

SENATO DELLA REPUBBLICA

————— XVI LEGISLATURA —————

Doc. LII
n. 4

RELAZIONE

SULL'ATTIVITÀ SVOLTA DAL GARANTE DEL CONTRIBUENTE

(Anno 2010)

(Articolo 13, comma 13, della legge 27 luglio 2000, n. 212)

Presentata dal Ministro dell'economia e delle finanze

(TREMONTI)

—————
Comunicata alla Presidenza il 28 settembre 2011
—————

INDICE

PREMESSA	Pag.	5
LE FUNZIONI E I POTERI DEL GARANTE DEL CONTRIBUENTE		
PARTE I – L’ATTIVITÀ SVOLTA DAI GARANTI	»	8
1. La competenza	»	8
1.1 La competenza in materia di tributi locali	»	8
1.2 I rapporti con il Difensore civico	»	10
1.3 I rapporti con le Commissioni tributarie	»	11
2. Le questioni oggetto di intervento del Garante del contribuente	»	11
2.1 I rimborsi	»	19
2.2 L’esercizio dell’autotutela	»	21
2.3 Le verifiche	»	25
2.4 La riscossione dei tributi e il fermo amministra- tivo	»	28
2.5 La funzionalità dei servizi di informazione e as- sistenza	»	31
3. I provvedimenti adottati a seguito di segnalazioni ..	»	32
4. L’attivazione dei poteri	»	34
5. Le iniziative di comunicazione	»	36
PARTE II – LE OSSERVAZIONI DEI GARANTI SULLE NORME ISTITUTIVE E SUL FUNZIONAMENTO DELL’ISTITUTO	»	39
6. Il contesto normativo	»	39
6.1 L’incompatibilità	»	41
7. Il regolamento di organizzazione	»	41
8. Il funzionamento del Collegio e i poteri presidenziali	»	41
9. L’autonomia del Garante e l’effettività dei suoi poteri	»	42

9.1 L'autonomia finanziaria e organizzativa	<i>Pag.</i>	43
9.2 Le risorse strumentali e il personale	»	45
10. Il coordinamento dei Garanti	»	47
PARTE III – LE PROPOSTE DI REVISIONE NORMATIVA DEI GARANTI	»	49
11. Le proposte di revisione normativa	»	49
12. Le proposte in materia tributaria	»	52

PREMESSA**LE FUNZIONI E I POTERI DEL GARANTE DEL CONTRIBUENTE**

Il Garante del contribuente, istituito dall'art. 13 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), è un Organo collegiale operante in piena autonomia e indipendenza funzionale - composto da un Presidente e da due componenti - cui è affidato, principalmente, il compito di vigilare ed assicurare l'attuazione sostanziale delle regole e dei principi peculiari dello "Statuto dei diritti del contribuente", con funzione equilibratrice tra le posizioni dei contribuenti e dell'Amministrazione finanziaria. E' istituito presso ogni Direzione Regionale delle Entrate e delle Province Autonome di Trento e Bolzano.

L'attività del Garante è diretta sia a tutelare i diritti dei contribuenti lesi da atti e comportamenti degli Uffici finanziari, sia a svolgere funzioni propulsive nei confronti dell'Amministrazione finanziaria affinché sia assicurato il sistema di garanzie previste dall'ordinamento tributario in favore del contribuente. La legge gli riconosce, infatti, il potere di intervenire ogni qualvolta, su segnalazione dell'interessato o d'ufficio, rilevi un comportamento degli Uffici non conforme alle disposizioni o ai principi enunciati dallo Statuto.

In particolare, il Garante:

- riceve le segnalazioni di coloro che si ritengono lesi da determinati comportamenti o disfunzioni, suscettibili di incrinare il rapporto di fiducia fra cittadino e Amministrazione finanziaria;
- richiede agli Uffici, che rispondono entro trenta giorni, i documenti o chiarimenti relativi alle questioni sollevate dai contribuenti;
- attiva le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione, notificati al contribuente e ritenuti illegittimi;
- richiama gli Uffici finanziari agli obblighi d'informazione, al rispetto delle regole di equità tributaria e dei diritti del contribuente sottoposto a verifica fiscale e all'osservanza dei termini previsti per i rimborsi d'imposta;
- accede nei locali degli Uffici finanziari per riscontrare l'agibilità degli spazi aperti al pubblico e controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente;

- individua i casi di particolare rilevanza in cui le disposizioni di legge o i comportamenti dell'Amministrazione determinino un pregiudizio dei contribuenti, segnalandoli agli Organi competenti per un eventuale avvio del procedimento disciplinare a carico dei funzionari inadempienti;
- rivolge raccomandazioni ai dirigenti degli Uffici, con il duplice intento di tutelare il contribuente e di migliorare l'organizzazione dei servizi;
- prospetta al Ministro dell'Economia e delle Finanze i casi per i quali è possibile procedere alla remissione in termini di determinati adempimenti fiscali per i quali siano già scaduti i termini¹.

I Garanti offrono indicazioni e consigli a tutela dei diritti del contribuente anche quando non ci sono fondate ragioni per un loro intervento, contribuendo in tal modo a rafforzare il rapporto di fiducia e cooperazione tra tutti i soggetti interessati. Non si tratta di esercizio di vera e propria consulenza fiscale, ma di attività di supporto giuridico - che non può ritenersi esclusa purché contenuta nei limiti dell'informazione tecnica orientativa - e di tutela indiretta del contribuente. Entro limiti compatibili con le specifiche funzioni dell'organismo, in alcuni casi forniscono all'istante un parere meramente orientativo, non vincolante né per l'Amministrazione, né per il Garante.

Il Garante è, pertanto, titolare di una funzione d'indirizzo nei confronti degli Uffici senza detenere, però, alcun potere coercitivo, essendogli inibita l'adozione di decisioni vincolanti o sanzionatorie per l'Amministrazione finanziaria, in coerenza con il quadro normativo generale che attribuisce ai competenti Organi giurisdizionali la tutela effettiva del contribuente. Svolge, in sintesi, funzioni di *auditing* in grado di evidenziare eventuali criticità dell'organizzazione sotto il profilo delle norme, del funzionamento delle procedure nonché delle responsabilità dirigenziali.

Il Garante è anche Organo referente al Governo e al Parlamento nelle scelte di politica fiscale. Infatti, l' art. 13, comma 12, prevede che ogni sei mesi ciascun Garante del contribuente presenti una relazione al Ministro dell'Economia e delle Finanze, al Direttore Regionale delle Entrate, ai Direttori compartimentali delle Dogane e del Territorio nonché al Comandante di zona della Guardia di Finanza, con l'individuazione degli aspetti critici più rilevanti nel rapporto fisco-contribuente e con la prospettazione delle relative soluzioni.

¹ Le funzioni sopra richiamate sono stabilite dai commi da 6 a 11 della legge n. 212/2000.

Sulla base di tali relazioni, il Ministro dell'Economia e delle Finanze *"riferisce annualmente alle competenti Commissioni parlamentari in ordine al funzionamento del Garante del contribuente, all'efficacia dell'azione da esso svolta ed alla natura delle questioni segnalate nonché ai provvedimenti adottati a seguito delle segnalazioni del Garante stesso"*².

La legge finanziaria per il 2003, inserendo nell'art. 13 il comma 13bis³, ha previsto che ciascun Garante presenti direttamente al Governo e al Parlamento una relazione annuale, in cui siano evidenziati sia gli aspetti della legislazione tributaria e della prassi dell'Amministrazione finanziaria che inficiano il rapporto fisco-contribuente, sia le relative proposte di miglioramento.

Il presente documento - nel quale, peraltro, sono approfonditi alcuni argomenti già segnalati in anni precedenti - è elaborato sulla base delle relazioni semestrali relative all'attività svolta dai Garanti nel 2010.

² Art. 13, comma 13, della legge n. 212/2000.

³ Art. 94, comma 8, della legge n. 289/2002.

PARTE I

L'ATTIVITA' SVOLTA DAI GARANTI

1. La competenza

Il legislatore nulla ha precisato riguardo alla competenza per materia e per territorio, anche se per quest'ultima, in particolare, non sono emersi dubbi circa la possibilità di applicare, alternativamente, il criterio della residenza/domicilio del contribuente (criterio personale) ovvero quello dell'Ufficio finanziario che ha emesso l'atto, che può anche trovarsi in una Regione diversa da quella del contribuente (criterio territoriale in senso stretto).

Nel tempo, infatti, le situazioni possono cambiare, poiché il contribuente può variare residenza o avere interessi economici in località differente da quella di residenza. Inoltre, la possibilità di un efficace intervento del Garante è condizionata anche dalla prossimità geografica dell'Ufficio che ha emesso l'atto, con risvolti sull'economicità complessiva sia per il contribuente sia per il Garante che deve operare. La questione è stata risolta in via applicativa e di autoregolamentazione dai Garanti che nel tempo hanno confermato la duplice possibilità, da non intendersi come uso arbitrario delle competenze ma, secondo lo spirito del legislatore, quale espressione piena e autonoma dell'azione a difesa del contribuente nonché, quando possibile, quale ipotesi deflattiva del contenzioso tributario.

L'autonomia di ogni Garante ha determinato che alcuni di essi abbiano optato per la tesi della competenza territoriale mentre altri per quella personale. La maggior parte dei Garanti, tuttavia, ritiene da sempre che il criterio della competenza debba fare esclusivo riferimento al luogo dove ha sede l'Ufficio fiscale che ha emesso l'atto.

1.1 La competenza in materia di tributi locali

Da sempre più dibattuta, è l'estensione della competenza del Garante in merito ai tributi locali, questione riproposta da alcuni Garanti anche nelle relazioni del 2010. Manca, infatti, una norma che definisca esplicitamente la competenza per materia. La generica locuzione utilizzata dal legislatore nell'art. 13 (Uffici finanziari) ha indotto alcuni Garanti a limitare la competenza dell'Organo ai soli atti, prassi e comportamenti dell'Amministrazione finanziaria statale con conseguente esclusione di quelli degli Enti locali.

Nonostante il "parere di massima" contrario espresso dall'Avvocatura Generale dello Stato⁴, la Cassazione, con Sentenza 6 ottobre 2006, n. 21513, ha precisato che il principio della tutela dell'affidamento è applicabile, oltre che ai rapporti tributari sorti in epoca anteriore alla sua entrata in vigore, anche ai rapporti fra contribuente ed Ente impositore diverso dall'Amministrazione finanziaria dello Stato.

La quasi totalità dei Garanti svolge, quindi, le proprie funzioni anche nei confronti di Enti dotati di potere impositivo diversi dallo Stato, nonché degli altri soggetti indicati nell'art. 17 dello Statuto dei diritti del contribuente, in considerazione del fatto che la prassi seguita si fonda sull'interpretazione sistematica degli artt. 1, 13 e 17 della legge 212/2000 e delle norme statutarie nel loro complesso, che non consente lacune nella tutela amministrativa dei contribuenti, né ingiustificate discriminazioni fondate sulla circostanza che l'Ente gestore o beneficiario del tributo sia lo Stato o altro soggetto istituzionale designato dalla legge statale. Come osservato anche nelle precedenti relazioni, i Garanti ribadiscono che l'azione di tutela dei contribuenti e di controllo della legalità affidata dallo Statuto agli stessi non possa arrestarsi di fronte a tributi devoluti alle regioni, ma istituiti e disciplinati con leggi dello Stato e, come tali, di competenza dello stesso Garante. Sulla base di tali considerazioni, è sottolineata l'opportunità di stabilire, con espressa norma di legge, l'ambito di esercizio dei poteri del Garante e di risolvere così i problemi d'interpretazione e applicazione dell'art. 13, eliminando ogni possibile contestazione sulla legittimità dell'azione del Garante riguardo ai tributi delle Regioni e degli Enti locali, nei confronti degli Uffici e soggetti che li gestiscono con il preciso scopo di evitare ulteriori confusioni e garantire certezza, equità e legalità.

Il Garante del contribuente di Bolzano *"non ha perplessità alcuna in ordine alla tuttora dibattuta questione dell'estensione degli Enti locali all'applicazione delle disposizioni di cui allo Statuto dei diritti del contribuente. E ciò alla luce della precettività e generalità delle norme contenute nell'art. 13 della legge 212/2000 che accordano al contribuente tutela qualunque sia il soggetto impositore, a prescindere dalla natura e dalla fonte dei singoli tributi"*⁵.

Il Garante della Toscana si chiede se allo stesso istituto *"competa di occuparsi anche dei tributi locali. Il dubbio è sorto per la scarsità delle segnalazioni in questo campo, in*

⁴ Il parere dell'Avvocatura Generale, reso in data 23 ottobre 2001, prot. n. 116905, sostiene che *"la competenza del Garante si estende soltanto a quei tributi locali (quali l'INVIM e, in via transitoria, l'IRAP) la cui gestione, in particolare l'accertamento, è attribuita agli uffici dell'Amministrazione finanziaria dello Stato"*.

⁵ Garante del contribuente di Bolzano, Rel. II sem. 2010, pagg. 2 e 3.

*raffrontò a quelle che pervengono ad altri Uffici del Garante, dal che ci si è chiesti se non sia diffusa l'opinione che per queste difficoltà la competenza spetti ad altri Organi"*⁶.

Il Garante del Piemonte riscontra difficoltà concrete nei rapporti con gli Enti locali, in particolare con i piccoli Comuni, *"che frequentemente ritardano le risposte e che spesso dimostrano una conoscenza assai scarsa della materia fiscale"*, mentre risulta nel complesso più positiva la collaborazione offerta dalla Regione Piemonte⁷.

Al riguardo, il Garante della Lombardia si è espresso in termini positivi comunicando come *"gli Uffici regionali, provinciali e comunali hanno risposto alle richieste informative non solo tempestivamente, ma fornendo altresì ampia collaborazione inviando relazioni ben strutturate e corredate da opportuna documentazione"*⁸.

Per altri Garanti, come ad esempio per quello della Valle d'Aosta, invece, occorre chiarire l'ambito di competenza del Garante anche riguardo ai tributi degli Enti locali, in quanto non sempre si sono realizzati rapporti collaborativi tra i due Organi e i problemi di competenza tra gli stessi sono ancora da risolvere⁹.

1.2 I rapporti con il Difensore civico

La questione dei rapporti tra Garante del contribuente e Difensore civico è collegata alla competenza per materia, poiché l'attività del Garante si è venuta ad affiancare a quella del Difensore civico - istituto di tutela alternativo alla giurisdizione - con compiti di garanzia e buon andamento dell'Amministrazione.¹⁰

Nella previsione normativa, la competenza del Garante del contribuente si pone, rispetto a quella del Difensore civico, in relazione di specialità, al fine di evitare che l'affidamento di funzioni nella stessa materia porti ad una duplicazione di interventi sul medesimo argomento e ad un'eventuale disparità di pronunce su problematiche analoghe.

In generale, tra i due Organi i rapporti sono collaborativi e improntati a una reciproca correttezza e collaborazione e in più casi è avvenuto un trasferimento d'istanze, in particolar modo quando è emersa una cognizione specifica del Garante in luogo di quella del Difensore civico.

⁶ Garante del contribuente della Toscana, Rel. I sem. 2010 all. , pag. 2.

⁷ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2010, pag. 6.

⁸ Garante del contribuente della Lombardia, Rel. II sem. 2010, pag. 8.

⁹ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2010, pag. 5.

