

Relazione sulla attività del Collegio del Garante della Lombardia nel periodo 2001/2005

Con il 28 marzo 2005 si è concluso il primo quadriennio di attività dell'Ufficio del Garante della Lombardia costituito il 28 marzo 2001, a seguito del decreto di nomina del Presidente della Commissione Tributaria Regionale in data 2 marzo 2001 (all. a).

La avvenuta conferma del Collegio per il prossimo quadriennio, disposta con decreto del Presidente della Commissione Tributaria Regionale in data 1.3.2005, permette altresì di affiancare alla registrazione degli adempimenti e delle iniziative pregresse, schemi operativi e progettuali con proiezioni ed efficacia sull'attività di un immediato futuro, offrendo così un quadro più ampio dello stato dei rapporti fra cittadini e fisco in una importante area del Paese che coinvolge una vasta platea di interessi.

Non può non essere sottolineato infine e lo si è ricordato anche nelle precedenti relazioni ed in particolare nelle relazioni degli anni 2003 e 2004 che la ricognizione dei dati acquisiti in uno spazio temporale sufficientemente ampio permette di formulare osservazioni non episodiche sui profili attuativi e sul concreto operare dell'istituto del Garante previsto dalla L. 212/2000. soprattutto quando ricognizione e osservazioni concernono una regione come la Lombardia caratterizzata da un notevole numero di contribuenti con molteplici caratterizzazioni qualitative.

L'organizzazione

Deve essere rimarcato anche in questa occasione, quanto è stato posto in evidenza nelle precedenti relazioni, circa il fatto che le limitate risorse poste a disposizione del Garante e prima ancora la mancanza di regolamenti attuativi del principio fissato dal 5° comma della legge 212/2000, hanno condizionato non solo lo svolgimento della sua attività del Garante ma hanno inciso, in forme non marginali sullo stesso assetto organizzativo e autoregolamentare dell'organo deputato ad assolvere ai compiti potenzialmente ampi previsti dai commi 6, 7,8,9,10 e 11 dell'art. 13 della L. 212/2000.

La legge istitutiva ed in particolare i commi 2,6,7,8 e 9 prefigurano due elementi correlati alle risorse, che influenzando l'assetto organizzativo, hanno una diretta proiezione sulla efficacia del modo di essere dell'istituto.

- a) Il comma 2 dell'art. 13 che contribuisce a definire il ruolo attribuito all'organismo istituito con l'art. 1, enuncia il principio di un operare del Garante in piena autonomia, che significa innanzitutto attribuzione a questo del potere-dovere di prevedere e quindi autodisciplinare il proprio modo di operare. La mancata emanazione di atti di normazione primaria o secondaria, correlati o conseguenti all'enunciazione del principio, ne ha*

per altro ristretto la portata, inducendo il Garante della Lombardia, non diversamente da quanto hanno fatto gli altri Garanti d'Italia, a predisporre in via autonoma un regolamento operativo, sia per quanto concerne la fase di formazione della "determinazione del Collegio", sia per quanto attiene le "modalità di accesso a tale organo da parte dei contribuenti". Responsabilmente tale necessitata scelta è stata operata tenendo conto delle risorse fornite dalla Agenzia, così calibrando in rapporto a tale assegnazione spazi e modalità di intervento.

b) I commi 6,7,8 e 9 disegnano, a livello di principi, l'area dei poteri - doveri di intervento che abbracciano:

- le richieste di documenti o chiarimenti ai singoli uffici;*
- l'attivazione di procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati ai contribuenti;*
- la possibilità di rivolgere raccomandazioni ai dirigenti degli uffici finanziari per realizzare una migliore organizzazione dei servizi ai fini della tutela del contribuente;*
- il potere di accedere agli uffici finanziari e di controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente nonché l'agibilità degli spazi aperti al pubblico;*
- il potere di iniziativa (la legge usa il termine "richiama") in tema di verifica della congruità delle informazioni offerte al contribuente sottoposte a verifiche fiscali, così prefigurando l'esercizio di una funzione pregnante sui modelli organizzativi;*
- il potere sollecitatorio in tema di rispetto dei termini previsti per il rimborso di imposta, usando la legge anche in questo caso il termine "richiama", nel significato al quale si è fatto cenno.*

A fronte di tali compiti che disegnano un'area operativa particolarmente ampia, dimensionata su base regionale che, nel caso della Lombardia abbraccia una platea non inferiore a quella, come è appena il caso di ricordare, di non pochi paesi europei, la legge si limita a stabilire (comma 5), con una formula di particolare genericità, calibrata verso il basso, che "le funzioni di segreteria e "tecniche sono assicurate al Garante dagli Uffici delle Direzioni Regionali delle "Entrate presso le quali lo stesso è istituito".

Su tale formulazione occorre soffermarsi, giacchè da questa sono derivati effetti particolarmente incisivi sul "modus operandi" del Garante ed in definitiva sull'efficacia dell'attività di questo, svolte nell'area lombarda.

