

SENATO DELLA REPUBBLICA

XVII LEGISLATURA

Doc. LII
n. 5

RELAZIONE

SULL'ATTIVITÀ SVOLTA DAI GARANTI DEL CONTRIBUENTE

(Anno 2016)

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

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

Comunicata alla Presidenza il 14 dicembre 2017

111 111



Dipartimento
delle Finanze

RELAZIONE SULL'ATTIVITÀ SVOLTA DAL GARANTE DEL CONTRIBUENTE

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

Anno 2016

INDICE

1. PREMESSA.....	3
2. RUOLO, FUNZIONI E PRINCIPALI AMBITI DI INTERVENTO DEL GARANTE.....	5
2.1. Il ruolo e il funzionamento del Garante.....	5
2.2 Compiti del Garante.....	7
2.2.1. L'attivazione dell'autotutela per gli atti di accertamento e riscossione.....	8
2.2.2 I rimborsi.....	11
2.2.3 I tributi locali.....	13
3. L'ATTIVITÀ SVOLTA DAI GARANTI NEL 2016.....	14
3.1 Istanze pervenute e gestite.....	14
3.2 La tipologia di istanze gestite.....	19
3.3 Gli esiti delle istanze gestite.....	24

1. PREMESSA

La presente Relazione ha lo scopo di illustrare il ruolo, le principali funzioni e l'attività svolta dal Garante del contribuente nel corso del 2016 in ottemperanza alle disposizioni di cui all'articolo 13, comma 13 della legge 27 luglio 2000, n. 212 recante Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente (da ora "legge 212/2000" o "Statuto").

Il Garante del contribuente, ai sensi dell'articolo 13, comma 6 della legge 212/2000, interviene - su istanza del contribuente o di propria iniziativa - al verificarsi di "disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria". Esso svolge pertanto una funzione di tutela dei contribuenti e di mediazione tra i cittadini e l'amministrazione finanziaria.

In quanto garante del rapporto tra fisco e cittadini il suo ruolo risulta ancora più vitale alla luce delle più recenti indicazioni strategiche in materia fiscale che - dopo l'attuazione della Delega fiscale per un fisco trasparente, equo e orientato alla crescita (Legge 11 marzo 2014, n. 23) - vanno nel senso di ridisegnare tale rapporto. L'obiettivo strategico della Delega fiscale è, infatti, il miglioramento dei rapporti con i contribuenti mediante una maggiore certezza normativa, la semplificazione dei regimi fiscali, la riduzione degli adempimenti e il potenziamento delle garanzie procedurali. In generale, questo "cambiamento di verso" ha inteso valorizzare il confronto preventivo tra fisco e contribuente, con l'intento di migliorare l'adempimento spontaneo, rispetto alla tradizionale attività di controllo e accertamento *ex post*.

In tale nuovo scenario si intende superare una visione che relega l'amministrazione finanziaria nella veste di controllore e il contribuente in quella di controllato, per privilegiare una strategia finalizzata prioritariamente all'incentivazione della *tax compliance*, in modo da migliorare il livello di adempimento spontaneo degli obblighi tributari e, anche in questa prospettiva, ridurre il *tax gap*.

L'importanza di questo cambiamento di approccio è stata da ultimo sottolineata nell'Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2017-2019, adottato nel novembre 2016, il quale pone particolare attenzione sulla necessità di ridurre il *tax gap* e di promuovere le attività in grado di stimolare l'emersione spontanea delle basi imponibili, rafforzando, nel contempo, il rapporto fiduciario con i contribuenti più "affidabili". A quest'ultimo proposito, nell'ambito della predisposizione di una strategia olistica di *compliance*, l'Atto di indirizzo richiama anche l'impegno da parte dell'amministrazione finanziaria di prestare massima attenzione alle segnalazioni dei cittadini e di fornire una proficua collaborazione ai Garanti del contribuente.

Il documento è articolato in due parti.

La prima è dedicata alle funzioni proprie del Garante del contribuente, alla sue modalità di funzionamento e ai suoi principali ambiti di intervento.

La seconda parte riguarda le principali informazioni sull'attività svolta dai Garanti nel corso del 2016, con un *focus* particolare sulla tipologia e sugli esiti delle pratiche gestite.

2. RUOLO, FUNZIONI E PRINCIPALI AMBITI DI INTERVENTO DEL GARANTE

Il Garante del contribuente, organo monocratico, è presente in ogni Regione e Provincia autonoma quale organismo terzo posto a tutela delle ragioni dei contribuenti che si ritengono lesi da atti illegittimi del fisco o da fatti che appaiono non conformi ai principi di collaborazione e buona fede che, invece, devono essere alla base di una moderna e leale dialettica tra pubblica amministrazione e cittadini.

2.1. Il ruolo e il funzionamento del Garante

Come previsto dall'articolo 13, comma 1, dello Statuto, i singoli Garanti sono nominati dal Presidente della Commissione tributaria regionale e sono istituiti presso ogni Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate e nelle Direzioni Provinciali di Trento e Bolzano¹. Essi sono scelti tra gli appartenenti alle seguenti categorie:

- magistrati, professori universitari di materie giuridiche ed economiche, notai, sia a riposo sia in attività di servizio;
- avvocati, dottori commercialisti e ragionieri pensionati, scelti, per ciascuna direzione regionale dell'Agenzia delle entrate, dai rispettivi ordini di appartenenza.

L'attribuzione del potere di nomina dei singoli Garanti a soggetti terzi rispetto all'amministrazione finanziaria e l'individuazione di specifiche professionalità, nel cui ambito deve essere operata la scelta, è un chiaro segnale della volontà del legislatore di assicurare l'indipendenza di tale organo. Sebbene nelle norme dello Statuto non vi sia alcun riferimento al tipo di procedura da seguire per la scelta e la nomina del Garante, il Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria ha tuttavia fornito indicazioni ai citati Presidenti, segnalando l'opportunità di attenersi ai criteri di massima previamente individuati dal medesimo Consiglio al fine di assicurare, da un lato, criteri uniformi in tutte le Regioni e, dall'altro, modalità di individuazione dei soggetti da nominare ispirate a parametri oggettivi e comunque tali da garantire la specifica professionalità dei nominati.

Le recenti disposizioni in materia di trasparenza, riguardanti tutti settori della pubblica amministrazione, hanno sollecitato anche una maggiore pubblicità dell'operato dei Garanti - e, in particolare, delle loro risoluzioni più significative - al fine di facilitarne la conoscenza da

¹ Il citato articolo 13, al comma 3, dello Statuto dispone che l'incarico, di durata quadriennale, è rinnovabile tenendo presenti professionalità, produttività e attività già svolta. Nel silenzio della norma, si deve ritenere, come peraltro sostenuto in precedenti relazioni, che tale valutazione spetti al titolare della nomina, ossia il Presidente della Commissione tributaria regionale, sebbene non sia destinatario di alcuna informazione sull'attività del Garante.

parte dei contribuenti e della stessa amministrazione finanziaria. In questa prospettiva è stata avviata e proseguirà la pubblicazione sul sito istituzionale del Ministero dell'economia e delle finanze delle informazioni riguardanti le modalità di accesso al Garante, compresi i recapiti istituzionali e gli orari di apertura al pubblico. Inoltre si provvederà a pubblicare sul predetto sito istituzionale, oltre alla presente relazione annuale, su richiesta dei singoli Garanti, anche le relazioni semestrali e annuali da essi prodotte, nonché gli atti relativi alla loro nomina e il *curriculum vitae*.

