

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

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

5.1 La procedura di protocollazione

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

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

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

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

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

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

5.2 L'attivazione dei poteri

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

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

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

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

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

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

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

PARTE III

PROPOSTE DI REVISIONE DELL'ISTITUTO

1. Le proposte di revisione normativa avanzate dai Garanti

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

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

1.1 L'organizzazione

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1.2 L'autonomia e indipendenza

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

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

1.3 Proposte di revisione normativa in materia tributaria

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

Tra queste si ricordano:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

In merito si segnalano:

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

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

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

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

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

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

1.4 Altre proposte

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

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

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

¹⁰⁹ *ivi* pag. 4.

¹¹⁰ *ivi* pag. 4.

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

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

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

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