¹⁰ Il Difensore civico ha trovato organica disciplina nella normativa in materia di Enti locali con il D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267.

In tal senso, il Garante della Valle d'Aosta evidenzia il raccordo con il Difensore civico operante presso tale Regione "per una sinergia nell'analisi degli strumenti preposti a rispondere alle tematiche poste dalla collettività regionale¹¹".

Il Garante della Toscana segnala anche nel 2010 che la legge regionale toscana (18 febbraio 2005 n. 31) ha affidato le funzioni di Garante del contribuente al Difensore civico regionale "relativamente ai tributi regionali, con i poteri e le facoltà previste dalla legge regionale istitutiva". In questo caso, il Difensore civico regionale ha funzioni di Garante nei soli riguardi dei tributi istituiti dalla Regione Toscana e non quindi nei confronti di quelli istituiti dagli altri Enti locali¹².

Nonostante non si siano verificate situazioni problematiche con la maggior parte dei Garanti, considerata la fungibilità e la genericità di alcune funzioni e la possibilità di un conflitto di competenze tra i due Uffici, continua a ritenere necessario un intervento legislativo che definisca i rapporti tra le due figure.

1.3 I rapporti con le Commissioni tributarie

Come già rilevato negli anni precedenti, è convinzione diffusa che il Garante abbia l'obbligo di non ampliare la propria cognizione anche alle Commissioni tributarie, la cui azione non può essere controllata o corretta. L'Ufficio del Garante non deve sovrapporsi alle Commissioni tributarie, non essendo compito del Garante quello di fornire l'interpretazione delle norme, fatta salva l'ipotesi che sussistano le condizioni di cui all'art. 13 (atti illegittimi che giustifichino l'attivazione dell'autotutela, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualsiasi comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e Amministrazione finanziaria). Le eventuali lagnanze dei contribuenti in merito all'attività delle Commissioni sono rapidamente trasmesse alle Presidenze delle suddette Commissioni.

Sostanzialmente, i Garanti non segnalano criticità nei loro rapporti con le Commissioni tributarie.

2. Le questioni oggetto di intervento del Garante del contribuente

Lo Statuto riconosce un significativo "corpus" di funzioni al Garante in previsione di assicurare il rispetto effettivo dei diritti dei contribuenti, anche attraverso una ricognizione

¹¹Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rcl. I sem. 2010, pag. 4.

¹²Garante del contribuente della Toscana, Rcl. I sem. 2010, allegato pag. 2 e 3.

delle segnalazioni pervenute alla sua attenzione, fondamentale per formulare proposte d'intervento correttivo su processi e organizzazione dell'Amministrazione finanziaria. I Garanti si sono occupati anche quest'anno, per la maggior parte, di rimborsi e dell'attuazione dell'istituto dell'autotutela, evidenziando al contempo, in taluni casi, condotte inattive o improprie dell'Amministrazione finanziaria. Nell'esplicitare la tipologia degli interventi realizzati, i Garanti hanno utilizzato, come nel passato, due diversi criteri: in alcuni casi l'attività svolta è stata descritta in relazione alla materia oggetto della procedura attivata a seguito della richiesta; in altri è stata definita richiamando i poteri del Garante, di cui all'art. 13 della legge 212/2000.

Per tali ragioni, la maggioranza delle relazioni anche nel 2010 riporta, prevalentemente, segnalazioni sulle seguenti materie:

IRPEF	Interpretazione ed applicazione di leggi tributarie
IRPEG	Imposte sulla pubblicità
IRES	Contributi consorziali
IVA	Tasse automobilistiche
ICI	Attivazione autotutela
COSAP	Imposta di registro
TARSU	Fermo amministrativo
TOSAP	Canoni televisivi
ICIAP	Imposte doganali
Rimborsi	Materie di competenza dell'Agenzia del Territorio
Riscossione	Omissioni o irregolarità degli Uffici impositori
Verifiche nelle aziende	Semplici richieste d'informazioni
Studi di settore	Interpretazione e applicazione di leggi tributarie

Altre relazioni, invece, registrano le procedure di autotutela attivate, le raccomandazioni e gli inviti rivolti agli Uffici, gli accessi effettuati presso gli Uffici finanziari e le attività di vigilanza svolte nel rispetto di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali. Nella seguente tabella sono indicate, suddivise secondo le principali tipologie, il numero d'istanze pervenute a ogni Garante. È opportuno precisare che la mancanza di omogeneità delle informazioni fornite non ha permesso sempre una ricostruzione dettagliata e che la mancanza di dati per alcune Regioni è dovuta all'assenza di riferimenti numerici all'interno delle relazioni, ovvero all'impossibilità di ricostruirli.

XVI LEGISLATURA - DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

REGIONE		Rimborsi	Autotutela	Verifiche fiscali	Tributi locali	Istanze varie	Totale
Abruzzo	1° sem.	-	-	-	-	44	44
	2° sem.	-	-	-	-	52	52
Basilicata	1° sem.	-	-	-	-	13	13
	2° sem.	-	-	-	-	17	17
Bolzano	1° sem.	0	0	0	0	89	89
	2° sem.	-	-	-	-	-	-
Calabria	1° sem.	-	-	-	-	96	96
	2° sem.	10	39	0	0	23	72
Campania	1° sem.	-	-	-	-	306	306
	2° sem.	-	-	-	-	143	143
Emilia Romagna	1° sem.	24	12	5	21	63	125
	2° sem.	10	12	15	11	50	98
Friuli Venezia Giulia	1° sem.	4	31	2	3	24	64
	2° sem.	5	22	1	0	12	40
Lazio	1° sem.	39	0	76	16	156	287
	2° sem.	-	-	-	-	-	-
Liguria	1° sem.	2	0	3	4	45	54
	2° sem.	5	0	2	16	38	61
Lombardia	1° sem.	-	-	-	-	-	0
	2° sem.	149	120	-	45	446	760
Marche	1° sem.	18	25	0	0	30	73
	2° sem.	9	14	2	7	29	61
Molise	1° sem.	-	-	-	-	21	21
	2° sem.	0	0	0	4	4	8
Piemonte	1° sem.	38	26	0	17	151	232
	2° sem.	18	21	0	2	1766	1807
Puglia	1° sem.	18	54	8	29	83	192
	2° sem.	34	76	24	49	128	311
Sardegna	1° sem.	9	0	9	12	65	95
	2° sem.	4	0	0	15	59	78
Sicilia	1° sem.	-	-	-	-	297	297
	2° sem.	-	-	-	-	203	203
Toscana	1° sem.	-	-	-	-	119	119
	2° sem.	-	-	-	-	94	94
Trento	1° sem.	3	1	0	2	22	28
	2° sem.	2	9	0	4	24	39
Umbria	1° sem.	-	-	-	-	68	68
	2° sem.	-	-	-	-	27	25
Valle d'Aosta	1° sem.	-	-	-	-	75	75
	2° sem.	-	-	-	-	58	58
Veneto	1° sem.	-	-	-	-	-	-
	2° sem.	33	13	-	-	146	192

Nelle successive tabelle è rappresentato il numero delle istanze concernenti le questioni più rilevanti pervenute ad ogni Garante negli ultimi otto anni.

Rimborsi									
REGIONE	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Totale
Abruzzo	44	18	14	9	12	14	0	0	111
Basilicata	0	9	0	0	0	0	0	0	9
Bolzano	0	4	0	0	0	0	0	0	4
Calabria	0	0	16	13	12	20	10	10	81
Campania	0	7	0	16	0	0	0	0	23
Emilia Romagna	169	19	61	26	23	18	0	34	350
Friuli Venezia Giulia	29	0	19	30	22	18	26	9	153
Lazio	0	0	1096	187	0	99	42	39	1463
Liguria	21	43	10	12	0	0	16	7	109
Lombardia	1404	41	615	533	564	387	0	149	3693
Marche	43	97	33	28	23	26	26	27	303
Molise	0	53	4	13	6	-	0	0	76
Piemonte	139	108	99	60	59	25	0	56	546
Puglia	88	50	32	50	36	38	29	52	375
Sardegna	97	0	29	23	28	23	51	13	264
Sicilia	0	50	1032	30	57	0	0	0	1169
Toscana	0	147	0	0	47	12	0	0	206
Trento	22	46	8	19	16	10	15	5	141
Umbria	10	3	3	2	3	0	7	0	28
Valle d'Aosta	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Veneto	0	10	0	29	14	26	7	33	119
Totale generale	2066	705	3071	1080	922	716	229	434	9223

XVI LEGISLATURA – DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

Autotutela									
REGIONE	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Totale
Abruzzo	64	11	5	19	0	0	0	0	99
Basilicata	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Bolzano	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Calabria	0	58	34	13	19	48	23	10	205
Campania	0	0	0	25	0	0	0	0	25
Emilia Romagna	4	10	16	20	29	18	0	24	121
Friuli Venezia Giulia	0	7	14	49	29	29	36	9	173
Lazio	0	0	514	27	0	185	237	168	1131
Liguria	23	0	83	0	0	0	0	0	106
Lombardia	88	132	125	177	307	266	0	120	1215
Marche	44	50	42	37	129	38	62	27	429
Molise	0	0	4	6	13	0	0	0	23
Piemonte	10	0	23	198	63	41	0	56	391
Puglia	56	78	30	48	90	92	57	52	503
Sardegna	18	10	3	2	0	0	0	13	46
Sicilia	0	0	81	165	39	0	0	0	285
Toscana	22	23	31	26	43	27	0	0	172
Trento	0	0	0	0	0	0	6	5	11
Umbria	3	5	4	1	5	17	0	0	35
Valle d'Aosta	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Veneto	0	20	10	0	0	0	17	33	80
Totale generale	332	404	1019	813	766	761	438	517	5050

XVI LEGISLATURA – DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

Verifiche									
REGIONE	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Totale
Abruzzo	3	0	1	2	1	8	3	0	18
Basilicata	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Bolzano	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Calabria	0	7	0	1	0	0	0	0	8
Campania	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Emilia Romagna	8	6	1	2	6	11	0	20	54
Friuli Venezia Giulia	0	1	3	6	4	4	9	3	30
Lazio	0	0	0	0	0	0	6	0	6
Liguria	1	2	0	14	6	0	7	5	35
Lombardia	0	0	29	0	0	0	0	0	29
Marche	2	2	1	3	0	1	6	2	17
Molise	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Piemonte	1	0	6	1	0	0	0	0	8
Puglia	11	17	11	9	9	25	7	32	121
Sardegna	5	1	5	0	11	2	5	0	29
Sicilia	0	2	1	3	50	0	0	0	56
Toscana	8	3	1	3	17	1	0	0	33
Trento	4	2	3	1	2	0	0	0	12
Umbria	2	4	0	2	3	6	6	0	23
Valle d'Aosta	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Veneto	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Totale generale	45	47	62	47	109	58	49	62	479

XVI LEGISLATURA – DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

Tributi locali									
REGIONE	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Totale
Abruzzo	0	8	8	29	10	20	2	0	77
Basilicata	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Bolzano	0	12	0	0	0	0	0	0	12
Calabria	0	34	36	5	0	0	0	0	75
Campania	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Emilia Romagna	11	4	18	15	8	16	0	32	104
Friuli Venezia Giulia	0	2	4	7	14	4	3	3	37
Lazio	0	59	277	46	0	80	43	16	521
Liguria	0	13	0	22	11	0	17	20	83
Lombardia	81	96	53	78	67	82	0	45	502
Marche	4	0	0	0	0	0	0	7	11
Molise	0	3	1	3	8	0	0	4	19
Piemonte	9	11	10	9	5	161	0	19	224
Puglia	61	64	607	45	37	32	19	78	943
Sardegna	29	23	8	13	23	19	23	27	165
Sicilia	0	6	0	0	5	0	0	0	11
Toscana	0	8	18	14	0	7	0	0	47
Trento	10	7	12	1	0	10	1	6	47
Umbria	1	1	2	0	5	11	12	0	32
Valle d'Aosta	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Veneto	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Totale generale	206	351	1054	287	193	442	120	257	2910

Istanze varie									
REGIONE	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Totale
Abruzzo	21	67	8	19	28	50	18	96	307
Basilicata	0	0	0	0	0	0	80	30	110
Bolzano	0	43	0	0	0	0	0	89	132
Calabria	0	31	26	15	15	44	98	119	348
Campania	0	0	0	59	1000	3159	901	449	5568
Emilia Romagna	69	65	66	55	78	164	0	113	610
Friuli Venezia Giulia	0	24	26	88	55	63	70	36	362
Lazio	0	371	277	90	0	155	687	64	1644
Liguria	25	25	44	59	82	148	70	83	536
Lombardia	724	868	1002	1235	1368	1593	0	446	7236
Marche	31	38	38	56	73	55	0	59	350
Molise	0	6	1	11	5	32	56	25	136
Piemonte	83	108	10	193	385	569	0	1917	3265
Puglia	43	34	19	57	76	95	188	211	723
Sardegna	102	51	45	83	1047	574	140	124	2166
Sicilia	0	21	9	71	60	513	554	500	1728
Toscana	0	103	145	196	147	206	228	213	1238
Trento	27	26	45	26	45	61	53	46	329
Umbria	6	14	213	70	44	54	64	95	560
Valle d'Aosta	0	0	0	0	96	199	173	133	601
Veneto	0	0	63	43	161	230	216	146	859
Totale generale	1131	1895	2037	2426	4765	7964	3596	4994	28808

E' di 46.470 il volume complessivo delle pratiche analizzate dai Garanti negli ultimi otto anni di attività. Dall'andamento prospettato, si rilevano informazioni interessanti in tema di raffronto a livello regionale e, quantitativamente, nell'intero comparto nazionale. Da queste emerge che le richieste dei contribuenti hanno continuato a riguardare, in prevalenza, l'autotutela, i rimborsi in forma paritetica e i tributi locali. Da notare che il totale delle istanze varie è aumentato rispetto al 2009 del 38% con un incremento di 1398 pratiche trattate. In questa categoria sono ricomprese le segnalazioni d'irregolarità commesse dagli Uffici finanziari, denunce di carenza di motivazione, mancate risposte ai quesiti dei contribuenti e semplici richieste d'informazioni, spesso estranee alle competenze funzionali del Garante.

Tale ultima circostanza è confermata dal Garante della Valle D'Aosta, ribadendo la frequenza di chiarimenti e informazioni richiesti personalmente dai contribuenti su problemi

di carattere vario. Le risposte fornite spesso convincono gli interessati a non insistere su pretese prive di fondamento o, in ogni caso, ad abbandonare richieste di valore irrisorio.¹³

Per semplicità espositiva vi sono state, inoltre, inserite le questioni non inquadrabili nelle macrovoci elencate nei precedenti prospetti.

Di seguito si evidenziano le principali osservazioni dei Garanti sulle materie oggetto d'intervento e alcune problematiche d'interesse per l'esercizio delle funzioni.

2.1 I rimborsi

Il tema dei ritardi nelle procedure di pagamento dei rimborsi continua a costituire una delle principali cause di conflittualità tra contribuenti e fisco, determinando un clima di sfiducia e una lesione dell'immagine e della credibilità dell'Amministrazione finanziaria.