Di seguito viene proposta la tabella rappresentativa dei Garanti in servizio nel 2016:

SEDE	GARANTE DEL CONTRIBUENTE
ABRUZZO	Prof. Avv. Giuseppe Greco
BASILICATA	Notaio Prof. Domenico Antonio Zotta
BOLZANO	Dr. Manfred Klammer
CALABRIA	Rag. Salvatore Muleo
CAMPANIA	Dr. Raffaele Numeroso
EMILIA ROMAGNA	Prof.ssa Maria Vita De Giorgi
FRIULI VENEZIA GIULIA	Dr. Mario Trampus
LAZIO	Dr. Angelo Gargani
LIGURIA	Avv. Giampiero Mancuso
LOMBARDIA	Dr. Antonio Simone
MARCHE	Dr. Carmine Pinelli
MOLISE	Prof. Avv. Giovanni Di Giandomenico
PIEMONTE	Dr.ssa Anna Maria Ronchetta
PUGLIA	Dr. Salvatore Paracampo
SARDEGNA	Dr. Mauro Mura
SICILIA	Prof. Dr. Salvatore Forastieri
TOSCANA	Prof. Avv. Achille Chiappetti
TRENTO	Dr. Giuseppe Baratella
UMBRIA	Dr. Lodovico Principato
VALLE D'AOSTA	Dr. Orlando Fornica
VENETO	Dr. Sandro Merz

Il supporto tecnico-logistico e le funzioni di segreteria del Garante sono assicurati dall'Agenzia delle entrate con proprie risorse. A tal riguardo, la Convenzione tra il Ministro e la predetta Agenzia di cui all'articolo 59 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300 per il triennio 2017-2019, prevede che quest'ultima, in attuazione delle previsioni di cui alla legge 212/2000, assicuri al Garante del contribuente il supporto tecnico-logistico, le risorse umane necessarie per lo svolgimento delle sue funzioni, fornendo risposta alle sue segnalazioni entro 30 giorni. A quest'ultimo proposito, nel Piano dell'Agenzia allegato alla Convenzione è previsto anche un apposito indicatore volto a misurare il puntuale rispetto di tale tempistica.

2.2 Compiti del Garante

Il Garante rappresenta un organo con funzioni tutorie del rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria, assimilabile a una "magistratura di persuasione", operante in piena autonomia ed a tutela degli interessi dei contribuenti.

La legge 212/2000 ha attribuito al Garante del contribuente un'importante funzione propulsiva e di mediazione nel rapporto tra fisco e contribuenti. In particolare, la sua attività è diretta a tutelare i diritti dei contribuenti lesi da atti e comportamenti degli uffici finanziari che presentano profili di non conformità rispetto alle disposizioni previste dallo Statuto. A tal fine, esso svolge una funzione propulsiva nei confronti dell'amministrazione finanziaria affinché venga assicurato il sistema di garanzie previste dall'ordinamento tributario in favore del contribuente. Le principali tipologie di questioni che esso gestisce riguardano in particolare:

- la liquidazione, l'accertamento e le sanzioni relativi a diritti o tributi erariali e locali;
- la riscossione dei tributi erariali e locali;
- i rimborsi relativi ai tributi erariali e locali;
- le verifiche fiscali;
- le altre istanze e questioni sottoposte alla sua attenzione.

Inoltre, il Garante del contribuente - sulla base di eventuali segnalazioni inoltrate per iscritto dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto interessato che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria - svolge le seguenti attività, previste dalla legge 212/2000, finalizzate alla tutela del contribuente e al miglioramento dell'organizzazione dei servizi:

- raccomandazioni ai dirigenti degli uffici (articolo 13, comma 7);
- accessi agli uffici finanziari e controlli sulla funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente nonché dell'agibilità degli spazi aperti al pubblico (articolo 13, comma 8);
- richiami agli uffici in tema di informazione del contribuente (articolo 13, comma 9 e articolo 5);
- richiami agli uffici in tema di verifiche fiscali (articolo 13, comma 9 e articolo 12);
- richiami in tema di rispetto dei termini previsti per il rimborso delle imposte (articolo 13, comma 10);

- segnalazione dei casi di particolare rilevanza in cui le disposizioni in vigore ovvero i comportamenti dell'amministrazione determinano un pregiudizio per i contribuenti o conseguenze negative nei loro rapporti con l'amministrazione (articolo 13, comma 11, primo periodo);
- prospettazione dei possibili casi di rimessione in termini (articolo 13, comma 11, ultimo periodo);

Esso, inoltre, fornisce i pareri per mancato o irregolare funzionamento degli uffici (articolo 3 D.L. 498/1961).

In base al citato articolo 13 dello Statuto, ogni sei mesi il Garante presenta una relazione sull'attività svolta al Ministro dell'economia e delle finanze, al Direttore regionale dell'Agenzia delle entrate, al Direttore regionale dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli e al Comandante di zona della Guardia di Finanza, individuando gli eventuali aspetti critici emersi durante la propria attività e prospettando le relative soluzioni.

Inoltre, per valorizzare il contatto qualificato tra Garante e cittadino, il legislatore ha anche previsto che annualmente tale organo presenti direttamente al Governo e al Parlamento una relazione con la quale sono forniti dati e notizie sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuenti nel campo della politica fiscale.

Sulla base di tali relazioni il Ministro riferisce annualmente alle competenti Commissioni parlamentari in ordine al funzionamento del Garante, all'efficacia della sua azione e alla natura delle questioni segnalate nonché ai provvedimenti adottati a seguito delle segnalazioni stesse.

Di seguito vengono descritti brevemente i principali ambiti di intervento dei Garanti.

2.2.1. L'attivazione dell'autotutela per gli atti di accertamento e riscossione

L'articolo 13, comma 6, dello Statuto dispone che il Garante ha il potere di attivare "le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente". Si tratta di un intervento sollecitatorio diretto agli uffici finanziari che hanno emanato l'atto affinché, se del caso, lo stesso venga riesaminato alla luce delle considerazioni del Garante. L'iniziativa di quest'ultimo, in ogni caso, non è vincolante per le agenzie fiscali, le quali esercitano il potere di autotutela una volta ritenuti sussistenti i presupposti di legge.

L'attivazione dell'autotutela rappresenta l'aspetto di maggior interesse per i contribuenti, poiché l'intervento del Garante è considerato un efficace mezzo a sostegno dell'iniziativa intrapresa nei confronti dell'ufficio finanziario per indurlo ad annullare o rettificare un atto impositivo ritenuto illegittimo ovvero, considerata la funzione tutoria svolta a titolo gratuito,

uno strumento utile per valutare la convenienza di un eventuale ricorso dinanzi al Giudice tributario.

L'annullamento d'ufficio degli atti dell'amministrazione finanziaria è stato disciplinato per la prima volta, in via generale, dall'articolo 68, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 27 marzo 1992, n. 287 (Regolamento degli uffici e del personale del Ministero delle finanze), a norma del quale *"Salvo che sia intervenuto giudicato, gli uffici dell'Amministrazione finanziaria possono procedere all'annullamento, totale o parziale, dei propri atti riconosciuti illegittimi o infondati con provvedimento motivato comunicato al destinatario dell'atto."*

Alla citata disposizione sono seguiti l'articolo 2-quater del decreto legge 30 settembre 1994, n. 564, convertito con modificazioni dalla legge 30 novembre 1994, n. 656 - che, tra l'altro, regola l'individuazione degli organi competenti all'autotutela e definisce i criteri per il suo esercizio (commi 1, 1-bis e 1-ter) e le ipotesi di annullamento o revoca parziali (commi 1-sexies, 1-septies e 1-octies) - e, poi, il decreto ministeriale 11 febbraio 1997, n. 37 (Regolamento recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria) che ha dettato le norme di dettaglio per il suo esercizio.

Da tale normativa si evince che l'amministrazione finanziaria può annullare d'ufficio i propri atti illegittimi o infondati anche in pendenza di giudizio e anche se si tratta di atti non impugnabili (articolo 2-quater, comma 1, del DL n. 564 del 1994); inoltre, è previsto che, in caso di "grave inerzia" dell'ufficio che ha adottato l'atto illegittimo, può intervenire «in via sostitutiva la Direzione regionale o compartimentale dalla quale l'ufficio stesso dipende» (articolo 1 del d.m. n. 37 del 1997). Il citato regolamento del 1997, inoltre, individua espressamente alcuni casi in cui l'amministrazione finanziaria può procedere all'annullamento d'ufficio «senza necessità di istanza di parte» (articolo 2) e dispone che nell'esercizio dell'autotutela «è data priorità alle fattispecie di rilevante interesse generale e, fra queste ultime, a quelle per le quali sia in atto o vi sia il rischio di un vasto contenzioso» (articolo 3).

