti.

La specificità delle mansioni svolte dagli addetti alle segreterie degli Uffici del Garante rispetto a quelle degli impiegati di pari livello dell'Agenzia delle Entrate giustifica la richiesta, ripetutamente formulata dalla quasi totalità dei Garanti e sulla quale si insiste, di attribuire ad essi un concreto riconoscimento economico o quanto meno di evitare qualsiasi forma di discriminazione a loro danno nel trattamento giuridico e retributivo.

3 - Rapporti con gli Uffici finanziari e con altre Pubbliche Istituzioni.

Come per il passato, sono corrette e soddisfacenti le relazioni del Garante con gli Organi e Uffici finanziari sia statali che locali, i quali rispondono alle richieste di chiarimenti e documenti e ad ogni altro tipo di intervento del Garante nel rispetto del termine di legge, pur se non mancano eccezioni, talvolta vistose, che ritardano la definizione dei procedimenti e costringono il Garante a sollecitare il riscontro, informando dell'inadempimento gli Organi

sovraordinati. Si tratta, peraltro, di casi che vanno sempre più riducendosi, come dimostra la quasi totale eliminazione dei procedimenti avviati in anni precedenti al 2006.

La naturale contrapposizione dialettica fra Garante ed Uffici finanziari non ha mai dato causa a situazioni di preconcetta conflittualità. Anche in caso di dissenso, il confronto con gli uffici finanziari è sempre improntato a criteri di reciproco rispetto e di disponibilità alla ricerca di un'equa definizione delle vertenze.

Ciò non significa che manchino del tutto motivi di doglianza in ordine ad atti e comportamenti dell'Amministrazione contrastanti con le regole dello Statuto e, soprattutto, riguardo a carenze logico-giuridiche della motivazione del rifiuto degli Uffici di provvedere in conformità alle richieste del Garante.

Va tuttavia riconosciuto l'impegno degli stessi uffici, specie negli ultimi tempi, a porre rimedio a tali situazioni.

Una confortante conferma di tale tendenza è emersa in occasione della cortese visita del nuovo Direttore Regionale dell'Agenzia delle Entrate, dott. Enrico Sangermano, all'Ufficio del Garante.

Nel corso del lungo e cordiale colloquio si è registrata una totale concordanza di vedute circa la necessità di una sempre più intensa e fattiva collaborazione tra Agenzia e Garante, nel comune intento di concorrere, nell'ambito dei rispettivi ruoli, alla realizzazione nelle Marche di un fisco più efficiente e moderno, ispirato ai principi fondamentali sanciti dalla legge 212/2000, nel quale la cura dell'interesse pubblico al giusto prelievo dei tributi non sia disgiunta dal rispetto dei diritti e delle garanzie dei contribuenti.

Il Direttore Regionale ha assicurato la massima attenzione degli uffici dell'Agenzia alle segnalazioni, alle proposte ed ai rilievi del Garante, ai quali ha riconosciuto valore di contributo e di stimolo nei confronti dell'Amministrazione ai fini del recupero della fiducia dei cittadini nell'imparzialità, legalità e trasparenza dell'attività di imposizione.

Questo autorevole riconoscimento soddisfa l'esigenza del Garante di poter fare affidamento sul sostegno alla propria azione da parte degli Organi di vertice dell'Agenzia delle Entrate, il cui intervento nei confronti degli uffici dipendenti, nell'esercizio dei poteri gerarchici di direzione, vigilanza e controllo che ad essi competono, vale non di rado ad impedire che le risoluzioni del Garante, ancorché fondate e condivisibili, possano essere disattese e vanificate a causa dell'inerzia o della incomprensione di funzionari poco attenti alle ragioni dei contribuenti. In tali circostanze i pareri espressi e le direttive impartite, a richiesta del Garante, dalla Direzione Regionale dell'Agenzia (o, all'occorrenza, dalla competente Direzione Centrale) sui casi segnalati risultano decisivi per evitare il protrarsi di situazioni di illegalità e per ottenere la correzione di errori ed irregolarità comportamentali degli Uffici locali.

Ad avviso di chi scrive, questa doverosa forma di collaborazione supplisce in qualche misura alla carenza di poteri sostitutivi, coercitivi e sanzionatori in capo al Garante, sia perché consente di superare ingiustificate resistenze o immotivati rifiuti degli uffici di rimuovere o rettificare i propri atti dei quali sia dimostrata l'illegittimità o l'infondatezza, sia anche perché il contributo dell'Organo regionale alla corretta soluzione di questioni oggettivamente complesse agevola le determinazioni di competenza degli uffici locali e ne limita la responsabilità.

Sono soddisfacenti e cordiali anche le relazioni del Garante con le Istituzioni che operano nei settori di sua competenza, ed in particolare con i Comandi della Guardia di Finanza, con i Servizi finanziari degli enti locali e loro concessionari e con le imprese incaricate della riscossione dei tributi, i quali forniscono risposte pertinenti e quasi sempre tempestive alle richieste del Garante.