Ancora oggi due sono i motivi che inducono i contribuenti a rivolgersi al Garante: il primo riguarda la generale riluttanza degli Uffici tributari a fornire informazioni sui termini dei rimborsi e sul rispetto di precise scadenze, soprattutto in relazione a rimborsi già riconosciuti; il secondo riguarda le motivazioni che l'Amministrazione non fornisce ai contribuenti per la mancata erogazione materiale dei rimborsi e ciò si verifica abitualmente quando c'è assenza di fondi.¹⁴

Rispetto a tali istanze il Garante può attivarsi inviando agli Uffici una lettera di sollecito al pagamento o di richiamo al rispetto dei termini.

Il Garante della Campania continua a lamentare l'esistenza in materia di rimborsi di reclami da parte dei contribuenti i quali, pur dopo la convalida della richiesta, sono spesso costretti, per lunghi periodi, a restare in attesa di ricevere quanto versato anticipatamente senza comunque essere edotti dei motivi di ritardo e senza alcuna notizia o informazione sugli Uffici competenti a definire le pratiche, sui tempi e sui modi della corresponsione del rimborso spettante e su ogni altro aggiornamento al riguardo.¹⁵

Anche i Garanti della Puglia e dell'Abruzzo denunciano, a distanza di anni, il persistere della questione della compensazione tra debiti e crediti ovvero la problematica dei rimborsi.¹⁶ In particolare, il Garante dell'Abruzzo continua a riscontrare "una generale

¹³ Garante del contribuente della Valle D'Aosta, Rel. II sem. 2010, pag. 3.

¹⁴ Garante del contribuente del Molise, Rel. II sem. 2010 pag. 2.

¹⁵ Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2010, pag. 5 e Rel. II sem. 2010, pag. 4.

¹⁶ Garante del contribuente della Puglia, Rel. I sem. 2010, pag. 8; Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. II sem. 2010, pag. 5.

ritrosia degli Uffici finanziari a procedere favorevolmente in ordine alle richieste dei contribuenti, per quanto fondate, opponendo agli stessi il mancato o errato adempimento d'inconcepibili formalità burocratiche che rendono patologicamente lunghi i tempi di pagamento".

Il Garante del Piemonte conferma, anche per il 2010, una forte diminuzione nella sua Regione delle istanze relative ai rimborsi pur segnalando ancora la mancata risoluzione del problema dei ritardi. In particolare, tale Garante osserva che *"i contribuenti fanno anche troppo bene quanto gravi e immediate siano le conseguenze di un loro ritardo anche minimo nell'adempimento dei doveri fiscali, e non riescono a comprendere perché mai queste regole debbano valere solo contro di loro"*¹⁷.

A fronte di simili segnalazioni, diversi Garanti evidenziano, invece, una situazione in netto miglioramento e un'effettiva diminuzione della conflittualità nel settore.¹⁸

In particolare, il Garante di Trento osserva che le lamentele per i ritardi dei rimborsi erariali non hanno più un peso significativo. Anche i rimborsi di livello locale sono effettuati alla scadenza prevista.¹⁹

Un'apprezzabile e costante diminuzione delle istanze riguardanti i rimborsi è evidenziata dal Garante della Valle D'Aosta il quale, altresì, rileva che sono del tutto scomparse le segnalazioni relative a istanze di rimborso rimaste inevase.²⁰ Il Garante delle Marche precisa, invece, che *"la maggiore regolarità e la tendenziale correttezza in materia dell'attività dell'Amministrazione ha trovato condizioni favorevoli nelle disposizioni relative all'istituto della compensazione nei rapporti tributari. In particolare, la norma (art. 28 ter del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602, introdotta con l' art. 2, comma 13, al D.L. 262/2005) che ha previsto il pagamento di debiti fiscali iscritti a ruolo mediante compensazione volontaria con crediti d'imposta, ha ridotto l'entità dei rimborsi.*

Ciò nonostante, il suddetto Garante ribadisce di prevedere termini e responsabilità per le procedure di rimborso. *"Tutto ciò al fine di evitare quella situazione di squilibrio che si verifica tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente. La prima può imporre pesanti sanzioni ed esercitare azioni cautelari ed esecutive; il secondo è costretto, per la*

¹⁷ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2010, pag. 11 e Rel. II sem. 2010, pag. 10.

¹⁸ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2010, pag. 6, e Rel. II sem. 2010, pag. 10.

¹⁹ Garante del contribuente per la Provincia Autonoma di Trento, Rel. I sem. 2010, pag. 4.

²⁰ Garante del contribuente della Valle D'Aosta, Rel. II sem. 2010, pag. 3.

*soddisfazione dei propri crediti ad attendere tempi lunghi e a ricorrere, con oneri e spese talvolta ingenti, alla giustizia tributaria e ordinaria".*²¹

2.2 L'esercizio dell'autotutela

Riguardo all'autotutela, l' art. 13, comma 6, della legge 212/2000 dispone che il Garante ne attiva le procedure *"nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente"*.²² Tale previsione rappresenta uno dei settori di maggior interesse per i contribuenti, poiché l'intervento del Garante è considerato un efficace mezzo di sostegno all'iniziativa intrapresa nei confronti dell'Ufficio tributario per indurlo ad annullare o rettificare l'atto impositivo, ovvero, uno strumento per rafforzare la domanda proposta con il ricorso al giudice tributario e, ancora, per valutare la convenienza di tale ricorso.

Fin dalla prima fase di attivazione del Garante, si sono verificati casi in cui i contribuenti hanno presentato le istanze di esercizio dell'autotutela per violazione della normativa tributaria direttamente al Garante, omettendo del tutto il rapporto diretto con il fisco, quasi che al Garante fossero attribuiti poteri sostitutivi in tutta l'area tributaria, nell'erroneo convincimento che tale competenza spetti in relazione a tutti gli atti emessi dagli Uffici ed ottenere così l'annullamento, totale o parziale di qualsiasi atto amministrativo. Tale circostanza, come noto, non è prevista dal legislatore. A tale proposito ricorda il Garante del Molise che *"delimitato l'ambito di applicazione della norma di autotutela riservato agli Uffici dell' art. 68 del D.P.R. 27 marzo 1992 n. 87, nel quale si prevede la revisione dei soli propri atti specifici di accertamento o di riscossione riconosciuti illegittimi o infondati, va pure puntualizzato che il potere di attivazione della procedura di autotutela riconosciuta al Garante sembra limitato ad un "sollecito" rivolto all'Ufficio interessato di esaminare l'istanza del contribuente senza che ciò ingeneri l'obbligo dell'Ufficio né di adeguarsi alla pretesa di parte né di accogliere i suggerimenti di supporto delle stesse avanzate dall'Organo di garanzia proponente"*.²³

Nessun Garante, in ogni caso, sostiene che al Collegio del Garante competa un potere di annullamento o revoca nei confronti dell'atto che reputi illegittimo ovvero di dare inizio alla procedura di autotutela, con conseguente obbligo dell'Ufficio finanziario di attenersi

²¹ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2010, pag. 6.

²² L'autotutela è regolata dall'art. 2 quarter, del D.L. 30 settembre 1994, n. 564, e ulteriormente disciplinata con il D.M. 11 febbraio 1997, n. 37.

²³ Garante del contribuente del Molise, Rel. II sem. 2010, pag. 2.

alle sue direttive; tutti concordano, invece, nel ritenere che il proprio Ufficio debba limitarsi a denunciare l'illegittimità e, quindi, ad invitare l'Amministrazione ad attivare l'autotutela.

È giurisprudenza ormai consolidata, tra l'altro, che i provvedimenti del Garante del contribuente non sono vincolanti per il fisco. Agli atti in questione è attribuita una natura esclusivamente sollecitatoria, sostanziandosi in semplici raccomandazioni agli Uffici, prive non solo di ogni effetto coercitivo, ma anche di qualunque altra funzione diversa dalle semplici opinioni e dal mero sollecito.

Molti Garanti evidenziano che il ricorso a loro rivolto è considerato estrema risorsa difensiva quando l'atto impositivo sia divenuto definitivo per mancata tempestiva impugnazione davanti al giudice tributario o, anche in pendenza di giudizio, qualora il contribuente voglia ottenere dal Garante una pronuncia di supporto delle ragioni sostenute davanti al giudice. L'aumento delle istanze presentate è anche indice della tendenza del contribuente a sottrarsi all'onerosità delle spese di assistenza tecnica del giudizio tributario, nonché ad ottenere una consulenza gratuita prima della proposizione del ricorso giurisdizionale. Per queste ragioni, da sempre, i Garanti manifestano l'esigenza di delineare meglio l'ambito di operatività dei poteri loro attribuiti e di chiarire che l'attivazione della procedura di autotutela non deve essere più considerata per gli Uffici finanziari un semplice invito a procedere, ma un impegno a valutare con attenzione le delibere che hanno ad oggetto una simile richiesta: delibere che possono essere disattese, a loro giudizio, solo a fronte di una motivazione adeguata.

A tale proposito, il Garante del Friuli Venezia Giulia ritiene necessario attribuire all'istituto maggiori poteri riguardo all'esercizio diretto dell'autotutela; in particolare, lo stesso sottolinea che a tale Organo *"dovrebbe essere attribuito il potere di rendere vincolante il proprio parere emesso dopo avere esaminato le considerazioni dell'Ufficio impositore ma, sul punto, esiste una forte resistenza dell'Amministrazione che vedrebbe ridotto il proprio potere impositivo in maniera determinante. Una soluzione intermedia"*, continua tale Ufficio, *"potrebbe consistere nel consentire al Garante di ritenere le osservazioni poste a base del rifiuto di accogliere l'istanza di autotutela del contribuente da parte dell'Ufficio finanziario, manifestamente infondate, dando rilievo al proprio parere divenuto così vincolante"*²⁴.

²⁴ Garante del contribuente delle Friuli Venezia Giulia, Rel. II sem. 2010, pag. 4.

Il Garante della Valle d'Aosta ravvisa anch'esso la necessità di rendere più incisivi e meglio definiti i poteri dei Garanti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria con particolare riferimento all'autotutela²⁵.

Il Garante delle Marche sottolinea che il settore d'intervento più rilevante, sia per la complessità delle questioni sia per il numero di richieste, è quello dell'autotutela e, consolidando la prassi operativa adottata, attiva la procedura sulla base di determinati presupposti. In primis, l'atto oggetto della procedura deve essere chiaramente affetto da vizi o da errori di fatto riferibili alle ipotesi di cui al D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, o ad ipotesi analoghe di pari evidenze. In secondo luogo le questioni da decidere non devono dipendere da un'interpretazione, controversa sul piano oggettivo, della normativa. Sarebbe, infatti, improduttivo chiedere all'Ufficio l'adozione di un'interpretazione discutibile contraria, comunque, agli interessi dell'Erario.

Lo stesso Organo osserva che *"giustamente il precedente Garante ha usato, al riguardo, il termine di "resistenza pregiudiziale", volendosi indicare un rifiuto non adeguatamente motivato o, addirittura, immotivato. Ciò avviene non per mancanza di fiducia nel giudizio espresso dal Garante, ma per il timore di incorrere in responsabilità contabili o disciplinari. Si osserva, per fugare tale timore, che il giudizio espresso, data l'autorità da cui promana, costituisce una circostanza che dovrebbe escludere l'ipotesi di colpa grave, elemento costitutivo della responsabilità contabile"*.²⁶

Anche il Garante della Campania ritiene i propri poteri poco incisivi in materia di autotutela suggerendo in proposito la possibilità di accordare al contribuente il potere di proporre ricorso allo stesso Garante avverso la decisione di rigetto dell'Ufficio delle entrate ritenuta viziata²⁷.

I presupposti sopra indicati hanno consentito una selezione mirata degli interventi da parte dei Garanti. Ciononostante, in vari casi, la resistenza dell'Amministrazione si è dimostrata immutata.

Ed ancora il Garante dell'Emilia Romagna conferma l'opinione già espressa nella sua precedente relazione, vale a dire che si tratta di materia in cui è particolarmente incisivo l'intervento del Garante, perché quando la risoluzione si concluda con l'invito all'autotutela,

²⁵ Garante del contribuente della Valle D'Aosta, Rel. II sem. 2010 pag. 7.

²⁶ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2010, pagg. 6 e 7 e Rel. II sem. 2010, pag. 13.

²⁷ Garante del contribuente della Campania, Rel. II sem. 2010, pag. 5.

fornisce al contribuente un mezzo per evitare il ricorso al contenzioso tributario e all'Amministrazione la possibilità di esercitare il potere di autocorrezione²⁸.

Anche il Garante del Piemonte ricorda l'importanza dell'autotutela come strumento deflattivo del contenzioso tributario: *"In questa categoria, che è in sensibile aumento perché i contribuenti sembrano rendersi conto sempre di più dell'importanza e dell'utilità di questo istituto, rientrano pratiche di varia natura, tra le quali le più frequenti ed importanti sono quelle concernenti la possibilità per il contribuente di superare la mancata tempestiva proposizione d'istanze o ricorsi, qualora sia evidente che l'imposta richiesta dall'Amministrazione non è dovuta"*.²⁹

Lo stesso Organo osserva, però, che allo stato attuale, le reazioni degli Uffici finanziari alle richieste del Garante di attivazione di autotutela non sono migliorate.

In particolare rileva che *"molti Uffici finanziari assumono assai spesso, specie in tema di autotutela, una posizione negativa pregiudiziale, a volte senza dare di ciò alcuna motivazione, ed altre volte trincerandosi dietro motivazioni manifestamente inconsistenti o addirittura assurde ..."*.³⁰

Pertanto, in considerazione del fatto che la stessa norma che riconosce il potere di attivare la procedura di autotutela non permette, poi, di pronunciarsi in favore del contribuente, nel caso in cui l'Amministrazione interessata si sia espressa negativamente sull'istanza di annullamento, diversi Garanti segnalano la necessità di rendere più incisiva la loro funzione sull'attivazione della procedura dell'autotutela e auspicano, quindi, un intervento legislativo per l'attribuzione di più poteri.³¹

In tale senso, il Garante del Lazio sostiene con vigore la necessità di aumentare e meglio definire i poteri dei Garanti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria specialmente con riferimento all'attivazione delle procedure di autotutela, fissando tra l'altro, l'obbligo degli Uffici di fornire sempre tempestive risposte motivate alle richieste dei Garanti, consentendo quindi loro l'attivazione di autotutele in relazione a tutti gli atti e stabilendo la sospensione dei termini per ricorrere alle Commissioni tributarie in pendenza dei procedimenti davanti ai Garanti, analogamente a quanto disposto per le ipotesi di

²⁸ Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. I sem. 2010, pag. 4.

²⁹ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2010, pag. 10.

³⁰ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2010, pag. 5.

³¹ Garante del contribuente della Provincia di Trento, Rel. II sem. 2010, pag. 5; Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2010, pag. 3.

accertamento con adesione³². In particolare, il Garante della Sardegna rileva che il problema è così sentito *"che nelle proposte di modifica dell' art. 13 citato, formulate dalla Commissione del Consiglio Nazionale dei dottori commercialisti in data 21.10.2010, si prevede che il Garante segnali alla competente Procura della Corte dei Conti il responsabile del procedimento che ha respinto la richiesta di annullamento in autotutela, quando in sede d'impugnazione venga riconosciuta l'illegittimità dell'atto"*.³³

Dello stesso parere anche il Garante dell'Abruzzo che auspica il riconoscimento al proprio Ufficio del potere di pronuncia nel merito, nonché di sanzionare, al pari delle altre *Autorithies*, i comportamenti omissivi o, comunque, anomali o scorretti dell'Amministrazione.³⁴

La Corte dei Conti, infatti, potrebbe ravvisare in caso d'inutile, evitabile contenzioso, nonostante la contraria, corretta opinione del Garante, la responsabilità amministrativa per danno erariale. Tra i danni erariali, configurati dalla Corte dei Conti con la sua nuova giurisprudenza, sono da ricordare due particolari voci di pregiudizio, vale a dire il danno da disservizio e il danno all'immagine.

