

**Maurizio Villani**  
*Avvocato tributarista in Lecce*  
*Ricercatore volontario del Centro di Servizio Interfacoltà*  
*nell'Università degli Studi di Bari*

## LA RESPONSABILITÀ SOLIDALE TRA FUNZIONARI DEGLI ENTI LOCALI E CONCESSIONARI DEI SERVIZI DI ACCERTAMENTO, DI LIQUIDAZIONE E RISCOSSIONE

SOMMARIO: 1. La responsabilità dei funzionari degli enti locali e dei concessionari dei servizi di accertamento, liquidazione e riscossione. 2. La rappresentanza e difesa dell'ente locale nel processo tributario. 3. Il Commissario *ad acta*.- 4. Il Garante del contribuente.

*1. La responsabilità dei funzionari degli enti locali e dei concessionari dei servizi di accertamento, liquidazione e riscossione*

Il dibattito politico che ha interessato tutto il decennio passato, in tema di rafforzamento delle autonomie locali, ha prodotto più di un intervento di carattere legislativo, teso a dare soddisfazione alla sempre crescente richiesta di autonomia da parte degli Enti Locali Territoriali.

Tali Enti, benché previsti dalla Costituzione come soggetti politici attivi, vedevano la loro capacità di incidere in maniera sostanziale sul territorio e sulla comunità di loro pertinenza, molto limitata dal potere centrale dello Stato e condizionata in maniera eccessiva dalle decisioni del Parlamento, che, per sua natura, si affermava eccessivamente distante dalle effettive necessità che venivano a manifestarsi a livello locale.

Sul versante delle entrate, in particolare, era necessario:

- 1) garantire un certo margine di autonomia nell'individuazione degli elementi che avrebbero dovuto essere sottoposti a carichi fiscali a beneficio di questi Enti territoriali;
- 2) rispettare, però, il precetto costituzionale contenuto nell' art.23, che non consente di richiedere prestazioni di natura patrimoniale a chicchessia, se non con il ricorso allo strumento legislativo, di pertinenza esclusiva del Parlamento.

Alle anzidette esigenze si è provveduto attraverso l'approvazione di apposite leggi che hanno assegnato agli Enti Locali una serie di entrate proprie, di natura sia tributaria che extratributaria.

Con queste leggi, si è provveduto a fornire ciascun Ente, titolare dell'entrata, di un potere regolamentare limitato agli aspetti meramente applicativi delle entrate stesse, in maniera da rispettare il precetto costituzionale sopra citato, consentendo, nel contempo ad ogni singolo Ente di poter meglio adattare l'entrata alle proprie particolari necessità e alle caratteristiche della propria popolazione e del territorio da esso amministrato.

Gli interventi legislativi di maggiore importanza, in materia di finanza locale, sono stati i seguenti:

- 1) D.Lgs. 30.12.1992 n.504, con il quale è stata rivista la disciplina dei trasferimenti erariali agli Enti Locali e istituiti, destinando il relativo gettito, interamente a favore degli Enti stessi, vari tributi locali (come l'ICI);
- 2) D.Lgs. 15.11.1993 n.57, con il quale è stata rivista e armonizzata la disciplina relativa ad alcuni tributi di pertinenza di Comuni e Province;
- 3) D.Lgs. 15.12.1997 n.446, che ha istituito altre nuove imposte locali e regolamentata, in modo più preciso e lineare, la potestà regolamentare degli Enti Locali in materia tributaria. In particolare, l'art.52 ha concesso la facoltà a detti Enti di gestire in proprio le attività di liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi e delle altre entrate di pertinenza di Comuni e Province. L' art.53, invece, ha istituito presso il Ministero delle Finanze (oggi Ministero dell'Economia e delle Finanze), l'albo dei soggetti privati abilitati ad effettuare attività di liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi e delle altre entrate di pertinenza di Province e Comuni.

Quindi, attraverso tali provvedimenti normativi, il legislatore ha introdotto un regime di concorrenza, anche se controllata, nel settore dei servizi di riscossione, liquidazione e accertamento delle entrate degli Enti Locali.

