da: "Lo Statuto dei diritti del contribuente", a cura di Gianni Marongiu, Giappichelli, 2004.

IL GARANTE DEL CONTRIBUENTE

di *Livia Salvini**

1. Il titolo della mia relazione avrebbe potuto essere: «Il Garante del contribuente, questo sconosciuto». Se consideriamo i dati di un'indagine, recentemente pubblicati (Cittadinanzattiva, giugno 2003), «scopriamo» che i cittadini, nel 73% dei casi, ignorano completamente l'esistenza del Garante e nel 24% dei casi ne conoscono vagamente esistenza e funzioni. Insomma, solo il 3% dichiara di conoscere l'istituto e i poteri ad esso attribuiti. L'indagine ha messo anche in luce una «asimmetria percettiva», perché i Garanti sono convinti che solo il 40% dei contribuenti ignori la loro esistenza, per quanto gli stessi Garanti non manchino di rilevare continuamente, nelle loro relazioni periodiche, le carenze di idonee misure informative nei confronti dei contribuenti, da ascrivere alla totale mancanza di fondi propri e, spesso, al disinteresse dell'Amministrazione finanziaria. Le carenze informative costituiscono certamente un problema grave, perché incidono direttamente sulla «offerta di tutela» ai contribuenti e quindi sulla stessa ragione d'esistere dei Garanti. Si tratta tuttavia di un problema esterno alla disciplina normativa dell'istituto, e tutto sommato risolvibile con l'iniziativa e la sensibilizzazione di tutti gli attori della «scena fiscale»: le Agenzie, la Guardia di Finanza, e – non da ultimi – certamente i Garanti, se l'Amministrazione fornirà loro i mezzi necessari.

Ma i Garanti sembrano soffrire di un più grave problema, di carattere strutturale, che influisce sulla *qualità* della tutela concretamente offerta a coloro che – superato l'ostacolo della scarsa informazione – si rivolgono a loro: la carenza dei poteri necessari per incidere sull'attività amministrativa a salvaguardia delle posizioni soggettive dei contribuenti. Tale carenza viene spesso sottolineata – tanto da alcuni degli interessati [1], quanto dalla dottrina,

---

* Professore straordinario di diritto tributario nell'Università del Molise.

[1] Ma v. da ultimo, in termini positivi, N. CHIECHI-F.S. CHIECHI, *L'attività propulsiva del Garante del contribuente*, in *Boll. trib.*, 2003, 1210.

che talvolta si è espressa anche con toni decisamente sprezzanti – come un vizio di origine dell'istituto, come una mancanza di coraggio da parte del legislatore dello Statuto che, non osando discostarsi fino in fondo dalla tradizionale configurazione autoritativa dei rapporti tra contribuenti e Amministrazione finanziaria, avrebbe dato i natali ad una Autorità *sui generis*, destinata ad offrire ai contribuenti solo un simulacro di tutela, priva di effettiva incisività.

Personalmente, non sono di questa opinione: l'istituzione del Garante ha segnato invece, a mio avviso, l'apertura di una strada nuova che attende solo di essere esplorata e percorsa in modo proficuo. Non è una strada piana, certamente, e un «potenziamento del motore» dei Garanti – l'attribuzione ad essi di funzioni più incisive – non può che giovare. Ma non è per questo necessario (e forse non sarebbe neanche possibile, muovendosi nelle coordinate del sistema dei rapporti tra Fisco e contribuente, come delineati anche dallo Statuto) modificare profondamente la disciplina che attualmente regola l'attività dei Garanti: anche sotto questo profilo l'impianto dello Statuto appare in realtà coerente e lungimirante.

2. Per spiegare queste mie, tutto sommato ottimistiche, affermazioni, e soprattutto per sviluppare un discorso sullo stato attuale e sulle prospettive dell'attività del Garante, mi sembra necessario prendere le mosse dal dato normativo.

Da un lato, lo Statuto del contribuente ha dettato le «metanorme», regolando per principi l'attività normativa in materia tributaria: progetto ambizioso e circondato da un iniziale scetticismo che ha ora trovato – con la giusta soddisfazione di chi ha attivamente operato per l'introduzione di tali principi – il riconoscimento da parte di una giurisprudenza che ha saputo cogliere e valutare positivamente la loro portata, applicandoli concretamente e riconoscendo la loro derivazione da quelli costituzionali. Dall'altro lato – anche in senso proprio topologico, dato che i principi sono collocati nei primi articoli della legge, mentre l'istituto del Garante del contribuente è disciplinato da uno degli ultimi articoli –, lo Statuto ha dettato una norma non meno di «rottura» con certe visioni consolidate della nostra materia. Tanto emerge immediatamente dalla lettura dei termini con cui l'art. 13, comma 6, individua le situazioni in cui il contribuente può rivolgersi al Garante, *e che segnano pertanto l'oggetto principale delle sue competenze*: «*disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria*». Questi termini non sono, in assoluto, originali: essi infatti sono mutuati da alcune delle norme regionali che in-

dividuano le funzioni del Difensore civico[2]. Sono però originali nell'ambito tributario, perché (per la prima volta, credo) si parla di *irregolarità* – avendo certamente ben presente la sua distinzione rispetto alla illegittimità –, *scorrettezze, prassi anomale o irragionevoli* nell'ambito del *comportamento* dell'amministrazione finanziaria. Si tratta di concetti (specialmente per quanto concerne la *anomalia* o la *scorrettezza*) che si attagliano usualmente ad attività amministrative di tipo discrezionale, e che ora trovano ingresso e rilevanza giuridica nell'ambito di un'attività da sempre considerata nel suo complesso vincolata, qual è quella dell'Amministrazione finanziaria nell'attuazione del rapporto di imposta. Ed è facile capire che è proprio questa originalità, proprio questo «scollamento» tra le norme sul Garante e la consolidata configurazione delle modalità di attuazione di tale rapporto, a provocare una sfiducia di fondo sulle concrete potenzialità di questo istituto. Spesso, infatti, si assume come esclusivo parametro della tutela del contribuente quella giudiziale, o quella connessa al riesame amministrativo degli atti provvedimentali: certamente, il Garante non è in grado di offrire né questo tipo di tutela, né risultati di analoga incisività, ma la sua funzione è utile proprio in quanto non si sovrappone a quella di altri organi e ad altre funzioni già esistenti, ma ha una propria autonomia e uno specifico ambito di svolgimento.