Con la legge 212/2000, infine, è stato previsto che negli atti dell'amministrazione finanziaria sia indicata l'autorità presso la quale è possibile promuovere la loro revisione in sede di autotutela (articolo 7, comma 2, lettera b), mentre al Garante del contribuente è stato affidato il compito di attivare le procedure di autotutela nei confronti degli atti di accertamento e di riscossione notificati al contribuente (articolo 13, comma 6).

Per l'autotutela tributaria il legislatore ha previsto, dunque, una disciplina articolata e specifica, distinta da quella dell'autotutela amministrativa generale, la quale invece, sebbene oggetto di una lunga elaborazione dottrinale e giurisprudenziale, è stata positivamente prevista soltanto nel 2005 (ad opera della legge 11 febbraio 2005, n. 15), con l'introduzione dell'articolo 21-nonies nella legge 7 agosto 1990, n. 241 che, per l'appunto, prevede la

possibilità di annullare d'ufficio i provvedimenti amministrativi illegittimi qualora sussistano ragioni di interesse pubblico. Quest'ultima, configurandosi come un istituto di carattere generale, consente alla pubblica amministrazione, a tutela della propria sfera di azione, di risolvere i conflitti potenziali ed attuali, relativi ai suoi provvedimenti o alle sue pretese, attraverso un intervento unilaterale sull'atto precedentemente adottato.

Sebbene la dottrina individui diverse tipologie riconducibili alla fattispecie dell'autotutela, a ben vedere, soltanto l'autotutela decisoria risponde ai caratteri appena delineati. Essa si attua attraverso l'emanazione di una decisione amministrativa e può riguardare anzitutto gli atti amministrativi precedentemente posti in essere dalla pubblica amministrazione, potendo consistere in un intervento diretto – o non contenzioso – quando la pubblica amministrazione esercita, ai sensi del citato articolo 21-nonies della legge 241/1990, i suoi poteri spontaneamente oppure nell'adempimento di un preciso dovere. In questa categoria rientrano gli atti di ritiro e di controllo qualora siano ravvisati profili di illegittimità o di inopportunità *ab origine* o *in itinere* nei propri provvedimenti.

Altra fattispecie di autotutela decisoria è quella indiretta-contenziosa, qualora l'azione della pubblica amministrazione si fonda su una istanza propulsiva del privato (ricorso).

Ad ogni modo, sia l'autotutela amministrativa generale sia quella tributaria costituiscono un potere generale esercitabile d'ufficio sulla base di valutazioni largamente discrezionali. Il privato può naturalmente sollecitarne l'esercizio, segnalando l'illegittimità degli atti impositivi, ma la segnalazione non trasforma il procedimento officioso e discrezionale in un procedimento ad istanza di parte da concludere con un provvedimento espresso (in proposito v. Corte costituzionale, Sentenza n. 181 del 2017).

La generalità dell'istituto dell'autotutela, nel caso dell'autotutela tributaria, comporta che essa possa essere attivata dall'amministrazione finanziaria con riguardo a qualunque imposta e in relazione all'attività di tutti gli uffici. Nella considerazione del presupposto oggettivo, vale a dire l'illegittimità e l'infondatezza dell'atto, l'unico limite è costituito dalla presenza di un giudicato, ossia un pronunciamento definitivo dell'autorità giudiziaria competente riguardo l'atto medesimo².

L'altro carattere dell'autotutela, che connota più direttamente la *ratio* dell'istituto, è la discrezionalità, vale a dire il potere riconosciuto alla pubblica amministrazione di apprezzare la "bontà" dell'atto amministrativo rispetto al perseguimento del pubblico interesse. In questa prospettiva, l'autotutela tributaria non costituisce, pertanto, uno strumento di protezione del contribuente (*ex multis*, Corte di cassazione, sezione tributaria, sentenza 15 aprile 2016, n.

² Il Consiglio di Stato (Cons. di Stato, sez. IV, 26.6.1998, n. 991) ha affermato che il potere di autotutela è peraltro pienamente esercitabile anche qualora gli atti cui si indirizza siano *sub iudice*, ossia ritualmente impugnati di fronte al giudice amministrativo. Pertanto, qualora il ritiro o la riforma dei suddetti atti comporti un nuovo pregiudizio alle parti del processo, queste dovranno promuovere ulteriori ricorsi giudiziari avverso gli atti di autotutela.

7511), ma uno strumento deflattivo delle cause tributarie che risponde al principio del buon andamento dell'azione amministrativa di cui all'articolo 97 della Costituzione, declinato attraverso i criteri di economicità, efficacia, imparzialità, pubblicità e trasparenza. In altri termini, non esiste un dovere dell'amministrazione finanziaria di pronunciarsi sull'istanza di autotutela presentata dal contribuente e, mancando tale dovere, il silenzio su di essa non equivale ad inadempimento; né, d'altro canto, esso può essere considerato un diniego, in assenza di una norma specifica che tale lo qualifichi giuridicamente (Corte di cassazione, sezioni unite civili, sentenza 27 marzo 2007, n. 7388; Corte di cassazione, sezione quinta civile, sentenza 9 ottobre 2000, n. 13412). Conseguentemente, il silenzio dell'amministrazione finanziaria sull'istanza di autotutela non è contestabile davanti ad alcun giudice, né tale situazione determini un «vuoto di tutela» costituzionalmente illegittimo. Affermare il contrario, ovvero il dovere dell'amministrazione di rispondere all'istanza di autotutela, significherebbe creare una nuova situazione giuridicamente protetta del contribuente, per giunta azionabile *sine die* dall'interessato, il quale potrebbe riattivare in ogni momento il circuito giurisdizionale, superando il principio della definitività del provvedimento amministrativo e della correlata stabilità della regolazione del rapporto che ne costituisce oggetto (in questi termini Corte cost., sentenza 181 del 2017).

2.2.2 I rimborsi

I rimborsi hanno rappresentato un tema molto sensibile per i contribuenti anche nell'anno 2016 e le relative segnalazioni, con cui essi lamentano disfunzioni o ritardi nella loro erogazione, costituiscono oltre il dieci per cento dell'attività dei Garanti.

La corretta gestione dei rimborsi è di fondamentale importanza in un sistema, quale quello italiano, in cui gli obblighi di pagamento precedono la definitiva determinazione del dovuto, e nel quale la riscossione non segue l'accertamento. Attraverso il rimborso, infatti, è possibile eliminare o riequilibrare gli effetti di una riscossione che risulti indebita, per ragioni originarie (indebito originario) o sopravvenute (indebito sopravvenuto). In questa seconda tipologia di rimborsi possono farsi rientrare i cosiddetti rimborsi da dichiarazione: si allude, con tale terminologia, a quelle forme di indebito che si manifestano rispetto a pagamenti effettuati in via anticipata rispetto alla complessiva liquidazione del tributo dovuto (è il caso dell'IVA) o rispetto addirittura allo stesso presupposto (è il caso delle ritenute e degli acconti nelle imposte sui redditi), e che possono essere riscontrate solo *a posteriori*, ovvero all'atto delle liquidazioni tipiche della fase di presentazione della dichiarazione nei tributi a base periodica, come accade nelle imposte sui redditi quando le ritenute subite dal contribuente, o i versamenti d'acconto, risultino in sede di dichiarazione superiori al dovuto³.