Per fare ciò, al fine di poter comunque mantenere la possibilità di esercitare una efficace vigilanza sui soggetti titolati a svolgere questi delicati compiti, si è ritenuto di dover prevedere rigidi criteri formali e di creare un albo pubblico che dovrebbe, almeno nelle intenzioni, garantire un controllo continuo sull'idoneità dei soggetti candidati.

In più, è stato previsto che gli Enti possano svolgere tali attività, sia in parte che totalmente, con propri addetti e propri uffici, ampliando, quindi, le loro facoltà

auto organizzative. In virtù della loro potestà regolamentare acquisita, gli Enti Locali possono perciò:

- 1) stabilire modalità, procedure e soggetti titolari delle attività di accertamento e liquidazione delle entrate;
- 2) stabilire se gestire in proprio o affidare a soggetti terzi, tutte o alcune soltanto, delle attività inerenti la gestione delle entrate;
- 3) negoziare ed, eventualmente, sottoscrivere con soggetti terzi convenzioni volte a regolare le modalità di svolgimento del servizio di liquidazione, accertamento e riscossione delle proprie entrate, nel rispetto delle norme generali sull'affidamento a terzi di servizi pubblici locali.

I regolamenti che disciplinano tutti questi aspetti sono, di regola, approvati con deliberazione del Consiglio comunale o provinciale.

Pertanto, in esecuzione delle disposizioni dell'art.52 del D.Lgs. 15.12.1997 n.446, ogni Comune può adottare un regolamento che disciplina in via generale le entrate comunali, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti, con obiettivi di equità, efficacia, economicità e trasparenza nell'attività amministrativa.

Con un simile regolamento, ogni Comune può dettare le norme relative alle procedure e modalità di gestione per quanto attiene la determinazione delle aliquote e tariffe, le agevolazioni, la riscossione, l'accertamento ed, infine, il sistema sanzionatorio, il contenzioso e i rimborsi.

Circa la gestione, in particolare, affianco alla gestione diretta, con regolamento, il Comune può prevedere di utilizzare altre forme di gestione per le fasi di liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi, quali:

- 1) gestione associata con altri enti locali, ai sensi degli articoli 24-28 della legge 08.06.1990 n.142;
- 2) affidamento mediante convenzione ad azienda speciale di cui all'art.22/3, lett. C, della legge 142/90;
- 3) affidamento mediante convenzione a società per azioni o a responsabilità limitata a prevalente capitale pubblico locale previste dall' art.22/3, lett. E, della legge 142/90, i cui soci privati siano scelti tra i soggetti iscritti all'albo di cui all'art.5 del D.Lgs. 15.12.1997 n.446;
- 4) affidamento mediante concessione ai concessionari dei servizi di riscossione di cui al DPR 28.01.1988 n.43;
- 5) affidamento mediante concessione ai soggetti iscritti all'albo di cui all'art.53 del D.Lgs. 446/97.

Con deliberazione della Giunta comunale, poi, è designato, per ogni tributo di competenza dell'ente, un funzionario responsabile di ogni attività organizzativa e gestionale attinente il tributo stesso. Egli cura:

- 1) tutte le attività inerenti la gestione del tributo (organizzazione degli uffici, ricezione delle denunce, riscossioni, informazioni ai contribuenti, controllo, liquidazione, accertamento applicazione delle sanzioni tributarie);

- 2) appone il visto di esecutorietà sui ruoli di riscossione ordinaria e coattiva;
- 3) sottoscrive gli avvisi accertamento e ogni altro provvedimento che impegna il Comune verso l'esterno;
- 4) dispone i rimborsi;
- 5) in caso di gestione del tributo affidata a terzi, cura i rapporti con il concessionario e il controllo della gestione;
- 6) esercita ogni altra attività prevista dalle leggi o regolamenti necessaria per l'applicazione del tributo.

Qualora sia deliberato di affidare ai soggetti di cui all'art.52/5, lett. B, del D. Lgs. 446/97, anche disgiuntamente, la liquidazione, l'accertamento e la riscossione dei tributi e di tutte le altre entrate, questi devono intendersi responsabili dei singoli servizi e delle attività di riscossione.

L'attività di liquidazione e di accertamento delle entrate tributarie deve essere informata a criteri di equità, funzionalità, economicità delle procedure. Il provvedimento di liquidazione e di accertamento è formulato secondo le specifiche previsioni di legge. In caso di affidamento in concessione della gestione dell'entrata, l'attività di liquidazione e accertamento deve essere effettuata dal concessionario, con le modalità stabilite dalla legge, dai regolamenti comunali, dal disciplinare della concessione.