Nella nostra materia siamo abituati a ragionare in termini di legittimità/illegittimità dell'attività e degli atti dell'Amministrazione finanziaria. Lo Statuto fa invece riferimento alla *irregolarità* amministrativa in campo tributario (senza peraltro escludere, come si vedrà, che il Garante intervenga anche in relazione ad attività illegittime). Come è ben noto, con questo termine si definisce comunque una difformità dell'attività (o dell'atto) rispetto alle prescrizioni normative, ma poiché la irregolarità è sempre stata contrapposta, nell'ambito del diritto amministrativo, alla vera e propria violazione di legge, si deve ritenere che il termine sia stato impiegato dallo Statuto[3] con riferimento a tutte quelle prassi, che – comportando una obiettiva disfunzione – non risultano giustificate da alcuna disposizione, ovvero sono contrarie a disposizioni che regolano il comportamento amministrativo, senza che questa contrarietà si risolva in illegittimità. Ritornerò oltre sul

---

[2] Per un esame congiunto della normativa sui difensori civici e sul Garante, v. F. D'AYALA VALVA, *Dall'Ombudsman al Garante del contribuente. Studio di un percorso normativo*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 1037 e ora, ID., *Il principio di cooperazione nello Statuto dei diritti del Contribuente*, Roma 2003.

[3] Non diversamente da quanto hanno fatto i legislatori regionali con riferimento al difensore civico; v. per tutti sul punto F. VERDE, *Il difensore civico*, Padova 1996, 53 ss.

concetto di irregolarità, ma mi sembra già chiaro che – essendo la irregolarità che non trasmoda in violazione di legge irrilevante per il giudice, ma non certo per il contribuente che la subisce – la tutela offerta dal Garante trova, con riguardo ad essa, una sua specifica funzione e utilità, anche se si esplica necessariamente con mezzi e risultati diversi rispetto alla tutela giurisdizionale.

3. Le critiche alla scarsa incisività dell'istituto si incentrano sulla previsione normativa delle funzioni del Garante: rivolgere richieste di documenti o di chiarimenti agli uffici competenti; rivolgere raccomandazioni ai dirigenti degli uffici ai fini della tutela del contribuente e della migliore organizzazione dei servizi; accedere agli uffici finanziari per controllare l'agibilità al pubblico e i servizi offerti; richiamare gli uffici al rispetto delle norme dello Statuto e dei termini previsti per il rimborso dell'imposta. Non si tratta di veri e propri «poteri», data la mancanza di qualsivoglia sanzione diretta nei confronti degli inadempienti: il Garante deve limitarsi a segnalare al superiore gerarchico, «*al fine dell'eventuale avvio del procedimento disciplinare*», i comportamenti degli uffici che determinano un pregiudizio dei contribuenti. Inoltre, i Garanti presentano ogni sei mesi al Ministro dell'Economia una relazione sull'attività svolta, e il Ministro, a sua volta, ne riferisce alle competenti Commissioni parlamentari, riferendo anche sui provvedimenti adottati a seguito delle segnalazioni dei Garanti. Un analogo potere di segnalazione i Garanti hanno su norme di legge la cui applicazione risulta pregiudizievole per i contribuenti. Con una recente modifica, è stato poi previsto che, con una propria relazione annuale, i Garanti riferiscano anche direttamente al Governo e al Parlamento «*dati e notizie sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuenti nel campo della politica fiscale*».

Questo potere di segnalazione e il rapporto diretto con il Governo e il Parlamento, insieme alla fondamentale caratteristica dell'indipendenza dal potere amministrativo (il Garante «*opera in piena autonomia*», secondo l'art 13, comma 2), accomuna i Garanti alle Autorità indipendenti di garanzia. Tuttavia, i profili di similitudine tra i due organi sono molto limitati, anche se più d'uno ricomprende i Garanti – a mio avviso in modo aprioristico – tra tali Autorità. Se si fa riferimento alle Autorità come disciplinate dal nostro ordinamento, è infatti agevole rilevare che esse sono dotate di poteri decisori «giudiziali», ricondotti – di volta in volta – al potere giurisdizionale o a quello amministrativo [4] che, senz'altro, mancano al Garante. Ed invero tali

[4] Cfr. G. Scarselli, *La tutela dei diritti dinanzi alle Autorità garanti*, Milano 2000, *passim*.

poteri sono attribuiti alle Autorità indipendenti per lo svolgimento di una funzione di regolamentazione e di protezione di interessi collettivi in settori socialmente rilevanti, che non sembra trovare spazi di esplicazione nell'ambito di un'attività ad oggetto vincolato qual è quella diretta all'attuazione del rapporto tributario.

Ma l'istituto del Garante non rientra a pieno titolo neanche tra i c.d. ADR – *Alternative Dispute Resolution Methods* – tra i quali figura in primo piano, nel nostro ordinamento, l'istituto dell'*Ombusdman* bancario [5]. Anche qui gioca la peculiarità del contesto in cui il Garante si trova ad operare. La finalità degli ADR è quella di risolvere, mediante procedure di carattere essenzialmente conciliativo, la conflittualità (che sovente è una microconflittualità) nell'ambito di rapporti di diritto privato, spesso caratterizzati dalla posizione dominante di una delle parti, o per i quali, in ragione delle caratteristiche di transnazionalità o «dematerializzazione», i metodi «classici» giudiziali di risoluzione delle controversie non trovano efficienti modi di esplicazione, anche e soprattutto a causa delle procedure di accesso, dei tempi e dei costi della giustizia. Il Garante opera invece nell'ambito del diritto pubblico *e non può costituire a tutti gli effetti un'alternativa, più economica ed efficiente, alla tutela giurisdizionale* laddove i contribuenti siano stati destinatari di atti impositivi. È chiaro, infatti, che l'attitudine di tali atti a divenire definitivi, se non impugnati, non lascia spazi ad interventi risolutivi del Garante che possano considerarsi equipollenti alla tutela offerta dal giudice tributario.