³ La genesi del rimborso, pertanto, può essere riconducibile a tre gruppi di situazioni: nel primo, il pagamento del tributo è *ab origine* non dovuto, ovvero sopravviene una eliminazione *ex tunc* della norma che

Quanto alle fonti che possono generare un rimborso, vi è la concorrenza di diversi livelli di produzione normativa. Occorre dunque considerare non solo la legislazione statale, primaria e secondaria, ma anche il potere normativo regolamentare riconosciuto in materia agli enti locali, che normalmente conduce a disposizioni integrative della legge statale, nonché il potere legislativo regionale, l'utilizzabilità di principi e norme desumibili dal diritto europeo, primario e derivato ovvero il diritto internazionale. Le garanzie sono di competenza della legislazione statale, la quale tuttavia non può riservare un trattamento deteriore all'indebito nascente dal diritto comunitario.

La crescente diffusione della compensazione consente al contribuente di fruire direttamente dei crediti tributari e all'amministrazione di evitare il costo amministrativo di gestione di pratiche complesse.

Quanto al processo in senso proprio, la disciplina dell'articolo 21 del d.lgs. 546/1992 (Codice del processo tributario) esclude la possibilità di accesso diretto al giudice tributario, in quanto la pretesa va prima azionata attraverso l'istanza in via amministrativa. L'azione è poi proponibile o avverso l'atto di diniego espresso (per tale dovendo intendersi anche l'atto che conceda un rimborso minore di quello richiesto e l'atto che inibisca il rimborso a tutela di crediti erariali, abbiano o meno natura tributaria), ovvero dopo che si sia formato un silenzio rifiuto, con il decorso di novanta giorni dalla presentazione dell'istanza. Nel primo caso, il ricorso va proposto entro il termine decadenziale di sessanta giorni, mentre nell'ipotesi di silenzio il ricorso è proponibile dal novantunesimo giorno e fino a che il diritto non sia prescritto (prescrizione decennale). L'azione, secondo l'opinione prevalente in giurisprudenza, assume in tal caso i caratteri di un'azione di accertamento; in entrambi i casi, può anche essere chiesta la condanna dell'amministrazione finanziaria, anche al fine di ottenere, con la sentenza passata in giudicato, un titolo esecutivo che legittima l'esecuzione forzata ordinaria.

E' importante ricordare come la tempestività di azione dell'amministrazione fiscale nell'ambito dei rimborsi rappresenti, di fatto, una delle modalità più efficaci per costruire un rapporto tra fisco e contribuente improntato sulla fiducia. L'inefficace gestione dei rimborsi rappresenta, invece, un motivo di pregiudizio di tale rapporto di fiducia e buona fede. Il rischio è che si possa verificare un ingiustificato squilibrio tra Stato e cittadini: infatti, alla pretesa dello Stato di imporre al contribuente l'adempimento dei propri obblighi tributari nei tempi previsti dalle disposizioni normative (con applicazione, in difetto, di sanzioni ed interessi) non corrisponderebbe, dall'altra parte, un' altrettanta tempestività nel rispondere

prevedeva il fatto imponibile o che lo quantificava secondo certi canoni; nel secondo gruppo, il tributo è inizialmente dovuto, ma successivamente sopravviene un fatto che vanifica il presupposto o riduce la base imponibile o l'aliquota; nel terzo gruppo di situazioni, l'obbligo di pagamento si genera o si modifica per effetto di vicende procedurali (attengano queste alla fase della riscossione, ovvero a quella dell'accertamento) o processuali.

alle istanze dei cittadini. A ciò può aggiungersi un altro aspetto poco desiderabile e cioè che il ritardo, genera ulteriori interessi sulla sorte capitale, con conseguenze dannose anche a carico dell'Erario.

Proprio in ragione della delicatezza della questione, il citato Atto di indirizzo ha previsto per gli anni 2017-2019 un'accelerazione dell'esecuzione dei rimborsi fiscali ai cittadini ed alle imprese, anche attraverso l'adozione di tecniche di analisi dei rischi. Ad ogni modo, nel corso degli ultimi anni l'Agenzia delle entrate ha incrementato l'attenzione sulla gestione di tali richieste, riducendo notevolmente gli arretrati.

2.2.3 I tributi locali

Le richieste di attivazioni di autotutela per atti di accertamento o riscossione oppure le disfunzioni in tema di rimborsi portate all'attenzione dei Garanti possono riguardare anche i tributi locali. Anzi, negli ultimi anni, tali questioni e, più in generale, la materia dei tributi locali, hanno occupato un posto di tutto rilievo nell'attività dei Garanti. Nel 2016, ad esempio, circa il 20% delle pratiche pervenute ha riguardato proprio tali tributi.

Il fondamento dei tributi locali è rinvenibile nell'autonomia tributaria costituzionalmente riconosciuta agli enti territoriali (articolo 119, comma 2, Cost.), consistente nella potestà non solo di stabilire gli elementi propri della struttura dei tributi locali, ma anche di definire i poteri di accertamento volti al controllo degli obblighi tributari previsti dalla legge in capo al contribuente. Tale potestà – che ai sensi dell'articolo 119, comma 2, Cost., deve esercitarsi in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario – non si limita alla disciplina della sola azione amministrativa, ma attiene anche a quella organizzativa, attraverso la predisposizione di diversi modelli gestori dei tributi locali.

Secondo il disposto dell'articolo 1, commi 3 e 4, della legge 212/2000, le Regioni e gli Enti locali sono tenuti ad adeguarsi ai principi dello Statuto stesso. In particolare, per ciò che rileva ai fini dell'applicazione dell'articolo 13 con riferimento alla materia dei tributi locali, la prassi ha portato ad affermare che la competenza del Garante sia estesa ai tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali e locali.

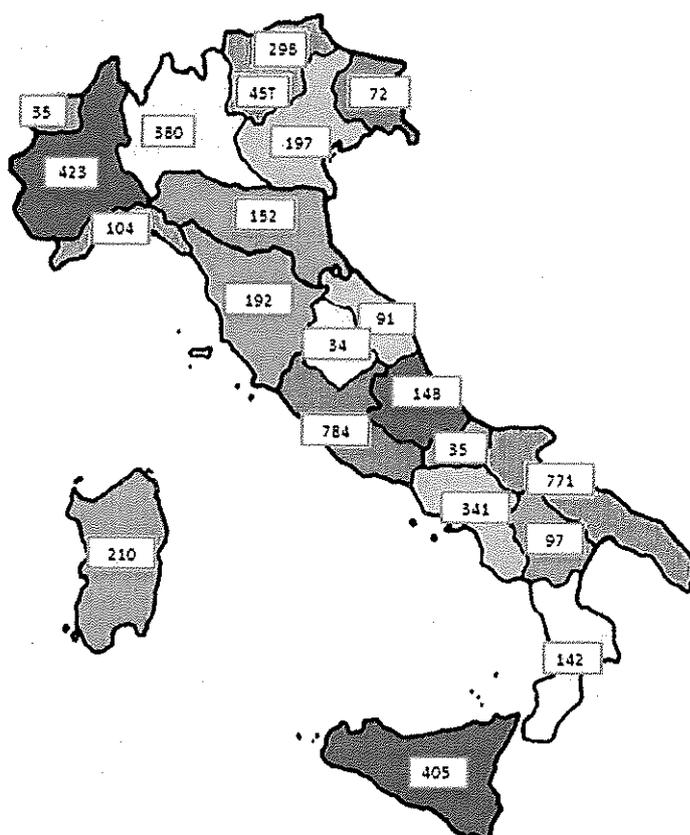
La competenza del Garante riguarda, dunque, tutte le situazioni che possano recare pregiudizio al rapporto di fiducia tra Amministrazione finanziaria e contribuente, ivi incluse le situazioni che hanno origine in merito ad un tributo locale.