Secondo una recente pronuncia della Corte dei Conti a Sezioni Riunite (23 aprile 2003, n. 10) che ha mutato il precedente orientamento, il danno all'immagine di un Ente pubblico è non solo un danno patrimoniale ai sensi dell'art. 2059 c.c., ma è raffigurabile anche come un danno patrimoniale in senso ampio, rientrando nella più generale figura del c.d. danno esistenziale, risarcibile anche in mancanza di un danno patrimoniale in senso stretto.³⁵

2.3 Le verifiche

Lo Statuto dei diritti del contribuente prevede specifiche garanzie per il contribuente sottoposto a ispezioni e controlli contabili effettuati dagli Uffici dell'Amministrazione finanziaria e della Guardia di Finanza. Si tratta di regole tese a consolidare disposizioni generali e di garanzia in modo da assicurare, da parte dell'Erario, il pieno rispetto della giustizia e dell'obiettività dell'azione tributaria. In particolare, l'art. 12, comma 6, della legge 212/2000, prevede che il contribuente, nel caso ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge, possa rivolgersi al Garante del contribuente secondo

³² Garante del contribuente del Lazio, Rel. I sem. 2010, pag. 4.

³³ Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2010, pag. 4.

³⁴ Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. II sem. 2010, pag. 4.

³⁵ Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. II sem. 2010, pag. 14.

quanto previsto dall' art. 13, attraverso un percorso alternativo alla giurisdizione, al fine di ottenere la tutela delle posizioni giuridiche soggettive.

I Garanti evidenziano come si stia rafforzando un orientamento giurisprudenziale teso a tutelare il contribuente sottoposto a verifica, il cui svolgimento, come noto, deve complessivamente durare trenta giorni lavorativi, prorogabili fino a sessanta. In base a tale orientamento, il mancato rispetto dei termini viola la disposizione contenuta nell' art. 12, comma 5, dello Statuto dei diritti dei contribuenti, rendendo nullo, di conseguenza, il relativo atto di accertamento.

Un altro importante orientamento giurisprudenziale in tema di verifiche riguarda il rispetto da parte dell'Ufficio del termine di sessanta giorni dalla sottoscrizione del verbale di constatazione prima di notificare l'avviso di accertamento. Ciò per tutelare il diritto del contribuente di presentare, entro detto termine, memorie o deduzioni.

Allo scopo di garantire la previsione di cui all' art. 12, comma 7, dello Statuto, l'Agenzia delle Entrate ha raccomandato agli Uffici, con circolare 6/E del 25 gennaio 2008, l'opportunità di terminare le operazioni di verifica con largo anticipo e, comunque, almeno quattro mesi prima del termine di decadenza dell'azione accertatrice stabilito per le singole imposte.

Al riguardo il Garante del Veneto evidenzia che *"numerosi contribuenti sottoposti a verifica, condotta sia da operatori civili sia da parte di militari della Guardia di Finanza, lamentano l'eccessivo lasso di tempo intercorrente tra l'inizio della predetta attività di controllo e la sua conclusione, in occasione della notifica del P.V. di constatazione"*³⁶.

Così il Garante della Calabria comunica che, per le verifiche fiscali, le segnalazioni pervenute *"ripropongono la vexata questio, ancora non soddisfacentemente risolta, della durata degli accessi da parte della Guardia di Finanza o da parte degli Uffici finanziari"*.³⁷

La compilazione del solo verbale conclusivo di constatazione non sembra, però, sufficiente a garantire la trasparenza e la possibilità di un efficace controllo della legittimità e correttezza delle operazioni. Per alcuni Garanti si rende necessario, al riguardo, che anche per le singole attività di verifica siano redatti i relativi verbali per consentire al soggetto controllato di formulare, nell'immediatezza delle predette operazioni (e non soltanto al

³⁶ Garante del contribuente del Veneto, Rel. II sem. 2010, pag. 2 e Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2010, pag. 7.

³⁷ Garante del contribuente della Calabria, Rel. Annuale 2010, pag. 4.

termine di esse), eventuali osservazioni e rilievi, come previsto dall'art. 12, comma 4, dello Statuto.

La maggioranza dei Garanti non ha segnalato, nel corso del 2010, particolari situazioni lesive o dannose per aziende e contribuenti circa le modalità degli accessi effettuati dalla Guardia di Finanza ovvero dai funzionari dell'Amministrazione finanziaria, che sempre più si adeguano alle norme sancite dallo Statuto, soprattutto alle disposizioni relative la motivazione, la chiarezza degli atti di liquidazione, l'accertamento e la riscossione.³⁸

Nonostante il dato confortante e stabile che conferma nella maggioranza dei casi una sostanziale correttezza del comportamento del personale addetto alle verifiche fiscali nell'esecuzione d'indagini finanziarie, persiste l'inosservanza dell'obbligo imposto alle Autorità indicate dall'art. 15 della legge 212/2000 di emanare il codice di comportamento destinato, nelle intenzioni del legislatore statutario, a disciplinare con regole certe e trasparenti le operazioni di verifica, al fine di eliminare alla radice le cause di potenziali contestazioni. In tal senso il Garante della Puglia ritiene utile per un adeguato contraddittorio che venga “ *redatto un apposito processo verbale di constatazione, non solo a seguito dei controlli e delle verifiche fiscali esterne, ma anche per tutti i controlli iniziati presso le sedi delle attività imprenditoriali e proseguiti, comunque, presso gli Uffici della Guardia di Finanza*”³⁹.

Il Garante dell'Abruzzo segnala ancora qualche caso (certamente in numero inferiore rispetto all'anno precedente) di contribuenti che hanno lamentato, in particolare, operazioni di verifica fiscale effettuate con modalità non conformi alla legge.⁴⁰

Il Garante del Piemonte, infine, rileva anche quest'anno che, accanto ad un quadro tutto sommato soddisfacente, “ *c'è la complessa situazione dei controlli fiscali fondati sui parametri o sugli studi di settore, nei quali si ha l'impressione che gli Uffici finanziari locali non siano in grado di controllare l'esattezza dei calcoli, per i quali si affidano unicamente ai programmi informatici forniti dal Ministero*”. Lo stesso Garante ricorda in particolare che “ *gli studi di settore sono redatti sulla base di rilevazioni statistiche; che non tutte le situazioni particolari possono rientrare esattamente nelle rigide tabelle; e che gli*

³⁸ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2010, pag. 11 e Rel. II sem. 2011, pag. 11; Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2010, pag. 11; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2010, pag. 3.

³⁹ Garante del contribuente della Puglia, Rel. I sem. 2010, pag. 7 e Rel. II sem. 2010, pag. 6.

⁴⁰ Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. I sem. 2010, pag. 2 e Rel. II sem. 2010, pag. 3.

studi di settore si fondano sulle rilevazioni relative a un determinato anno, ma sono poi applicate in via presuntiva, all'anno successivo; ciò che non può che provocare problemi in relazione all'attuale grave crisi economica mondiale". Tale Garante osserva poi che "molto spesso gli accertamenti compiuti in aziende che si concludono con dei verbali in cui si afferma che determinate operazioni risultanti dai bilanci sono in realtà fittizie, e s'irrogano quindi, oltre alla richiesta di pagamento delle relative imposte, delle gravissime sanzioni, senza che l'Amministrazione accenni neppure minimamente alle prove su cui fonda le proprie affermazioni".⁴¹

2.4 La riscossione dei tributi e il fermo amministrativo

Il fermo amministrativo dei beni mobili iscritti nei pubblici registri previsto dall'art. 86 del D.P.R. n. 602/73 è utilizzato dai Concessionari della riscossione qualora il contribuente si trovi in una condizione debitoria nei confronti dello Stato, definita da una cartella di pagamento.

Anche nel corso del 2010 i Garanti, pur prendendo atto di una diminuzione quantitativa del fenomeno, hanno mostrato perplessità a proposito dell'emissione del provvedimento in questione quando non sia rispettato il principio di proporzionalità tra l'ammontare del debito, a garanzia del quale il fermo è disposto, e i gravi danni che provocano al soggetto colpito. Per tale ragione continuano a ritenere necessaria una normativa più equilibrata ed improntata a criteri di equità e di rispetto degli interessi dei contribuenti. In generale, sui poteri riconosciuti agli Agenti della riscossione, i Garanti ritengono che gli stessi funzionari debbano agire con attenzione e scrupolo, relativamente all'adozione dei fermi amministrativi, al fine di assicurare il rispetto dei diritti dei contribuenti all'integrità del patrimonio, considerato che la normativa non prevede serie garanzie per il soggetto sottoposto a tali provvedimenti, la cui adozione continua a suscitare proteste. In particolare, i Garanti, pur riconoscendo che Equitalia S.p.A. ha operato in accoglimento di alcune richieste dagli stessi formulate emanando disposizioni interne dirette a regolare e limitare l'esercizio dei poteri degli Agenti della riscossione, ribadiscono, tuttavia, la necessità di maggiori controlli sull'operato di questi ultimi. L'attribuzione ai Concessionari di strumenti di coazione dovrebbe essere bilanciata da una normativa di rafforzamento della tutela dei contribuenti mediante previsione di modalità, condizioni e limiti all'attività di riscossione, al fine di contemperare l'interesse degli Enti impositori alla

⁴¹ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2010, pag. 11.

realizzazione dei propri crediti con quello dei contribuenti a non essere assoggettati ad azioni esecutive ingiustificate.

Il Garante della Puglia, in tal senso, pur dando atto che il sistema di riscossione dei tributi, e soprattutto per la riscossione coattiva, è stato notevolmente migliorato, rivolge *"vive raccomandazioni affinché gli Organi centrali dell'Amministrazione finanziaria, di concerto con l'Agenzia delle Entrate e la Società Equitalia S.p.A., possano prendere opportune iniziative atte a rendere meno invasive le procedure di recupero dei crediti erariali, al fine di contemperare la tutela dell'Erario e degli altri Enti creditori con l'esigenza di concreate gravi pregiudizi ai contribuenti, in relazione al rischio di prosecuzione dell'attività imprenditoriale, soprattutto in questo momento di crisi economica"*. Tale Garante sottolinea, in particolare, che non si vuole disconoscere il potere discrezionale che il sistema di riscossione dei tributi e soprattutto quello che si riferisce al recupero dei crediti erariali attribuisce al Concessionario della riscossione, che è tenuto ad adottare ogni opportuno accorgimento al fine di evitare ogni pericolo per la riscossione e arginare anche l'evasione fiscale. Egli vuole soltanto sottolineare che *" tale potere discrezionale non deve assolutamente sfociare in comportamenti illogici e poco produttivi, che alla fine si rendono inefficaci ed inutili nei confronti dell'Erario e del buon andamento dell'azione amministrativa"*⁴².

Il Garante della Lombardia manifesta perplessità qualora, in determinate circostanze, l'adozione delle misure cautelari sia effettuata sulla totalità dei beni del debitore, indipendentemente dall'importo del credito erariale da riscuotere e nonostante sia depositata anche polizza fideiussoria⁴³.

Il Garante della Campania segnala il fermo amministrativo e le altre principali attività esecutive in presenza di un atto di accertamento ordinario, magari basato su labili presunzioni, come uno dei problemi più seri che affliggono i contribuenti e i cittadini in genere. Secondo tale Garante il legislatore dovrebbe rivedere l'intero attuale sistema di esecuzione dei provvedimenti (fermo amministrativo, ipoteca, pegno, espropriazione forzata ... ecc.) per evitare che il cittadino subisca ancora oggi tutti gli effetti delle misure adottate nei suoi confronti *"(come ad esempio il fermo dell'unica vettura di cui dispone) senza che*

⁴² Garante del contribuente per la Puglia, Rel. I sem. 2010, pag. 13.

⁴³ Garante del contribuente per la Lombardia, Rel. II sem. 2010, pag. 7

nel frattempo abbia potuto dimostrare l'illegittimità della procedura o l'infondatezza della pretesa creditoria".⁴⁴

In attesa delle modifiche del sistema, sarebbe opportuno prevedere la possibilità per il Garante di intervenire presso i giudici tributari per segnalare la sollecita trattazione dei ricorsi relativi ai procedimenti di riscossione per i quali sono pendenti iscrizioni ipotecarie, fermi amministrativi o vendite giudiziarie di beni, con richiesta di eventuali provvedimenti di sospensione dell'attività esecutiva.

Anche il Garante della Sicilia fa presente, infine, che alcune segnalazioni lamentano, come per gli scorsi anni, l'applicazione talvolta arbitraria di misure cautelari particolarmente invasive. In particolare *"l'adozione da parte dell'Agente della riscossione, della misura cautelare dell'iscrizione dell'ipoteca per crediti erariali d'importo complessivo inferiore a 8.000 euro, evidenziando quindi la violazione della sentenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite n. 4077 del 22/2/2010 con la quale si è affermato che detta misura cautelare può essere adottata soltanto per importi non inferiori al citato importo".⁴⁵*

Anche il Garante del Lazio segnala giustificate lamentele dei contribuenti in merito all'adozione da parte dell'Agente della riscossione di provvedimenti di fermo amministrativo per debiti d'imposta d'importo limitato e d'iscrizione di ipoteca per debiti di imposta d'importo inferiore a 8000 euro.⁴⁶

Il Garante della Liguria segnala che per tutto il 2010 si sono avute notevoli difficoltà ad ottenere dall'Agente della riscossione Equitalia Sestri S.p.A. informazioni in riscontro alle segnalazioni dei contribuenti. Solo negli ultimi mesi tale Agente della riscossione *"ha dimostrato una maggiore tempestività peraltro solo verso le informazioni più recenti, mentre altre, più datate, rimangono ancora in attesa di riscontro".⁴⁷*

Il Garante del Friuli Venezia Giulia, allo scopo di comprendere la portata dei mancati pagamenti delle rateazioni, ha condotto presso Equitalia un'indagine accurata. Al riguardo, la possibilità di effettuare in forma rateale il pagamento delle imposte dovute a seguito di controlli formali e automatici quando la somma dovuta è superiore ai 2.000 euro è resa ardua dal disposto di cui al comma 4 dell'art. 3 bis del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462, che prevede la decadenza dalla rateazione in caso di mancato pagamento anche di una sola rata e

⁴⁴ Garante del contribuente per la Campania, Rel. I sem. 2010, pag. 7 e 8.

⁴⁵ Garante del contribuente della Sicilia, Rel. I sem. 2010, pag. 6.

⁴⁶ Garante del contribuente del Lazio, Rel. I sem. 2010, pag. 3.

⁴⁷ Garante del contribuente della Liguria, Rel. I sem. 2010, pag. 4.

l'obbligo di corrispondere l'importo dovuto per imposte, interessi e sanzioni in misura piena, che sono pari al 30% dell'intero importo rateizzato. Il Garante afferma, infatti, come *"la severità della norma, che ha lo scopo di procurare entrate all'Erario, raggiunge un effetto diametralmente opposto a quello avuto di mira dal legislatore in quanto il contribuente che trovi difficoltà a pagare anche una sola rata viene messo in condizioni di non pagare più né l'intero importo, già rateizzato, né la sanzione, né gli interessi. Una maggiore elasticità della norma potrebbe consentire al contribuente che si trova in difficoltà transitoria, di far fronte al suo debito tributario, qualora il beneficio della rateazione non venga meno in caso di mancato pagamento di una o due rate soprattutto quando una parte del debito tributario sia stata onorata"*.