In questo quadro – certo sconfortante per chi auspica l'attribuzione al Garante di veri e propri poteri di carattere amministrativo, se non addirittura l'attribuzione di una funzione di tipo giurisdizionale – viene spesso sottolineata anche la carenza dell'unica previsione che sembra toccare l'ambito dell'amministrazione attiva: quella per la quale il Garante «*attiva le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente*». La norma, infatti, non attribuisce al Garante il potere di annullare in via di autotutela gli atti, né sancisce il dovere dell'ufficio di provvedere *nel senso richiesto dal Garante*. Essa, secondo l'interpretazione più condivisibile, sembra limitarsi ad attribuire al Garante un potere di mero avvio del procedimento: a seguito dell'esercizio di tale potere l'ufficio, quindi, sarebbe tenuto [6] comunque *a rispondere* alla richiesta del

---

[5] Per un approccio al tema di cui al testo v. G. CARRIERO, *Crisi del processo civile e giustizia stragiudiziale: l'Ombusdman bancario*, in *Ec. dir. terz.*, 2003, 117.

[6] Questo obbligo, comunque, non è direttamente sanzionato; naturalmente l'inerzia dell'ufficio – ovvero il rifiuto ingiustificato di provvedere nel senso richiesto dal Garante – può costituire oggetto di una segnalazione del Garante al superiore gerarchico.

Garante, emanando, quantomeno, un atto nel quale siano indicate le ragioni per cui non ritiene di dare seguito all'iniziativa del Garante nel senso da questi richiesto. Come si vedrà meglio oltre, questa disposizione ha peraltro (o potrebbe avere) un'utilità maggiore di quella che appare a prima vista.

4. Le norme che prevedono – e nel senso suddetto limitano – le funzioni e i poteri del Garante non possono essere lette disgiuntamente dalle disposizioni dello Statuto che ne costituiscono, in buona parte, il fondamento e che contribuiscono a chiarire quale sia l'ambito riservato all'attività del Garante. Norme che danno, per la prima volta, rilevanza al *comportamento* dell'Amministrazione finanziaria nei confronti dei contribuenti in una prospettiva diversa da quella «classica» della legittimità. Non si dimentichi, a tale proposito, che l'art. 13 tutela il «*rapporto di fiducia*» che deve intercorrere tra contribuenti e Amministrazione: lo Statuto vuole dunque dettare, tra le altre, delle regole a presidio del *corretto* svolgimento del rapporto tributario.

In tal senso dispone l'art. 10, nel prevedere l'applicazione ai «*rapporti tra contribuente e amministrazione*» – e quindi con specifico riferimento allo svolgimento del rapporto tributario – dei principi di collaborazione e buona fede. Come afferma la Corte di Cassazione nella sentenza 12 febbraio 2002, n. 17576, le regole generali di collaborazione e buona fede in senso oggettivo debbono sempre informare lo svolgimento delle attività dell'Amministrazione finanziaria e del contribuente nei loro reciproci rapporti. «*Se si tiene conto* – prosegue la Corte – *che tali attività sono, in linea di massima, disciplinate dalla legge (in senso materiale) e svolte mediante atti formali, risulta evidente la funzione di integrazione della disciplina legislativa – relativamente a diritti e obblighi reciproci da questa non espressamente considerati e fondati proprio sull'osservanza e sulla violazione di detti canoni di comportamento – assegnata dallo Statuto alle predette regole: le quali, perciò, debbono improntare tutti i rapporti giuridici tributari, e cioè tutte le attività mediante le quali essi si costituiscono, si svolgono e si esauriscono (...) il termine 'buona fede', se riferito all'Amministrazione finanziaria, coincide, almeno in gran parte, con i significati attribuibili al termine 'collaborazione', posto che entrambi mirano ad assicurare comportamenti dell'Amministrazione stessa 'coerenti', vale a dire 'non contraddittori' o 'discontinui' (mutevoli nel tempo)*». Non mi soffermo ulteriormente su questo tema – oggetto di approfondito esame nella relazione del prof. Stevanato – e mi limito a sottolineare lo stretto collegamento tra i principi in questione, la cui portata è stata ben illustrata dalla Corte, e la *irregolarità*, la *scorrettezza* (intesa proprio come assenza di buona fede), l'incrinamento del rapporto di fiducia tra contribuen-

te e Amministrazione cui fa riferimento l'art. 13 dello Statuto. Nella sentenza esaminata, la Corte ha dichiarato, in applicazione dei suddetti principi, l'illegittimità di un atto di accertamento, ma ha ribadito con forza che essi si applicano anche al semplice comportamento amministrativo, che non si esplica (ancora) nella emanazione di atti impositivi. E, nel fare ciò, ha impiegato termini che tradizionalmente si attagliano all'attività amministrativa discrezionale (comportamenti coerenti, non contraddittori, non discontinui).

Non si dimentichi, a tale proposito, qual è la strada che da alcuni anni il legislatore ha intrapreso nel disciplinare il rapporto di imposizione. Già attualmente sono previsti l'adesione del contribuente all'accertamento e la conciliazione; in un futuro prossimo, saranno applicabili le procedure di concordato preventivo (non di massa, come quello ora previsto dal D.L. n. 269/2003, ma) personalizzato e di *ruling* internazionale. L'ordinamento tributario va senz'altro verso l'applicazione di forme di accordo [7] tra contribuente e amministrazione (in tal senso, espressamente, con riguardo al *ruling*, l'art. 8, D.L. n. 269/2003), per ora posteriori, ma domani anche *anteriori rispetto al verificarsi del presupposto*. Si tratta di accordi che si muovono, almeno formalmente, nell'ambito del diritto pubblico e dell'esercizio di una funzione amministrativa che è, e sembra restare, vincolata. Ma in essi si manifesta, secondo molti [8], una natura non priva di connotati privatistico – transattivi che non potrà non risultare ancora più accentuata quando si arriverà, in futuro, alla determinazione per accordo preventivo dell'obbligazione tributaria.

L'osservanza delle «regole del gioco», dei principi di collaborazione e buona fede nell'ambito di questi accordi in cui il comportamento delle parti può assumere importanza rilevante, non sembra poter passare per la strada della tutela giurisdizionale si attiva con l'impugnazione dell'atto impositivo; atto che manca, nel caso degli accordi preventivi (concordato preventivo, *ruling*) o che non è impugnabile (adesione all'accertamento). Insomma il rapporto tra contribuente e amministrazione si muove su strade nuove; e mi sembra allora che più che essere lo Statuto del contribuente il parto di un legislatore visionario, pecchi di miopia chi pensa che tale rapporto possa essere ancora disciplinato *esclusivamente* dalle rigide regole già sperimentate.