3. L'ATTIVITÀ SVOLTA DAI GARANTI NEL 2016

Nella presente sezione vengono presentati i principali dati relativi all'attività del Garante nell'anno 2016. Il dettaglio presentato è stato realizzato grazie all'introduzione di un nuovo sistema di raccolta dei dati presso i singoli Garanti ai quali è stato richiesto di compilare un documento standardizzato che permette di raccogliere informazioni più dettagliate sia in merito ai suoi ambiti di azione (le materie di intervento previste dallo Statuto) sia con riguardo ai risultati in termini di gestione delle istanze dei contribuenti (i flussi di attività nel corso di un anno solare). Attraverso tale standardizzazione nella raccolta dei dati e grazie alla puntuale e fattiva collaborazione dei Garanti è stato possibile realizzare anche nuove analisi che non erano disponibili negli anni precedenti⁴.

3.1 Istanze pervenute e gestite

Nel 2016 sono pervenute ai Garanti complessivamente **4.687** nuove istanze.



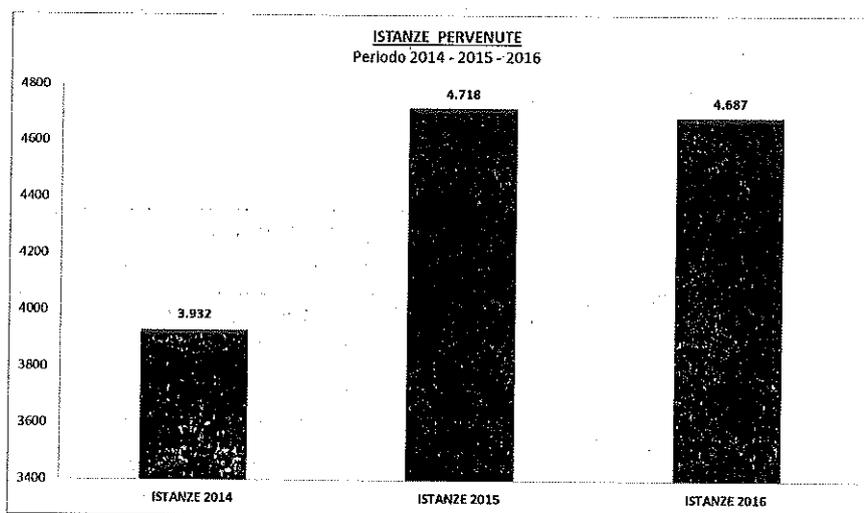
⁴ Con riguardo all'attività del Garante della regione Lazio, anche in considerazione dell'alto numero di pratiche gestite, non è stato possibile acquisire taluni aspetti di dettaglio relativi allo stock di pratiche al 1 gennaio 2016.

La seguente tabella offre il dettaglio regionale delle istanze pervenute in ordine decrescente, il dato cumulato delle istanze pervenute e la media mensile per ciascuna sede.

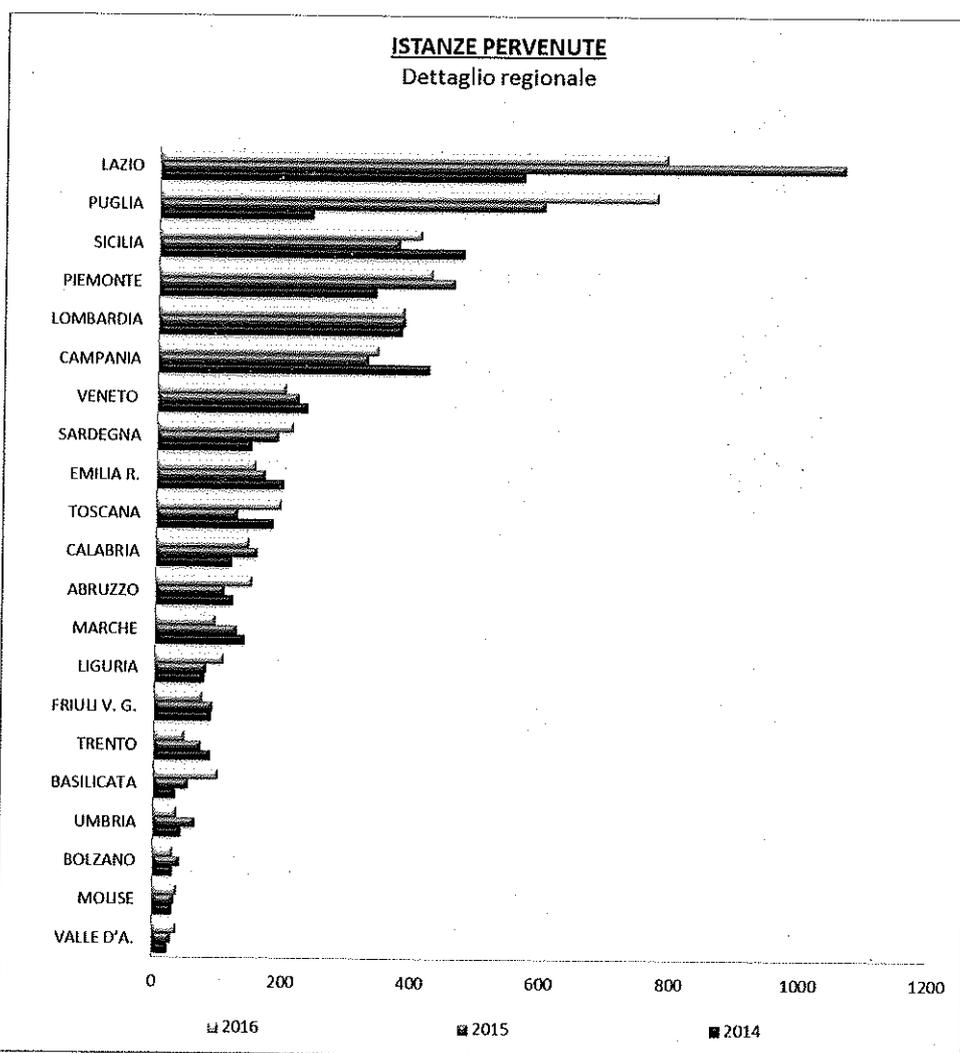
REGIONE	ISTANZE PERVENUTE	CUMULATA (valore assoluto)	CUMULATA (percentuale)	MEDIA MENSILE
LAZIO	784	784	17%	65,3
PUGLIA	771	1555	33%	64,3
PIEMONTE	423	1978	42%	35,3
SICILIA	405	2383	51%	33,8
LOMBARDIA	380	2763	59%	31,7
CAMPANIA	341	3104	66%	28,4
SARDEGNA	210	3314	71%	17,5
VENETO	197	3511	75%	16,4
TOSCANA	192	3703	79%	16,0
EMILIA R.	152	3855	82%	12,7
ABRUZZO	148	4003	85%	12,3
CALABRIA	142	4145	88%	11,8
LIGURIA	104	4249	91%	8,7
BASILICATA	97	4346	93%	8,1
MARCHE	91	4437	95%	7,6
FRIULI V. G.	72	4509	96%	6,0
TRENTO	45	4554	97%	3,8
MOLISE	35	4589	98%	2,9
VALLE D'A.	35	4624	99%	2,9
UMBRIA	34	4658	99%	2,8
BOLZANO	29	4687	100%	2,4
TOTALE	4687	-	-	390,6

I dati delle istanze cumulate per regione permettono di comprendere come alle prime cinque (Lazio, Puglia, Piemonte, Sicilia e Lombardia) siano pervenute quasi il 60% del totale delle nuove istanze 2016 (valore che corrisponde a quasi 2.800 istanze sul totale). Tale evidenza, insieme all'analisi del dato medio mensile, conferma l'esistenza di una situazione in cui alcune sedi gestiscono un numero di istanze notevolmente superiore alle altre.

Nel complesso, si evidenzia un risultato sostanzialmente allineato al dato del 2015 (4.718 istanze pervenute) che aveva registrato un incremento di circa il 20% rispetto al 2014 (3.932 istanze pervenute).



Nel grafico sottostante, invece, viene presentato il dettaglio regionale delle istanze pervenute ai Garanti nel triennio 2014-2016 (ordinato in modo decrescente sulla base della media del triennio).