Tale concessione del servizio di accertamento e riscossione dei tributi locali viene regolata sotto forma di capitolati di appalto.

Il concessionario subentra al Comune in tutti i diritti e obblighi inerenti la gestione del servizio ed è tenuto a provvedere a tutte le spese occorrenti, ivi comprese quelle per il personale impegnato.

L'appalto viene conferito con la forma del compenso ad aggio sulla riscossione complessiva a qualsiasi titolo conseguita.

L'amministrazione comunale può procedere a mezzo dei propri organi a ogni forma di controllo e di esame degli atti d'ufficio. Il servizio è comunque esercitato sotto il controllo diretto del Dirigente del servizio finanze e tributo, che in proprio, o a mezzo di altro personale da lui delegato, potrà disporre verifiche, ispezioni, ecc.

Il concessionario, ed il suo personale, assumono l'intera responsabilità del servizio, quali subentranti al Comune, dal giorno dell'effettivo inizio della gestione.

Il concessionario tiene completamente sollevata e indenne l'amministrazione e gli organi comunali da ogni responsabilità verso terzi sia per danni alle persone o alle cose sia per mancanza di servizio verso i committenti sia, in generale, per qualunque causa dipendente dall'assunta concessione, sempre che connessa agli obblighi riguardanti la concessione stessa.

Accanto ai funzionari responsabili per la gestione dei tributi comunali, poi, si pongono i soggetti responsabili delle entrate non tributarie, ovvero delle attività organizzative e gestionali inerenti le diverse entrate non tributarie per le quali sono responsabili i responsabili dei servizi, ai quali rispettivamente le entrate sono affi

date nell'ambito del piano esecutivo e di gestione o altro provvedimento amministrativo.

Le pubbliche amministrazioni sono tenute, pertanto, ad indicare, per ciascun tipo di procedimento di propria competenza, l'unità organizzativa responsabile dell'istruttoria e di ogni altro adempimento procedimentale, fino all'adozione del provvedimento finale.

Il dirigente di ciascuna unità organizzativa assegna a sé o ad altro dipendente ad essa addetto la responsabilità inerente al singolo procedimento. Fino a questo momento è egli stesso il responsabile del procedimento.

Per le amministrazioni locali, l'art. 10 comma 2 del Testo Unico degli Enti Locali (da ora T.U.E.L.), prevede che il regolamento individui il responsabile del procedimento, che assicuri ai cittadini l'informazione sullo stato degli atti, delle procedure, sull'ordine di esame delle domande e sui provvedimenti che li riguardano.

Nei piccoli comuni, tale responsabile del procedimento quasi sempre coincide con il responsabile del servizio, come tale è investito anche di poteri gestionali.

Le competenze e le attività del responsabile del procedimento sono previste dall'art.6 del T.U.E.L., e riguardano l'esame delle condizioni di ammissibilità fino all'emanazione, ove ne abbia la competenza, del provvedimento finale, che verrà fatta dallo stesso responsabile, o da lui trasmessa ad altro organo competente all'adozione.

I provvedimenti finali vengono adottati e firmati, a seconda delle disposizioni statutarie e regolamentari, dai dirigenti o dagli organi esponenti politici. Di conseguenza, è raro il caso in cui la competenza all'adozione dell'atto finale sia del responsabile del procedimento, a meno che non si tratti di atti di routine meramente esecutivi o di mera certificazione. Inoltre, bisogna precisare che è da ritenersi infrequente il caso in cui un dirigente si assuma il compito di responsabile di singoli procedimenti, in quanto preferirà svolgere quelle attività generali di direzione e vigilanza che gli sono più consone, assegnando ad altri la responsabilità del procedimento.

Come dispone l'art.6, alla lettera d), poi, il responsabile del procedimento non solo segue l'iter della pratica ma si interessa anche a quelle attività collaterali e complementari del procedimento stesso:

- 1) ritiene, innanzitutto, i rapporti con i cittadini e dà tutte le informazioni richieste e previste;
- 2) interessa alle pubblicazioni e notificazioni di atti, come previsto dalla legge e dai regolamenti.