Significativo, nello stesso senso, è l'art. 12 dello Statuto, che detta regole di comportamento per l'Amministrazione nel corso delle verifiche fiscali, nonché l'art. 15, mai attuato, che prevede l'emanazione di un *codice di com-*

---

[7] Su cui v. M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano 2001.

[8] V. per tutti P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, Milano 2002, 322 ss.

portamento per il personale addetto a tali verifiche[9]. L'art. 12 – che è oggetto di approfondito esame nella relazione del prof. Sammartino e del quale quindi mi limiterò ad indicare brevemente gli aspetti che qui interessano – interviene a disciplinare, sotto diversi profili nuovi, l'esercizio di un potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria: potere che è senz'altro il più importante in ragione della sua incisività sulle posizioni soggettive del contribuente, della complessità della disciplina e della articolazione delle sue modalità di svolgimento.

Un primo aspetto di cui si occupa l'art. 12 è quello relativo alla *scelta* del potere da esercitare: si prevede infatti che gli accessi, ispezioni e verifiche effettuate nei locali adibiti allo svolgimento dell'attività di impresa o professionale «*sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo*». Ricordo in proposito che, secondo la dottrina e la giurisprudenza, l'Amministrazione può liberamente scegliere quale o quali poteri istruttori esercitare in concreto nei confronti di un contribuente sottoposto a controllo, nell'ambito di quelli previsti dalla legge. La disposizione in esame interviene su questa «libera scelta» creando una «graduatoria» tra i diversi poteri, e limitando l'uso di accessi, ispezioni e verifiche ai soli casi in cui il loro esercizio risponda ad esigenze effettive: ciò, evidentemente, in considerazione della particolare gravosità per il contribuente di questo tipo di controlli.

Si noti, in proposito, che restano esclusi da questa disposizione gli accessi, ispezioni e verifiche che, ai sensi dell'art. 52, D.P.R. n. 633/1972, possono essere effettuati solo previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica, e cioè quelli effettuati in locali adibiti anche o solo ad abitazione. Per questi, infatti, è il Procuratore che, tra l'altro, controlla – o dovrebbe controllare – che esista l'»esigenza effettiva» cui ora fa espresso riferimento l'art. 12. È chiaro il «regolamento di confini» operato dal legislatore dello Statuto, poiché l'art. 12 interviene, dettando una specifica regola di comportamento per l'Amministrazione, nello spazio lasciato libero dall'art. 52 cit. E mi sembra del tutto opportuno che le due norme operino su piani distinti: diversa è l'efficacia cogente delle due disposizioni e, probabilmente, diverso il mezzo e il grado di tutela del contribuente. Un conto, infatti, è prescrivere che i verificatori debbano munirsi di autorizzazione all'accesso, come fa l'art. 52 cit.: se l'autorizzazione esiste e se ha i requisiti richiesti dalla legge – a prescindere dall'individuazione del giudice competente a conoscerne e dagli effetti dell'accoglimento delle ragioni del contribuente – è

[9] L'osservanza da parte dell'A.F. di un codice di autoregolamentazione ben potrebbe essere l'oggetto della tutela offerta dal Garante, in quanto contenente norme di comportamento amministrativo.

questione che si risolve (eventualmente sulla base di apprezzamenti aventi un certo grado di opinabilità, ma comunque) in termini positivi o negativi. Altro è prescrivere che debbano esservi «*esigenze effettive*» alla base della decisione dell'Amministrazione di accedere presso i locali in cui il contribuente svolge la sua attività: questa formula comporta un margine molto più ampio di apprezzamento e sembra dettare una regola di comportamento, di indirizzo dell'attività amministrativa, piuttosto che una disposizione cogente il cui rispetto costituisca condizione di legittimità di tale attività. Ma su questo tornerò tra poco.

Un secondo aspetto dell'attività di accesso, ispezione e verifica di cui si occupa l'art. 12 è quello che altrove ho definito come «intensità» dell'attività di controllo [10]: come è noto, la norma prescrive che tale attività si svolga durante l'ordinario orario di esercizio dell'attività, salvo casi eccezionali ed urgenti, e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile; detta inoltre prescrizioni in ordine alla durata massima di tale attività ed ai casi in cui i verificatori possono ritornare presso il contribuente una volta terminata la prima verifica.

5. Ambedue gli aspetti regolati dall'art. 12 di cui si è detto (cioè quello relativo alla scelta del potere da esercitare e quello relativo all'intensità dell'esercizio) attengono profili dell'attività di controllo in cui – come la dottrina ha posto in luce già da tempo – si manifesta(va) una forma di discrezionalità dell'A.F. L'area della discrezionalità è molto limitata, poiché – come è ben noto – tale area si inserisce nel ben più vasto ambito dell'attività vincolata della A.F., diretta all'attuazione del rapporto tributario. Tuttavia, quest'area ricomprende proprio importanti aspetti dell'attività di controllo che si svolge direttamente nei confronti dei contribuenti, interessando situazioni soggettive diverse e ulteriori rispetto a quelle aventi ad oggetto determinazione dell'imposta dovuta [11]. Ebbene, lo Statuto interviene, per la prima volta, a regolare proprio l'esercizio di questa area di attività discrezionale, ed è interessante, ai nostri fini, individuare il *criterio* con cui l'art. 12 detta le sue regole.

La norma in esame non prevede esplicitamente sanzioni di nullità degli atti di accertamento emanati in esito ad un'attività di controllo svolta senza

---

[10] L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova 1990, 125 ss.

[11] Naturalmente, l'attività di verifica presenta anche aspetti rigidamente vincolati, quali ad esempio quelli attinenti l'esercizio del potere di accesso, ove esso comprime il diritto soggettivo all'inviolabilità del domicilio.

osservare le modalità di comportamento da essa dettate. Va detto, a tale proposito, che la sanzione di nullità non deve necessariamente essere espressa: spesso, è possibile stabilire se si versi nel campo della illegittimità o in quello della mera irregolarità solo in via interpretativa, analizzando il contenuto della norma e la sua funzione nel sistema, in relazione agli interessi tutelati ed ai risultati dell'azione amministrativa. La dottrina e la giurisprudenza, in campo amministrativo, sempre più frequentemente si orientano verso soluzioni di stampo sostanzialistico, proponendo una graduazione dei vizi di legittimità: così un atto viene ritenuto affetto da mera irregolarità (che non dà luogo ad invalidità) e non da illegittimità tutte le volte in cui vizi del procedimento non abbiano precluso la realizzazione dei fini normativi [12]. Per converso, quando tali fini non vengono idoneamente realizzati, la difformità dell'atto o del procedimento rispetto al paradigma normativo comporta illegittimità e quindi invalidità dell'atto.