La mancanza di atti di normazione, non solo primaria ma anche secondaria, ha ridotto l'enunciato ad una mera affermazione di principio e di auspicio che ben poco arricchisce il potere di autonomia organizzativa pure riconosciuto al Garante con il comma 2 della legge istitutiva.

Piuttosto il comma 5 realizza per quanto attiene i servizi una sorta di relazione fra Garante e Direzione Regionale sottacendo che la segreteria non può essere considerata una struttura esterna rispetto all'operare del Garante ma è parte dell'organizzazione di questo e quindi influisce direttamente sull'operare e sulla efficacia delle iniziative alle quali si è fatto cenno.

In altri termini, la scelta normativa, calibrata evidentemente su un ruolo riduttivo del Garante e su spazi dimensionali, in termini di quantità e qualità, estremamente limitati, sembra stagliare le funzioni di segreteria e tecniche come un'attività ausiliaria, rimasta "in mano" per così dire, della stessa Direzione Regionale piuttosto che una struttura di servizio del Garante nella sua riconosciuta autonomia anche organizzativa.

Questo effetto, potenzialmente paralizzante, non ha determinato in Lombardia effetti o comunque effetti non reversibili, pur avendo influito nell'adozione di un regolamento leggero e minimale nel momento in cui è stato necessario esercitare il potere di autoregolamentazione. Questo grazie alla disponibilità offerta dalla Direzione Regionale ed all'impegno personale dei singoli.

Sin dall'inizio, la Direzione Regionale, pur nella ristrettezza delle risorse disponibili, ha assegnato una segretaria, con una scelta personale rivelatasi particolarmente felice ed una seconda segretaria negli anni successivi.

Sono state assegnate altresì quattro vani nell'edificio di Via della Moscova 2, corredati di due PC, un fax, una fotocopiatrice e più telefoni. Una struttura di servizio, quindi, estremamente fragile e precaria che può entrare in crisi in ogni momento, in quanto troppo legata a componenti e disponibilità personale. Il che è avvenuto in alcune occasioni.

In ragione di tali componenti, il Collegio ha calibrato il proprio regolamento ed il proprio "modus operandi" privilegiando scelte di particolare semplicità nell'intento di garantire al contribuente una prima risposta nell'arco di un termine non superiore, di norma, ad una settimana e limitando il ricorso a colloqui personali.

Ha escluso infatti la possibilità ai colloqui con il contribuente, riducendo questi all'esito di un primo contatto realizzato con un'istanza scritta inviata per posta ordinaria, fax o posta elettronica. Un diverso modo di operare sarebbe stato infatti impraticabile e paralizzante in ragione degli spazi e delle risorse disponibili.

Ha realizzato in pari tempo un esame di tutte le istanze a livello presidenziale nella fase del primo contatto, riservando alle riunioni collegiali settimanali o bisettimanali (di norma il martedì ed il giovedì) la ratifica e la determinazione definitiva.

In ogni caso trasmettendo per conoscenza al contribuente, il contenuto delle iniziative e delle richieste poste in essere. Il Collegio si è attenuto, pur se questo non è stato formalmente consacrato nel regolamento di organizzazione,

al principio di non trasmettere direttamente al contribuente copia delle relazioni "interne" inviate dagli uffici e si è preoccupato piuttosto di trasferirne il contenuto nella nota informativa inviata all'istante, riservando all'ufficio emittente l'adempimento degli obblighi di accesso ai documenti amministrativi a norma della L. 7.8.1990 n. 241.

Negli anni la scelta organizzativa legata e conseguente alla fragilità alla quale si è fatto cenno, ha dimostrato di poter funzionare ad un livello accettabile e di questo va dato riconoscimento alla Direzione Regionale che, pur nei limiti di una generale carenza di risorse, ha accolto le più urgenti richieste di intervento. Va dato altresì atto all'impegno personale dei singoli che, non hanno lesinato un impegno aggiuntivo quando questo è stato necessario, così permettendo di coprire i varchi rimasti aperti nel servizio, correlati alle caratteristiche della struttura a maglie larghe alla quale si è fatto cenno.

Il problema organizzativo rimane per altro aperto, nella sua oggettiva gravità. Rimane l'estrema difficoltà, se non l'impossibilità, di assorbire una eventuale crescita esponenziale delle istanze. Infatti solo il contenimento di queste nell'ultimo anno ha permesso di rispettare i limiti temporali di risposta ai quali si è accennato, pur se le istanze, per ragioni che in parte possono apparire di segno positivo, hanno acquistato uno spessore tecnico maggiore, soprattutto se provengono, come sempre più sovente accade, da operatori professionali e non solo da singoli contribuenti. Di guisa da imporre approfondimenti maggiori e l'adozione di risposte articolate in più segmenti.

