

Doc. LII

n. 3

RELAZIONE

SULL'ATTIVITA' SVOLTA DAL GARANTE DEL CONTRIBUENTE

(Anno 2009)

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

*Presentata dal Ministro dell'economia e delle finanze
(TREMONTI)*

Comunicata alla Presidenza l'11 ottobre 2011

PAGINA BIANCA

INDICE

PREMESSA	<i>Pag.</i>	5
LE FUNZIONI E I POTERI DEL GARANTE DEL CONTRIBUENTE	»	5
PARTE I	»	9
L'ATTIVITÀ SVOLTA DAI GARANTI	»	9
1. La competenza	»	9
1.1. La competenza in materia di tributi locali	»	10
1.2. I rapporti con il Difensore civico	»	12
1.3. I rapporti con le Commissioni tributarie	»	14
2. Le questioni oggetto di intervento del Garante del contribuente	»	14
2.1. I rimborsi	»	22
2.2. L'esercizio dell'autotutela	»	25
2.3. Le verifiche	»	29
2.4. La riscossione dei tributi e il fermo amministrativo	»	31
2.5. La funzionalità dei servizi di informazione e assistenza	»	34
3. I provvedimenti adottati a seguito di segnalazioni	»	35
4. L'attivazione dei poteri	»	37
5. Le iniziative di comunicazione	»	39
PARTE II	»	43
LE OSSERVAZIONI DEI GARANTI SULLE NORME ISTITUTIVE E SUL FUNZIONAMENTO DELL'ISTITUTO	»	43
6. Il contesto normativo	»	43
6.1. L'incompatibilità	»	45
7. Il regolamento di organizzazione	»	45

8. Il funzionamento del Collegio e i poteri presidenziali	<i>Pag.</i>	46
9. L'autonomia del Garante e l'effettività dei suoi poteri	»	46
9.1. L'autonomia finanziaria e organizzativa	»	48
9.2. Le risorse strumentali e il personale	»	50
10. Il coordinamento dei Garanti	»	52
PARTE III	»	53
LE PROPOSTE DI REVISIONE NORMATIVA DEI GARANTI	»	53
11. Le proposte di revisione normativa	»	53
12. Le proposte in materia tributaria	»	56

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 - che ha il compito di accertare l'effettivo rispetto dei principi contenuti nello Statuto ed è 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 venga 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 di 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.

Il Garante è, pertanto, titolare di una funzione di 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

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

l'individuazione degli aspetti critici più rilevanti nel rapporto fisco-contribuente e con la prospettazione delle relative soluzioni.

E' bene sottolineare che l'obbligo di informare i vertici dell'Amministrazione finanziaria avviene nell'esclusivo interesse dell'Amministrazione stessa, in quanto, 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.

Il sistema delle relazioni disegnato dallo Statuto del contribuente è stato arricchito da una norma della legge finanziaria per il 2003, che ha aggiunto all'art. 13 il comma 13bis³. Tale disposizione prevede che ciascun Garante presenti direttamente al Governo e al Parlamento una relazione annuale, con dati e notizie sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuenti nel campo della politica fiscale.

Le relazioni semestrali, previste dal comma 12, focalizzano gli aspetti organizzativi e l'individuazione degli interventi svolti su segnalazione dei contribuenti, nonché talune considerazioni propositive connesse agli esiti degli interventi stessi. Nella relazione annuale di cui all'art. 13bis, invece, i Garanti evidenziano sia gli aspetti della legislazione tributaria e della prassi dell'Amministrazione finanziaria, che inficiano il rapporto fisco-contribuenti, sia le relative proposte di miglioramento.

Il presente documento - nel quale, peraltro, vengono approfonditi alcuni argomenti già segnalati in anni precedenti - è elaborato sulla base delle relazioni semestrali relative all'attività svolta dai Garanti nel 2009.

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

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

PAGINA BIANCA

PARTE I

L'ATTIVITA' SVOLTA DAI GARANTI

1. La competenza

Il legislatore nulla ha precisato in relazione 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 condizionato anche alla prossimità geografica dell'Ufficio che ha emesso l'atto, con risvolti sull'economicità complessiva sia per il contribuente che 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 alternativa, 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. In particolare, il Garante della Provincia di Bolzano ritiene che nella propria Provincia, in ossequio al bilinguismo, sia di notevole importanza l'attribuzione della competenza personale⁴. 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.

⁴ Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Bolzano, Rel. II sem. 2009, pag. 3.

1.1 La competenza in materia di tributi locali

Più dibattuta è l'estensione della competenza del Garante in merito ai tributi locali, questione riproposta da alcuni Garanti anche nelle relazioni del 2009.

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 Stato⁵, 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, viene sottolineata l'opportunità di stabilire, con espressa norma di legge, l'ambito di esercizio dei poteri del Garante e di risolvere così i problemi di interpretazione e applicazione dell'art. 13, eliminando ogni possibile contestazione

⁵ 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".

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.⁶

Come viene evidenziato dal Garante del contribuente della Puglia, gli Enti locali gestiscono tutte le entrate come se fossero tributi. Ai fini della competenza del Garante in materia di tributi locali è opportuno distinguere le entrate di diritto pubblico (vale a dire il gettito derivante da tutti quei tributi con cui gli Enti si procurano i mezzi per soddisfare i bisogni collettivi) da quelle di diritto privato (i corrispettivi relativi alle prestazioni di servizi resi dagli Enti stessi). Ciò premesso, nei confronti di atti impositivi riguardanti tasse, imposte e tributi propriamente intesi, sia in fase di accertamento che di riscossione, il destinatario può sempre invocare le tutele predisposte dallo Statuto del contribuente e, di conseguenza, il ricorso al Garante.

Al contrario per le entrate di diritto privato, come per esempio il canone che non comporta l'obbligo di dichiarazione e di conseguenza fasi di accertamento e riscossione, non è possibile richiamare l'intervento del Garante⁷.

Così i Garanti intervenuti sul tema propongono modifiche legislative dirette a chiarire il contenuto dell'art. 1 dello Statuto dei diritti del contribuente. Ad esempio, il Garante della Campania ritiene *"indispensabile disporre legislativamente che la competenza del Garante in materia dei tributi locali comporti che la condotta agnostica o assenteistica degli enti locali, che non rispondono nemmeno alle segnalazioni dell'Ufficio del Garante, privo di qualsiasi potere nei confronti dei rappresentanti legali dell'Ente (sindaci, Presidenti, ecc.) sia sanzionabile nei riguardi dei dipendenti addetti agli uffici tributari locali, con provvedimenti da comunicare al Garante"*.⁸ Anche il Garante della Basilicata si ritiene competente per i tributi locali in considerazione della portata generale dei principi della legge 212/2000, riferibile a tutti gli Enti locali e ai loro tributi.⁹ Il Garante delle Marche conferma implicitamente tale indirizzo, sottolineando lo scarso utilizzo che del suo

⁶ Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2009 pag. 7 e Garante della Basilicata, Rel. I sem. 2009, par. VI.

⁷ Garante del contribuente della Puglia, Rel. II sem. 2009, pagg. 35 e 36.

⁸ Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2009, pag. 6.

⁹ Garante del contribuente della Basilicata, Rel. II sem. 2009, par. V.

Ufficio fanno i contribuenti locali, preferendo, spesso, la strada del contenzioso giurisdizionale presso le Commissioni tributarie provinciali e regionali.¹⁰

Ed ancora, il Garante di Bolzano ribadisce che *"i tributi locali istituiti con legge nazionale debbano rientrare nella competenza per materia del Garante"*.¹¹

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 Piemonte¹².

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.¹³

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 ad una reciproca correttezza e collaborazione e in più casi è avvenuto un trasferimento di istanze, in particolar modo quando è emersa una cognizione specifica del Garante in luogo di quella del Difensore civico.

A tale proposito, il Garante della Lombardia precisa che ormai non ha più consistenza l'interrogativo d'ordine sistematico circa l'estensione ai tributi locali della competenza del Garante. Secondo tale Garante, *"anche nelle sedi nelle quali gli*

¹⁰ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2009, pag. 6.

¹¹ Garante del contribuente di Bolzano, Rel. II sem. 2009, pag. 3.

¹² Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2009, pag. 7.

¹³ Il Difensore civico ha trovato organica disciplina nella normativa in materia di Enti locali con il D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267.

*statuti regionali o comunali hanno nominato il Difensore Civico attribuendo a questo competenza in materia di tributi locali, non sono sorti problemi di sorta in tema di competenza".*¹⁴

Il Garante della Toscana segnala 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, come in passato, il Garante ha continuato a trasmettere le pratiche relative a questioni e a rapporti di natura tributaria locale ai Difensori civici della Regione e/o dei Comuni.¹⁵

Per altri Garanti, invece, non sempre si sono realizzati rapporti collaborativi tra i due Organi e i problemi di competenza tra gli stessi sono ancora da risolvere¹⁶.