Non intendo certamente entrare nel merito del complesso problema della definizione dogmatica dell'irregolarità e della possibilità di trasferire tale nozione – coniata con riguardo all'attività connotata dalla c.d. «discrezionalità amministrativa» – nell'ambito dell'attività di attuazione del rapporto di imposta. È chiaro, tuttavia, che se l'indagine sull'irregolarità comporta una valutazione sul conseguimento del fine, di irregolarità si può parlare solo con riguardo a norme che lasciano, a chi deve applicarle, margini di apprezzamento sulle priorità da perseguire. Ora, questi margini – seppure con estensioni ed ambiti diversi – esistono tanto nelle attività connotate dalla «discrezionalità amministrativa», quando in quelle connotate dalla c.d. «discrezionalità tecnica» (per usare concetti risalenti e probabilmente non più attuali nelle loro rigida dicotomia, ma a tutti noti). Non sembra dunque a priori precluso che nelle attività in cui l'A. F. gode di una mera «discrezionalità tecnica» si possa manifestare, nei termini suddetti, una semplice irregolarità dell'attività. Perché vi sia discrezionalità tecnica è comunque necessario che il legislatore lasci margini di libera esplicazione all' attività amministrativa: o non disciplinando affatto delle fasi di questa attività, o disciplinandole con regole elastiche, con s*tandard* di comportamento. Le norme dello Statuto sulle attività di verifica che si sono esaminate sembrano in buona parte rispondere proprio all'intento di fissare delle regole di comportamento dell'A.F., senza per questo escludere del tutto il mantenimento di un'area di discrezionalità. La violazione di una disposizione che è formulata in termini anelastici, come quella relativa alla durata della verifica, po-

[12] Cfr. sul punto, S. ZARAMELLA, *L'azione amministrativa fra legalità formale e legalità sostanziale; irregolarità*, in *Studium iuris*, 2002, 1245.

trebbe denotare la volontà del legislatore di escludere la discrezionalità nella specifica materia regolata e potrebbe perciò essere suscettibile di tradursi in illegittimità dell'attività di controllo e del successivo atto di accertamento; molto probabilmente, invece, la violazione della disposizione in tema di orari di accesso, o di quella che detta delle priorità in ordine alla scelta se esercitare il potere di accesso e verifica piuttosto che altri poteri di controllo, formulate in modo tale da lasciare maggiore spazio all'apprezzamento del caso concreto e in definitiva a non creare precisi vincoli all'attività amministrativa, dà luogo ad una mera irregolarità. Si potrebbe in altri termini ritenere che il legislatore abbia fatto, a monte, le proprie scelte sulla rilevanza della situazione oggettiva del contribuente protetta dalle norme sul comportamento amministrativo. Norme più precise denotano senz'altro una maggiore tutela di tale posizione rispetto a norme più lasche.

Questa tecnica normativa è, a mio avviso, strettamente correlata alle funzioni del Garante: lì dove non vi è una regola cogente, ma uno *standard* di comportamento nell'esercizio dell'attività, lì dove l'attività amministrativa resta comunque discrezionale e non può dunque configurarsi l'intervento del giudice, lì si apre lo spazio naturale *ed esclusivo* di intervento del Garante, nel senso che non vi è alcuna altra Autorità indipendente dall'A.F. che possa intervenire, compresa quella giurisdizionale. E infatti, l'art. 12, comma 6 richiama espressamente la tutela offerta dal Garante contro attività amministrative difformi dai canoni di comportamento previsti dallo stesso art. 12.

Certamente, come si è visto, i poteri del Garante sono limitati: ma la «raccomandazione» agli uffici, le richieste di informazioni e documenti e – perché no – lo «spauracchio» della segnalazione al superiore gerarchico [13] e, più in generale, la *moral suasion* che l'ufficio del Garante, anche per effetto della sua indipendenza e terzietà, del prestigio personale dei suoi componenti e del riconoscimento sociale della sua funzione, può operare, sembrano essere strumenti che effettivamente si attagliano allo svolgimento di tale funzione. Insomma lo Statuto ha ritenuto di dover regolare, a tutela del contribuente, alcuni aspetti dell'attività di controllo, lasciando però nel contempo opportunamente aperti dei margini di discrezionalità all'agire dell'amministrazione. Si è, con tutta evidenza, al di fuori del rigido binomio legittimità/illegittimità; ricorrendo a termini mutuati dalla logica, sotto questi profili lo Statuto non ragiona nella logica bivalente del sì e del no, del bianco e del nero, ma nella logica *fuzzy* del «grigio», del «forse» [14]. Ed in questa

---

[13] Specie se resa più incisiva di quanto non sia attualmente – v. oltre.

[14] B. Kosko, *Il* fuzzy *pensiero. Teoria e applicazione della logica* fuzzy, Milano 1995.

logica, il giudice – e un giudice di diritti soggettivi – non serve: serve un Garante.

6. Quanto ho finora detto sull'ambito in cui si esercita l'attività del Garante deve essere però meglio precisato, in particolare sotto il profilo dei rispettivi campi di intervento del Garante e del giudice. Ed infatti, se si può ritenere che con riguardo al comportamento discrezionale dell'A.F., laddove si manifesta una mera irregolarità, l'intervento del Garante sia esclusivo e non concorra con quello del giudice tributario, *ciò non significa che tale intervento debba essere limitato al campo della attività amministrativa irregolare e non possa investire anche il campo della attività amministrativa illegittima*. Anche quest'ultima – ed anzi, a maggior ragione quest'ultima – è suscettibile di incrinare e ledere quel «rapporto di fiducia» tra contribuente ed A.F. sulla quale il Garante è chiamato a vigilare. E proprio nel presupposto della (parziale) coincidenza di ambiti della tutela offerta dal Garante e dal giudice tributario l'art. 12 in esame prevede che il contribuente può rivolgersi (non esclusivamente, ma) «... *anche al garante* ...» per il rispetto delle disposizioni dello stesso art. 12, facendo così intendere, appunto, che la tutela offerta dal Garante può essere concorrente con altre possibili forme di tutela. Concorrente, tuttavia, non significa che la tutela del Garante abbia lo stesso oggetto e, soprattutto, si eserciti *in alternativa* rispetto a quella «classica» giurisdizionale. Perché, se così fosse, certo la tutela del Garante sarebbe recessiva e sostanzialmente inutile, per la sua indiscutibile minore incisività. Qui lo Statuto, nel presupporre tale concorrenza, ha probabilmente fatto implicito riferimento alla tutela giurisdizionale indiretta contro l'illegittimità dell'attività di controllo che si ottiene tramite l'impugnazione del conseguente atto di accertamento: la giurisprudenza della Corte di Cassazione ha infatti sempre negato che vi sia una qualche forma di rimedio diretto contro tale illegittimità, azionabile dinanzi al giudice tributario, che non sia veicolata dall'impugnazione dell'atto di accertamento emanato a seguito dell'attività di controllo viziata.