Si conclude il capitolo della organizzazione osservando che la questione della idoneità dell'attuale assetto della segreteria, nei crudo termini ai quali si è fatto riferimento, non può rimanere nell'attuale stato ancora per molto, senza determinare la paventata implosione dell'istituto nel suo complesso. E' sempre presente infatti il rischio di ridurre l'organo, deputato a svolgere l'importante ruolo disegnato dall'art. 1 e dal 2° comma dell'art. 13 della L.212/2000, ad una mera struttura di servizio della Direzione facilmente surrogabile dagli uffici di assistenza al contribuente già esistenti, pur se caratterizzato da indipendenza ed autonomia di giudizio.

Il potere-dovere dell'organo di garanzia

L'art. 13 della L. 212/2000 ha disegnato, a livello di principi e senza trarne le necessarie conseguenze in termini di assegnazione delle risorse e di determinazione degli strumenti operativi (per tale ragione si è lamentata la carenza di atti di normazione secondaria), un orizzonte ambizioso ed un percorso di ampio respiro, percorso dominato dai fini alti ai quali si è già accennato, considerati veri e propri capisaldi per ripristinare, o contribuire a riportare ad un accettabile livello, "il recupero di fiducia fra cittadini ed Amministrazione Finanziaria".

Gli strumenti offerti al Garante, per altro pesantemente condizionati dal fatto sottolineato a proposito dell'organizzazione che le leve della struttura di servizio di cui al comma 5 dell'art. 13 rimangono in definitiva in mano alla Direzione Regionale, si rivelano sempre più inadeguati man mano che il Garante si radica nel territorio e si rivela strumento potenzialmente valido, in termini di prassi operativa ed autorevolezza, per rispondere alle crescenti attese dei cittadini.

Se infatti, come è stato rimarcato nella relazione annuale del 2004, il ruolo di informazione documentale e di garante della trasparenza dell'Amministrazione, nell'ambito di una attività che può essere definita di "giurisdizione di persuasione", può essere realizzata con gli strumenti normativi attuali, la permanenza di una incapacità funzionale di fissare rigidi termini agli uffici per l'adempimento di precetti legali indiscussi e di ottenere l'esecuzione, nei tempi e termini prefigurati dalla legge delle stesse pronunce rese dai giudici tributari, compresi quelli resi nei giudizi di ottemperanza (art. 70 D.Lgs. 31.12.1992 n. 546), rischia di mettere in forse la stessa vitalità dell'istituzione di garanzia, appiattita in un ruolo subalterno che all'esterno può apparire irrilevante.

In altre parole un ufficio incapace di utilizzare l'autonomia organizzativa attribuitagli dalla legge per realizzare gli scopi primari che ne hanno giustificato l'istituzione, così ridotto a compiti didascalici di "profeta disarmato", finisce per rappresentare, dal punto di vista sostanziale, un duplicato di quelle articolazioni interne dell'Amministrazione deputate ad offrire informazioni di assistenza alle diverse categorie di contribuenti. Articolazioni che in molte sedi svolgono questa funzione egregiamente.

La consapevolezza del rischio di una emarginazione è certo il primo passo per superare la fase di stallo, accentuatasi nell'ultimo anno, ma deve essere altrettanto chiaro che la messa a fuoco dei termini del problema non avvicina ad una soluzione affidata a mere scelte interne, in quanto le difficoltà alle quali si è accennato non possono essere superate con rimedi organizzativi legati al potere regolamentare di cui all'art. 13 c. 2 della legge istitutiva, anche ad ottenere, questo è doveroso dirlo, un incremento significativo delle risorse assegnate, come si è auspicato nel capitolo relativo alla organizzazione.

Senza dubbio l'incremento delle risorse, oltre ad esaltare e non sarebbe poco, la funzione che si è definita didascalica, renderebbe possibile dispiegare con maggiore ampiezza i poteri di controllo, di iniziativa e raccomandazione di cui ai commi 6,7,8 e 9 dell'art. 13.

Consentirebbe al Collegio di prescindere dalle segnalazioni inoltrate dai contribuenti (art. 13 c. 6) e di superare la fase di mera ed inerte attesa di iniziative specifiche, diretta conseguenza della consapevolezza di poter disporre di una struttura di servizio così fragile e minimale da essere appena in grado di affrontare, giorno per giorno, le doglianze presentate dai contribuenti;

così interpretando il proprio ruolo nelle forme semplificate sulla base delle quali è stato calibrato il regolamento operativo.

Con diverse e più sicure risorse sarebbe infatti possibile, ad esempio, programmare in modo sistematico la ricognizione dello stato dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente e delle caratteristiche qualitative degli spazi aperti al pubblico, secondo la logica che presiede il comma 8 dell'art. 13 così, dando un senso al potere di accesso agli uffici. Sempre a titolo di esempio sarebbe altresì possibile migliorare significativamente il colloquio con il contribuente e con il singolo ufficio (comma 6 dell'art. 13), attraverso una triangolazione realizzata unicamente con posta elettronica.

Come si è accennato dalla considerazione da cui si sono prese le mosse, questo aspetto coinvolge solo una fascia del problema delle funzionalità dell'Organo e della efficacia dell'attività posta in essere.