Al riguardo, il Garante delle Marche segnala la generale mancanza *"di rapporti con i Difensori civici operanti nel territorio marchigiano"* anche per la quasi totale rinuncia dei contribuenti marchigiani ad avvalersi della tutela del Garante riguardo ai tributi regionali e locali, nonostante un elevato contenzioso giurisdizionale in materia.¹⁷

Anche se non si sono verificate situazioni problematiche vi è chi, considerata la fungibilità e la genericità di alcune funzioni, prefigura un eventuale conflitto di competenza tra i due Uffici e ritiene necessario un intervento legislativo che definisca i rapporti tra Garante e Difensore civico. A tale proposito, il Garante della Basilicata osserva che allo stato attuale pur non sussistendo dubbi o aspetti critici rilevanti nel suo operare riguardo ai tributi locali con i Difensori civici, tuttavia, auspica una definizione delle competenze, dei limiti e dei reciproci rapporti tra gli stessi al fine di evitare disparità di comportamenti e contrasti tra tali Organismi, come avvenuto in alcuni casi.¹⁸

¹⁴ Garante del contribuente della Lombardia, Rel. I sem. 2009, pag. 4.

¹⁵ Garante del contribuente della Toscana, Rel. I sem. 2009, pag. 3 e Rel. II sem. 2009, pag. 7.

¹⁶ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2009, pag. 8.

¹⁷ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2009, pagg. 6 e 7.

¹⁸ Garante del contribuente della Basilicata, Rel. I sem. 2009, pag. 5.

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: per questo, le eventuali lamentele dei contribuenti in merito all'attività delle Commissioni sono rapidamente trasmesse alle Presidenze delle suddette Commissioni.

Il Garante della Campania auspica che sarebbe opportuno conferire al Garante la facoltà di intervento presso i giudici tributari per segnalare l'urgenza della trattazione di ricorsi relativi a procedimenti di riscossione determinata da iscrizioni ipotecarie, fermi amministrativi e particolarmente in casi di fissazione di vendita giudiziaria di beni.¹⁹

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 nella prospettiva di assicurare il rispetto effettivo dei diritti dei contribuenti, anche attraverso una ricognizione delle segnalazioni pervenute alla sua attenzione, fondamentale per formulare proposte di intervento correttivo su processi e organizzazione dell'Amministrazione finanziaria. I Garanti si sono occupati 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.

¹⁹ Garante del contribuente della Campania, Rel. II sem. 2009, pag. 8.

Per tali ragioni, la maggioranza delle relazioni anche nel 2009 riportano, 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 di informazioni
Studi di settore	Interpretazione ed 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.

REGIONE		Rimborsi	Autotutela	Verifiche fiscali	Tributi locali	Istanze varie	Totale
Abruzzo	1° sem.	0	0	0	0	0	0
	2° sem.	0	0	3	2	18	23
Basilicata	1° sem.	0	0	0	0	22	22
	2° sem.	0	0	0	0	58	58
Bolzano	1° sem.	0	0	0	0	0	0
	2° sem.	0	0	0	0	0	0
Calabria	1° sem.	10	23	0	0	29	62
	2° sem.	0	0	0	0	69	69
Campania	1° sem.	0	0	0	0	291	291
	2° sem.	0	0	0	0	610	610
Emilia Romagna	1° sem.	13	5	0	14	78	110
	2° sem.	11	9	0	16	66	102
Friuli Venezia Giulia	1° sem.	10	12	4	1	25	52
	2° sem.	16	24	5	2	45	92
Lazio	1° sem.	42	50	0	34	602	728
	2° sem.	21	187	6	9	85	308
Liguria	1° sem.	9	0	3	9	39	60
	2° sem.	7	0	4	8	31	50
Lombardia	1° sem.	226	129	0	55	835	1245
	2° sem.	0	0	0	0	0	0
Marche	1° sem.	18	27	0	0	36	81
	2° sem.	8	35	6	0	20	69
Molise	1° sem.	0	0	0	0	11	11
	2° sem.	0	0	0	0	11	11
Piemonte	1° sem.	22	27	0	13	248	310
	2° sem.	0	0	0	0	544	544
Puglia	1° sem.	0	0	0	0	133	133
	2° sem.	29	57	7	19	55	167
Sardegna	1° sem.	8	0	3	11	69	91
	2° sem.	43	0	2	12	71	128
Sicilia	1° sem.	0	0	0	0	271	271
	2° sem.	0	0	0	0	283	283
Toscana	1° sem.	0	0	0	0	107	107
	2° sem.	0	0	0	0	121	121
Trento	1° sem.	5	1	0	1	24	31
	2° sem.	10	5	0	0	29	44
Umbria	1° sem.	0	0	5	4	25	34
	2° sem.	7	0	1	8	39	55
Valle d'Aosta	1° sem.	0	0	0	0	59	59
	2° sem.	0	0	0	0	114	114
Veneto	1° sem.	7	17	0	0	122	146
	2° sem.	0	0	0	0	94	94

Nelle successive tabelle è rappresentato il numero delle istanze relative alle questioni più rilevanti pervenute ad ogni Garante negli ultimi sette anni.

Rimborsi								
REGIONE	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	Totale
Abruzzo	44	18	14	9	12	14	0	111
Basilicata	0	9	0	0	0	0	0	9
Bolzano	0	4	0	0	0	0	0	4
Calabria	0	0	16	13	12	20	10	71
Campania	0	7	0	16	0	0	0	23
Emilia Romagna	169	19	61	26	23	18	0	316
Friuli Venezia Giulia	29	0	19	30	22	18	26	144
Lazio	0	0	1096	187	0	99	42	1424
Liguria	21	43	10	12	0	0	16	102
Lombardia	1404	41	615	533	564	387	0	3544
Marche	43	97	33	28	23	26	26	276
Molise	0	53	4	13	6	-	0	76
Piemonte	139	108	99	60	59	25	0	490
Puglia	88	50	32	50	36	38	29	323
Sardegna	97	0	29	23	28	23	51	251
Sicilia	0	50	1032	30	57	0	0	1169
Toscana	0	147	0	0	47	12	0	206
Trento	22	46	8	19	16	10	15	136
Umbria	10	3	3	2	3	0	7	28
Valle d'Aosta	0	0	0	0	0	0	0	0
Veneto	0	10	0	29	14	26	7	86
Totale generale	2066	705	3071	1080	922	716	229	8789

Autotutela								
REGIONE	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	Totale
Abruzzo	64	11	5	19	0	0	0	99
Basilicata	0	0	0	0	0	0	0	0
Bolzano	0	0	0	0	0	0	0	0
Calabria	0	58	34	13	19	48	23	195
Campania	0	0	0	25	0	0	0	25
Emilia Romagna	4	10	16	20	29	18	0	97
Friuli Venezia Giulia	0	7	14	49	29	29	36	164
Lazio	0	0	514	27	0	185	237	963
Liguria	23	0	83	0	0	0	0	106
Lombardia	88	132	125	177	307	266	0	1095
Marche	44	50	42	37	129	38	62	402
Molise	0	0	4	6	13	0	0	23
Piemonte	10	0	23	198	63	41	0	335
Puglia	56	78	30	48	90	92	57	451
Sardegna	18	10	3	2	0	0	0	33
Sicilia	0	0	81	165	39	0	0	285
Toscana	22	23	31	26	43	27	0	172
Trento	0	0	0	0	0	0	6	6
Umbria	3	5	4	1	5	17	0	35
Valle d'Aosta	0	0	0	0	0	0	0	0
Veneto	0	20	10	0	0	0	17	47
Totale generale	332	404	1019	813	766	761	438	4533

Verifiche								
REGIONE	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	Totale
Abruzzo	3	0	1	2	1	8	3	18
Basilicata	0	0	0	0	0	0	0	0
Bolzano	0	0	0	0	0	0	0	0
Calabria	0	7	0	1	0	0	0	8
Campania	0	0	0	0	0	0	0	0
Emilia Romagna	8	6	1	2	6	11	0	34
Friuli Venezia Giulia	0	1	3	6	4	4	9	27
Lazio	0	0	0	0	0	0	6	6
Liguria	1	2	0	14	6	0	7	30
Lombardia	0	0	29	0	0	0	0	29
Marche	2	2	1	3	0	1	6	15
Molise	0	0	0	0	0	0	0	0
Piemonte	1	0	6	1	0	0	0	8
Puglia	11	17	11	9	9	25	7	89
Sardegna	5	1	5	0	11	2	5	29
Sicilia	0	2	1	3	50	0	0	56
Toscana	8	3	1	3	17	1	0	33
Trento	4	2	3	1	2	0	0	12
Umbria	2	4	0	2	3	6	6	23
Valle d'Aosta	0	0	0	0	0	0	0	0
Veneto	0	0	0	0	0	0	0	0
Totale generale	45	47	62	47	109	58	49	417