L'indagine effettuata dal Garante del Friuli presso Equitalia ha fatto emergere che sono numerosi i casi di contribuenti inadempienti e che coloro che non hanno pagato una rata d'imposta, non hanno poi provveduto a saldare l'intero debito aumentato della sanzione e degli interessi⁴⁸.

2.5 La funzionalità dei servizi di informazione e assistenza

L'art. 13, comma 8, della legge 212/2000 dispone che *"il Garante del contribuente ha il potere di accedere agli Uffici finanziari e di controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e informazione"*.

Rispetto a tale potere diretto a verificare le modalità di erogazione delle prestazioni e, più in generale, le modalità di svolgimento delle funzioni degli Uffici finanziari, i Garanti ribadiscono, come per l'anno precedente, che la mancanza di risorse a loro disposizione non consente sempre di esercitare l'accesso sistematico agli Uffici per verificarne la funzionalità dei servizi e l'agibilità degli spazi aperti al pubblico⁴⁹.

Al riguardo, comunque, tutti i Garanti sostanzialmente segnalano strutture adeguate e funzionali.

Il Garante della Provincia di Bolzano sottolinea l'efficienza degli Uffici finanziari di Bolzano che, nonostante la carenza di personale, riescono a svolgere la propria attività

⁴⁸ Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. Annuale 2010, pag. 2.

⁴⁹ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2010, pag. 15.

istituzionale.⁵⁰ Così anche il Garante del Molise ribadisce la funzionalità e collaborazione degli Uffici dell'Agenzia delle Entrate della Regione Molise.⁵¹

Sostanzialmente, i Garanti non evidenziano prassi amministrative anomale in tema di servizi d'informazione ed assistenza da parte degli Uffici finanziari⁵².

3. I provvedimenti adottati a seguito di segnalazioni

Ai sensi dell'art. 13, comma 6, della legge 212/2000, l'Agenzia deve rispondere alle richieste e agli interventi del Garante entro il termine di trenta giorni.

I Garanti hanno espresso, anche nell'anno di riferimento, valutazioni non sempre positive od omogenee circa il grado di effettiva collaborazione prestata dagli Uffici finanziari sia centrali che locali. Tali Organi hanno sottolineato, infatti, che le richieste di documenti e chiarimenti rivolte dagli stessi ai vari Uffici dell'Agenzia delle Entrate non sempre sono state adeguatamente soddisfatte.

In tal senso, alcuni Garanti lamentano i ritardi con cui gli Uffici finanziari rispondono alle loro richieste nonostante i ripetuti solleciti.⁵³

Il Garante della Sardegna mostra disappunto per la scarsa collaborazione di alcuni Uffici finanziari dell'isola alle proprie richieste e segnalazioni.

Sottolinea, infatti, che non tutte le direzioni provinciali rispondono con regolarità alle richieste del Garante, che quindi non può svolgere appieno i propri compiti; ciò con grave danno per i rapporti fra istituzioni e cittadino contribuente, a causa della perdita di fiducia da parte di quest'ultimo sia nei confronti del fisco che del Garante⁵⁴.

Il Garante delle Marche segnala anche quest'anno alcuni limitati casi di importanti ritardi nelle risposte da parte degli Organi dell'Agenzia delle Entrate della propria Regione, ciò *"in violazione dei principi contenuti nella legge 27 luglio 2000, n. 212, principi che impongono chiarezza e trasparenza nei rapporti tra Uffici e contribuenti"*.

Il suddetto Garante rileva che non è facile individuare i motivi di tali ritardi. Se talvolta la complessità della questione può richiedere tempi più lunghi, nella maggioranza dei casi una certa carenza è alla base di comportamenti dilatori che forniscono un'immagine

⁵⁰ Garante del contribuente della Provincia di Bolzano, Rel. II sem. 2010, pag. 2 e 3.

⁵¹ Garante del contribuente del Molise, Rel. II sem. 2010, pag. 1 e 2.

⁵² Per tutti Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2010, pag. 8 e Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2010, pag. 7.

⁵³ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2010, pag. 4.

⁵⁴ Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2010, pag. 2.

negativa dell'Amministrazione, in particolare di quella tributaria". Per queste ragioni l'Organo si propone nel futuro *"di individuare le cause dei ritardi e segnalare il comportamento dei funzionari inadempienti"*.⁵⁵ Ciò nonostante, evidenzia che i suoi rapporti con l'Agenzia delle Entrate sono caratterizzati da correttezza reciproca e spirito di collaborazione⁵⁶.

Altri Garanti, invece, tra cui il Garante di Trento, della Toscana e dell'Emilia Romagna sottolineano la fattiva collaborazione in termini di ascolto e decisionali con gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate della propria Regione⁵⁷.

Positiva valutazione, circa il grado di effettiva collaborazione prestata dagli Uffici finanziari, è stata evidenziata, anche, dai Garanti di Bolzano, della Puglia e del Veneto, secondo i quali, da parte degli Uffici tributari, i suggerimenti proposti trovano per lo più adeguata attenzione. In particolare, il Garante della Puglia precisa che da parte degli Uffici dell'Agenzia delle Entrate è offerto attualmente un miglior contributo *"al diritto d'informazione e alla conoscenza degli atti e alla semplificazione"*.⁵⁸

In particolare, il Garante della Puglia registra una significativa iniziativa introdotta nel 2010 con apposita direttiva dall'Agenzia delle Entrate della Puglia, che contribuisce a migliorare la reciproca collaborazione tra contribuenti e Amministrazione fiscale, secondo i principi sanciti dallo Statuto: l'istituzione ex novo dell'Ufficio preposto alla gestione dei rapporti con il Garante, individuato nel Settore servizi e consulenza⁵⁹. Piena soddisfazione circa la cooperazione ottenuta dagli Uffici finanziari e dagli Enti locali interpellati per le istruttorie è manifestata anche dai Garanti del Molise, della Liguria e della Valle D'Aosta⁶⁰.

Il Garante della Toscana segnala piena soddisfazione per la collaborazione e l'ottimo comportamento degli Uffici finanziari della propria Regione. Esso evidenzia che *"alle richieste di informazioni ed alle sollecitazioni dell'Ufficio, tutti gli Organi interpellati hanno corrisposto con assoluta puntualità e chiarezza, rendendo in tal modo un indispensabile contributo alla funzionalità del servizio"*⁶¹.

⁵⁵ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2010, pagg. 5 e 6.

⁵⁶ Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2010, pag. 6.

⁵⁷ Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Trento, Rel. II sem. 2010, pag. 4; Garante della Toscana, Rel. I sem. 2010, pag. 7; Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. I sem. 2010, pag. 7.

⁵⁸ Garante del contribuente della Puglia, Rel. I sem. 2010, pag. 18; Garante del contribuente di Bolzano, Rel. II sem. 2010, pag. 3; Garante del contribuente del Veneto, Rel. II sem. 2010, pag. 16.

⁵⁹ Garante del contribuente della Puglia, Rel. I sem. 2010, pag. 6.

⁶⁰ Garante del contribuente del Molise, Rel. I sem. 2010, pag. 2; Garante del contribuente della Liguria, Rel. I sem. 2010, pag. 2 e 3; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2010, pag. 4.

⁶¹ Garante del contribuente della Toscana, Rel. II sem. 2010, pag. 5.

Così anche il Garante della Sicilia sottolinea che le risposte rivolte agli Uffici delle Agenzie fiscali, degli Enti locali e dell'Agente della riscossione in ordine alle situazioni segnalate dai contribuenti, hanno mostrato un allineamento ai limiti temporali previsti dall'art.13 della legge 212/2000. Inoltre, tale Garante segnala che si è consolidato nel tempo il dialogo instaurato fra il suo Ufficio e gli Organi impositori *"grazie all'ampia disponibilità ed alla produttiva efficacia che lo hanno caratterizzato sin dall'avvio: ne è scaturito un proficuo e costante confronto mirato ad agevolare la definizione delle trattazioni nell'ambito del tavolo di concertazione aperto con l'Agenzia delle Entrate"*⁶².

Allo stesso modo il Garante dell'Emilia Romagna rileva come *"ottimo il rapporto con le varie articolazioni dell'Amministrazione finanziaria, con la Guardia di Finanza, con gli Uffici tributari degli Enti locali e con gli Agenti della riscossione. Alle richieste di informazioni del Garante, gli Uffici interpellati forniscono tempestive ed esaurienti risposte"*.⁶³

Una sostanziale attenzione alle richieste del Garante da parte degli Uffici finanziari è segnalata anche dal Garante dell'Abruzzo, anche se lo stesso Organo rileva che *"a volte non mancano ritardi nelle risposte, che intervengono ben oltre il prescritto termine di legge di 30 giorni"*, mentre maggiori difficoltà sono segnalate da tale Garante nei rapporti con gli Uffici locali impositori, in particolare Consorzi, Regione ed alcuni Comuni.⁶⁴

La maggioranza dei Garanti precisa che la naturale contrapposizione fra le parti non ha mai determinato momenti di pregiudizievole conflittualità e che, comunque, il rapporto con gli Uffici finanziari si è sviluppato sempre, anche in caso di disaccordo, alla massima disponibilità per la comune ricerca di un accordo, sia per la difesa dei contribuenti sia per la corretta applicazione delle norme tributarie.

4. L'attivazione dei poteri

Al pari di quanto segnalato nelle relazioni degli scorsi anni, i Garanti concordano nel riconoscere come loro prerogativa la possibilità di esercitare le funzioni previste dal citato art. 13, non solo su richiesta dei contribuenti, ma anche d'ufficio, a seguito, ad esempio, di articoli della stampa specializzata da cui emergano irregolarità o disfunzioni dell'Amministrazione tali da incrinare il rapporto di fiducia con i contribuenti. I Garanti, infatti, ritengono corretto recepire le dichiarazioni non scritte dei contribuenti quando non

⁶² Garante del contribuente della Sicilia, Rel. II sem. 2010, pag. 2.

⁶³ Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. I sem. 2010, pag. 7.

⁶⁴ Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. II sem. 2010, pag. 5.

sia possibile acquisire per motivi diversi (carenze culturali, difetto di assistenza) la segnalazione scritta, che è ritenuta, comunque, la forma ordinaria dell'attivazione del Collegio.

Quasi tutti i Garanti privilegiano come prima forma di contatto con i contribuenti quella dell'ascolto in via informale; infatti, il modello organizzativo cui hanno improntato l'attività si basa su procedure semplici, dirette ad agevolare i contribuenti nella presentazione delle segnalazioni.⁶⁵

Per facilitare i contribuenti nella presentazione delle istanze, queste a volte sono presentate anche verbalmente al personale di segreteria, il quale, dopo l'esposizione del caso segnalato, formalizza la procedura con la redazione di un regolare verbale, successivamente protocollato e posto in trattazione. Per quanto riguarda, invece, le normali modalità di presentazione, si è costatato, in base alle istanze ricevute, che il relativo invio è effettuato abitualmente tramite posta ordinaria, fax e posta elettronica. Durante la gestione della pratica, i Garanti si adoperano per instaurare un buon rapporto con gli interlocutori, fornendo in tempi rapidi (di solito 15 giorni) ai contribuenti (sia di persona che per le vie brevi) informazioni dettagliate sulle procedure da seguire caso per caso e, in generale, sulle procedure più idonee e utili per la soluzione dei problemi prospettati.

Il Garante della Toscana segnala sia la brevità dei tempi entro i quali il cittadino che si rivolge al Garante ottiene risposta, sia il fatto che l'esito della pratica è comunque comunicato, con motivazione, all'istante.⁶⁶

Il Garante del Piemonte afferma che il tempo impiegato dal suo Ufficio per l'esame delle segnalazioni è assai breve e che *"la maggior parte del tempo impiegato per il disbrigo delle pratiche trascorre nell'attesa delle risposte degli Uffici finanziari interessati a cui sono state richieste notizie e documentazioni"*.

Lo stesso Garante conferma, inoltre, la maggiore considerazione dell'istituto nella coscienza dei contribuenti: le pratiche aumentano con un ritmo crescente e la maggioranza dei contribuenti si rivolge al Garante, oltre che nelle forme ordinarie, anche con fax e posta elettronica semplificando, quindi, il lavoro e i contatti anche con cittadini residenti lontano da Torino.⁶⁷

⁶⁵ Garante del contribuente della Valle D'Aosta, Rel. I sem. 2010, pag. 3; Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2010, pag. 4; Garante del contribuente della Liguria, Rel. I sem. 2010, pag. 2.

⁶⁶ Garante del contribuente della Toscana, Rel. II sem. 2010, pag. 4 e 5.

⁶⁷ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2010, pag. 4 e 5.

Il Garante dell'Umbria conferma *"il largo uso del contatto diretto col contribuente, uso che ha consentito ad ogni componente dell'Ufficio colloqui informali o formali per un approccio immediato col cittadino e con le sue istanze destinate alla pronta apertura delle indagini da parte del Collegio"*.⁶⁸

Il Garante della Campania dichiara anch'esso di concedere ampio spazio al colloquio diretto e telefonico con il contribuente. *" Con tale modus operandi, pur non fornendo attività di consulenza, si suggerisce, in modo semplice ed elementare, le modalità di procedere e le iniziative da attivare, così contribuendosi ad evitare e prevenire un inutile contenzioso"*.⁶⁹

Stesso comportamento è adottato dal Garante di Bolzano che attua il suo intervento, laddove possibile, in forma esclusivamente verbale. Frequentemente convoca i contribuenti presso la sua sede per *"renderli edotti della eventuale infondatezza delle loro lagnanze oppure confortarli dell'intervento del Garante ove se ne fosse presentata la necessità"*.⁷⁰

Come segnalato da vari Garanti, il dialogo con un Organo neutrale e indipendente, pur non trovando riscontro nelle statistiche dell'attività svolta dal Collegio, incontra il favore dei contribuenti e concorre alla riduzione del livello di contrasto tra fisco e contribuente qualora all'interessato siano chiari i motivi per i quali la contestazione non sarebbe validamente sostenibile in sede giurisdizionale.

Spesso, infatti, la maggior parte dei contribuenti, soddisfatta dalle riflessioni e dai chiarimenti ricevuti, non ha ritenuto di formalizzare le lamentele a volte meritevoli di attenzione da parte degli Uffici finanziari.⁷¹

5. Le iniziative di comunicazione

I Garanti, da sempre, segnalano la necessità di una maggiore informazione sullo Statuto dei diritti del contribuente in generale, sul ruolo dell'istituto e sulle relative funzioni.

Generalmente, la comunicazione relativa all'istituzione e all'attività dei Garanti è realizzata a livello regionale dagli stessi Garanti, mentre la comunicazione più generale sullo Statuto del contribuente è svolta dal Dipartimento delle Finanze e dall'Agenzia delle Entrate attraverso i loro siti. Al riguardo, si ribadisce che il Dipartimento ha dedicato,

⁶⁸ Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. II sem. 2010, pag. 6 e 7.

⁶⁹ Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2010, pag. 4 ed anche Rel. II sem. 2010, pag. 3.

⁷⁰ Garante del contribuente di Bolzano, Rel. II sem. 2010, pag. 2.