Il responsabile del procedimento è, quindi, la cd. *leading authority* (autorità guida), ovvero colui che guida il procedimento amministrativo, che lo segue in tutte le sue fasi, fino al provvedimento finale, e anche oltre, con le necessarie comunicazioni dell'avvenuta adozione del provvedimento, notifica e consegna del provvedimento stesso.

Egli è responsabile delle adozioni procedurali che compie direttamente. Non può essere chiamato responsabile per le operazioni compiute da altri; però, deve seguire le attività degli altri dipendenti che operano sugli atti dello stesso procedimento, sollecitando il rispetto dei termini e segnalando, ove ne ricorra il caso, ritardi e disfunzioni ai superiori: soltanto così non potrà essere coinvolto nelle responsabilità altrui. Deve, cioè, evidenziare, se necessario, le altrui responsabilità, inadempienze, omissioni anche nei riguardi di superiori gerarchici o amministratori che, senza una valida ragione, omettono o ritardano atti relativi al procedimento, ovvero alterano provvedimenti già predisposti dalla struttura burocratica.

In definitiva, è opportuno precisare che il responsabile del procedimento ha una funzione di stimolo notevole nell'ambito dell'attività procedimentale. Per tale motivo, amministratori e dirigenti non dovranno esitare a mettere in moto i procedimenti sanzionatori nei riguardi di chi intralcia l'ordinato svolgimento dei procedimenti amministrativi.

Per quanto riguarda l'Ente Locale, in particolare, questo, nella nuova visione democratica sancita dalle più recenti norme sull'ordinamento degli Enti Locali, deve avere in sé, al di là delle potestà amministrative spettanti, anche le capacità di verifica e di giudizio intero della propria attività, senza dover necessariamente ricorrere alla supervisione di organi esterni (comunque indispensabile per una equilibrata visione di tutto il sistema di potestà e di poteri per il corretto esercizio della funzione amministrativa).

L'idea del controllo interno dell'Ente Locale, quindi, è insita nel concetto di autonomia, ai sensi dell'art.128 della Costituzione. I controlli interni sono indispensabili per la vita dell'organizzazione pubblica o privata e per tutte le attività che si devono svolgere. Tali controlli interni rappresentano una necessità di carattere operativo e organizzativo.

Le prime forme di controllo interno sono state di scarsa incidenza, sia per la carenza legislativa, sia in relazione alla posizione giuridica dei predetti funzionari, che non avevano quelle nozioni di autonomia operativa che hanno preso l'avvio dalla legge 142/90. Per cui, l'attività di riscontro tecnico-contabile e di legalità, limitata nella sua portata e nella sua intensità, ha avuto, per il passato, più i caratteri della consulenza e della collaborazione, anziché quelli di effettivo controllo.

Sono stati ridotti, pertanto, i controlli esterni (soprattutto quelli del CO.RE.CO.), limitandoli a pochi atti fondamentali, e sviluppando quelli interni, preventivi, concomitanti e successivi; più validi e più utili in termini di funzionalità operativa. Tanto allo scopo di verificare l'attuazione di quei canoni di buona amministrazione che, oltre ad essere un principio costituzionale, ci vengono proposti dall'economia aziendale e dalle tecniche del management.

Le responsabilità degli operatori di controllo interno sono differenziate a seconda del rapporto che vi è con l'ente locale (Comune o Provincia): se trattasi di lavoratori autonomi (professionisti convenzionati) o lavoratori dipendenti.

Il rapporto sinallagmatico contrattuale del professionista comporta le responsabilità previste dal codice civile agli artt. 2224, 2226, 2232, mentre il rapporto di lavoro subordinato del dipendente comporta responsabilità di tipo disciplinare, così come stabilito dall' art.59 del D. Lgs. 29/93.

Pertanto, gli obblighi del lavoratore dipendente sono da rinvenire nelle norme del codice civile, nello Statuto dei Lavoratori e nei contratti stipulati fra i Sindacati e l'ARAN. In particolare, sono da tenere presenti l'art.2104 c.c. sulla diligenza del prestatore di lavoro, l'art.2105. c.c. sull'obbligo di fedeltà e l'art.2106 c.c. in materia di sanzioni disciplinari.