Tributi locali								
REGIONE	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	Totale
Abruzzo	0	8	8	29	10	20	2	77
Basilicata	0	0	0	0	0	0	0	0
Bolzano	0	12	0	0	0	0	0	12
Calabria	0	34	36	5	0	0	0	75
Campania	0	0	0	0	0	0	0	0
Emilia Romagna	11	4	18	15	8	16	0	72
Friuli Venezia Giulia	0	2	4	7	14	4	3	34
Lazio	0	59	277	46	0	80	43	505
Liguria	0	13	0	22	11	0	17	63
Lombardia	81	96	53	78	67	82	0	457
Marche	4	0	0	0	0	0	0	4
Molise	0	3	1	3	8	0	0	15
Piemonte	9	11	10	9	5	161	0	205
Puglia	61	64	607	45	37	32	19	865
Sardegna	29	23	8	13	23	19	23	138
Sicilia	0	6	0	0	5	0	0	11
Toscana	0	8	18	14	0	7	0	47
Trento	10	7	12	1	0	10	1	41
Umbria	1	1	2	0	5	11	12	32
Valle d'Aosta	0	0	0	0	0	0	0	0
Veneto	0	0	0	0	0	0	0	0
Totale generale	206	351	1054	287	193	442	120	2653

Istanze varie								
REGIONE	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	Totale
Abruzzo	21	67	8	19	28	50	18	211
Basilicata	0	0	0	0	0	0	80	80
Bolzano	0	43	0	0	0	0	0	43
Calabria	0	31	26	15	15	44	98	229
Campania	0	0	0	59	1000	3159	901	5119
Emilia Romagna	69	65	66	55	78	164	0	497
Friuli Venezia Giulia	0	24	26	88	55	63	70	326
Lazio	0	371	277	90	0	155	687	1580
Liguria	25	25	44	59	82	148	70	453
Lombardia	724	868	1002	1235	1368	1593	0	6790
Marche	31	38	38	56	73	55	0	291
Molise	0	6	1	11	5	32	56	111
Piemonte	83	108	10	193	385	569	0	1348
Puglia	43	34	19	57	76	95	188	512
Sardegna	102	51	45	83	1047	574	140	2042
Sicilia	0	21	9	71	60	513	554	1228
Toscana	0	103	145	196	147	206	228	1025
Trento	27	26	45	26	45	61	53	283
Umbria	6	14	213	70	44	54	64	465
Valle d'Aosta	0	0	0	0	96	199	173	468
Veneto	0	0	63	43	161	230	216	713
Totale generale	1131	1895	2037	2426	4765	7964	3596	23814

Il volume complessivo delle pratiche analizzate dai Garanti negli ultimi sette anni di attività è di **40.206**; 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 riguardato, 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 2008. In questa categoria sono ricomprese le segnalazioni di irregolarità commesse dagli Uffici finanziari, denunce di carenza di motivazione, mancate risposte ai quesiti dei contribuenti e semplici richieste di informazioni, spesso estranee alle competenze funzionali del Garante.

Tale ultima circostanza viene confermata dal Garante della Valle D'Aosta ribadendo la frequenza di chiarimenti e informazioni fatte personalmente dai contribuenti in relazione a 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.²⁰

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

Di seguito le principali osservazioni dei Garanti in relazione alle materie oggetto di intervento e ad alcune problematiche d'interesse per l'esercizio delle funzioni.

2.1 I rimborsi

La questione dei ritardi nelle procedure di pagamento dei rimborsi continua a costituire tuttora una delle principali cause di conflittualità tra contribuenti e fisco, che determina 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 è relativo alla generale riluttanza degli Uffici tributari a fornire

²⁰ Garante del contribuente della Valle D'Aosta, Rel. II sem. 2009, pag. 6.

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, quando è legata all'assenza di fondi.²¹

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 lamenta ancora l'esistenza di crediti per i quali il ritardo nei rimborsi supera ogni ragionevolezza e segnala il grave pregiudizio che tale problema costituisce a scapito dei rapporti di fiducia e collaborazione tra cittadino ed Erario.²²

Anche il Garante della Liguria denuncia, a distanza di anni, disservizi inerenti il ritardo nel pagamento dei rimborsi nonché la difficoltà di pervenire con l'Amministrazione alla compensazione tra crediti e debiti. Tutto ciò, ribadisce tale Organo, *"provoca una situazione di insofferenza e sfiducia del contribuente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, per la scarsa considerazione dei suoi diritti che ad essa viene attribuita, in contrapposizione al rigore e alla prontezza con cui si richiede che egli adempia i suoi obblighi verso il Fisco"*.²³

Il Garante del Piemonte conferma, anche per il 2009, una forte diminuzione nella sua Regione d'istanze relative ai rimborsi pur segnalando ancora la mancata risoluzione del problema dei ritardi.²⁴ In particolare, tale Garante osserva che *"i contribuenti sanno anche troppo bene quanto gravi ed 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"*. A fronte di tali segnalazioni, diversi Garanti evidenziano, invece, una situazione in netto miglioramento e una effettiva diminuzione della conflittualità nel settore.²⁵ In particolare, il Garante di Trento osserva che le lamentele per i ritardi dei

²¹ Garante del contribuente del Molise, Rel. I sem. 2009 pag. 2.

²² Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2009, pag. 5.

²³ Garante del contribuente della Liguria, Rel. I sem. 2009, pag. 8.

²⁴ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2009, pagg. 10 e 11.

²⁵ Garante del contribuente della Puglia, Rel. II sem. 2009, pag. 7. Garante della Provincia di Bolzano, Rel. II sem. 2009, pag. 3.

rimborsi erariali non hanno più un peso significativo. Anche i rimborsi di livello locale sono effettuati alla scadenza prevista.²⁶ Il Garante della Valle D'Aosta, altresì, rileva che sono del tutto scomparse le segnalazioni relative a istanze di rimborso rimaste inevase.²⁷

Il Garante delle Marche precisa che sono in via di graduale diminuzione le istanze volte a sollecitare l'erogazione dei rimborsi di imposte, che in passato costituivano una delle principali cause di conflittualità tra Fisco e contribuenti ed il prevalente oggetto dell'azione del Garante. Le segnalazioni riguardano per lo più l'omessa convalida di rimborsi risalenti ad anni piuttosto lontani (2003 e successivi) rispetto ai quali il Garante ha determinato l'attivazione delle procedure di controllo ed il formale riconoscimento da parte dell'Ufficio – mediante la convalida – del diritto del contribuente alla restituzione di tributi indebitamente versati. Permangono comunque, anche secondo tale Ufficio, *"immotivati ritardi nella definizione di alcune vertenze, ... ritardi che l'Amministrazione avrebbe il dovere di risolvere ..."*. Ad avviso del Garante, la normalizzazione delle procedure di rimborso risulta favorita dall'applicazione dell'istituto della compensazione ai rapporti tributari e, segnatamente dalla disposizione di cui all'art. 28-ter del DPR n. 602/73.²⁸

Per attenuare le conseguenze negative dell'inadempimento delle obbligazioni di rimborso da parte dell'Amministrazione finanziaria, secondo tale Garante, occorrerebbe emanare idonei provvedimenti amministrativi, quali:

- specifiche direttive che stabiliscano e rendano vincolanti per gli Uffici finanziari i termini per la trattazione e la conclusione dei procedimenti amministrativi originati dalle domande di rimborso nonché per l'erogazione dei rimborsi non contestati risultanti dalle dichiarazioni dei redditi; a tale scopo, si dovrebbe imporre agli uffici tributari *"l'obbligo di esaminare le domande di rimborso e di concludere il procedimento con un provvedimento espresso entro il termine di novanta giorni, come prescritto dall'art. 2 della legge 241/1990"*;

²⁶ Garante del contribuente per la Provincia Autonoma di Trento, Rel. II sem. 2009, pag. 4.

²⁷ Garante del contribuente della Valle D'Aosta, Rel. II sem. 2009, pag. 5.

²⁸ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2009, pagg. 10 e 11.

- richiamare gli Uffici alla puntuale osservanza del disposto dell'art. 6, comma 2, della legge 212/2000, al fine di impedire che i contribuenti meno esperti possano incorrere nella perdita dei loro crediti a causa di errori od omissioni incolpevoli agevolmente rimediabili;
- prevedere che lo stanziamento nel bilancio annuale dello Stato delle risorse necessarie per il corretto adempimento delle obbligazioni di rimborso sia almeno approssimativamente corrispondente all'importo complessivo dei crediti dei contribuenti, da soddisfare nel corso dell'esercizio.²⁹

2.2 L'esercizio dell'autotutela

In relazione 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*”³⁰. 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 in tal modo l'annullamento, totale o parziale di qualsiasi atto amministrativo.³¹

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

²⁹ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2009.

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

³¹ Garante del contribuente del Molise, Rel. I sem. 2009, pag. 7.

dare inizio alla procedura di autotutela, con conseguente obbligo dell'Ufficio finanziario di attenersi 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 viene 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.