⁷¹ Garante del contribuente della Calabria, Rel. II sem. 2010, pag. .

all'interno del sito www.finanze.gov.it un'apposita sezione allo Statuto del contribuente e ai Garanti, per fornire un archivio informativo aggiornato per tutti i cittadini che vogliono avviare contatti con questi organismi. In particolare, alla voce Garante del contribuente, oltre alla legge istitutiva 212/2000, sono stati indicati i compiti del Collegio ed un elenco completo dei Garanti e dei relativi recapiti (numeri telefonici e fax, indirizzi e nomi dei componenti il Garante).⁷² Ciò nonostante, diversi Garanti sostengono ancora oggi che molti contribuenti tuttora ignorano l'esistenza stessa dell'istituto, conosciuto soltanto dagli addetti ai lavori che quotidianamente frequentano gli Uffici fiscali o da coloro che sono comunque adeguatamente informati in ambito tributario.⁷³

Critici i rilievi del Garante della Valle d'Aosta che conferma una sostanziale assenza di pubblicità delle Istituzioni in favore di tale Organo, con una conseguente scarsa conoscenza dei cittadini. Da qui la proposta in ambito nazionale di una promozione efficace con spots televisivi e informativi di vario genere.⁷⁴

I Garanti dell'Emilia Romagna e della Sardegna hanno evidenziato che nell'Annuario del Contribuente 2010 (come già accaduto, peraltro, nel 2009), edito dalla Direzione Centrale dei Servizi dell'Agenzia delle Entrate, manca qualsiasi informazione sul Garante e sulle sue relative funzioni. In particolare, il Garante dell'Emilia Romagna osserva che *"la Direzione dell'Agenzia delle Entrate rispose che, per diffondere maggiormente la conoscenza dell'istituto del Garante, era in progetto e in fase di attuazione l'aggiornamento e l'ampliamento delle notizie sul Garante contenute nell'Annuario precedente, aggiornamento che sarebbe stato messo a disposizione dei cittadini prossimamente; ma il silenzio del Garante si è protratto anche nella pubblicazione di un secondo annuario del 2009 avvenuta nel marzo di quest'anno (2010, ndr). Ed ora si deve constatare che anche l'Annuario del 2010 ignora l'argomento"*.⁷⁵ Alcuni Garanti, anche nell'anno di riferimento, hanno cercato di ovviare alle carenze di informazione *"attivando in proprio"* all'interno della propria Regione iniziative di comunicazione verso gli Uffici periferici, autorità locali, istituzioni scolastiche e universitarie, organizzazioni di categoria e Organi di stampa⁷⁶. A tale proposito, il Garante dell'Abruzzo, *"al fine di contribuire ad una maggiore*

⁷² Nella stringa *"Fisco e contribuenti"*, alla voce *"Informazioni generali sullo Statuto"*, è possibile accedere ad un dossier tematico che spiega, in dettaglio, la legge 212/2002. Analoga iniziativa è stata realizzata dall'Agenzia delle Entrate all'interno del proprio sito www.agenziaentrate.gov.it.

⁷³ Per tutti: Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2010, pag. 6; Garante del contribuente di Bolzano, Rel. I sem. 2010, pag. 4; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. semestrale 2010, pag. 17; Garante del contribuente della Basilicata, Rel. II sem. 2010, pag. 2; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2010, pag. 6.

⁷⁴ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2010, pag. 3.

⁷⁵ Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. I sem. 2010, pag. 6 e 7.

⁷⁶ Per tutti Garante del contribuente della Puglia, Rel. II sem. 2010, pag. 3.

*affermazione pubblica del Garante, ha partecipato a due Convegni, organizzati dall'Università degli studi di Pescara, sul ruolo dallo stesso svolto nell'attivazione del procedimento di autotutela, prospettando soluzioni innovative con riguardo ai conseguenti aspetti concernenti il riparto di giurisdizione tra giudice tributario e giudice amministrativo nelle insorgende controversie"*⁷⁷.

In particolare, il Garante di Trento ha ribadito l'impegno volto a far conoscere ai cittadini le funzioni e i poteri del Garante *"anche con contatti tesi a concordare iniziative in merito alle problematiche che i cittadini possono segnalare all'Ufficio"*. Tale Garante *"segnala, inoltre, la partecipazione dei Componenti a momenti d'incontro qualificati come "Dialoghi di Diritto Tributario" organizzati dalla Facoltà di Giurisprudenza dell'Università di Trento"*.⁷⁸

Il Garante della Campania riferisce, altresì, che per compensare la poca visibilità del ruolo del Garante sia da parte dei contribuenti sia dei professionisti si propone di partecipare, in accordo con Università, organi professionali, ecc. a convegni informativi e formativi sulla legge istitutiva 212/2000.

Tale Organo lamenta però la scarsità degli strumenti culturali posti a sua disposizione per operare in tal senso.⁷⁹

In conclusione, per i Garanti è fondamentale che, a tutti i livelli, si operi con determinazione e costanza per far conoscere l'organismo a tutti i cittadini e, in particolare, a quelli che partecipano, proporzionalmente alle loro potenzialità finanziarie, alle entrate dello Stato. L'attività di tale istituzione non può essere sollecitata - come spesso accade - solo da professionisti e consulenti per ottenere consulenze certificate e gratuite in particolari condizioni, ma deve essere orientata, più in generale, soprattutto nei confronti di tutti i contribuenti.

⁷⁷ Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. II sem. 2010, pag. 4.

⁷⁸ Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Trento, Rel. I sem. 2010, pagg. 2.

⁷⁹ Garante del contribuente della Campania, Rel. II sem. 2010, pag. 6.

PARTE II

LE OSSERVAZIONI DEI GARANTI SULLE NORME ISTITUTIVE E SUL FUNZIONAMENTO DELL'ISTITUTO

6. Il contesto normativo

L' art. 13, commi 2 e 3, della legge 212/2000, prevede che il Presidente del Collegio dei Garanti e i componenti siano nominati dal Presidente della Commissione tributaria regionale o da una sua sezione distaccata, nella cui circoscrizione è compresa la Direzione Regionale delle Entrate. L'incarico di componente del Garante del contribuente, nella previsione originale dello Statuto, aveva durata triennale ed era rinnovabile una sola volta. A seguito delle modifiche introdotte dalla legge 289/2002, art. 84, comma 7, l'incarico ha ora durata quadriennale ed è rinnovabile tenendo presenti professionalità, produttività e attività svolta.⁸⁰

In assenza di precise indicazioni normative, si ritiene che le valutazioni relative alla professionalità, produttività e attività siano di competenza del soggetto titolato alla nomina, ovvero del Presidente della Commissione tributaria regionale. Si sottolinea, inoltre, che il richiamato comma 7 non chiarisce con quali modalità e strumenti di informazione il Presidente della Commissione tributaria regionale debba acquisire gli elementi di valutazione necessari per procedere al rinnovo dell'incarico di tutti o di taluni componenti.

⁸⁰ Art. 13, commi 2 e 3, legge n. 212/2000:

2 "Il Garante del contribuente, operante in piena autonomia, è organo collegiale costituito da tre componenti scelti e nominati dal Presidente della Commissione tributaria regionale o sua sezione distaccata nella cui circoscrizione è compresa la Direzione Regionale delle Entrate e appartenenti alle seguenti categorie:

a) magistrati, professori universitari di materie giuridiche ed economiche, notai, sia a riposo sia in attività di servizio;
b) dirigenti dell'Amministrazione finanziaria e ufficiali generali e superiori della Guardia di finanza, a riposo da almeno due anni, scelti in una terna formata, per ciascuna Direzione Regionale delle Entrate, rispettivamente, per i primi, dal Direttore generale del Dipartimento delle entrate e, per i secondi, dal Comandante generale della Guardia di finanza;

c) avvocati, dottori commercialisti e ragionieri collegiati, pensionati, scelti in una terna formata, per ciascuna Direzione Regionale delle Entrate, dai rispettivi ordini di appartenenza.

3. L'incarico ha durata quadriennale ed è rinnovabile tenendo presenti professionalità, produttività ed attività già svolta. Le funzioni di Presidente sono svolte dal componente scelto nell'ambito delle categorie di cui alla lettera a) del comma 2. Gli altri due componenti sono scelti uno nell'ambito delle categorie di cui alla lettera b) e l'altro nell'ambito delle categorie di cui alla lettera c) del comma 2".

La tabella seguente contiene i nomi e la provenienza professionale di tutti i Garanti del contribuente, (aggiornata a maggio 2011)

SEDE (Regione o Provincia autonoma)	Presidente	Componente	Componente
ABRUZZO	Prof. G. Greco <i>Professore universitario</i>	Gen. D. S. Maurino <i>G. d F.</i>	Dr. B. Costanzo <i>Commercialista</i>
BOLZANO	Dr. M. Klammer <i>Magistrato</i>	Dr. B. Genovese <i>Giudice</i>	Dr. F. Verginer <i>Commercialista</i>
BASILICATA	Dr. R. Stella <i>Magistrato</i>	Avv. G. Vorrasi <i>Avvocato</i>	Dr. C. Maiorano <i>Dir. Amm. Fin.</i>
CALABRIA	Dr. C. Salvatore <i>Consigliere di Stato</i>	Ten. Col. G. Marziano <i>G. d F.</i>	Rag. S. Muleo <i>Commercialista</i>
CAMPANIA	Dr. R. Numeroso <i>Magistrato</i>	Gen. D. Barbato <i>G. d F.</i>	Dr. E. Gambardella <i>Commercialista</i>
EMILIA ROMAGNA	Dr. F. Pintor <i>Magistrato</i>	Dr. R. Tangari <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Rag. L. Zauli <i>Ragioniere</i>
FRIULI VENEZIA GIULIA	Dr. C. Dapelo <i>Magistrato</i>	Avv. F. Franzutti <i>Avvocato</i>	Dr. S. Varriale <i>Dir. Amm. Fin.</i>
LAZIO	Prof. F. S. D'Ayala Valva <i>Professore universitario</i>	Dr. G.C. P. Orioli <i>G. d F.</i>	Dr. A. Mercuri <i>Commercialista</i>
LIGURIA	Dr. L. Di Noto <i>Procuratore della Repubblica</i>	Dr. R. Cingano <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Avv. G. Mancuso <i>Avvocato</i>
LOMBARDIA	Dr. M. Blandini	Prof. Avv. G. Gaffuri	Dr. A. B. Mazzarelli
MARCHE	Dr. A. De Feo	Dr.ssa A. Bevilacqua <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Avv. C. Perrone <i>Avvocato</i>
MOLISE	Prof. F. S. D'Ayala Valva <i>Professore universitario</i>	Dr. P. A. Ferraris <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Dr. O. Caputi <i>Dir. Amm. Fin.</i>
PIEMONTE	Dr. S. Pieri <i>Primo Pres. Onorario Corte Cassazione</i>	Dr. F. Vitullo <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Dr. G. Lazzara <i>Commercialista</i>
PUGLIA	Vacante	Dr. D. Fulco <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Dr. N. Chiechi <i>Commercialista</i>
SARDEGNA	Dr. C. Piana <i>Procuratore c/o Trib.</i>	Col. Ris. G. Erriu <i>G. d F.</i>	Dr. A. Aledda <i>Consulente del lavoro</i>
SICILIA	Cons. A. Dagnino <i>Consigliere Corte dei Conti</i>	Dr. S. Forastieri <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Gen. A. Jovane <i>G. d F.</i>
TOSCANA	Dr. U. Nannucci <i>Procuratore della Repubblica</i>	Dr.ssa E. Pascalini <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Dr. F. Vannoni <i>Commercialista</i>
TRENTO	Dr. S. Coraiola <i>Magistrato</i>	Gen. M. Porretti <i>G. d F.</i>	Dr. I. G. Favoino <i>Commercialista</i>
UMBRIA	Avv. G. Morani <i>Avvocato</i>	Gen. G. Bianco <i>G. d F.</i>	Dr. V. Pilone <i>Dir. Amm. Fin.</i>
VALLE D'AOSTA	Dr. D. Cuzzola <i>Magistrato</i>	Dr. P. Scrima <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Dr. O. Formica <i>Giudice Tributario</i>
VENETO	Dr. S. Merz <i>Magistrato</i>	Gen. Dr. R. Romani <i>G. d F.</i>	Avv. L. Bardella <i>Benvenuti Avvocato</i>

6.1 L'incompatibilità

Un problema normativo ancora non risolto è la mancata previsione nella legge istitutiva di un sistema d'incompatibilità per le nomine dei Garanti, come il caso di un magistrato già membro della Commissione tributaria o di un componente che presti consulenza professionale. È opportuno evidenziare che la valutazione delle incompatibilità non si riferisce esclusivamente a quelle preesistenti all'atto di nomina, ma potrebbe riguardare anche le eventuali incompatibilità sorte *in itinere* ossia nel corso dello svolgimento della funzione istituzionale. Tuttavia, i pochi casi di incompatibilità riscontrati, in questi anni, hanno impedito che il problema avesse una rilevanza significativa, anche se è evidente che le dimissioni dei componenti per situazioni di contrasto con l'attività svolta (ad esempio, un professore universitario già membro di Commissione tributaria) potrebbe produrre la variazione dei Collegi già costituiti.

7. Il regolamento di organizzazione

I Garanti svolgono la propria attività attraverso regolamenti di organizzazione già avviati nel corso degli anni e costruiti sulla base dello schema rappresentato a suo tempo dagli Uffici ministeriali, per uniformare la disciplina dell'organizzazione e del funzionamento.⁸¹ Tali regolamenti, sia quelli sviluppati autonomamente sia quelli omogenei al modello ministeriale, disciplinano il sistema di regole cui i Garanti si uniformano per i loro contatti e incontri, nonché le procedure con le quali il contribuente ha modo di far conoscere le proprie questioni, l'esame e le deliberazioni del Collegio, i rapporti con gli Uffici finanziari, le Regioni e gli Enti locali e l'archiviazione delle segnalazioni. I regolamenti prodotti dai Garanti non hanno vincolato troppo le modalità di accesso del contribuente all'Ufficio, consentendo l'accettazione di forme diverse per la presentazione delle istanze.

8. Il funzionamento del Collegio e i poteri presidenziali

Riguardo alle modalità per il funzionamento del Collegio, la legge 212/2000 non offre le indicazioni necessarie per assicurare l'omogeneo svolgimento sul territorio delle

⁸¹ L'ipotesi di regolamento era basata sullo studio di alcune figure similari al Garante del contribuente (Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato, del Garante della privacy) ricalandone alcune soluzioni organizzative e funzionali per la disciplina degli aspetti relativi al funzionamento del collegio, come per l'assunzione delle funzioni, le dimissioni, sostituzioni dei componenti, le riunioni dei Garanti, le deliberazioni, il verbale delle riunioni, e degli aspetti organizzativi relativi alla segreteria dei Garanti e al personale loro assegnato.

funzioni di garanzia riconosciute dallo Statuto dei diritti del contribuente ai Garanti. Tale limite della norma è stato evidenziato dai Garanti fin dalle prime relazioni. L'assenza di una disciplina continua per ora a trovare una soluzione di tipo esclusivamente organizzativo: essendo l'Ufficio del Garante un Collegio perfetto, la sua operatività è legata alla contemporanea presenza dei tre componenti, per cui l'assenza prolungata anche di uno solo di essi ne pregiudica la funzionalità. La soluzione auspicata dai Garanti è la previsione di un supplente in caso di assenza o impedimento dei titolari *"in modo tale da impedire la momentanea paralisi dell'Ufficio medesimo, posta la natura Collegiale delle decisioni del Garante"*.⁸² Nella stessa direzione si pongono il Garante della Puglia e della Valle d'Aosta i quali auspicano *"la nomina di membri supplenti nel caso di lungo impedimento del titolare a meno che non si voglia disconoscere all'Ufficio del Garante la figura di Collegio perfetto"*.⁸³

Tale auspicio generale è manifestato, altresì, dai Garanti del contribuente della Sardegna, di Bolzano, Piemonte, Umbria e Lazio.⁸⁴

9. L'autonomia del Garante e l'effettività dei suoi poteri

L'autonomia dell'istituto, prevista dall'art. 13, comma 2, laddove si afferma che il Garante è Organo operante in piena autonomia, condiziona l'esercizio delle relative funzioni. Da parte di più Garanti è stato, però, rilevato che l'autonomia può essere acquisita solo se l'Organo preposto alla garanzia dei diritti tutelati è dotato dei poteri necessari per agire con indipendenza in modo da incidere efficacemente sulle dinamiche e i processi, mentre la legge, oltre a non dire nulla riguardo ai contenuti dell'autonomia, non ha attribuito al Garante poteri sufficientemente incisivi.