Il primo comma dell'art.59 del D.Lgs. n.29/93 recita che "resta ferma la disciplina attualmente vigente in materia di responsabilità civile, amministrativa, penale e contabile per i dipendenti delle amministrazioni pubbliche". In relazione a queste ultime forme di responsabilità si rileva una sostanziale uniformità di posizione fra professionisti esterni e lavoratori dipendenti. Ciò è valido per la responsabilità penale e amministrativa, oltre che per quella civile (art.2043 c.c.), e salvo la solidarietà dell'ente, ai sensi dell'art.28 della Costituzione(art.22 D.P.R. n.3/1957), per quanto riguarda il personale dipendente.

Nell' ambito della responsabilità amministrativa e contabile del dipendente dell'ente locale, è di fondamentale importanza l'art.93 (responsabilità patrimoniale) del D.Lgs. del 18.08.2000 n.267, che così recita: "per gli amministratori e per il personale degli Enti Locali si osservano le disposizioni vigenti in materia di responsabilità degli impiegati civili dello Stato".

Il tesoriere e ogni altro agente contabile che abbia maneggio di pubblico denaro, o sia incaricato della gestione dei beni degli Enti Locali, nonché coloro che si ingeriscano negli incarichi attribuiti a detti agenti devono rendere conto della loro gestione e sono soggetti alla giurisdizione della Corte dei Conti secondo le norme e le procedure previste dalle leggi vigenti.

Gli agenti contabili degli Enti Locali, salvo che la Corte dei Conti lo richieda, non sono tenuti alla trasmissione della documentazione occorrente per il giudizio di conto di cui all' art.74 del Regio Decreto 18.11.1923 n.2440, e agli articoli 44 e ss. del Regio Decreto 12.07.1934 n.1214.

Il massimo organo di controllo è la Corte dei Conti, un organo che controlla la legittimità degli atti del Governo, la gestione del bilancio statale, la contabilità della Pubblica amministrazione, la gestione finanziaria degli enti pubblici e accerta la responsabilità civile e contabile dei dipendenti statali.

In base alla sentenza della Cassazione n.5069 del 06.06.1997 (in Corriere tributario n.37/1997, pag.2745), quando l'amministrazione finanziaria, avvalendosi della facoltà prevista dalla legge provvede alla notificazione degli avvisi di accertamento (o di altri atti) a mezzo di messi comunali, facendone richiesta all'Amministrazione comunale dalla quale questi dipendono, sorge un rapporto di

preposizione che deve essere qualificato come “mandato *ex lege*”, la cui violazione può costituire fonte di responsabilità contrattuale (e non già aquiliana).

Pertanto, giacché il rispetto degli obblighi e dei doveri nascenti dalla legge o dall’attività negoziale *iure privato rum* si pone, stante i principi di legalità, imparzialità e buona amministrazione, dettati dall’art.97 della Costituzione, come limite esterno alla stessa attività discrezionale della Pubblica Amministrazione, non esorbita dai limiti della giurisdizione ordinaria rispetto alla pubblica amministrazione il giudice che, conoscendo la domanda diretta a far valere la responsabilità della pubblica amministrazione, accerti la colposa violazione dei doveri di diligenza derivanti da un tal tipo di mandato *ex lege* e condanni il Comune a risarcire l’Amministrazione dello Stato (nella specie, la corte territoriale aveva individuato la colposa violazione del dovere di diligenza del Comune nell’ avvenuta smobilitazione del servizio dei messi notificatori, attuata proprio nell imminenza della scadenza del termine entro il quale, come richiesto dall’Amministrazione finanziaria, dovevano essere notificati gli atti di accertamento).

Nel progetto di revisione della parte seconda della Costituzione, la Commissione parlamentare per le riforme costituzionali, all’ art. 107 dedicato ai dipendenti della pubblica amministrazione, modificando l’art.97 dell’attuale Costituzione, introduce il principio di “responsabilità per risultati” dei funzionari pubblici, direttamente collegato all’ analisi dei costi e dei benefici dell’azione amministrativa. In tal senso, si prevede che i funzionari pubblici sono responsabili degli uffici cui sono preposti e rendono conto dei risultati della loro attività.