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 tale 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 al Garante maggiori poteri riguardo all'esercizio diretto dell'autotutela; in particolare, ritiene opportuno, in caso di dissenso da parte degli Uffici finanziari alla richiesta di autotutela, che gli stessi forniscano una congrua motivazione a sostegno di tale rifiuto, fermo restando che tale diniego possa essere censurato dal Garante sotto il profilo logico-motivazionale. Sottolinea, inoltre, che l'Amministrazione finanziaria fa raramente ricorso a tale istituto fondamentale per consentire un effetto deflattivo nei confronti del contenzioso tributario e per la definizione in tempi brevi dei contrasti tra Amministrazione Finanziaria e contribuenti.³²

Ancora presente, anche se meno evidente rispetto agli scorsi anni, è comunque l'insoddisfazione, da parte di alcuni Garanti, nel caso in cui sia gli Uffici delle Entrate che gli Enti locali non prendono in considerazione le pratiche di attivazione per l'annullamento degli atti in via di autotutela. Al riguardo, il Garante della Puglia sottolinea che gli Uffici si attengono alla interpretazione letterale della normativa,

³² Garante del contribuente delle Friuli Venezia Giulia, Rel. II sem. 2009, pag. 3.

senza tener conto anche delle norme statutarie, concernenti i principi di collaborazione e fiducia, dell'affidamento e buona fede ed errore scusabile, sanciti dallo Statuto dei diritti del contribuente.³³

Il Garante delle Marche osserva che sul piano dei risultati va rilevato che gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate (e, in pochi casi, quelli degli Enti locali), generalmente, si adeguano alle soluzioni proposte dal Garante, quando l'annullamento dell'atto oggetto del riesame è imposto dall'accertata presenza di errori di fatto o di calcolo assolutamente evidenti, ricompresi nella casistica di cui all'art. 2 del D.M. 37/97. Permane, invece, una pregiudiziale resistenza all'esercizio dell'autotutela a favore del contribuente quando la relativa istanza è fondata sulla denuncia di errori di diritto che determinano l'invalidità del provvedimento contestato.

Tale Garante utilizza, in particolare, l'espressione "*resistenza pregiudiziale*" perché il rifiuto dell'autotutela in tali ipotesi è quasi sempre immotivato o scarsamente motivato, se per motivazione si intende - com'è d'obbligo - la puntuale esposizione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche posti a fondamento della decisione (art. 7, comma 1, legge 212/2000). L'Ufficio si limita infatti, salvo poche eccezioni, a confermare il proprio provvedimento, senza confutare le argomentazioni svolte dal Garante e senza dimostrare di averle, almeno, adeguatamente valutate prima di disattenderle.

Né ottiene miglior risultato la replica, alla quale il Garante è costretto talvolta a ricorrere nel tentativo di persuadere l'Amministrazione a recedere da posizioni giuridicamente insostenibili o contrastanti con la sua stessa prassi.

Il Garante afferma, inoltre, "*la propria convinzione che un simile comportamento sia dettato non tanto da sottovalutazione del ruolo del Garante o da preconcepita indisponibilità ad accoglierne le proposte, quanto dalla preoccupazione dei funzionari dell'Agenzia delle Entrate di pregiudicare gli interessi dell'Erario e di esporsi per questa ragione al rischio di responsabilità disciplinare o contabile*". In conclusione "*allo stato, l'autotutela tributaria a favore del contribuente viene esercitata in un numero talmente ridotto di casi da diventare praticamente irrilevante*

³³ Garante del contribuente della Puglia, Rel. II sem. 2009, pag. 6.

*nel quadro complessivo dei rapporti tra contribuenti e Amministrazione Finanziaria”.*³⁴

Ed ancora il Garante dell'Emilia Romagna rileva che *"l'intervento del Garante che inviti l'Amministrazione all'autotutela riconoscendo il fondamento della sollecitazione del contribuente relativamente all'atto impositivo che egli contesta, gioverà non soltanto al contribuente ma anche alla stessa Amministrazione che eviterà la soccombenza nella controversia"*.³⁵

Anche il Garante del Piemonte ricorda l'importanza dell'autotutela come strumento deflattivo del contenzioso tributario. Lo stesso Organo osserva, però, che allo stato attuale, a differenza degli anni passati in cui la situazione era nettamente migliorata (in molti casi le sue istanze venivano accolte), le reazioni degli Uffici finanziari alle richieste del Garante di attivazione di autotutela sono peggiorate. *"Molti uffici finanziari assumono assai spesso, specie in tema di autotutela, una posizione negativa pregiudiziale, a volte senza dare di ciò alcuna motivazione,..."*. Evidenzia, inoltre, come la Direzione Regionale mantenga, quasi sempre, un comportamento di *"protezione"* dei suoi funzionari anche quando commettono errori o infrazioni gravi ed evidenti, in specie, con possibili violazioni delle norme di legge in tema di autotutela. Ne consegue che la disposizione dell'art. 13, comma 11 della legge 212/2000 viene completamente disattesa e le proteste e denunce del Garante non hanno alcun effetto.³⁶

Infine, il Garante della Liguria³⁷ afferma, che la violazione dell'esercizio corretto e tempestivo dell'autotutela *"può configurare il reato di omissione di atti di ufficio quando alla richiesta di attivazione da parte del Garante,..... non si dia alcuna risposta o si risponda senza una adeguata motivazione, o anche il reato di abuso di ufficio quando volontariamente con la omissione si viola il diritto del contribuente di cui si sia acquisita la consapevolezza; invero non corrispondere al contribuente ciò che si conosce essere dovuto, non rientra tra la facoltà di esercitare*

³⁴ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2009, pagg. 14, 15 e 16.

³⁵ Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. I sem. 2009, pag. 5.

³⁶ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2009, pag. 6 e Rel. II sem. 2009, pag. 5.

³⁷ Garante del contribuente della Liguria, Rel. I sem. 2009, pagg. 5 e 6.

o non esercitare l'autotutela ma costituisce un vero e proprio comportamento arbitrario che può dar luogo a responsabilità anche di ordine penale”.

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.³⁸

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 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 con cui si tende 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

³⁸ Garante del contribuente della Basilicata, Rel. II sem. 2009, pag. 6 e Garante della Provincia di Trento, II sem. 2009 pag. 6.

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.³⁹ Allo scopo di garantire la previsione di cui all'art. 12, comma 7, dello Statuto, l'Agenzia delle Entrate ha raccomandato agli Uffici, con apposita circolare, l'opportunità di concludere 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.

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 termine di esse), eventuali osservazioni e rilievi, come previsto dall'art. 12, comma 4 dello Statuto.⁴⁰

La maggioranza dei Garanti, non ha segnalato, nel corso del 2009, 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.⁴¹

Nonostante il dato confortante e stabile che conferma la correttezza del comportamento del personale addetto alle verifiche fiscali nell'esecuzione di 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.⁴² Diversamente, il Garante dell'Abruzzo segnala “*abusi in sede di*

³⁹ Garante del contribuente della Puglia, Rel. II sem. 2009, pag. 19.

⁴⁰ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2009, pag. 5.

⁴¹ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2009, pag. 11; Garante del contribuente della Provincia di Bolzano, Rel. I sem. 2009, pag. 5; Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2009, pag. 7; Garante del contribuente del Lazio, Rel. I sem. 2009, pag. 6; Garante del contribuente della Puglia, Rel. I sem. 2009, pag. 7.

⁴² Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2009, pag. 7.

*controlli fiscali da parte della Guardia di Finanza, soprattutto per l'eccessiva durata delle verifiche, prassi scorrette e legate ad un ingiustificato formalismo, omessa informazione preventiva delle ragioni ostative al mancato riconoscimento di un credito e di quelle che determinano l'irrogazione di sanzioni.”*⁴³

Mentre il Garante del Piemonte rileva 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".*⁴⁴

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 2009 i Garanti, pur prendendo atto di una diminuzione quantitativa del fenomeno, hanno mostrato perplessità in ordine all'emissione del provvedimento in questione quando non venga rispettato il principio di proporzionalità tra l'ammontare del debito, a garanzia del quale il fermo viene disposto, e i gravi danni che provoca 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

⁴³ Garante del contribuente dell'Abruzzo, Relazione annuale. 2009, pagg. 5 e 6.

⁴⁴ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2009, pag. 11.

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

Queste riflessioni, inoltre, hanno convinto il Garante della Puglia a ritenere opportuno l'emanazione di un codice di comportamento⁴⁵, da parte del concessionario per la riscossione dei crediti iscritti a ruolo, basato sui principi dello Statuto dei diritti del contribuente, tra cui il dovere d'informare il contribuente delle conseguenze concrete nel caso in cui perseveri in una posizione passiva.

L'auspicato codice di comportamento, prosegue il Garante, risulta necessario *“perché i Garanti del contribuente, in questi ultimi tempi, hanno assistito con sempre maggiore frequenza ad azioni scoordinate da parte di Equitalia S.p.A., che ha proceduto ad attivare contemporaneamente azioni esecutive ed azioni di consolidamento delle garanzie del credito pubblico, determinando gravi conseguenze nei rapporti tra i contribuenti e i terzi, oltre che con l'Amministrazione finanziaria e previdenziale”*.