Questa disposizione permette di aggiungere un ulteriore tassello al quadro complessivo dell'attività del Garante.

Le iniziative del Garante aventi ad oggetto l'attività di controllo, sebbene abbiano come loro ambito di elezione l'area dell'attività discrezionale, possono certo svolgersi anche con riguardo a profili di *vera e propria illegittimità* dell'attività medesima. Neanche in questo caso, però, si verifica una sovrapposizione rispetto all'attività giurisdizionale; si tratta piuttosto di una forma di tutela meno incisiva, ma *anticipata* rispetto a quella giurisdizionale e comunque diretta a rimuovere, durante lo svolgimento dell'at-

tività [15], i suoi effetti pregiudizievoli per il contribuente, attraverso un intervento diretto, sia pure di tipo meramente persuasivo/dissuasivo, sugli uffici che procedono alla verifica. Cosa che la tutela differita ed indiretta data per il tramite dell'impugnazione dell'atto di accertamento certo *non può fare.*

Insomma, nei casi in cui il contribuente si dolga di un'attività disciplinata da mere regole di comportamento, la competenza del Garante è esclusiva. Laddove si verifichi una vera e propria illegittimità, la tutela offerta dal Garante è anticipata rispetto a quella giurisdizionale e ha il precipuo scopo di far cessare il comportamento amministrativo lesivo, mentre quella giurisdizionale ha comunque ad oggetto la legittimità della pretesa impositiva.

Per concludere queste osservazioni sull'art. 12 è interessante notare che la funzione del Garante è quella di «vigilare» sulla modalità di svolgimento dell'attività e sul comportamento dei verificatori, ma non è anche quella di intervenire direttamente sull'*oggetto* dell'attività di controllo: non può certo, in altri termini, «mediare» tra contribuente e verificatori per la più obiettiva determinazione del debito di imposta. L'esercizio della funzione del Garante non costituisce perciò un mezzo di partecipazione del contribuente a tale attività [16]. Tutt'al più, il Garante può interporre i suoi uffici affinché i verificatori considerino le deduzioni del contribuente, presentate o verbalizzate ai sensi dello stesso Statuto.

7. A conferma del fatto che, nell'impianto dello Statuto, precipuo compito [17] del Garante è quello di intervenire laddove l'attività dell'A.F. è discrezionale, è l'espressa attribuzione al Garante del potere di dare avvio al procedimento di autotutela, cui ho già accennato. L'esercizio dell'autotutela da parte dell'ufficio che ha emesso l'atto illegittimo è ritenuto, pacificamente, discrezionale. Ne consegue che non esiste un diritto del contribuente, azionabile dinanzi al giudice, a che l'ufficio annulli in via di autotutela un proprio atto, per quanto tale atto sia palesemente illegittimo.

---

[15] Si è discusso molto in dottrina della possibilità, *verifica durante*, per il contribuente leso da un'attività di controllo illegittima di adire in sede cautelare il giudice civile, ovvero quello amministrativo. Benché molti concludano in senso affermativo, non sono noti molti tentativi dei contribuenti in tal senso. Indipendentemente dai motivi che possono ispirare questo atteggiamento «rinunciatario» dei contribuenti, ove l'esigenza di una tutela sia sentita, il Garante può utilmente intervenire.

[16] Sottolinea questo aspetto, che l'istituto del Garante condivide con quello del Difensore civico, G. NANULA, *La competenza del Garante del contribuente*, in *Il Fisco*, 2003, 1583.

[17] Anche se, come si è visto, non è escluso un suo intervento in relazione ad un'attività illegittima.

Argomentando da questa discrezionalità «di fondo», alcuni [18] autorevolmente affermano che l'ufficio non sia neanche tenuto a dare inizio al procedimento di autotutela a seguito di un'eventuale istanza del contribuente, emanando quantomeno un provvedimento, motivato, di rigetto dell'istanza medesima [19]. Se quest'ultima opinione è corretta, l'avvio del procedimento da parte del Garante comporta almeno un effetto favorevole per il contribuente *che non potrebbe essere altrimenti ottenuto*, perché – come si è visto – l'ufficio ha il dovere di rispondere alla richiesta del Garante. Questa tutela non è certamente in grado di soddisfare l'interesse sostanziale del contribuente all'annullamento dell'atto illegittimo: tuttavia è quella *massima* attualmente prevista dall'ordinamento, finché resta ferma la piena natura discrezionale del potere di autotutela. *De jure condendo*, poi, si apre forse qualche maggiore prospettiva per la tutela offerta dal Garante, in coerenza con la sua natura e le sue funzioni: ma su questo tornerò tra poco.

8. Mi sembra dunque che dall'esame delle disposizioni «sostanziali» dello Statuto emerga la coerenza della scelta di non dotare il Garante né di poteri giurisdizionali, né di poteri di amministrazione attiva. La sua attività, come quella dell'*Ombudsman* o Difensore civico, si esplica contro la *maladministration* che non si traduce in illegittimità di atti, a tutela di quel «buon andamento dell'attività amministrativa» cui si riferisce l'art. 97 Cost. e su cui si innestano i principi di «collaborazione» e «buona fede» di cui all'art. 10 dello Statuto. Essa agisce, a conferma ed a suggello di una concezione del diritto tributario ormai lontana da suggestioni autoritative [20], attraverso il contemperamento delle posizioni delle «parti» del procedimento di imposizione; sempre, però, limitatamente al modo di agire di tali parti, e non con riguardo all'oggetto del rapporto tributario. Ed in effetti, come ho già altrove detto, il contribuente e l'A.F. possono essere considerati «parti» del procedimento, portatori di interessi contrapposti, sia pure nell'ambito della co-

[18] P. Russo, *Manuale*, cit., 216.