Traendo elementi di giudizio dall'esperienza maturata in questi anni e dalle ricadute realizzate, soprattutto in tema di autotutela e di rimborsi di tributi, sembra imporsi l'opportunità, si vorrebbe quasi dire la necessità, di una rivisitazione dei poteri-doveri attribuiti al Garante, dai citati commi dell'art. 13 della legge istitutiva.

Ci si riferisce evidentemente ai meccanismi operativi che la legge ha voluto raggruppare, con una attenzione focalizzata sui fini, come "richieste di documenti e chiarimenti", "attivazione delle procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione modificati al contribuente", "richiamo agli uffici" al dovere di informazione (art. 5 della legge 212/2000), ed alla osservanza dei diritti che l'art. 12 della legge attribuisce "al contribuente sottoposto a verifiche fiscali" (art. 12 della legge 212/2000).

Sembra chiaro infatti che il rafforzamento della struttura di servizio copre solo una parte delle necessità operative e può incidere sulla efficacia dell'azione del Garante. Una migliore definizione dei poteri-doveri dell'organo di garanzia, rimuovendo la fascia di ambiguità insita nelle espressioni verbali adottate nella legge istitutiva permetterebbe di dare concretezza all'intervento del Garante nella fascia di iniziative diverse dal ruolo informativo e didascalico al quale i è accennato.

La legge, prefigurando l'intervento del Garante come un dato esterno rispetto all'Amministrazione, ma in pari tempo sottolineandone l'imperatività, rafforzata dalla indicazione di un termine per la risposta (i 30 giorni ai quali fa specifico riferimento il comma 6 dell'articolo), in relazione "alle richieste di documenti e chiarimenti", lascia in ombra la possibilità di ricorrere ad un qualsiasi meccanismo sanzionatorio.

La mancata risposta od il ritardo rimangono quindi affidate alle iniziative indirette e mediate offerte dai commi 11 e 12 dello stesso articolo, di cui pressochè è inutile sottolineare la labilità per soddisfare gli interessi

denunciati nel caso concreto e che debbono avere risposta in ristretti termini per conservarne il senso.

Far confluire inadempimenti e ritardi nell'alveo delle "segnalazioni" agli organi preposti a diversi livelli (Direzione Regionale e Ministero), alla organizzazione ed al controllo interno significa, come facilmente si intende, allontanarsi dalla fattispecie e rendere ancora più problematico il raggiungimento dei fini ai quali si riferisce la legge istitutiva.

Come è stato ricordato, nelle relazioni degli esercizi precedenti, le considerazioni che precedono non intendono certo sollecitare l'attribuzione al Garante di generalizzati poteri sostitutivi, rispetto alle scelte che rientrano nelle esclusioni di responsabilità dell'Amministrazione. Ruolo e competenza esclusiva non possono essere neppure messe in discussione.

Questo non significa che, anche con atti di normazione secondaria, in presenza di norme di legge che delimitano le aree di intervento anche al di fuori dello Statuto (basti pensare all'autotutela, alla tutela della integrità patrimoniale, alle doglianze presentate "in itinere" in tema di verifiche fiscali) non si debbano assumere determinazioni per rafforzare le espressioni verbali relative ai tempi previsti per le risposte alle richieste di documenti e chiarimenti e per la conclusione (positiva o negativa) delle iniziative di autotutela, comprese quelle attivate dal Garante e per rendere operative le pronunce giudiziarie.

Oltre tutto questo attribuire valore al fattore tempo (secondo una logica da tutti conclamata ma troppo frequentemente disapplicata nella pratica) significherebbe, nella esecuzione delle pronunce giudiziarie, abbattere il contenzioso in tema di giudizio di ottemperanza (art. 70 D.Lgs. 546/92) e di ridurre in genere l'onere processuale per le controversie che hanno determinato la formazione di un giudicato in materia di accertamento o di diritto al rimborso.

Pur se non si è in condizioni di far riferimento a dati statistici, sia pure formati a livello locale, l'onere processuale legato al contenzioso dopo l'introduzione dell'art. 15 del D.Lgs. 546/02 è tutt'altro che irrilevante ed è tale da giustificare l'utilizzazione piena dei meccanismi, volti a realizzare un effetto deflativo, compresi quelli attivati dal Garante.

Non appare quindi estraneo al sistema da un lato prevedere, con atti di normazione primaria o secondaria, che in aree specifiche sia accentuato l'obbligo di risposta entro il prefigurato termine ed il vincolo di motivazione e sia attribuito un canale di intervento vincolante del Garante, in situazioni suscettibili nell'area del giudizio di ottemperanza.

Del pari un raccordo puntuale fra attività del Garante e utilizzazione dello strumento del "conto sospeso", che dall'angolo visuale di questo Ufficio ha dato così buona prova in Lombardia (le doglianze in proposito si sono azzerate nell'ultimo semestre), potrebbe rappresentare un utile banco di prova

per saggiare un ampliamento dei poteri del Garante, mantenendo la rigorosa cesura fra iniziative di stimolo e sollecitazione e responsabilità dell'Amministrazione.