Il Garante delle Marche ribadisce che l'esigenza di garantire l'acquisizione dei crediti erariali e di perseguire i contribuenti morosi e l'evasione fiscale con tutti i mezzi consentiti dalla legge, debba essere convenientemente bilanciata con la previsione di un livello minimo di tutela dell'interesse dei contribuenti a non essere assoggettati ad azioni esecutive e cautelari sproporzionate rispetto all'entità dell'obbligazione inadempita.

In tal senso, invita a valutare:

-“se sia ragionevole, logicamente coerente e conforme ai principi civilistici in materia di misure cautelari la disposizione di Equitalia S.p.a., contenuta nella stessa

⁴⁵ Garante del contribuente per la Puglia, Rel. II sem. 2009, pag. 37.

direttiva n. 12/2008, che autorizza le società partecipate a procedere, sia pure previo preavviso e con qualche temperamento, all'iscrizione di ipoteca sugli immobili del debitore, quando il credito erariale sia superiore a 500 euro, anche se il valore del bene ipotecato, determinato ai sensi dell'art. 79 del D.P.R. 600/1973, risulti di gran lunga maggiore del modestissimo importo sopra indicato e indipendentemente dal fatto che quello stesso immobile non può essere sottoposto ad esecuzione forzata se il credito non supera la soglia di 8.000 euro stabilita dall'art. 76;

- se sia, di conseguenza, legittima ed accettabile la prassi degli agenti della riscossione, avallata dall'Agenzia delle Entrate (v. circ. n. 46/E del 2004), di disporre indiscriminatamente il fermo di veicoli e/o l'iscrizione di ipoteca immobiliare anche su beni sottratti per legge al pignoramento, con atti di natura discrezionale generalmente privi di motivazione giustificativa della misura cautelare adottata".

In particolare, tale Garante osserva che, sebbene la stessa Equitalia abbia espresso l'intento di contenere procedure aggressive per il recupero di crediti esigui e di limitare le iscrizioni di ipoteca, ciò *"non impedisce il verificarsi, in non pochi casi, di conseguenze inique e gravemente pregiudizievoli per i contribuenti"*.

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 realizzazione dei propri crediti con quello dei contribuenti a non essere assoggettati ad azioni esecutive ingiustificate. Inoltre, il Garante prospetta, la necessità di emanare il regolamento prescritto dal comma 4 dell'art. 86 del D.P.R. 602/1973 per il fermo dei beni mobili registrati. Precisa il Garante che la Corte di Cassazione, con la recente sentenza n. 4077 del 22 febbraio 2010, ha dichiarato illegittime le ipoteche iscritte sugli immobili nel caso in cui il debito reclamato sia inferiore agli 8.000 euro e non se ne dia preavviso al contribuente.⁴⁶

Anche il Garante della Sicilia fa presente, infine, che molte segnalazioni hanno interessato le modalità di recupero dei crediti da parte dell'Agente della Riscossione,

⁴⁶ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2009, pagg. 9 e 10.

lamentando l'applicazione, talvolta arbitraria, di misure cautelari particolarmente invasive.⁴⁷

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 pubblico.

Al riguardo, il Garante della Valle d'Aosta segnala di aver effettuato un accesso presso l'ufficio del Territorio in occasione del quale ha constatato che la superficie complessiva della struttura risulta inadeguata rispetto alle esigenze dell'Ufficio e che gli spazi riservati al pubblico sono angusti e privi di arredi⁴⁸

Diversamente 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 istituzionale.⁴⁹

Così anche il Garante del Molise ribadisce la funzionalità dei servizi di assistenza ed informazione del contribuente, nonché l'agibilità degli spazi aperti al pubblico nei singoli Uffici dell'Agenzia delle Entrate.⁵⁰

Sostanzialmente, i Garanti non evidenziano prassi amministrative anomale in tema di servizi di informazione ed assistenza da parte degli Uffici Finanziari.⁵¹

⁴⁷ Garante del contribuente della Sicilia, Rel. II sem. 2009, pag. 6.

⁴⁸ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2009, pag. 6.

⁴⁹ Garante del contribuente della Provincia di Bolzano, Rel. II sem. 2009, pag. 2.

⁵⁰ Garante del contribuente del Molise, Rel. I sem. 2009, pag. 2 e 3.

⁵¹ Per tutti Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2009, pag. 4.

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 ed 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. I Garanti hanno sottolineato che le richieste di documenti e chiarimenti rivolte dagli stessi ai vari Uffici dell'Agenzia delle Entrate non sempre sono state adeguatamente soddisfatte dai suddetti Uffici.

In tal senso, alcuni Garanti lamentano i ritardi con cui gli Uffici finanziari rispondono alle loro richieste nonostante i ripetuti solleciti.⁵²

Così il Garante delle Marche segnala di non aver evaso alcune pratiche in quanto gli Uffici delle Entrate, benché sollecitati, non hanno fornito adeguate risposte alle richieste del Garante. Tale ritardo, sottolinea il Garante, si protrae da oltre un anno e l'inosservanza degli obblighi imposti dall'art. 13, vanifica la funzione del Garante impedendogli la tutela del contribuente, pregiudicandone l'immagine e il prestigio. Lo stesso Garante richiede, quindi, l'eliminazione della disfunzione lamentata ed il ripristino della rapida definizione dei procedimenti, individuando i responsabili del comportamento omissivo e richiamandoli all'adempimento dei loro doveri. Tali osservazioni non impediscono, tuttavia, di riconoscere che nella maggior parte dei casi le relazioni con gli interlocutori istituzionali sono improntate a correttezza e disponibilità e che l'Agenzia è disponibile ad assecondare le esigenze del Garante.⁵³ Il Garante di Trento sottolinea che, nonostante la collaborazione, continua a prevalere, sul piano decisionale, una certa rigidità degli Uffici locali.⁵⁴

Positiva valutazione, circa il grado di effettiva collaborazione prestata dagli Uffici finanziari, è stata evidenziata, invece, dai Garanti di Bolzano, della Puglia e

⁵² Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2009, pag. 6; Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2009, pagg. 4 e 5; Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. II sem. 2009, pag. 6.

⁵³ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2009, pagg. 3 e 4.

⁵⁴ Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Trento, Rel. I sem. 2009, pag. 5.

del Veneto secondo i quali i suggerimenti proposti e le richieste avanzate trovano per lo più adeguata attenzione.⁵⁵

Massima soddisfazione circa la cooperazione ottenuta dagli Uffici finanziari e dagli Enti locali interpellati per le istruttorie, è manifestata anche dai Garanti della Valle d'Aosta e dell'Umbria.⁵⁶

Il Garante della Sardegna descrive in generale buona la collaborazione degli Uffici finanziari dell'isola alle proprie richieste e segnalazioni. Le risposte degli Uffici operativi dell'Agenzia alle istanze di documenti o chiarimenti, ai sensi dell'art. 13 della legge 212/2000, sono state, tranne qualche sporadica eccezione, nel complesso sempre puntuali e precise.⁵⁷

Anche i Garanti dell'Emilia Romagna e della Toscana segnalano piena soddisfazione per la collaborazione e l'ottimo comportamento degli Uffici finanziari della propria Regione. In particolare, il Garante della Toscana evidenzia che *"alle richieste di informazioni ed alle sollecitazioni dell'Ufficio, tutti gli organi o interpellati hanno corrisposto con assoluta puntualità e chiarezza, rendendo in tal modo un indispensabile contributo alla funzionalità del servizio"*.⁵⁸

Una particolare attenzione alle richieste del Garante da parte degli Uffici finanziari viene segnalata anche dal Garante dell'Abruzzo, mentre maggiori difficoltà sono state registrate con gli Uffici locali.⁵⁹ A conferma del buon livello di collaborazione con gli Uffici finanziari, il Garante della Sicilia segnala, infine, che nella sua Regione sono operativi *"due tavoli di concertazione permanente"* attivati l'uno con la Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate e l'altro con l'Agente della Riscossione (SERIT Sicilia S.p.A. e Riscossione Sicilia S.p.A.). Tali iniziative consentono la soluzione condivisa delle problematiche a carattere generale. Anche gli Uffici operativi rispondono con apprezzabile tempestività ed esaustività alle richieste

⁵⁵ Garante del contribuente della Puglia, Rel. I sem. 2009, pag. 6; Garante del contribuente di Bolzano, Rel. II sem. 2009, pag. 2; Garante del contribuente del Veneto, Rel. II sem. 2009, pag. 10.

⁵⁶ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2009, pag. 5; Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2009, pag. 6.

⁵⁷ Garante del contribuente della Sardegna, Rel. I sem. 2009, pag. 2.

⁵⁸ Garante del contribuente della Toscana, Rel. II sem. 2009, pag. 7; Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. I sem. 2009, pag. 2.