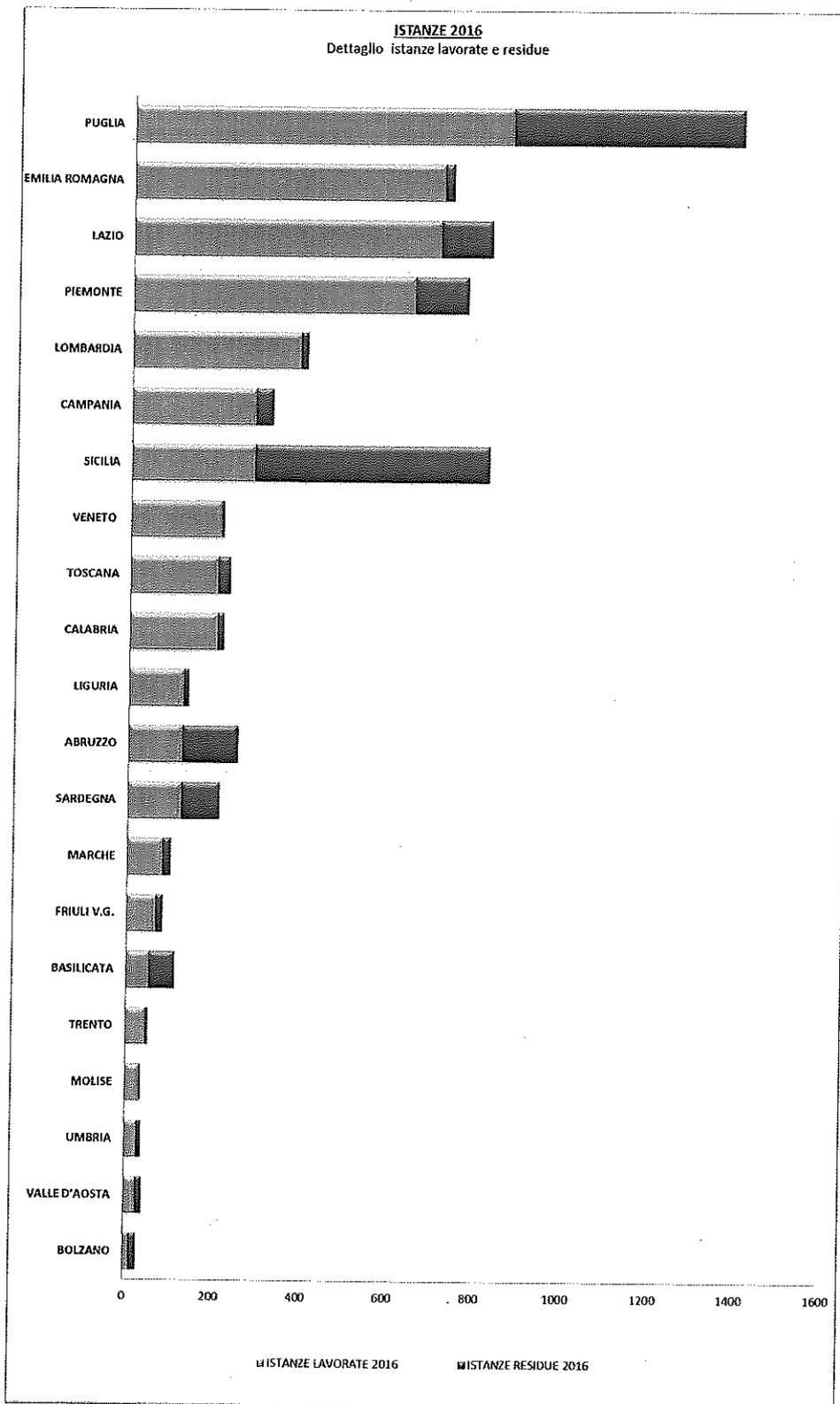
Osservando nel dettaglio le pratiche pervenute per ciascuna regione è possibile trarre alcune considerazioni sia in merito alla variazione della numerosità nel corso del triennio sia la differenza tra regioni.

Dall'esame delle istanze pervenute in ciascuna regione è possibile notare che i dati sono sostanzialmente stabili nel corso del biennio 2015-2016 ad esclusione di alcune regioni, per le quali si rilevano differenze sostanziali. In particolare, il Lazio presenta un calo notevole del numero di istanze pervenute mentre la Puglia, al contrario, ne registra un apprezzabile aumento.

In particolare, è possibile osservare che nel Lazio, in Lombardia, in Piemonte, in Puglia, in Sicilia e in Veneto pervengono mediamente circa 490 istanze l'anno mentre nelle regioni residue circa 115. Ne deriva che i singoli Garanti (strutturati, come abbiamo visto, come organi monocratici in tutte le regioni e province autonome) devono occuparsi di un numero di istanze talvolta molto diverso tra loro.

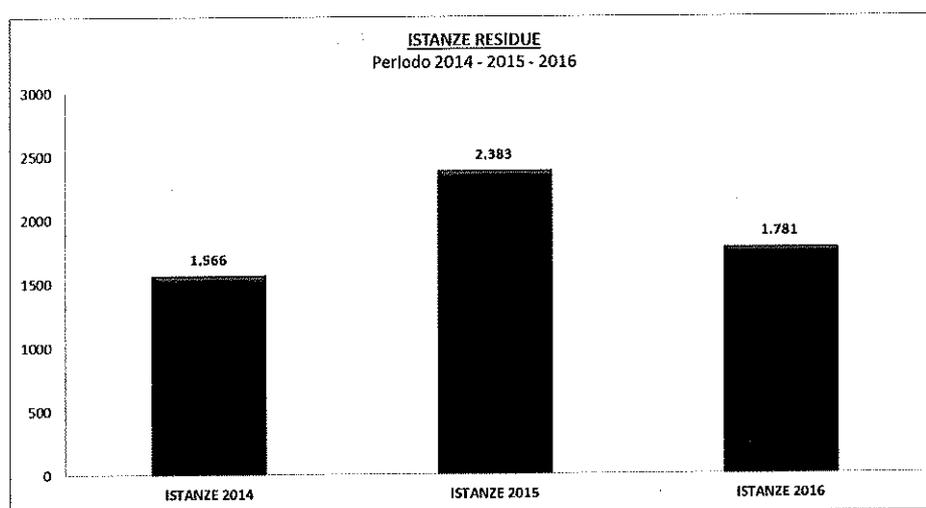
Un altro fenomeno che risulta interessante valutare riguarda le pratiche istruite, ma non ancora concluse alla fine dell'anno poiché in attesa di risposta da parte dell'ente impositore. Tale fenomeno, se va oltre la normale dimensione fisiologica, può generare un clima di incertezza e minare il rapporto di fiducia tra fisco e contribuente con possibilità di alimentare anche il contenzioso innanzi ai giudici tributari. Per tale motivo, nell'Atto di indirizzo sopra citato è stata richiesta all'amministrazione finanziaria di prestare la massima attenzione alle segnalazioni trasmesse dai Garanti.

Il seguente grafico illustra il totale delle pratiche in gestione ai Garanti di ciascuna Regione (dato comprensivo anche delle istanze residue dell'anno precedente oltre che delle nuove istanze pervenute nel corso dell'anno in analisi) con il dettaglio di quante istanze risultano gestite e concluse al 31 dicembre 2016 e quante, invece, risultano ancora in attesa di definizione alla chiusura dell'anno (pari a 1.781).



Le istanze residue del 2016 (pari a 1.781) rappresentano il 26% circa del totale delle istanze in gestione nel corso dell'anno (istanze residue del 2015 sommate alle istanze pervenute 2016). Tale fenomeno caratterizza in modo sostanziale solo alcune regioni tra cui Sicilia (circa 65%), Abruzzo, Basilicata e Bolzano (circa 50%) e, infine, Puglia e Sardegna (circa 40%). Le regioni restanti si assestano su percentuali inferiori.