[19] Nel senso dell'esistenza di un tale dovere dell'ufficio, a tutela di un interesse esclusivamente procedimentale – non avente cioè ad oggetto l'annullamento dell'atto impositivo viziato – del contribuente, v. invece V. Ficari, *Autotutela e riesame nell'accertamento tributario*, Milano 1999, 249 ss.; in tal senso anche G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova 2003, 369.

[20] In cui sembra seppur timidamente prendere piede quella *soft law*, che anche – e soprattutto – in altri campi dell'ordinamento tende ad estendersi in settori tradizionalmente regolati in modo autoritativo. Il riferimento d'obbligo è a G. Zagrebelsky, *Il diritto mite*, Torino 1993.

mune soggezione alla legge che regola l'attuazione del rapporto tributario e la determinazione dell'oggetto dell'obbligazione tributaria. Lo Statuto dispone che il «gioco delle parti» sia regolato da principi, quali appunto quelli di collaborazione e buona fede, il cui rispetto, fa carico, si può dire per definizione, ad ambedue le parti del rapporto. E il Garante vigila sul rispetto delle regole, anche – non lo si dimentichi – *in favore dell'A.F.*, nell'esercizio imparziale ed indipendente delle sue funzioni. È frequente, infatti, che il Garante riceva istanze e segnalazioni da parte di contribuenti che si dolgono di comportamenti amministrativi in realtà legittimi e regolari. In questi casi il Garante, nel respingere motivatamente l'istanza, svolge senz'altro una funzione attiva di dissuasione del contribuente dal coltivare, in altre sedi, azioni probabilmente destinate all'insuccesso o che potrebbero comportare un inutile aggravio dell'attività amministrativa e giurisdizionale. Il Garante può quindi inserirsi anche – e a buon diritto – nell'ambito degli istituti deflattivi del contenzioso tributario.

9. Una delle più importanti attività istituzionali del Garante, oggetto delle più frequenti istanze dei contribuenti, e cioè quella di richiamare gli uffici al rispetto dei termini per i rimborsi di imposta, è proprio quella che è oggetto di maggior frustrazione per i contribuenti e i Garanti. Gli uffici, infatti, di norma diligentemente ottemperano ai solleciti del Garante e provvedono alla c.d. «validazione del rimborso», cioè all'espletamento di tutti gli incombenti amministrativi che precedono la emissione dell'ordinativo di pagamento; dopodiché, comunicano al Garante e al contribuente che non sono noti i termini entro i quali il rimborso verrà effettivamente erogato. E le regolari segnalazioni, nelle relazioni periodiche dei Garanti, di questo vergognoso disservizio non hanno alcun effetto, essendo del resto questa situazione ben nota ai destinatari delle segnalazioni, ed anzi, da essi voluta.

A ben vedere, tuttavia, con il sollecito agli uffici ad emettere l'ordinativo di pagamento, il Garante contribuisce a porre un *decisivo tassello* per il soddisfacimento delle ragioni del contribuente. Ed infatti, come hanno affermato di recente le SS.UU. della Corte di Cassazione [21], quando l'Amministrazione formalmente riconosce il diritto al rimborso e la quantificazione della somma dovuta «*sì che non residuino questioni circa l'esistenza dell'obbligazione tributaria, il* quantum *del rimborso o le procedure con le quali lo stesso deve essere effettuato*», il contribuente può adire il giudice ordinario

[21] Cass. SS.UU. n. 10725/2002.

con un'azione di ripetizione di indebito e riuscire quindi, in forza del decreto ingiuntivo, ad ottenere un'esecuzione sui beni del Fisco debitore [22].

Non si può certo negare, tuttavia, che se anche sotto questo profilo il Garante può svolgere utilmente la sua attività, il risultato resta insoddisfacente, perché in moltissimi casi il costo e i tempi delle procedure giurisdizionali sono del tutto sproporzionati rispetto alle somme delle quali il contribuente attende il rimborso. Il legislatore, senza deviare dai principi che regolano l'attività dell'A.F. e senza snaturare le attuali funzioni del Garante, potrebbe rendere molto più incisiva l'azione di quest'ultimo a favore del contribuente, come dirò oltre. Ma credo che il problema risieda solo nel fatto che manca la volontà politica di rimborsare al contribuente il dovuto, e che non si tratta quindi di un problema da risolvere mediante modifiche normative; basterebbe stanziare i fondi necessari.

10. Non solo negli ambiti descritti il Garante può utilmente esercitare le sue funzioni: esistono infatti altri campi in cui vi è spazio per il suo intervento, come dimostra la prassi degli Uffici del Garante [23]. Uno di questi, in cui l'intervento del Garante è ancora una volta *l'unico mezzo* di tutela del contribuente offerto dall'ordinamento, è quello dell'accesso agli atti amministrativi prima dell'emissione dell'atto di accertamento.

Come è noto, secondo la consolidata giurisprudenza del Consiglio di Stato, il contribuente non può esercitare, ai sensi della legge n. 241/1990, il diritto di accesso agli atti del procedimento tributario finchè questo non si sia concluso con l'emissione dell'atto di accertamento, ostandovi il disposto dell'art. 13, legge n. 241/1990. A questo ostacolo – del quale è stato peraltro autorevolmente, e a mio avviso correttamente, negato giuridico fondamento [24] – il contribuente può ovviare tramite un'istanza formulata al Garante, naturalmente sostenuta da idonei motivi. Il Garante, infatti, ha il potere – direttamente attribuitogli dall'art. 13 dello Statuto e non soggetto quindi alle limitazioni previste dalla legge n. 241/1990 – di richiedere agli uffici l'esibizione di documenti [25].

---

[22] Va segnalata, su questo punto, l'azione di informazione dei contribuenti svolta dall'Ufficio del Garante delle Marche.