⁵⁹ Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. II sem. 2009, pag. 7.

del Garante, così come sollecita collaborazione viene riscontrata anche da parte dell'Agente della Riscossione.⁶⁰

Quasi tutti i Garanti precisano, inoltre, che il contraddittorio con gli Uffici finanziari è sempre stato improntato, anche in caso di dissenso, alla massima disponibilità per la comune ricerca di un accordo, sia per la difesa dei contribuenti sia per la corretta applicazione delle norme tributarie e momento di necessario confronto per l'attuazione del principio di trasparenza posto a base dell'attività impositiva fiscale.

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 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.⁶¹

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, che viene a sua volta protocollato e posto in trattazione. Per quanto riguarda, invece, le normali modalità di presentazione, si è constatato, in base alle

⁶⁰ Garante del contribuente della Sicilia, Rel. II sem. 2009, pag. 3.

⁶¹ Garante del contribuente della Valle D'Aosta, Rel. II sem. 2009, pag. 5.

istanze ricevute, che l'inoltro delle stesse si sviluppa ormai quasi pariteticamente tra 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.

In particolare, 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 viene comunque comunicato, con motivazione, all'istante.⁶²

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"*.

Tale Ufficio conferma, inoltre, di essere più considerato di un tempo nella coscienza dei contribuenti: le pratiche aumentano con un ritmo crescente e la maggioranza dei contribuenti si rivolgono 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.⁶³

Il nuovo Garante dell'Umbria, in continuità con quello precedente, 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"*.⁶⁴ Anche l'Ufficio del Garante della Campania *"concede ampio spazio al colloquio diretto e telefonico con il contribuente a cui, pur non fornendo in modo assoluto alcuna consulenza, cerca di far capire, in modo semplice, le modalità di*

⁶² Garante del contribuente della Toscana, Rel. II sem. 2009, pag. 6.

⁶³ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2009, pag. 5.

⁶⁴ Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. II sem. 2009, pag. 3.

procedere, e ciò anche al fine di evitare inutile contenzioso. Per casi non di sua competenza indirizza il cittadino verso gli organi predisposti alle sue necessità". ⁶⁵

Stesso comportamento è adottato dal Garante dell'Emilia Romagna e da quello di Bolzano, che assicura ai contribuenti *"la possibilità di essere ricevuti anche senza preavviso e di esporre senza inutili formalismi le vicende che li riguardano e di ricevere in ogni caso un consiglio ed un'utile informazione"*. Così come sono quotidiani i colloqui telefonici dei contribuenti con la segreteria per ottenere chiarimenti sulla legittimità dei provvedimenti impositivi o sulle verifiche fiscali. ⁶⁶

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 conflittualità tra fisco e contribuente qualora all'interessato siano i motivi per i quali la contestazione non sarebbe validamente sostenibile in sede giurisdizionale.

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.

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.

⁶⁵ Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2009, pag. 3.

⁶⁶ Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. II sem. 2009, pag. 1; Garante del contribuente di Bolzano, Rel. I sem. 2009, pag. 3.

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.

Al riguardo, si ribadisce che il Dipartimento ha dedicato, 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).⁶⁷

Tuttavia, i Garanti sostengono che molti contribuenti ancora ignorano l'esistenza stessa dell'Ufficio, conosciuto soltanto dagli addetti ai lavori che quotidianamente frequentano gli Uffici fiscali e da coloro che abitualmente si dedicano alla lettura degli articoli pubblicati sulla stampa specializzata⁶⁸.

Per i Garanti è fondamentale che, a tutti i livelli, si operi con determinazione e costanza per far conoscere tale 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.

Alcuni Garanti hanno evidenziato che nell'Annuario del Contribuente 2009, edito dalla Direzione Centrale dei Servizi dell'Agenzia delle Entrate, manca qualsiasi informazione sul Garante e sulle relative attribuzioni. Al riguardo, la predetta Direzione con nota prot. n. 107485/2009 del 24 luglio 2009, ha comunicato che, per diffondere maggiormente la conoscenza dell'Istituto del Garante, la prossima

⁶⁷ Nella stringa "documentazione", alla voce Statuto del contribuente, 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.

⁶⁸ Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2009, pag. 7.

edizione dell'Annuario sarà aggiornata, con la fattiva collaborazione degli stessi Garanti⁶⁹.

Inoltre, al fine di incentivare il ricorso all'istituto di garanzia, il Garante dell'Emilia Romagna auspica che negli atti emanati dall'Ufficio impositore, oltre all'indicazione dei rimedi offerti dalla legge, quale il ricorso alla Commissione Provinciale, ecc., sia espressamente segnalata la *“facoltà di rivolgere al Garante del contribuente un'istanza per l'attivazione della procedure di autotutela al fine di ottenere l'annullamento, la rettifica o la revoca dell'atto notificato”*. Ciò consentirebbe di:

- diffondere la conoscenza del Garante;
- fornire al contribuente un'informazione più completa circa i rimedi alternativi alla proposizione del ricorso giurisdizionale previsti dall'ordinamento per opporsi alle pretese dell'Amministrazione finanziaria;
- contribuire alla deflazione del contenzioso tributario.⁷⁰

Il Garante dell'Abruzzo, nonostante i problemi inerenti il terremoto del 6 aprile 2009 e alla necessaria riorganizzazione del proprio Ufficio, ha, tuttavia, rilevato la scarsa conoscenza della sua figura e delle sue attribuzioni poste dalla legge a tutela e difesa dei diritti di tutti, non solo da parte dei contribuenti, ma anche degli stessi operatori del settore.⁷¹

Il Garante della Campania riferisce, altresì, che per compensare la poca visibilità del ruolo del Garante sia da parte dei contribuenti che dei professionisti si propone di partecipare, in accordo con Università, Organi professionali, ecc. a convegni informativi e formativi sulla legge istitutiva 212/2000.⁷²

Più conoscenza dell'Istituto, viene auspicata anche dal Garante dell'Emilia Romagna che precisa di aver segnalato all'ANCI e alla Regione Emilia Romagna

⁶⁹ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2009, pagg. 28, 29 e 30; Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. I sem. 2009, pag. 2.

⁷⁰ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2009, pagg. 28, 29 e 30.

⁷¹ Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. I sem. 2009, pag. 1.

⁷² Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2009, pag. 4.

l'opportunità di pubblicare sui rispettivi siti informazioni sullo Statuto del Contribuente.⁷³

Critici anche i rilievi del Garante della Valle d'Aosta che conferma come ancora nulla sia stato fatto in concreto dalle istituzioni competenti per far conoscere l'Ufficio del Garante, la cui figura rimane quasi sconosciuta alla maggior parte dei cittadini. Secondo le sue risultanze, il Garante del contribuente nella Valle d'Aosta è un Ufficio poco conosciuto dalla collettività regionale, nonostante gli sforzi fatti per diffonderne l'esistenza e le funzioni.

In proposito, lo stesso Garante sottolinea *"che i più penalizzati sono i contribuenti minori e non sicuramente le aziende medio-grandi e grandi che hanno la possibilità di disporre di consulenti esperti e qualificati e, di conseguenza, non sempre interessati ad indirizzare i loro assistiti al suddetto ufficio del Garante"*.⁷⁴

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 stampa.

In particolare, i Garanti di Trento e del Lazio, hanno ribadito l'impegno volto a far conoscere ai cittadini i poteri del Garante, sia attraverso *"interventi, diretti e/o tramite mezzi di informazione, tesi a far conoscere nei dettagli le caratteristiche delle problematiche di ordine tributario che i cittadini hanno la facoltà di segnalare all'Ufficio"* sia attraverso conferenze informative e seminari, rafforzando così i rapporti con gli Ordini professionali e le altre Associazioni di categoria.⁷⁵

Così anche il Garante di Bolzano ha pubblicizzato la propria attività attraverso mass-media locali (TV, Radio, Stampa) e visite presso le varie istituzioni di carattere pubblico e privato. Lo stesso Garante sottolinea che è migliorata la conoscenza dell'esistenza della figura del Garante da parte di studi di professionisti e importanti

⁷³ Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. I sem. 2009, pag. 2.

⁷⁴ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2009, pag. 3.

⁷⁵ Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Trento, Rel. I sem. 2009, pagg. 2 e 3; Rel. II sem. 2009, pag. 1. In tale contesto va collocata la partecipazione dei relativi Componenti *"ai momenti di incontro promossi dalla Direzione provinciale delle Entrate in collaborazione con l'Università degli Studi di Trento (Facoltà di giurisprudenza) e l'Ordine dei Dottori commercialisti di Trento e Rovereto, qualificata come "Dialoghi di diritto tributario"*, già svoltasi nel precedente anno e proseguiti in quello in corso; Garante del contribuente del Lazio, Rel. I sem. 2009, pag. 5.

PARTE II

LE OSSERVAZIONI DEI GARANTI SULLE ASSETTI ISTITUTIVI 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 già svolta.⁷⁸

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.

⁷⁸ 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 nominativi e la provenienza professionale di tutti Garanti del contribuente, aggiornati ad Aprile 2010.