L'efficace collaborazione sviluppata sul punto, se si accetta l'uso di un termine che designa un lavorare insieme pur da angolazioni nettamente differenziate, potrebbe rappresentare una occasione per trasferire in regole formali quello che è stato realizzato sul piano delle prassi.

Nell'elencare, i poteri e le responsabilità del Garante nel loro impatto con la realtà lombarda non si è neppure sfiorato il problema della interpretazione del ruolo attribuito al Collegio per quanto attiene "le raccomandazioni ai dirigenti degli uffici ai fini della tutela del contribuente e della migliore organizzazione dei servizi".

Trattasi, come è appena il caso di rimarcare, di un potere-dovere di particolare pregnanza, in quanto attribuisce al Garante un ruolo di stimolo esteso sino all'area interna della organizzazione degli uffici, dando così significato alle "richieste", "chiarimenti", "iniziative" elencate nei commi 6, 8, 9, 10 dell'art. 13.

È vero che l'espressione verbale del comma 7, formalmente di notevole ampiezza, non può non essere interpretata alla luce di quanto prevedono i commi 1 e 2 della legge istitutiva e della netta cesura fra Garante ed Amministrazione.

Come si è più volte sottolineato il Garante, come struttura e come poteri, è un Organo terzo rispetto all'Amministrazione nelle sue diverse articolazioni. In quanto tale non può superare una precisa linea di confine, attribuendo a se stesso poteri e responsabilità che sono proprie dell'Amministrazione.

Questo evidentemente non esclude ma piuttosto presuppone che, per quanto attiene il versante che interessa i diversi aspetti della tutela della generalità o del singolo contribuente, possono essere richieste informazioni e suggerite soluzioni nella organizzazione degli uffici che, nel rispetto delle esigenze e degli interessi del fisco, offrono spazi per migliorare quello che il comma 6 definisce "il rapporto di fiducia tra cittadini e Amministrazione finanziaria".

È doveroso per altro aggiungere che una problematica del genere appare allo stato del tutto astratta. Disegnando un percorso impraticabile con l'assetto attuale della struttura di servizio e della assegnazione delle risorse.

È possibile solo proseguire nelle prassi, rivelatasi efficace in molte situazioni concrete, di articolare la richiesta di informazione e chiarimenti avendo di mira la conoscenza dei tempi di "lavorazione" della singola pratica ed in tema di verifiche sollecitando l'attenzione sulla esigenza di una puntuale e specifica programmazione "ex ante" idonea ad abbattere i tempi di permanenza degli operatori nelle sedi del contribuente.

Non è molto ma è un approccio proporzionato ai mezzi disponibili e soprattutto appare un "test" idoneo a mettere in evidenza che risultati in

termini di efficacia possono essere raggiunti senza l'attribuzione di poteri sostitutivi rispetto a quelli attribuiti all'Amministrazione.

La competenza del Garante per i tributi locali.

Sin dalla sua costituzione il Garante della Lombardia si è posto il problema della estensione della competenza dell'organo prevista dall'art. 13 della L. 212/2000 ai prelevamenti di reddito effettuati da enti titolari di potere impositivo diversi dallo Stato Nazionale.

Senza adottare deliberati particolari ha ritenuto di affermare la propria competenza anche per tali tributi, muovendo: dai principi generali stabiliti dagli artt. 1 e 2 della L. 212/2000, che non stabiliscono cesure tra tributi afferenti l'Amministrazione statale e prelevamenti di reddito effettuati da altri enti titolari di potere impositivo e dal ruolo dell'organo di garanzia disegnato dall'art. 13 in una prospettiva ormai legata ad un significativo decentramento regionale e locale anche a livello fiscale.

Tale interpretazione, ormai recepita da gran parte della dottrina e per quanto si conosce dai diversi Collegi regionali, è data come presupposto nella presente relazione, che non sembra per altro la sede adatta per affrontare "funditus", in termini di argomentazione sistematica, il problema dei confini dell'attività di tutela del contribuente attribuita all'organo di garanzia.

È doveroso per altro sottolineare che nei quattro anni ai quali si riferisce la relazione, non è stato mosso alcun rilievo od eccezione in proposito. Piuttosto i Comuni (quasi tutte le segnalazioni e le doglianze si riferiscono infatti all'Imposta Comunale sugli Immobili) hanno offerto la più ampia collaborazione presentando puntuali e dettagliate relazioni.

Di queste relazioni non sempre si è condiviso il contenuto ed in non pochi casi è stato necessario sviluppare un ulteriore colloquio, ma la coerenza e correttezza della risposta mette in evidenza almeno due dati: la volontà e l'impegno dei comuni, anche quelli più piccoli in cui l'ufficio fiscale coincide con i vertici della amministrazione, di interpretare in modo proprio le iniziative dell'organo terzo per ripristinare il rapporto fiduciario fra comune e contribuente; l'attenzione alla motivazione degli atti, volta ad accrescere attraverso l'organo terzo il momento collaborativo e non ad alimentare il contenzioso.