[23] Si vedono le risoluzioni dei Garanti pubblicate dal Bollettino Tributario e commentate nell'articolo di N. Chiechi, F.S. CHIECHI, *op. cit.*

[24] S. LA ROSA, *Accesso degli atti dispositivi di verifiche fiscali e tutela del diritto alla riservatezza* , in *Riv. dir. trib.*, 1996, 1119.

[25] Si veda, sul punto, la ris. Garante Emilia-Romagna del 28 marzo 2002, n. 48, in *Boll. trib.*, 102, 1394.

11. Abbiamo già, dunque, il «migliore dei Garanti possibili»? La risposta è no.

Bisogna dire, anche sulla base dell'esperienza diretta, che in molti casi le richieste del Garante agli uffici finanziari o alla Guardia di Finanza trovano risposta, e che dunque si instaura effettivamente un rapporto nel quale la *moral suasion* può operare.

Un proficuo rapporto stenta invece ad instaurarsi con gli uffici tributari delle Regioni e degli Enti locali: ciò è probabilmente dovuto al fatto che i dubbi che potevano sorgere, sulla base delle norme dello Statuto, sull'estensione ai tributi regionali e locali (non «gestiti» dall'Agenzia delle Entrate) della competenza per materia del Garante sono stati inopinatamente amplificati da un non convincente parere dell'Avvocatura dello Stato (parere del 29 ottobre 2001) che ha negato tale competenza. La carenza di tutela dei contribuenti in materia di tributi regionali e locali deve essere eliminata dal legislatore facendo chiarezza sul dettato normativo e precisando quindi che la competenza del Garante si estenda anche ad essi: ciò soprattutto in considerazione della sempre maggiore incidenza dei tributi locali e del fatto che spesso sono proprio essi a costituire oggetto delle segnalazioni dei contribuenti. Si tratta infatti dei tributi con i quali più frequentemente viene a contatto il «normale cittadino», sprovvisto di una specifica conoscenza tecnico-giuridica e sovente non propenso, dato il non elevato ammontare delle somme in gioco, ad avvalersi di una assistenza professionale per la soluzione dei suoi problemi. Del resto il Garante, quale organo indipendente non incardinato nell'Amministrazione statale, ben può offrire garanzie di imparzialità nello svolgimento delle sue funzioni anche alle Regioni e agli Enti locali.

Sembra poi opportuno che il legislatore rafforzi i poteri del Garante, il che è perfettamente possibile senza che ne risultino snaturate le funzioni come individuate dallo Statuto del contribuente e senza quindi trasformarlo in soggetto dotato di poteri di amministrazione attiva o «giudiziali». Ad esempio dovrebbero essere previsti dalla legge:

a) un termine per le risposte degli uffici alle richieste del Garante. La inutile scadenza di questo termine potrebbe dare maggiore fondamento e precisione alle segnalazioni del Garante al superiore gerarchico;

b) l'obbligo del superiore gerarchico al quale il Garante inoltra proposte di misure disciplinari di emanare, entro un determinato termine, un provvedimento nel senso proposto dal garante, ovvero un rifiuto motivato. Questa previsione richiamerebbe i destinatari delle proposte dell'obbligo di avviare il procedimento;

c) l'impugnabilità – *perlomeno in alcuni casi determinati* – dinanzi le Com-

missioni tributarie, da parte del contribuente, del rifiuto dell'ufficio [26], a seguito della richiesta del Garante, di annullare in via di autotutela un atto impositivo. L'accoglimento del gravame dovrebbe comportare la declaratoria di illegittimità del rifiuto espresso o tacito, a cui potrebbe seguire un eventuale giudizio di ottemperanza per l'annullamento dell'atto. Mi rendo perfettamente conto del fatto che una tale norma dovrebbe prevedere la vincolatezza del potere di autotutela, che è invece attualmente configurato come discrezionale. Ma mi sembra un'ipotesi sulla quale si può riflettere: come ha affermato la Corte Costituzionale [27], «*in via di principio, il momento discrezionale del potere della p.a. di annullare i propri provvedimenti non gode in sé di una copertura costituzionale*», per cui non viola l'art. 97 Cost. una norma che imponga all'A., in determinati casi, di annullare i propri atti in via di autotutela. Naturalmente, nella nostra materia il problema richiede un'attenta valutazione, poiché un giudizio diretto, nella sostanza, ad ottenere l'annullamento in via di autotutela di un atto impositivo potrebbe costituire un *vulnus* del sistema, con particolare riguardo alla definitività degli atti impositivi ed agli effetti di tale definitività. Tuttavia, laddove il legislatore individuasse casi specifici, particolarmente gravi (ad es. errore di persona, errore di calcolo, mancata considerazione di pagamenti di imposta regolarmente eseguiti), di esercizio «obbligatorio» di autotutela, il fatto che il Garante del contribuente sia – come ipotizzato – necessario tramite [28] della richiesta di annullamento e si apra poi, in caso di diniego dell'ufficio, una fase giurisdizionale di legittimità del diniego stesso, potrebbe costituire un equo contemperamento degli interessi in gioco.

d) l'attribuzione *ex lege* al Garante delle funzioni di commissario *ad acta* (ovvero del potere di emettere ordinativi di pagamento «in conto sospeso») in relazione a rimborsi convalidati dall'A.F. [29]. Si noti, a questo proposito, che questa funzione non comporterebbe l'esercizio da parte del Garante del potere di imposizione, riservato all'A.F., dal momento che tale esercizio si conclude con la «validazione» del rimborso da parte dell'ufficio finanziario. Tale funzione, pertanto, intervenendo solo per il soddisfacimento di un diritto del contribuente già accertato, ben potrebbe essere assegnata al Garante.

---

[26] Ovvero l'impugnabilità del silenzio dell'ufficio, normativamente qualificato come rifiuto.

[27] Corte Cost. 22 marzo 2000, n. 75.

[28] Nella sostanza, si rimetterebbe alla decisione del Garante, che non dovrebbe essere di per sé sindacabile in sede giurisdizionale (attribuendo quindi in parte ad un soggetto terzo e imparziale quella che è attualmente una decisione discrezionale dell'A.F.), se avviare o meno il procedimento che può consentire al contribuente – previo sindacato giurisdizionale, in caso di diniego dell' A.F. – di ottenere l'annullamento in via di autotutela.

[29] Anche se, come si è gia accennato, sembra troppo ottimistico, allo stato attuale, sperare che il legislatore voglia intervenire sulla materia dei rimborsi.