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>	Avv. N. Chillemi <i>Avvocato</i>
LIGURIA	Dr. L. Di Noto <i>Prouratore, della Repubblica</i>	Dr. R. Cingano <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Avv. G. Mancuso <i>Avvocato</i>
LOMBARDIA	Dr. U. Loi <i>Magistrato</i>	Dr. G. Perrone <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Avv. C. Chiaffarelli <i>Avvocato</i>
MARCHE	Dr. S. Nardino <i>Magistrato di Cassazione</i>	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	Prof. D. Ciavarella <i>Professore universitario</i>	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 Benvenuti <i>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 d'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.⁷⁹ Tali regolamenti, sia quelli sviluppati autonomamente sia quelli omogenei al modello ministeriale, disciplinano il sistema di regole a 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.

⁷⁹ 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**) ricalcandone 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.

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 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. Per queste ragioni, ancora oggi è auspicato dai Garanti un intervento normativo da parte del legislatore che chiarisca se sia necessario o meno la nomina di componenti supplenti in caso di assenza o impedimento dei titolari.⁸⁰

Il Garante per la Provincia di Trento precisa, ad esempio, che l'attività istruttoria è svolta dai singoli componenti, mentre quella decisionale dal Collegio.⁸¹

La soluzione auspicata dai Garanti è, comunque, sempre la previsione di un supplente investito della stessa autorità del componente in caso di assenza dovuta per cause diverse (malattia, ferie e incompatibilità).⁸²

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

L'autonomia dell'istituto, prevista dall' 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 viene 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.

⁸⁰ Garante del contribuente della Valle D'Aosta, Rel. I sem. 2009, pag. 8.

⁸¹ Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Trento, Rel. II sem. 2009, pag. 1.

⁸² Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2009, pag. 8.

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.

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 di 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'Organo 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.

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 delineare 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, molti 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.

Il Garante della Valle d'Aosta sottolinea la necessità di riconoscere che *"gli uffici del Garante siano dotati dei mezzi necessari e separarli fisicamente per l'esercizio della propria attività dalla struttura dell'Agenzia delle Entrate e, quindi, farli gestire direttamente dal Dipartimento delle Politiche Fiscali [ora Dipartimento delle Finanze] come è avvenuto per le Commissioni Tributarie"*.⁸³ Il Garante del Piemonte, al pari di quello della Valle d'Aosta, ritiene necessario assegnare a ciascun

⁸³ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2009, pagg. 2 e 3.

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, disagiata 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"*.⁸⁴

E' certamente superato, secondo il Garante della Sardegna, l'equivoco sorto dalla lettura dell'art. 13, comma 1, della legge 212/2000 laddove è scritto "presso ogni Direzione Regionale delle Entrate ... è istituito il Garante del contribuente" poiché il termine "presso" vuole indicare la competenza territoriale dell'Organo di garanzia, ma con *"esclusione di ogni legame funzionale con l'Agenzia stessa"*. L'Ufficio del Garante, per avere credibilità, deve risultare anche fisicamente del tutto indipendente dall'Agenzia delle Entrate, in modo da non apparire un'articolazione della stessa.⁸⁵

Dello stesso tenore sono le osservazioni del Garante del Friuli Venezia Giulia, che, per lo svolgimento della sua funzione, in piena autonomia organizzativa e terzietà, ritiene necessari la dotazione di mezzi propri sia logistici che relativi al personale. Il Garante non può dipendere strutturalmente, osserva tale Organo, *"dall'Amministrazione su cui è tenuto a compiere attività di vigilanza"*.⁸⁶

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

⁸⁴ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2009, pag. 2.

⁸⁵ Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2009, pag. 2.

⁸⁶ Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. I sem. 2009, pag. 2.

9.2 Le risorse strumentali e il personale

Quasi tutti i Garanti hanno affrontato, ancora una volta, 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.

Nonostante qualche miglioramento sulla situazione complessiva delle risorse disponibili, per molti Garanti persistono contesti di evidente difficoltà, relativi sia al reperimento degli 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 sicuro e congruo di risorse umane a disposizione.⁸⁷

In particolare, il Garante dell'Abruzzo segnala che a causa dell'evento sismico la sede dell'ufficio è diventata completamente inagibile, per cui è stato necessario il relativo trasferimento presso l'Agenzia delle Entrate di Avezzano. L'unico locale messo a disposizione è, però, completamente sprovvisto degli strumenti adeguati per lo svolgimento dell'attività istituzionale. La sola dotazione è costituita da un PC obsoleto, sprovvisto di connessione Internet e di collegamento a banche dati.⁸⁸

In sostanza, la maggior parte dei Garanti, per l'efficiente esercizio dell'attività d'Istituto, richiede principalmente di poter disporre di:

- riviste specializzate, raccolte di codici e testi di diritto tributario⁸⁹;
- accesso all'Anagrafe Tributaria per ottenere notizie e dati utili per le pratiche segnalate dai contribuenti;
- collegamento dell'Ufficio alla rete Internet, anche nella prospettiva di istituire un proprio sito web,⁹⁰

⁸⁷ Garante del contribuente della Basilicata, Rel. I sem. 2009, cap. VIII; Garante del contribuente del Veneto, Rel. I sem. 2009, pag. 2; Garante del contribuente della Liguria, Rel. I sem. 2009, pag. 1; Garante del contribuente, Rel. II sem. 2009, cap. VIII.

⁸⁸ Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. annuale. 2009, pag. 1 e 2.

⁸⁹ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2009, pagg. 1, 2, 3 e 4.

- collegamento informatico tra i vari Uffici del Garante;⁹¹
- collegamento diretto in rete con tutte le banche dati del Ministero;⁹²
- documento d'identificazione che certifichi grado e funzione di ogni Garante e consenta, quindi, di avere accesso agli Uffici finanziari;⁹³
- 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;⁹⁴
- casella di posta elettronica.⁹⁵

Altri Garanti evidenziano, invece, una soddisfacente situazione relativamente alle risorse e al personale ad essi assegnato⁹⁶. Tra questi, il Garante di Bolzano il cui personale ha adottato il bilinguismo nell'espletamento delle pratiche e quello dell'Umbria che, inoltre, segnala l'importante novità del trasferimento dell'Ufficio da parte del Direttore regionale in uno spazio logistico separato fisicamente dagli Uffici dell'Agenzia delle Entrate, così come richiesto, peraltro, da tanti Garanti.⁹⁷

⁹⁰ Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. I sem. 2009, pag. 1; Garante del contribuente del Lazio, Rel. I sem. 2009, pag. 2.

⁹¹ Garante del contribuente per la provincia di Bolzano, Rel. II sem. 2009, pag. 4.

⁹² Garante del contribuente per la Provincia di Bolzano, Rel. II sem. 2009, pag. 4; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2009, pagg. 3 e 4; Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2009, pagg. 3 e 5.

⁹³ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2009, pagg. 3 e 4; Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2009, pagg. 3 e 5; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2009, pagg. 1, 2, 3 e 4.

⁹⁴ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2009, pag. 2; Garante del contribuente del Veneto, Rel. I sem. 2009, pag. 2; Garante del contribuente della Liguria, Rel. I sem. 2009, pag. 1; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2009, pagg. 3 e 4.

⁹⁵ Garante del contribuente della Calabria, Rel. II sem. 2009, pag. 4; Garante del contribuente del Lazio, Rel. I sem. 2009, pag. 2.

⁹⁶ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2009, pag. 1 e 2; Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2009, pag. 4; Garante del contribuente della Toscana, Rel. I sem. 2009, pag. 5; Garante del contribuente della Sicilia, Rel. II sem. 2009, pag. 15.

⁹⁷ Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2009, pag. 4 e Rel. II sem. 2009, pag. 3; Garante del contribuente di Bolzano, Rel. I sem. 2009, pagg. 1 e 2.

10. Il coordinamento dei Garanti

Nel maggio 2001, i Garanti del contribuente hanno costituito, nell'ambito della loro autonomia e in assenza di specifiche previsioni normative, un Comitato di coordinamento dei Garanti. Successivamente, con delibera del 16 marzo 2002, tale 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.

A tale proposito, i Garanti dell'Umbria e della Sardegna propongono di realizzare un Coordinamento centrale per le questioni di carattere generale.⁹⁸

Al riguardo, con la recente proposta di modifica dell'art 13 legge 212/2000⁹⁹, è stata prospettata 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.

⁹⁸ Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2009, pag. 7. Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2009.

⁹⁹ 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.¹⁰⁰

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 rafforzi i poteri, previsti dalla norma, a rispondere alla missione di garanzia riconosciutagli dallo Statuto.

Due sono, infatti, gli elementi che condizionano l'effettiva applicazione dei principi previsti dallo Statuto: 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 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

¹⁰⁰ Garante del contribuente della Puglia, Rel. II sem. 2009, pag. 37.

rafforzata posizione di imparzialità e indipendenza che ne assicuri l'assoluta terzietà in relazione agli interessi in conflitto.