Valutazione largamente positiva che non è contraddetta da alcune scelte sistematiche di regolamentazione del tributo, insite nell'impianto generale ICI che, per usare un termine forte ripreso dalla ricognizione effettuata dall'Osservatorio fiscale di Milano del 2005, rende "caotica" la gestione del tributo e sembra imporre interventi correttivi votati ad assicurare una uniformità di applicazione senza incidere sulla autonomia locale.

Basti pensare alla permanenza di discrasie in tema di dichiarazione e di comunicazione delle variazioni ai sensi del comma 4 dell'art. 10 del D.Lgs. 504/92 che in molti comuni, lungi dal semplificare e razionalizzare l'accertamento e potenziare l'attività di controllo sostanziale (art. 59 c. 1 lett. e n. 1 del D.Lgs. 15.12.1997, hanno accentuato differenze non solo formali fra centri limitrofi, così ponendo in essere situazioni di trattamento difforme non certo idonee a ripristinare un rapporto di fiducia fra contribuente e fisco locale.

Senza indulgere alle esemplificazioni giova ricordare che a fronte di Mantova che richiede la dichiarazione ai sensi dell'art. 10 del D.Lgs. 504/92, non pochi comuni hanno soppresso l'obbligo della dichiarazione ovvero hanno previsto l'autocertificazione dei requisiti per accedere ad aliquote ridotte od a maggiori detrazioni, con una variegata fissazione dei termini e dei parametri per la determinazione dell'imposta.

Riportando il discorso sul tema specifico della "competenza" del Garante per i tributi locali e specificamente per l'ICI, è importante sottolineare che i problemi che hanno dato luogo nella Regione Puglia alla sentenza del TAR locale n. 5477 del 25.11.04, non hanno avuto proiezioni nell'area lombarda nella quale i Comuni non hanno sollevato eccezioni di sorta in ordine alla competenza del Garante ed hanno dato risposta con sufficiente tempestività, talora trasmettendo, come si è innanzi ricordato, delucidazioni ampiamente articolate.

Non può essere per altro ignorato ed in ragione di questo si è ritenuto doveroso soffermarsi sul punto, che l'anno 2005 coincide con il primo biennio successivo alla fase operativa della Legge Regionale n. 79 approvata nella seduta del 1 luglio 2003 e con l'assetto amministrativo, in tema di tributi locali, disciplinato dalla deliberazione del Consiglio Comunale di Milano n. 165 del 21.12.2002.

La Regione Lombardia, nel solco tracciato dalle modifiche alla Corte Costituzionale e dalle nuove attribuzioni delle competenze in materia fiscale a tali modifiche correlate, con la Legge Regionale n. 79/2003 ha disposto un generale riordino delle disposizioni legislative regionali in tema tributario ed ha apprestato una struttura di servizio, già divenuta operativa, che fa capo, per quanto attiene il tema, all'Ufficio del Difensore Civico Regionale da tempo esistente.

Tale intervento normativo, di ampio respiro, i cui effetti potranno essere evidentemente verificati solo alla distanza, ha interessato:

- *l'Anagrafe Tributaria su scala regionale (artt. 2,3,4,5) con la previsione di un raccordo con l'Anagrafe Centrale (art. 6);*
- *i tributi regionali propri (imposta sulle concessioni per l'occupazione e l'uso di beni del demanio e del patrimonio indisponibile dello Stato, l'addizionale regionale sull'ammontare dei canoni relativi alle utenze di acqua pubblica, le tasse*

automobilistiche regionali, il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi, la tassa regionale per l'abilitazione all'esercizio professionale, l'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili, l'addizionale regionale all'imposta erariale sul consumo di gas metano, la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche Tosap, l'addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche Irpef, l'imposta regionale sulle attività produttive Irap):

- *infine i tributi regionali compartecipati (compartecipazione regionale all'IVA e la compartecipazione regionale all'accisa sulla benzina per autotrazione).*

Si è parlato di normazione di ampio respiro, i cui prevedibili sviluppi saranno esaltati dalle modifiche della legislazione nazionale in senso federale, in ragione del fatto che la Legge n. 79/2003 pur assumendo come riferimento i principi fissati dalla legge nazionale n. 212 del 27.7.2000 ed in molti casi ripercorrendone pedissequamente anche la forma, ha articolato regole sull'efficienza temporale delle norme (art. 9), sulle caratteristiche delle motivazioni (art. 12), sulla compensazione, sulla prescrizione e rimessione in termini (art. 13 e 14), sulla tutela dell'affidamento (art. 15), sul diritto di interpello del contribuente (art. 16), sull'esercizio dell'autotutela (art. 17) e sui diritti del contribuente sottoposto a verifiche fiscali (artt. 18 e 19).