Si rende necessario, ad avviso dei Garanti, ricercare il significato di autonomia che meglio si adatta alla natura ed alle funzioni del Collegio, il quale, pur essendo istituito presso la Direzione Regionale delle Entrate, è Organo indipendente ed estraneo a qualsiasi struttura gerarchica.

⁸² Garante del contribuente di Trento, Rel. II sem. 2010, pag. 6 e 7.

⁸³ Garante del contribuente della Puglia, Rel. Annuale 2010, pag. 92; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2010, pag. 5.

⁸⁴ Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2010, pag. 2; Garante del contribuente di Bolzano, Rel. I sem. 2010, pag. 2; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2010, pag. 16; Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2010, pag. 7; Garante del contribuente del Lazio, Rel. I sem. 2010, pag. 5.

Inoltre, se da un lato il Garante del contribuente è sottratto nel suo operare ad ogni vincolo gerarchico, al contempo, è privo di ogni mezzo di coercizione o pressione nei confronti degli Uffici finanziari inadempienti alle sue indicazioni.

Diversi sono i poteri e le funzioni assegnati a tale organismo, che tuttavia non possiede una matrice d'indipendenza e autonomia di uguale peso, rispetto alle altre *Autorithies*. Gli atti emanati non sono infatti autonomamente impugnabili, né lo stesso può rivestire il ruolo di parte in qualsiasi giudizio amministrativo sull'eventuale illegittimità di un atto. I poteri attribuiti al Garante sono configurabili piuttosto come poteri d'impulso, che possono essere collocati fra gli atti di indirizzo, direzione o coordinamento, ma che non possono incidere sulle sfere giuridiche dell'Amministrazione e del contribuente, non essendo attribuito dalla norma al predetto Organo l'esercizio di alcun potere di amministrazione attiva. La figura è priva di incisività come si converrebbe ad un'autentica autorità investita di ampi poteri di controllo e vigilanza, ma piuttosto rivolta, in mancanza di un potere coercitivo, a effettuare solo richiami compartimentali non idonei, peraltro, a incidere sull'atto in contestazione.

Tutti i Garanti ogni anno evidenziano, infatti, come l'esercizio delle loro funzioni sia strutturalmente circoscritto alla segnalazione, all'invito, alla raccomandazione o al richiamo, senza poter incidere in concreto sugli aspetti realmente critici del rapporto tra fisco e contribuente né poter sanzionare inerzie, inadempienze e negligenze degli Uffici finanziari.

Risulta, peraltro, chiaro come le funzioni di garanzia esercitate dall'Organo, prive di un qualsiasi potere di coercizione, rischiano di fargli perdere credibilità sia nei confronti dei contribuenti che ad esso si rivolgono, sia verso gli stessi Uffici destinatari dei suoi interventi.

Per queste ragioni, fin dalla loro istituzione, i Garanti manifestano la necessità di modificare la struttura dell'Organo, dotandolo di poteri più incisivi, al fine di renderlo assolutamente autonomo nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, ma tale risultato è conseguibile solo a condizione di riconoscere all'istituto autonomia finanziaria, organizzativa e disponibilità di risorse.

9.1 L'autonomia finanziaria e organizzativa

Ulteriore espressione dell'autonomia del Garante è la sua indipendenza finanziaria, intesa come disponibilità di risorse finanziarie autonomamente gestibili, ovvero, come da

più parti segnalato, di un fondo annuale per le spese di funzionamento, con obbligo di rendiconto, al fine di consentire l'autonomia organizzativa e terzietà proprie dell'istituto, così come delineato dall'art. 13 della legge 212/2000.

L'autonomia finanziaria dell'istituto condiziona, infatti, l'esercizio delle relative funzioni e rappresenta una questione sulla quale quasi tutti i Garanti si sono espressi, sottolineando che gli aspetti rilevanti che concorrono a tracciare la nozione di autonomia sono, oltre che la disponibilità di risorse, anche un'adeguata collocazione e sistemazione dell'Ufficio, che deve avere una sede propria e dotazioni di personale certe e dipendenti dal solo Garante e non dall'Agenzia delle Entrate.

Per questa ragione, quasi tutti Garanti continuano a ritenere assolutamente necessario il distacco degli Uffici del Garante dall'Agenzia delle Entrate e l'affidamento degli stessi (con il trasferimento delle relative competenze) al Dipartimento delle Finanze, che già gestisce e amministra tutte le spese occorrenti per il funzionamento delle Commissioni tributarie. In tal senso, il Garante della Valle d'Aosta ribadisce l'esigenza di *"un provvedimento legislativo che possa finalmente riconoscere che gli Uffici del Garante siano dotati di mezzi necessari e separati fisicamente dalla struttura dell'Agenzia delle Entrate e, quindi, essere gestiti direttamente dal Dipartimento delle Finanze come già avvenuto per le Commissioni tributarie. Solo in piena autonomia e con mezzi propri a disposizione, i suddetti Uffici del Garante potrebbero più adeguatamente attivare particolari procedure per farsi meglio conoscere dal grande pubblico"*.⁸⁵

Il Garante del Piemonte, al pari di quello della Valle d'Aosta, ritiene necessario assegnare a ciascun Garante regionale un fondo spese annuale autonomamente gestibile per sostenere i costi necessari per la sua attività. Lo stesso Garante, inoltre, esprime valutazioni negative sul trasferimento dell'Ufficio alla periferia della città, disagevole per gli utenti e ricorda che il Garante è *"un Ufficio autonomo ed indipendente e non un qualsiasi reparto della Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate"*. L'ubicazione dell'Ufficio del Garante presso un Ufficio periferico, conclude *"rafforza nella maggioranza dei contribuenti la convinzione di trovarsi invece di fronte ad una delle tante dipendenze dell'Agenzia delle Entrate"*.⁸⁶

Il Garante della Sardegna sostiene che *"la posizione di indipendenza ed autonomia del Garante non si realizza pienamente se non si elimina ogni collegamento anche*

⁸⁵ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2010, pagg. 2 e 3.

⁸⁶ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2010, pag. 1 e 2.

funzionale ed economico con l'Agenzia delle Entrate". Per tale ragione tale Organo suggerisce la soluzione di attribuire al Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze tutte le funzioni di supporto attualmente attribuite all'Agenzia delle Entrate⁸⁷.

Alcuni Garanti ritengono necessario, come premesso, assegnare a ciascun Collegio un fondo spese annuale autonomamente gestibile. Così il Garante della Valle d'Aosta ritiene necessario addirittura la fornitura diretta di risorse in denaro che consentano una piena autonomia gestionale del suo Ufficio dalla Direzione delle Entrate.⁸⁸ Al fine di consolidare il ruolo istituzionale di soggetto terzo indipendente tra fisco e contribuente, anche il Garante della Lombardia propone un apposito stanziamento di fondi indispensabile per consentire la gestione ordinaria dell'Ufficio.⁸⁹

Dello stesso contenuto sono le osservazioni del Garante dell'Abruzzo, che, per lo svolgimento della sua funzione, in piena autonomia organizzativa e terzietà, ritiene necessaria la dotazione di mezzi logistici propri.⁹⁰

Si precisa, infine, che la gestione dei compensi spetta al Dipartimento delle Finanze, sulla base del relativo capitolo di bilancio 3536, e che anche nell'anno di riferimento le procedure di pagamento non sono state oggetto di alcuna segnalazione particolare da parte dei Garanti.

9.2 Le risorse strumentali e il personale

Come nelle relazioni degli anni scorsi, quasi tutti i Garanti hanno affrontato la questione dall'adeguata assegnazione di dotazioni organiche e strumentali quale fattore essenziale per il valido svolgimento delle funzioni dell'istituto, nonché indicatore significativo dell'autonomia e indipendenza dell'Organo e rispetto al quale hanno rappresentato differenti realtà operative.

La situazione complessiva delle risorse disponibili è migliorata per molti Garanti,⁹¹ grazie anche all'assegnazione di personale di segreteria più qualificato per il quale

⁸⁷ Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2010, pag. 2.

⁸⁸ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2010, pag. 5.

⁸⁹ Garante del contribuente della Lombardia, Rel. II sem. 2010, pag. 2.

⁹⁰ Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. II sem. 2010, pag. 2.

⁹¹ Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Trento, Rel. I sem. 2010, pag. 1. Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2010, pag. 3; Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. I sem. 2010, pag. 1; Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2010, pag. 4; Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2010, pag.

propongono che il trattamento giuridico ed economico sia equiparato a quello dei dipendenti degli Uffici dell’Agenzia delle Entrate.

In particolare, il Garante di Bolzano segnala il perfetto bilinguismo del personale nell’espletamento delle pratiche e quello di Trento la proficua collaborazione e sicura efficienza del personale assegnato.⁹² Per altri Garanti persistono, invece, contesti di evidente difficoltà, relativi sia agli strumenti necessari per l’espletamento delle funzioni di segreteria e di quelle tecniche (supporti telematici, linee telefoniche, attrezzatura informatica, locali adeguati e loro sicurezza) sia all’assegnazione di un numero congruo di personale a disposizione.⁹³

In particolare, il Garante dell’Abruzzo conferma che anche per il 2010 (causa l’evento sismico del 2009) la sede dell’Ufficio è ancora ubicata presso l’Agenzia delle Entrate di Avezzano, auspicando quindi il suo ritorno al capoluogo di Regione.

Il Garante precisa, comunque, che dopo numerose insistenze la Direzione Provinciale delle Entrate dovrebbe mettere a disposizione altri due locali contigui a quello ora utilizzato, con dotazione di arredi e di risorse strumentali per lo svolgimento delle relative attività.⁹⁴

Un buon numero dei Garanti, per l’efficiente esercizio della propria attività, richiede di poter disporre di:

- riviste specializzate, raccolte di codici e testi di diritto tributario;⁹⁵
- accesso all’Anagrafe Tributaria per ottenere notizie e dati utili per le pratiche segnalate dai contribuenti;⁹⁶
- collegamento dell’Ufficio alla rete Internet e casella di posta elettronica;⁹⁷

8; Garante del contribuente di Trento, Rel. I sem. 2010, pag. 1; Garante del contribuente della Valle d’Aosta, Rel. II sem. 2010, pag. 5.

⁹² Garante del contribuente di Trento, Rel. I sem. 2010, pag. 1; Garante del contribuente di Bolzano, Rel. I sem. 2010, pag. 3.

⁹³ Garante del contribuente della Basilicata, Rel. I sem. 2010, pag. 7 e 8 e Rel. II sem. 2010, pag. 10; Garante del contribuente della Valle d’Aosta, Rel. II sem. 2010, pag. 2; Garante del contribuente della Liguria, Rel. I sem. 2010, pag. 3.

⁹⁴ Garante del contribuente dell’Abruzzo, Rel. II sem. 2010, pag. 1; secondo il Garante dell’Abruzzo tale situazione pregiudica gravemente la sua stessa immagine “*sia nei confronti dei contribuenti e delle altre Istituzioni pubbliche che degli stessi Uffici finanziari, con il rischio, tutt’altro che ipotetico, che si venga presto a dubitare dell’autorevolezza della sua azione e del rilievo che la stessa assume nell’ambito dell’ordinamento tributario*”.

⁹⁵ Garante del contribuente della Valle d’Aosta, Rel. II sem. 2010, pag. 5; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2010, pag. 2; Garante del contribuente dell’Umbria, Rel. I sem. 2010, pag. 7; Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2010, pag. 6.

⁹⁶ Garante del contribuente di Trento, Rel. annuale 2010, pag. 5; Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2010, pag. 8; Garante del contribuente dell’Umbria, Rel. I sem. 2010, pag. 7; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. annuale 2010, pag. 17.

⁹⁷ Garante del contribuente della Basilicata, Rel. II sem. 2010, pag. 9; Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2010, pag. 7 e Rel. annuale 2010, pag. 5; Garante del contribuente della Liguria, Rel. I sem. 2010, pag. 3; Garante

- collegamento diretto in rete con tutte le banche dati del Ministero;⁹⁸ documento d'identificazione che certifichi grado e funzione di ogni Garante e consenta, quindi, di avere accesso agli Uffici finanziari;⁹⁹
- idoneo aumento delle risorse umane assegnate e relativo adeguamento del trattamento giuridico ed economico del personale attribuito alle proprie segreterie a quello riconosciuto ad impiegati collocati in aree ben definite alle dipendenze degli Uffici delle Entrate anche al fine di salvaguardare il Collegio da eventuali richieste di trasferimento o passaggi ad altri incarichi più remunerativi.¹⁰⁰

10. Il coordinamento dei Garanti

Nel maggio 2001 i Garanti del contribuente hanno costituito, per rendere uniforme la loro azione sull'intero nazionale e per evitare che il contribuente risulti tutelato in modo diverso da una Regione all'altra, nell'ambito della loro autonomia e in assenza di specifiche previsioni normative, un Comitato di coordinamento dei Garanti. In seguito, con delibera del 16 marzo 2002, lo stesso istituto è stato formalizzato nell'Organizzazione del Garante del contribuente, con compiti di collegamento e coordinamento di tutte le iniziative dei singoli Garanti regionali.

L'esigenza di un coordinamento è stata fortemente sentita, anche se i singoli Garanti hanno respinto l'ipotesi di forme d'imposizione e di regolamentazione rigidamente uniformi.

I Garanti, in ogni caso, hanno ritenuto opportuno operare in modo non contraddittorio per evitare che il contribuente risulti garantito e tutelato in modo diverso da una Regione all'altra.

In particolare, lo stesso coordinamento dei Garanti ha deciso di istituire tre apposite Commissioni permanenti al suo interno, ognuna delle quali dedicata alla trattazione di

del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. I sem. 2010, pag. 1; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2010, pag. 4.

⁹⁸ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2010, pag. 2.

⁹⁹ Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2010, pag. 7; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2010, pag. 6; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2010, pag. 2; Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. II sem. 2010, pag. 5.

¹⁰⁰ Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2010, pag. 3 e 4; Garante del contribuente della Campania, Rel. II sem. 2010, pag. 3; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2010, pag. 3; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2010, pag. 6.

specifiche problematiche quali: l'ampliamento dei poteri d'intervento del Garante, l'attivazione di mezzi strumentali e funzionali e l'autonomia economica e strutturale dei loro Uffici.