Nel seguente grafico, invece, viene illustrato il numero totale di pratiche residue alla fine dell'anno confrontato con il medesimo dato del 2014 e 2015.



Nel complesso, tenendo conto anche delle istanze che alla fine del 2015 risultavano ancora non concluse, nel corso dell'esercizio 2016 i Garanti hanno lavorato oltre 5.200 istanze.

Si consideri, infine, che dalle relazioni semestrali e annuali prodotte risulta che i Garanti gestiscono anche molte richieste verbali - a seguito di contatti telefonici o accessi fisici all'Ufficio da parte dei contribuenti - che, in taluni casi, si risolvono mediante contatti diretti con gli uffici finanziari competenti e per i quali c'è una particolare attenzione per evitare l'insorgere di contenziosi.

3.2 La tipologia di istanze gestite

In questo paragrafo sono delineate le principali questioni oggetto di intervento che caratterizzano l'attività dei Garanti. Tale approfondimento, come anticipato, è stato possibile grazie al *format* standardizzato sottoposto ai Garanti al fine della compilazione con i dati del 2016 che ha permesso di ottenere informazioni più puntuali in merito a due aspetti principali: le materie di intervento (così come delineate dalla normativa) e i flussi di attività (come si sviluppa l'attività del garante nel corso dell'anno).

Per quanto riguarda il primo aspetto, sono stati raccolti i dati puntuali relativamente alle seguenti pratiche gestite dai Garanti:

- liquidazione/accertamento/sanzioni relativi a diritti o tributi erariali;
- liquidazione/accertamento/sanzioni relativi a tributi locali;
- riscossione tributi erariali;
- riscossione tributi locali;
- rimborsi tributi erariali;
- rimborsi tributi locali;
- verifiche fiscali;
- quesiti tributi erariali;
- quesiti tributi locali;
- casi di rimessione in termini del contribuente;
- pareri per mancato o irregolare funzionamento degli uffici (articolo 3 D.L.498/1961);
- istanze/Questioni varie di competenza;
- istanze/Questioni varie non di competenza.

Per quanto riguarda, invece, l'aspetto inerente i flussi di attività, sono stati raccolti i dati dei seguenti *status* delle istanze:

- istanze giacenti alla fine dell'anno precedente dettagliate per:
 - ✓ istanze in attesa di lavorazione;
 - ✓ istanze già lavorate nell'anno precedente con richiesta di documenti o chiarimenti;
 - ✓ istanze già lavorate nell'anno precedente con richiesta di attivazione dell'autotutela;
- istanze pervenute nel corso dell'anno;
- istanze istruite nel corso dell'anno dettagliate per:
 - ✓ richieste di documenti o chiarimenti da parte del Garante;
 - ✓ richieste di autotutela attivate dal Garante;
- istanze definite nell'anno dettagliate per:
 - ✓ archiviate per rinuncia da parte del contribuente o per altre ragioni;
 - ✓ definite nel merito dal Garante;
 - ✓ definite in autotutela dall'amministrazione finanziaria con esito totalmente favorevole al contribuente;
 - ✓ definite in autotutela dall'amministrazione finanziaria con esito parzialmente favorevole al contribuente;
 - ✓ definite in autotutela dall'amministrazione finanziaria con esito contrario al contribuente o con il rifiuto di attivare l'autotutela;
- istanze giacenti alla fine dell'anno dettagliate per:
 - ✓ in attesa di lavorazione (ovvero pratiche protocollate ma non ancora lavorate alla fine dell'anno);
 - ✓ già istruite nell'anno con richiesta di documenti o chiarimenti (istanze per le quali il Garante risulta in attesa di risposta);

- ✓ già istruite nell'anno con richiesta di attivazione dell'autotutela (istanze per le quali l'amministrazione finanziaria non si è ancora pronunciata).

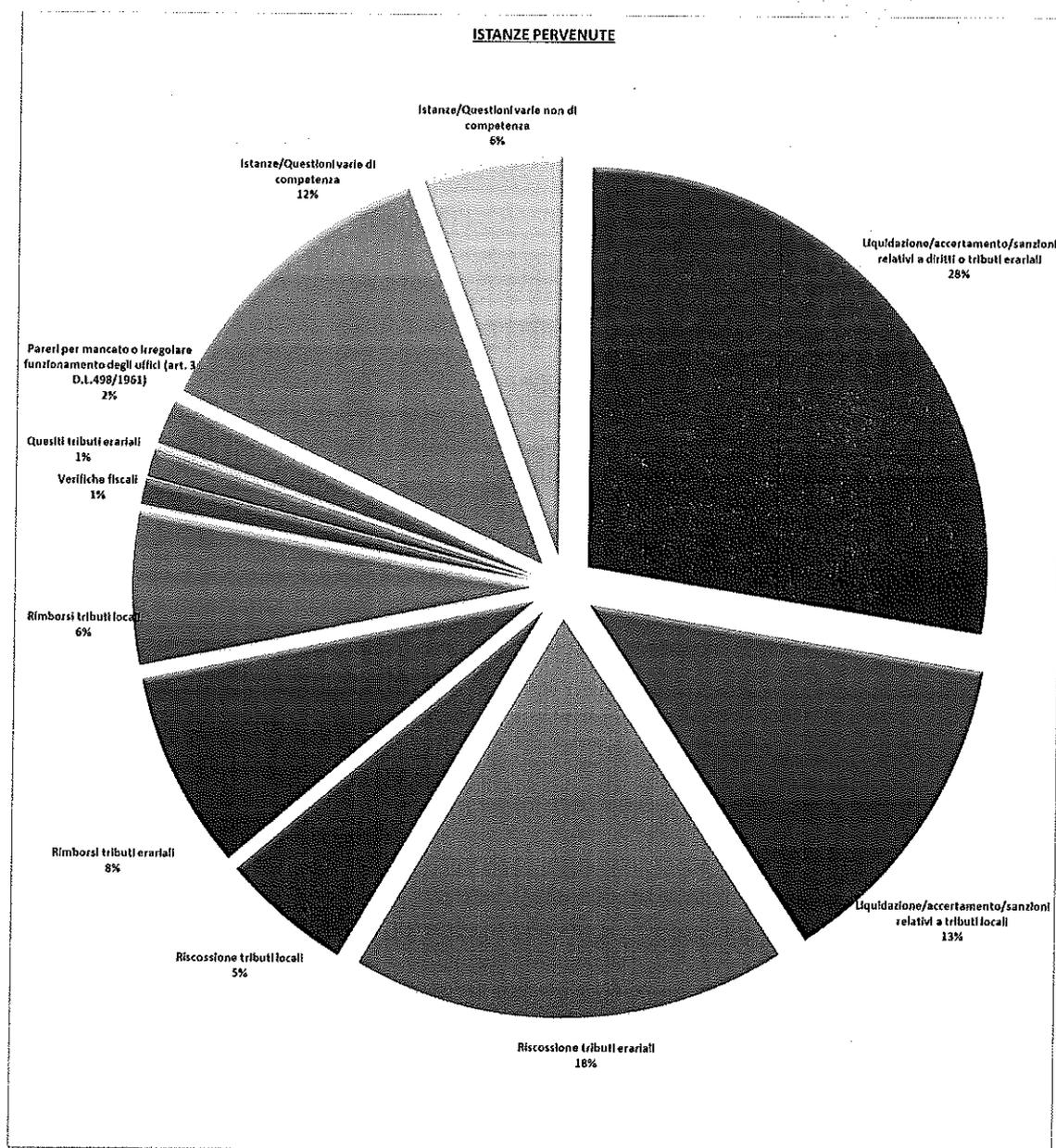
Dall'esame dei dati raccolti è emerso che nel 2016 - come peraltro anche nel 2014 e nel 2015 - l'attività dei Garanti ha riguardato prevalentemente i seguenti ambiti (tra parentesi viene fornito il numero delle pratiche pervenute nel corso dell'anno):

- liquidazione, accertamento, sanzioni con riferimento a diritti o tributi erariali (1.072) e locali (512), nel quale sono trattate problematiche attinenti prevalentemente all'attività degli enti impositori;
- riscossione di tributi erariali (685) e locali (208), nel quale sono trattate, invece, problematiche attinenti all'operato degli agenti della riscossione;
- rimborsi di tributi erariali (311) e locali (241).