È altresì intervenuta normativamente, sugli organismi di tutela attraverso la ricordata istituzione della figura del "Garante del contribuente" sia pure limitatamente ai tributi di cui al Capo I titolo III della stessa legge (tasse sulle concessioni regionali) attribuendo tale ruolo al Difensore Civico Regionale lombardo, di cui alla Legge Regionale 18 gennaio 1980 n.7.

Il Comune di Milano a sua volta, con deliberazione del Consiglio n. 165 del 21.12.2002, pur operando in un ambito limitato e specificamente in tema di "diritti del contribuente", ha disegnato l'ambito di applicazione della carta del contribuente (titolo I), ha inserito l'obbligo per l'Amministrazione comunale di rendere disponibili "modelli tributari" entro determinati termini (art. 8) ed ha fissato ambiti e modalità sia per l'autocertificazione (art. 9), sia per l'interpello (artt. 14 e segg.). Non risulta per altro che abbia istituito un organo autonomo, di garanzia del contribuente analogo a quello previsto dalla normativa regionale, pur essendo tale istituzione coerente con l'impianto disciplinare adottato.

Il contesto normativo al quale si è fatto brevemente cenno non può non imporre qualche riflessione dall'angolo di osservazione di questo Ufficio pur se negli anni considerati (2000-2005 per quanto attiene la Regione, 2002-2005 per quanto attiene il Comune di Milano), per effetto ed in ragione delle scelte gestionali delle diverse strutture, non sono sorte divergenze di sorta, sia a proposito dell'ambito delle rispettive competenze, sia riguardo alle regole da applicare.

Anche il fatto che gli "statuti del contribuente" regionale e comunale differiscano ben poco, come si è già accennato, rispetto allo statuto disciplinato dalla legge nazionale (ma alcune differenze esistono e sono significative per le loro implicazioni interpretative sull'impianto generale dei tributi coinvolti) non esclude l'esigenza di un inquadramento sistematico idoneo a realizzare un raccordo, non episodico e legato a componenti personali, fra le diverse fonti normative ed a superare sul nascere le possibili discrasie.

L'esigenza di una armonizzazione fra le diverse regolamentazioni, anche a tralasciare un discorso più ampio correlato alla gerarchia delle fonti disegnata dal nuovo assetto costituzionale, non concernono tanto l'istituzione di più uffici deputati a funzioni di garanzia ed egualmente caratterizzati dalla "piena autonomia", nel senso previsto dal comma 2 dell'art. 13 della L. 212/2000 (anche se l'ipotesi che gli oltre mille comuni della Regione Lombardia possono seguire l'esempio della Legge Regionale n. 70 del 2003, non può non destare preoccupazione), quanto il proliferare di regole sostanziali in materia tributaria che rischiano di immettere nel sistema regole dissonanti e potenzialmente dirompenti.

In altri termini l'elemento di riflessione non tanto è legato al contenuto "attuale" delle modifiche sostanziale delle regole tributarie, come si è già sottolineato in gran parte speculari rispetto a quelle contenute nello Statuto della L. 212/2000, quanto al fatto che il radicarsi di ulteriori fonti di normazione primaria immette in un sistema, "naturalmente" complesso, potenziali elementi distorsivi destinati ad accrescere l'incertezza dei contribuenti.

Ad esempio quando l'art. 13 c. 1 della Legge Regionale n. 79 fissa la regola di portata generale ("ove non diversamente disposto"), secondo la quale l'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione relativamente a rapporti inerenti il medesimo tributo anche in successivi periodi di imposta senza ulteriori limitazioni, ampliando al portata del principio fissato dal 1° comma dell'art. 8 della L. 212/2000 che prevede specificamente atti di normazione secondaria (commi 6 e 8), si immette nel sistema un principio forse razionale ed auspicabile ma che, nella sua lettura estensiva, non aumenta la coerenza e chiarezza del sistema ma piuttosto appare idoneo ad alimentare aspettative e contenzioso sulle regole che dominano il complesso dei prelevamenti pubblici sulla materia imponibile.

In definitiva, nel contesto sopra disegnato, i cui effetti possono essere attualmente ipotizzati con valutazioni probabilistiche, appare sempre più necessaria l'esigenza di una rivisitazione della normativa nazionale primaria nell'intento di spegnere sul nascere possibili effetti distorsivi ed offrire elementi di chiarezza alla generalità dei contribuenti e correlativamente all'operare del Garante, soggetto alla disciplina dell'art. 13 della L. 212/2000.

Il tema dei rimborsi di imposta

La questione dei rimborsi Irpef, Irpeg, Ilor (ma anche di ICI e Tarsu) riferibili ad anni lontani (in qualche caso risalenti agli anni '80) con domande presentate tempestivamente, rappresenta forse il punto più delicato che deve essere affrontato per ricostruire un accettabile rapporto di fiducia fra i cittadini e l'Amministrazione finanziaria.