## 2. *La rappresentanza e difesa dell’ente locale nel processo tributario*

L’art. 50 del nuovo Testo Unico sull’ordinamento degli Enti Locali (D.Lgs. 18.08.2000 n. 267) attribuisce al Sindaco e al Presidente della Provincia soltanto la “rappresentanza istituzionale dell’Ente e non anche la rappresentanza legale”; pertanto è il Dirigente del Comune o della Provincia che rappresenta l’ente in giudizio.

Prima che entrassero in vigore le recenti modifiche legislative, con l’emanazione del Testo Unico citato, gli Enti Locali stavano in giudizio tramite l’organo che, in virtù dell’ art.36 della legge 142 del 1990, era deputato alla rappresentanza, dunque tramite la persona del Sindaco, del Presidente della Provincia, del Presidente della Regione o di un loro delegato.

Di conseguenza, come peraltro stabilito dalla Commissione Tributaria Provinciale di Lecce con sentenza n. 126 del 15.07.1997, doveva considerarsi illegittima e inammissibile la costituzione in giudizio del Comune per mezzo del funzionario responsabile del servizio tributi, al quale era riconosciuta una funzione dalla portata esclusivamente esterna: in effetti, la legittimazione a rappresentare il Comune davanti alle Commissioni Tributarie era tutta del Sindaco, su deliberazio-



ne autorizzata dalla Giunta Municipale, come peraltro ribadito anche dalla Corte di Cassazione con sentenza n.1325 del 1996.

Attualmente, si può affermare, senza dubbio alcuno, che eventuali questioni controverse, sempre relative alla rappresentanza e difesa in giudizio degli Enti Locali, sono state risolte alla luce del D.Lgs. 267 del 2000, che ha dato piena titolarità nel contenzioso davanti alle Commissioni Tributarie ai soli funzionari dirigenti.

La norma specifica di riferimento è, senz'altro, l'art.50 del decreto citato, il quale prevede che il Sindaco e il Presidente della Provincia esercitino tutte le funzioni che la legge, lo statuto e i regolamenti gli attribuiscono, salvo quanto previsto dall'art. 107 dello stesso decreto.

Quest'ultima disposizione, nello specifico, sottolinea che "spettano ai dirigenti tutti i compiti, compresa l'adozione degli atti e dei provvedimenti amministrativi che impegnano l'amministrazione verso l'esterno, non ricompresi espressamente dalla legge o dallo statuto tra le funzioni di indirizzo e controllo politico-amministrativo degli organi di governo dell'ente

In definitiva, l'Ente Locale deve essere rappresentato e anche difeso da un proprio dirigente, considerato che il D.Lgs. n.546/92 all' art. 11, comma 3, prevede che esso possa stare in giudizio mediante l'organo di rappresentanza previsto dal proprio ordinamento, visto anche che l'obbligo della difesa in giudizio da parte di un difensore abilitato è imposto solo alle parti private e diverso dall'Ufficio del Ministero delle Finanze o dall'Ente Locale nei cui confronti è stato proposto il ricorso.

Alla luce di tanto, una costituzione in giudizio del Comune in persona del Sindaco, sia pure autorizzato con delibera della Giunta municipale, potrebbe essere considerata del tutto illegittima e priva di efficacia, dunque inammissibile, proprio in virtù della nuova disciplina introdotta dal citato decreto n.267/2000.

### 3. *Il commissario ad acta*

In uno stato democratico, la pubblica amministrazione deve cercare di non porsi su un piano di supremazia ma tendere a fare in modo che i pubblici uffici siano la casa di tutti, dove si vuole il rispetto della legge in maniera vera e sostanziale, eliminando ogni formalismo giuridico fine a se stesso.

Anche la Corte di Cassazione nella sentenza del 22 gennaio 1999, n. 552, in materia di ottemperanza a una sentenza di pagamento di somme di denaro, ha affermato che la posizione della Pubblica Amministrazione non è diversa, in via di principio, da quella di qualsiasi altro debitore privato, in quanto le correlative posizioni di debito e di credito, nonostante tale particolarità, vengono a porsi, sul piano del diritto sostanziale, in termini paritari, anche quando il rapporto abbia avuto origine da una fattispecie regolata dal diritto pubblico.