Il Garante dell'Umbria, al riguardo, propone di realizzare un Coordinamento centrale per le questioni di carattere generale.¹⁰¹

Con la recente proposta di modifica dell'art 13 della legge 212/2000 è stata prospettata, altresì, l'istituzione di un Organo di autogoverno del Garante che abbia la caratteristica della 'collegialità' denominato "Consiglio nazionale del Garante del contribuente", che sia rappresentativo di tutti i Garanti e che miri allo sviluppo di tale Autorità.¹⁰²

¹⁰¹ Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2010, pag. 7.

¹⁰² Atto Camera 2339: Proposta di legge presentata il 25 marzo 2009, "Modifica dell'articolo 13 della Legge 27 luglio 2000, n. 212, concernente l'Autorità del Garante del contribuente e istituzione del Consiglio nazionale del Garante del Contribuente"

PARTE III

LE PROPOSTE DI REVISIONE NORMATIVA DEI GARANTI

11. Le proposte di revisione normativa

Sulla base delle osservazioni rilevate dall'esperienza maturata in questi anni, i Garanti ritengono indispensabile la riforma e integrazione delle disposizioni dell' art. 13 dello Statuto dei diritti del contribuente, al fine di dare soluzione legislativa a questioni di interpretazione e applicazione della norma e di conferire maggiore funzionalità ed efficacia all'azione del Garante.¹⁰³

In particolare, le soluzioni proposte nel corso degli anni convergono sulla necessità di una modifica normativa, che assicuri all'istituto l'indipendenza necessaria allo svolgimento delle funzioni attraverso la rescissione di ogni legame economico e funzionale del Garante con l'Agenzia delle Entrate e che rafforzi i poteri previsti dalla norma a rispondere alla missione di garanzia riconosciutagli dallo Statuto.

Gli elementi che condizionano l'effettiva applicazione dei principi previsti dallo Statuto sono costantemente due: la carenza di poteri riconosciuti al Garante per intervenire in caso di violazione dei suoi precetti e la mancata previsione di reali forme di autonomia organizzativa e finanziaria per disporre di risorse assegnate in via esclusiva, che assicurino al Garante indipendenza e incisività alla tutela non giurisdizionale dallo stesso perseguita. L'assenza di tali condizioni costituisce la causa delle difficoltà che il Garante incontra nell'assolvere ai propri compiti istituzionali e nel dare garanzie concrete ai contribuenti, nonché determina il limitato interesse da parte di questi ultimi a rivolgersi al Garante.

Per alcuni Garanti è necessaria una riforma della normativa che attribuisca all'istituto del Garante, al pari delle altre *Authority* esistenti nel Paese, una maggiore incidenza della sua azione attraverso la previsione di poteri di carattere decisionale e sanzionatorio, giustificati dalla competenza e professionalità dell'Organo e da una rafforzata posizione d'imparzialità e indipendenza che ne assicuri l'assoluta terzietà in relazione agli interessi in conflitto.

¹⁰³ Garante del contribuente della Campania, Rel. annuale. 2010, pag. 6 e 7, Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. II sem. 2010, pag. 6; Garante del contribuente di Trento, Rel. II sem. 2010, pag. 5; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2010, pag. 7.

Tra le più significative proposte di revisione normativa presentate nel periodo di riferimento, sostanzialmente coincidenti con quelle degli scorsi anni e con quelle formulate in sede parlamentare (come evidenziato dal Garante della Calabria¹⁰⁴), si segnalano:

- concentrare presso il Dipartimento delle Finanze, sottraendole quindi alle Direzioni Regionali delle Entrate, tutte le funzioni di supporto agli Uffici del Garante (personale di segreteria, risorse materiali e mezzi tecnici, assegnazione del fondo spese autonomamente gestibile da ciascun Collegio) svincolando gli Uffici del Garante da qualsiasi forma di collegamento funzionale ed economico con l’Agenzia delle Entrate, così da eliminare in radice l’anomalia degli attuali rapporti tra Organo di controllo ed Uffici finanziari controllati, oltre ad evitare il disagio per i contribuenti, i quali, nel rivolgersi al Garante, vorrebbero essere certi della sua autonomia ed indipendenza rispetto agli stessi Uffici finanziari;¹⁰⁵
- prevedere l’obbligo per gli Uffici tributari di fornire al Garante motivate risposte entro il termine congruo di 30 giorni,¹⁰⁶ con conseguente procedimento disciplinare nei confronti dei funzionari e dei dirigenti degli Uffici stessi ai quali sia imputabile inerzia o inadempimento nell’assolvimento di tali obblighi ovvero quando il Garante segnali scorrettezze di comportamento;¹⁰⁷
- ampliare i poteri dei Garanti in materia di procedure di autotutela comprendendo anche tutti gli atti posti in essere dall’Amministrazione, con il conseguente obbligo per la stessa di fornire risposte tempestive e motivate alle richieste dei Garanti;¹⁰⁸
- attribuire al Garante la facoltà di sospendere l’esecuzione dell’atto impositivo in caso d’istanza di autotutela presentata dal contribuente, come conferita all’Ufficio finanziario (sospensione amministrativa ex art. 39 del D.P.R. 602/1973) ed alla

¹⁰⁴ Garante del contribuente della Calabria, Rel. II sem. 2010, pag. 7.

Atto Camera 5313: Proposta di legge presentata il 30 settembre 2004, "Modifica dell'articolo 13 della Legge 27 luglio 2000, n. 212, concernente l'istituto del Garante del contribuente".

Atto Camera 5699: Proposta di legge presentata il 7 marzo 2005, "Modifica dell'articolo 13 della Legge 27 luglio 2000, n. 212, concernente l'Autorità del Garante del contribuente".

Atto Camera 2339: Proposta di legge presentata il 25 marzo 2009, "Modifica dell'articolo 13 della Legge 27 luglio 2000, n. 212, concernente l'Autorità del Garante del contribuente e istituzione del Consiglio nazionale del Garante del Contribuente".

¹⁰⁵ Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2010, pag. 2; Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2010, pag. 4.

¹⁰⁶ Tale termine è stato espressamente ribadito dall'art. 15 della convenzione tra il Ministero dell'Economia e Finanze e l'Agenzia delle Entrate per il triennio 2009-2011.

¹⁰⁷ Garante del contribuente di Trento, Rel. II sem. 2010, pag. 5; Garante del contribuente della Toscana, Rel. annuale 2010, pag. 18; Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. annuale 2010, pag. 15; Garante del contribuente della Calabria, Rel. annuale 2010, pagg. 6 e 7.

¹⁰⁸ Garante del contribuente della Valle D'Aosta, Rel. annuale 2010, pag. 7; Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. II sem. 2010, pagg. 5 e 6; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2010, pag. 16.

Commissione tributaria provinciale ex art. 47 del D.Lgs. 546/1992; ed ancora prevedere tra gli atti impugnabili davanti al giudice tributario il provvedimento espresso di diniego e il silenzio-rifiuto dell'Amministrazione finanziaria sull'istanza di annullamento o di revoca in via di autotutela di atti impositivi, ritenuti illegittimi o infondati, presentata dal contribuente ovvero attivati dal Garante;¹⁰⁹

- eliminare ogni residuo dubbio, nell'ambito della competenza "*per materia*" del Garante circa i suoi rapporti con i Difensori civici e circa la legittimità dei suoi interventi nei confronti di tutti gli Uffici impositori degli Enti locali e delle Regioni;¹¹⁰
- estendere la competenza del Garante alla materia dei tributi locali. Tale esigenza si rende necessaria per la rilevanza che hanno assunto alcuni di essi (ICI - Imposta Comunale Immobili, TARSU - Tassa Rifiuti Solidi Urbani) e per il comportamento negativo di alcuni Enti locali, che il più delle volte non rispondono alle segnalazioni dell'Ufficio del Garante;¹¹¹
- sospendere per un adeguato periodo il termine previsto di 60 giorni per il ricorso alle Commissioni tributarie nell'ipotesi di segnalazione inoltrata al Garante; ciò anche al fine di una funzione antiproceduralistica;¹¹²
- creare un Organo centrale ufficiale ed istituzionalizzato al quale siano demandati compiti di direzione e di coordinamento dell'attività degli Uffici periferici anche allo scopo di assicurare uniformità di indirizzo negli interventi nei vari settori, uniformità che presenterebbe il vantaggio di conferire maggiore autorevolezza degli interventi a difesa del cittadino. Tale Organo dovrebbe essere anche investito del compito di promuovere e organizzare per i Componenti dei vari Uffici, gli incontri di studio allo scopo di assicurare loro il necessario adeguamento di preparazione professionale.¹¹³

¹⁰⁹ Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. II sem. 2010, pag. 5. Garante del contribuente della Campania, Rel. II sem. 2010, pag. 7 e Rel. annuale 2010, pag. 7; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2010, pag. 7; Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2010, pag. 3; Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. II sem. 2010, pag. 4.

¹¹⁰ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2010, pag. 5; Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. Annuale 2010, pag. 4.

¹¹¹ Garante del contribuente della Puglia, Rel. II sem. 2010, pag. 46; Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. II sem. 2010, pag. 6.

¹¹² Garante del contribuente della Provincia di Trento, Rel. annuale 2010, pag. 7; Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. annuale 2010, pag. 15; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. Annuale 2010, pag. 16; Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2010, pag. 8; Garante del contribuente del Lazio, Rel. I sem. 2010, pag. 4.

¹¹³ Garante del contribuente di Trento, Rel. annuale. 2010, pag. 6; Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2010, pag. 7; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. annuale 2010, pag. 16.

12. Le proposte in materia tributaria

Anche in materia tributaria i Garanti del contribuente hanno avanzato, nel corso del 2010, alcune proposte di revisione normativa. Tra queste si segnalano:

- aggiornare la normativa in materia di canone televisivo, poiché la materia è regolata da una legge del 1938, ormai superata, nonostante le parziali rettifiche introdotte nel 1975;¹¹⁴
- emanare opportuni decreti ministeriali, così come previsto dall'art. 8 dello Statuto, relativi alla piena attuazione dell'istituto della compensazione, di cui al comma 1 dell'art. 18 della legge 212/2000;¹¹⁵
- introdurre nell'ordinamento tributario l'istituto della mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie di competenza delle Commissioni tributarie, in base ai principi stabiliti dall'art. 60 della legge 69/2009. Questa funzione avrebbe ad oggetto "controversie su diritti disponibili" senza comportare la rinuncia, da parte dell'Ufficio finanziario, a crediti fiscali certi e definitivi, né la concessione a singoli contribuenti di esenzioni o agevolazioni non previste. All'esercizio dell'attività mediatoria potrebbero essere chiamati proprio i Garanti dei contribuenti in forma monocratica, non richiedendo in questa maniera ulteriori oneri per l'Erario. Le modalità di esercizio della nuova funzione, i limiti di compatibilità con le attribuzioni proprie dei Garanti e il potenziamento delle già esistenti strutture amministrative di supporto sarebbero regolamentati con apposite disposizioni. La mediazione produrrebbe vantaggi in termini di contenimento del costo del contenzioso, di recupero di risorse economiche e lavorative da destinare al potenziamento dell'azione accertatrice e di rasserenamento del clima dei rapporti tra fisco e contribuenti. La conciliazione tramite mediazione non sarebbe incompatibile con il diverso istituto della conciliazione giudiziale disciplinata dall'art. 48 del D.Lgs. 546/92, che ha luogo in corso di causa;¹¹⁶ chiarire in maniera definitiva la non assoggettabilità della Tariffa Igiene Ambientale a IVA. Una recente sentenza della Corte Costituzionale (n. 238 del 24 luglio 2009) ha infatti stabilito che la TIA non è un corrispettivo, poiché le caratteristiche strutturali e funzionali "*rendono*

¹¹⁴ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2010, pag. 10.

¹¹⁵ Garante del contribuente della Puglia, Rel. I sem. 2010, pag. 11.

¹¹⁶ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2010, pagg. 30 e 31; Garante del contribuente della Sicilia, Rel. I sem. 2010, pag. 2; Garante del contribuente della Valle D'Aosta, Rel. I sem. 2010, pag. 5; Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2010, pag. 5; Garante del contribuente della Puglia, Rel. II sem. 2010, pag. 21.

evidente che tale prelievo presenta tutte le caratteristiche di un tributo". Ciononostante, la TIA continua a costituire imponibile sottoposto a IVA con notevole aggravio di ricorsi in Commissione tributaria;¹¹⁷

- abrogare alcune norme che permettono la modifica delle aliquote ICI "in corso d'anno" in palese contrasto con l' art. 3 della legge 212/2000 che vieta l'emanazione di disposizioni tributarie con effetto retroattivo;¹¹⁸
- introdurre un complesso normativo più specifico in materia di elusione. Per contrastare tale fenomeno, l' art. 37 bis del D.P.R. 600/73 offre agli Uffici finanziari uno strumento che si dimostra flessibile. La necessità è di dotare l'Ufficio accertatore di principi concreti che diano nello stesso tempo maggiore sicurezza operativa e più tranquillità e certezza alle imprese, in particolare nell'ambito IVA, dove non sono contemplate norme analoghe a quelle del settore II.DD.;¹¹⁹
- raccomandare l'opportunità di non procedere ad accertamento tardivo quando il credito d'imposta è estinto per il decorso del tempo. Ciò al fine di evitare inutili contestazioni e di favorire un miglior rapporto fra fisco e contribuente;¹²⁰
- modificare l'attuale normativa in tema di contenzioso tributario. In particolare, si auspica l'introduzione di una norma che preveda la possibilità della sospensione cautelare delle sentenze di primo e secondo grado, con la revisione dell' art. 49 e ss. del D.Lgs. n. 546/92 a seguito della sentenza n. 217/2010 della Corte Costituzionale. Nel contempo sarebbe necessario, come deterrente delle liti temerarie, rendere più efficaci nel processo tributario gli istituti della soccombenza e della compensazione delle spese di giudizio secondo quanto previsto dall'art. 91 e ss. C.P.C., così modificato con la legge 69/2009. Opportune modifiche dovrebbero essere apportate, infine, in materia di rimessioni in termini recependo la disciplina introdotta dall'art. 153, comma 2, C.P.C.;¹²¹
- riformulare l'istituto dell'interpello prevedendo un procedimento amministrativo che ne regoli il funzionamento con relativo rafforzamento del contraddittorio anticipato con il contribuente;¹²²

¹¹⁷ Garante del contribuente della Sicilia, Rel. I pag. 10 e II sem. 2010, pag. 4.

¹¹⁸ Garante del contribuente della Sicilia, Rel. I sem. 2010, pag. 10.

¹¹⁹ Garante del contribuente della Puglia, Rel. II sem. 2010, pag. 36.

¹²⁰ Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2010, pag. 6.

¹²¹ Garante del contribuente della Puglia, Rel. II sem. 2010, pag. 20.

¹²² Garante del contribuente della Puglia, Rel. II sem. 2009, pag. 37.

- obbligare l'Agente della riscossione a notificare intimazione di pagamento prima di procedere agli atti esecutivi, in presenza di dubbi sull'effettiva ricezione dell'atto di accertamento. Conseguente soppressione della disposizione di cui all' art. 57 del DPR 602/73 al fine di consentire al contribuente una difesa piena e incondizionata a fronte di irregolarità nella procedura di notifica degli atti impositivi.¹²³

¹²³ Garante del contribuente della Puglia, Rel. II sem. 2010, pag. 39. Garante del contribuente della Campania, Rel. II sem. 2010, pag. 7.