Le istanze che hanno tale oggetto e che talvolta investono situazioni drammatiche che non hanno subito flessioni, in termini percentuali, pur se hanno seguito, nell'anno 2004 e nel primo semestre del 2005, la generale tendenza ad una caduta numerica.

Tali istanze che si attestano nell'inaccettabile percentuale del 60% ed oltre ed il tenore delle comunicazioni che pervengono dalla Direzione Centrale Gestione Tributi ed oggi dalla Direzione Centrale Amministrazione, non lasciano prevedere un miglioramento sia pure graduale, delle pendenze dei rimborsi già convalidati.

Ci si trova in molti casi, lo si è rimarcato nelle relazioni predisposte da questo Ufficio negli anni decorsi di fronte a situazioni che suscitano l'exasperazione dei contribuenti più pazienti, chiamati ad assolvere obblighi tributari pressanti accompagnati da minacce di esecuzione ma in attesa da anni, se non da uno o più lustri, di rimborsi riconosciuti come dovuti da atti formali dell'Amministrazione.

La comunicazione della Direzione Centrale che si inserisce nella risposta al contribuente dopo l'avvenuta convalida da parte dell'Ufficio locale, facendo riferimento ai tempi di erogazione previsti da piani biennali o triennali, lungi dall'attenuare il disagio e l'insofferenza dei contribuenti, ne accentua l'exasperazione, in quanto nessuna certezza sostiene la tempistica annunciata, accompagnata dalla riserva relativa alle "assegnazioni delle risorse da parte del Tesoro".

Se a ciò si aggiunge, come si è ricordato a proposito dei tributi locali che sembra passare il messaggio che a livello delle imposizioni regionali, sarebbe possibile utilizzare il credito riconosciuto per il pagamento di quanto dovuto per successivi periodi di imposta, la discrasia fra attese e realtà alimenta disagio e frustrazione e vanifica gli sforzi per ricostruire un rapporto di fiducia fra contribuente e fisco.

In tale contesto, pesantemente condizionante, il Garante, consapevole della impossibilità di incidere sulle modalità operative e sulle sequenze temporali legate all'assegnazione delle funzioni previste dai commi 7,8 e 10 dell'art. 13 della legge istitutiva, si è mosso sin dall'esercizio 2002 in una duplice direzione.

- *Ha verificato la tempistica della c.d. fase di convalida attribuita agli uffici locali e ne ha sollecitato la conclusione seguendo, se del*

caso, l'intera sequenza sino alla comunicazione conclusiva registrata nell'anagrafe tributaria. In non pochi casi la fase di convalida ha richiesto una pluralità di interventi anche in ragione del fatto che negli anni decorsi si è assistito al passaggio delle "competenze" dal centro di Servizio di Milano, agli uffici delle diverse sedi territoriali ed alle incertezze interpretative legate alle funzioni tecnico-operative affidate per alcune annualità ai centri di lavorazione di Pescara e di Venezia.

Operando in tale ruolo si è contribuito a superare alcune incertezze interpretative in ordine alla competenza degli uffici locali rispetto alle attribuzioni del Centro Operativo di Pescara ancora presenti successivamente alla circolare n. 14 del 1.2.2002 della Direzione Centrale Normativa e Contenzioso dell'Agenzia delle Entrate.

La questione della competenza, affrontata in meno di 10 casi nel 2004, si è ormai riproposta in meno di cinque occasioni nel primo semestre del 2005, rendendo così palese la raggiunta trasparenza nei confronti dei contribuenti, degli effetti non secondari legati alla chiusura del Centro di Servizio di Milano.

L'attenzione del Garante rivolta a rendere trasparente nei confronti del contribuente l'intera filiera amministrativa dei rimborsi di imposta, pur non avvicinando l'interessato al momento della erogazione, ha liberato comunque gli uffici locali da generiche censure di colpevole inefficienza nel momento in cui ha fatto emergere l'avvenuta conclusione della fase di convalida in una data determinata, oggetto di inserimento nell'anagrafe tributaria o di comunicazione diretta.

Il fatto che tale fase di convalida si concluda in troppi casi in tempi largamente superiori a quelli previsti dalla legge, non ne vanifica il significato ed è del tutto coerente con il dovere "di richiamo" attribuito al Garante dal comma 10 dell'art. 13.

Non può essere sottaciuto per altro che l'effetto della scelta di operare una netta cesura, con corrispondente trasparenza, fra fase di convalida e momento erogativi, se ha stabilito un miglior colloquio fra contribuente e uffici locali, ha trasferito sull'Autorità centrale l'intero "peso", se così si può dire, del ritardo nella esecuzione dei rimborsi, con effetti sulla credibilità del sistema del tutto evidenti.

- *I risultati ottenuti dal Garante sul versante dell'Autorità centrale, per ottenere che alla convalida segua, in termini temporali accettabili, l'effettiva erogazione, sono stati nel complesso deludenti, legati come sono a scelte di generale politica fiscale*