Afferma, infatti, il Garante dell'Abruzzo come a distanza di dieci anni dalla istituzione, lo stesso Garante - chiamato a operare nell'ambito di un moderno ordinamento tributario ispirato al principio di efficienza dell'azione amministrativa - possa continuare a svolgere una funzione unicamente di *'moral suasion'* nei confronti degli Uffici finanziari, senza poter incidere in modo significativo, sul piano amministrativo, al fine di garantirne il buon funzionamento in conformità dell'art. 97 della Costituzione, anche imponendo l'esercizio dell'autotutela nei casi di palese erroneità e invalidità delle determinazioni.¹⁰¹

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 parlamentare¹⁰², 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;¹⁰³
- prevedere l'obbligo per gli Uffici tributari di fornire al Garante motivate risposte entro il termine congruo di 30 giorni¹⁰⁴, con conseguente procedimento

¹⁰¹ Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. annuale 2009, pag. 8.

¹⁰² 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".

¹⁰³ Garante del contribuente della Liguria, Rel. I sem. 2009, pag. 3.

¹⁰⁴ 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.

disciplinare nei confronti dei funzionari e dei dirigenti degli Uffici stessi ai quali sia imputabile inerzia o inadempimento nell'assolvimento di tali obblighi. Qualora a seguito di reiterati solleciti da parte del Garante, non siano fornite le risposte richieste con conseguenti inammissibili blocchi o ritardi, tra le soluzioni adottabili prevedere anche l'ipotesi, ai sensi dell'art. 328 c.p., della rilevanza penale di siffatti comportamenti;¹⁰⁵

- 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;¹⁰⁶
- attribuire al Garante, in caso di istanza di autotutela presentata dal contribuente, la facoltà di sospendere l'esecuzione dell'atto impositivo, attualmente riconosciuta all'Ufficio finanziario (art. 39 D.P.R. 602/73) ed alla Commissione Provinciale nel caso di ricorso contro l'atto stesso;¹⁰⁷
- eliminare ogni residuo dubbio, come già segnalato nel Cap. 1.1, nell'ambito della competenza "*per materia*" del Garante e sulla legittimità dei suoi interventi nei confronti di tutti gli Enti, Organi ed Uffici impositori, compresi gli Enti locali e le Regioni. In mancanza di ciò, il contribuente rimarrebbe privo di un'efficace tutela tecnica nei confronti degli Enti impositori "minori", i quali assorbono ormai una parte rilevante della fiscalità generale;¹⁰⁸
- sospendere per un adeguato periodo (30/40 giorni) 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.¹⁰⁹ Inoltre, qualora il contribuente presenti un ricorso alla Commissione tributaria e, contemporaneamente, comunichi il ricorso medesimo al Garante del contribuente, sarebbe auspicabile un intervento legislativo che stabilisca l'ammissibilità di intervento del Garante fino alla prima udienza di trattazione

¹⁰⁵ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2009, pagg. 3 e 4.

¹⁰⁶ Garante del contribuente della Valle D'Aosta, Rel. I sem. 2009, pag. 8.

¹⁰⁷ Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2009, pag. 8.

¹⁰⁸ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2009, pag. 7; Garante del contribuente della Toscana, Rel. I sem. 2009, pag. 3.

¹⁰⁹ Garante del contribuente della Provincia di Bolzano, Rel. II sem. 2009, pag. 4. Garante del contribuente della Provincia di Trento, Rel. I sem. 2009, pag. 5.

della causa davanti alla Commissione provinciale, affinché le parti, contribuente e rappresentante dell'Erario, possano giungere ad una conciliazione giudiziale della controversia;¹¹⁰

- unificare la relazione semestrale al Ministro ed ai vertici dell'Amministrazione sull'attività svolta e la relazione annuale al Governo e al Parlamento in un unico documento annuale, diretto a tutti i destinatari previsti, in cui ricomprendere i temi delle attuali diversificate relazioni. Tale necessità deriva dalla constatazione che le relazioni quasi mai differenziano nettamente i rispettivi contenuti, nonché dal fatto che due relazioni semestrali sull'attività (attualmente previste per il Ministro) spesso si presentano, almeno in parte, ripetitive, mentre una relazione unica darebbe un quadro esaustivo, con il vantaggio di consentire una comparazione su periodi di tempo maggiormente significativi;¹¹¹
- definire le competenze, i rispettivi limiti e i reciproci rapporti tra il Garante e i Difensori civili.¹¹²

12. Le proposte in materia tributaria

Anche in materia tributaria i Garanti del contribuente hanno avanzato, nel corso del 2009, alcune proposte di revisione normativa. Tra queste si segnalano:

- modificare la legislazione sugli Studi di settore. In particolare, nel corso degli anni è emersa la necessità di rivedere l'applicazione del sistema GE.RICO. che non può essere considerato da solo strumento per accertare le effettive capacità contributive delle imprese, senza riconoscere l'obbligo da parte gli Organi accertatori, di provare gravità, precisione e concordanza delle presunzioni o indici di potenzialità economica.

A fronte di questa realtà, dovrebbero essere determinanti, per indurre il Legislatore a un ripensamento della materia, le recenti sentenze della Suprema

¹¹⁰ Garante del contribuente di Bolzano, Rel. I sem. 2009, pag. 5; Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2009, pag. 5 e 6; Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. II sem. 2009, pag. 10; Garante del contribuente di Trento, Rel. I sem. pagg. 5 e 6.

¹¹¹ Atto Camera 2339: Proposta di legge presentata il 25 marzo 2009.

¹¹² Garante del contribuente della Basilicata, Rel. II sem. 2009, pag. 7.

Corte di Cassazione (nn. 26635, 26636, 26637 e 26638 del 2009), con cui si è disconosciuto che gli studi di settore possano essere negli accertamenti fiscali l'unica prova a carico del contribuente riducendoli, nel contempo, a un ruolo di presunzioni semplici e introducendo, altresì, la necessità del contraddittorio con cui il contribuente sia in grado di far valere le proprie ragioni¹¹³.

- aggiornare la normativa in materia di canone televisivo, poiché la materia è regolata da una legge del 1938, ormai superata, malgrado le parziali rettifiche introdotte nel 1975;¹¹⁴
- chiarire la questione della compensazione tra credito e debito d'imposta. In particolare, i Garanti ritengono possa essere resa attiva una prassi orientata alla compensazione dei crediti riconosciuti con i debiti fiscali successivamente emergenti, al fine di evitare decennali attese e il pagamento dei relativi interessi;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 mediatrice 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 accertativa e

¹¹³ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2009, pag. 21.

¹¹⁴ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2009, pag. 8.

¹¹⁵ Garante del contribuente della Liguria, Rel. I sem. 2009, pag. 8; Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2009, pag. 11; Garante del contribuente della Sicilia, Rel. I sem. 2009, pag. 8.

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. n. 546/92, che ha luogo in corso di causa;¹¹⁶

- stabilire con opportune disposizioni che gli Agenti della riscossione, nello svolgimento dell'attività di riscossione coattiva, applichino le misure cautelari previste dalla legge nella maniera meno invasiva possibile, ovvero solo con crediti superiori ad un ammontare predefinito;¹¹⁷;
- emanare un codice tributario al fine di dare attuazione alla chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie prevista dall'art. 2 dello Statuto in modo da ristabilire il rapporto di fiducia tra fisco e contribuenti ostacolato anche dall'eccessiva produzione legislativa;¹¹⁸
- prevedere apposite disposizioni da parte degli Enti impositori e della Società di riscossione Equitalia S.p.A. per una corretta notifica degli atti tributari, richiamando l'attenzione degli Uffici competenti circa la responsabilità amministrativa, patrimoniale e penale per l'eventuale danno erariale. Il problema della regolarità concernente la notificazione degli atti, si presenta di notevole importanza per le numerose fattispecie di irregolare notifica degli atti di riscossione e di accertamento, ma anche alla luce dell'ordinanza n. 377 del 9 novembre 2007, con cui la Corte Costituzionale ha imposto ai Concessionari della riscossione di indicare sulle cartelle di pagamento il responsabile del procedimento, così come previsto dall'art. 6, della legge 212/2000;¹¹⁹
- estendere la competenza del Garante alla materia dei tributi locali. Tale esigenza si rende necessaria per la rilevanza che hanno assunto alcuni di essi (I.C.1 -Imposta Comunale Immobili, T.A.R.S.U.- 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. La legittimità

¹¹⁶ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. pagg. 30 e 31.

¹¹⁷ Garante del contribuente della Puglia, Rel. II sem. 2007, pagg. 49-50; Garante del contribuente della Sicilia, Rel. I sem. 2008, pag. 3.

¹¹⁸ Garante del contribuente della Liguria, Rel. I sem. 2009, pag. 6.

¹¹⁹ Garante del contribuente della Puglia, Rel. II sem. 2009, pagg. 12-17.

dell'intervento del Garante nei confronti di tutti gli Enti locali (Comuni, Province, Regioni, Consorzi di Bonifica etc.) andrebbe conferita con legge con la previsione anche delle conseguenze in caso di omissioni ed inadempimenti.¹²⁰

¹²⁰ Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2009, pag. 6.