In tema di ottemperanza, un ruolo fondamentale svolge il commissario *ad acta*. Egli svolge un'attività propriamente esecutiva:

- 1) adotta, sostituendosi alla pubblica amministrazione, tutti i provvedimenti indispensabili per l'ottemperanza, ovvero per l'attuazione del giudicato;
- 2) può riconoscere il diritto alla rivalutazione monetaria e agli interessi anatocistici;
- 3) può procedere al pignoramento di denaro frutto di una imposta o tassa, potendo procedere anche presso terzi incaricati della riscossione. Più sentenze hanno individuato nel concessionario il soggetto cui è stato intimato di corrispondere al contribuente le somme da questo reclamate, in quanto già riconosciute dal giudice tributario, ma mai pagate dall'amministrazione fiscale. Si tratta di decisioni importanti in quanto, il concessionario, di per sé, non è il soggetto coinvolto nel rapporto tra il Fisco e il contribuente.

Al commissario *ad acta*, quindi, spetta il conferimento di tutti i poteri necessari e sufficienti per assolvere in via autonoma i compiti affidatigli dal giudice, anzi è suo precipuo obbligo giuridico adottare i necessari provvedimenti attuativi per rendere esecutiva la sentenza di condanna.

Tali poteri sono stati riconosciuti in capo al commissario *ad acta* tanto per il principio di parità che vige tra privati e pubblica amministrazione, tanto perché il commissario *ad acta* agisce in sostituzione dell'amministrazione. E proprio in virtù di tale sostituzione che egli può, addirittura, ordinare al concessionario di pagare le somme dovute qualora, dopo l'intimazione al pagamento, l'Amministrazione risulti ancora inadempiente.

Pertanto, notevole importanza ha il ruolo del commissario *ad acta*, il quale, per la cura dell'interesse pubblico, cioè dell'interesse della parte vittoriosa all'esatto adempimento del *decisum* della Commissione tributaria, provvede a tutti gli adempimenti necessari (ivi compresi eventuali storni da altri capitoli di spesa o modificazioni delle relative poste) per l'esecuzione del giudicato e per la liquidazione della somma che ne forma oggetto.

E' notizia degli ultimi giorni, che per la prima volta, a Lecce, un Commissario *ad acta* è riuscito, con un'interpretazione energica, ma ineccepibile, dell'esecuzione del giudizio di ottemperanza, sancita dall'art.70 del D.Lgs. N.546/92, a far pagare vecchi rimborsi fiscali, sostituendosi letteralmente al fisco nel passaggio più delicato: il mandato di pagamento.

Per fare ciò, il commissario *ad acta*, ha adottato tutti i provvedimenti indispensabili per l'ottemperanza in luogo del Ministero dell'economia o dell'Ente Locale.

Tale notizia ha destato l'interesse della stampa perché, per la prima volta, trascorso inutilmente il termine di 15gg (messa in mora), il commissario *ad acta*, anziché accettare acriticamente la risposta negativa del fisco "a causa di mancanza di fondi non si può procedere al pagamento":

- 1) si è recato personalmente all'Ufficio;
- 2) ha fatto inviare alla Banca d'Italia una comunicazione con il suo specimen di firma;
- 3) ha ritirato alla Commissione il Decreto con l'indicazione delle somme da pagare;
- 4) ha emesso un mandato di pagamento.

#### *4. Il Garante del contribuente*

In ogni caso, per una maggiore tutela del contribuente, in materia di tributi erariali e locali, la speranza è quella che sia quanto prima istituito il Garante del contribuente presso ogni Provincia.

Il Garante del contribuente, infatti, nonostante quanto azzardatamente affermato dall'Avvocatura generale dello Stato nel parere n. 116905 reso il 29.10.2001, opera anche per i tributi locali: il legislatore non ha effettuato alcuna discriminazione tra tributi locali e tributi erariali. Ha parlato soltanto di Garante del Contribuente, volendo con ciò affermare che il contribuente è tale indipendentemente da chi sia poi il soggetto attivo dell'obbligazione tributaria.

Vi è di più, in ogni Comune dovrebbe già essere stato istituito il Difensore Civico al quale l'art. 11 del nuovo Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli Enti Locali, approvato con D.Lgs. 18.08.2000, n. 267, attribuisce il compito di porre in essere le azioni di impulso finalizzate alla "garanzia dell'imparzialità e del buon andamento della pubblica amministrazione comunale o provinciale".