L'insieme di tali istanze rappresenta il 65% circa del totale delle pratiche pervenute.

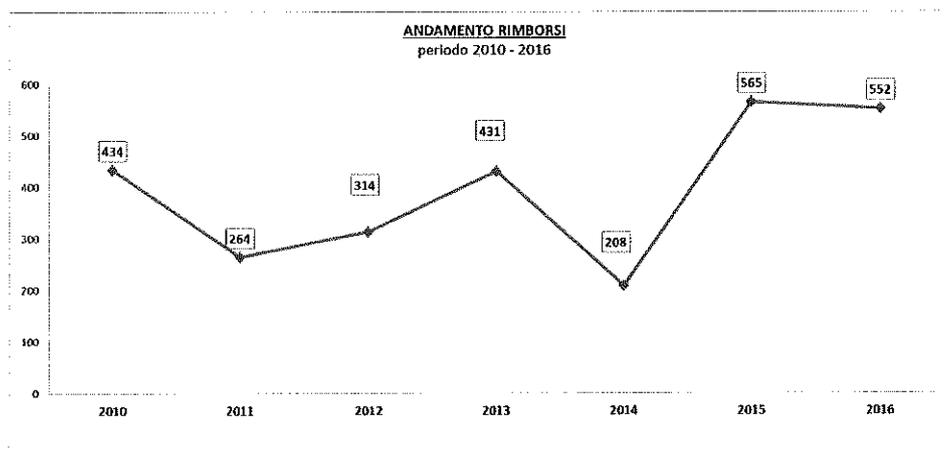
La rimanente parte comprende diverse tipologie di istanze, come richieste di informazioni e consulenza, richieste di intervento nel caso di verifiche fiscali, segnalazioni di irregolarità o malfunzionamento degli uffici, denunce anonime, quesiti e questioni non rientranti nella competenza del Garante.

Il seguente grafico offre una rappresentazione del fenomeno.

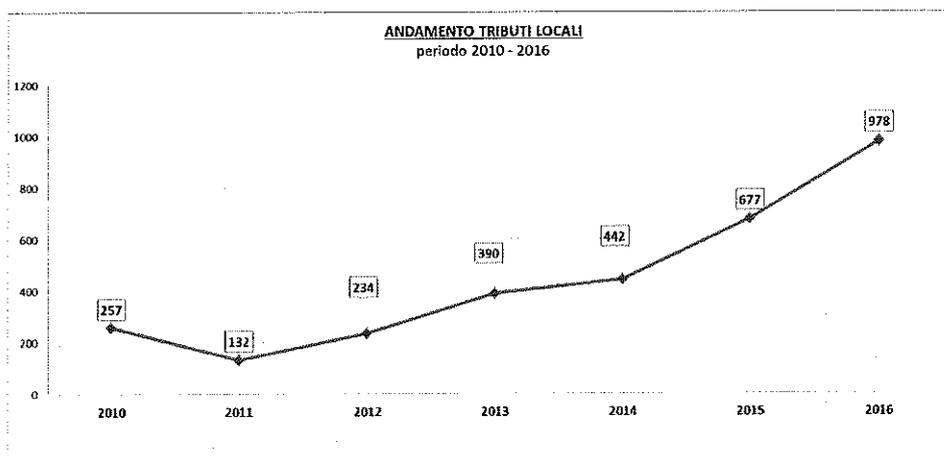


Di seguito si analizzano più in dettaglio l'andamento delle principali tipologie di istanze gestite dai Garanti (rimborsi, tributi locali e procedure di autotutela).

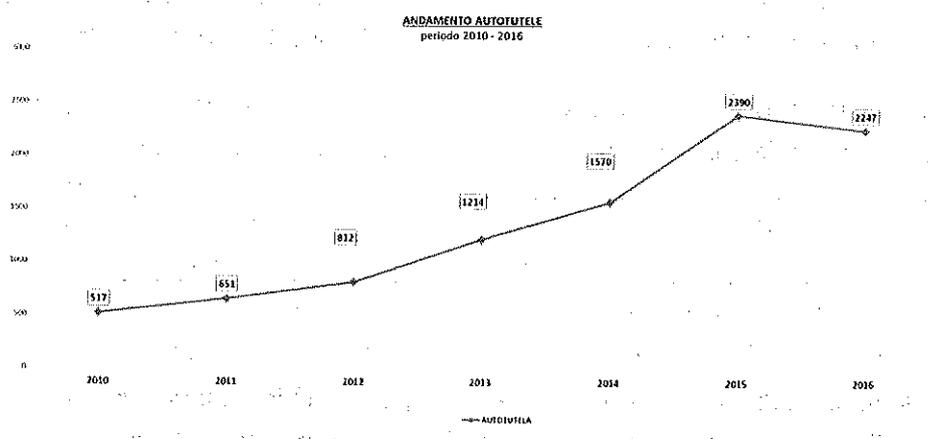
Il grafico successivo illustra l'andamento del numero di istanze di rimborso pervenute ai Garanti del contribuente nel corso del periodo 2010-2016. I dati presentati riguardano le istanze relative sia ai tributi erariali che ai tributi locali. E' possibile osservare come tali istanze, dopo un calo nel corso del 2014, a partire dall'anno 2015 sono cresciute nuovamente in termini di numerosità. Nel corso del 2016, infine, il numero delle istanze risulta sostanzialmente allineato al dato dell'anno precedente.



Di seguito, per il periodo 2010 – 2016, viene, invece, presentato il dettaglio delle istanze riguardanti i tributi locali. Tale dato contiene le istanze pervenute relative ai tributi locali per tutti le diverse tipologie di richiesta (in particolare, liquidazione/accertamento/sanzioni, riscossione e rimborsi). Osservando il grafico è possibile verificare come il numero delle istanze relative ai tributi locali stia crescendo in modo continuo a partire dal 2010 con solo una leggera flessione nel corso del 2011.



Infine, viene presentato il dettaglio delle procedure di autotutela attivate dai Garanti nel periodo 2010 - 2016.



Esse, a partire dal 2010, si caratterizzano per una crescita pressoché costante (con una leggera flessione proprio nel 2016) nel corso degli anni passando dalle iniziali 517 istanze alle 2.247 del 2016 (+335% nel corso di 6 anni). Inoltre, le richieste, gestite dal Garante nell'anno 2016 si sono tradotte in una attivazione dell'autotutela in quasi il 50% dei casi e, spesso, hanno riguardato questioni relative all'accertamento e alla riscossione dei tributi erariali.

Da questi dati sembra emergere un crescente apprezzamento dei contribuenti nell'operato del Garante, visto quale organo di difesa e garanzia al quale affidarsi per il riconoscimento dei propri diritti.

3.3 Gli esiti delle istanze gestite

Di fondamentale importanza, ai fini della presente Relazione, è anche l'esame degli esiti delle autotutele attivate dal Garante presso gli enti impositori che - avuto riguardo all'interesse del contribuente e salvo i casi di rinuncia da parte di quest'ultimo - possono classificarsi nel seguente modo:

- favorevoli;
- parzialmente favorevoli;
- contrari.

Nei primi due casi, l'esito presuppone un esercizio dell'autotutela da parte dell'ente impositore. Nell'ultimo caso, l'esito contrario al contribuente, può essere determinato mediante una determinazione di autotutela negativa (in sostanza una conferma dell'atto) oppure attraverso il mancato esercizio *tout court* dell'autotutela.

Di seguito viene riportata la rappresentazione grafica della percentuale di istanze distinte per tipologia di esito.