

SENATO DELLA REPUBBLICA

XVIII LEGISLATURA

Doc. LII
n. 2

RELAZIONE

SULL'ATTIVITÀ SVOLTA DAI GARANTI DEL CONTRIBUENTE

(Anno 2018)

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

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

Comunicata alla Presidenza il 2 settembre 2019



RELAZIONE SULL'ATTIVITÀ SVOLTA DAL GARANTE DEL CONTRIBUENTE

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

Anno 2018

INDICE

1. PREMESSA.....	3
2. RUOLO, FUNZIONI E PRINCIPALI AMBITI DI INTERVENTO DEL GARANTE.....	5
2.1. Autonomia e funzionamento del Garante	5
2.2 Compiti del Garante.....	7
2.3 I principali ambiti di intervento del Garante.....	8
2.3.1. L'attivazione dell'autotutela per gli atti di accertamento e riscossione.....	8
2.3.2 I rimborsi.....	10
3. L'ATTIVITÀ SVOLTA DAI GARANTI NEL 2018.....	12
3.1 Istanze pervenute nell'anno.....	13
3.2 Istanze gestite.....	18
3.3 Tipologia di istanze pervenute.....	21
3.4 Esiti delle istanze definite.....	29

1. PREMESSA

Con la presente Relazione si riferisce in merito al funzionamento del Garante del contribuente, all'efficacia della sua azione e alla natura delle questioni trattate nonché ai provvedimenti adottati a seguito delle sue segnalazioni, 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").

Come noto, il Garante del contribuente svolge una funzione di tutela dei contribuenti e di mediazione tra i cittadini e l'amministrazione finanziaria. Interviene, infatti, 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*" (articolo 13, comma 6, della legge 212/2000).

Negli ultimi anni, tale funzione di garanzia del rapporto di fiducia tra fisco e cittadini ha assunto una rinnovata importanza alla luce delle ormai consolidate indicazioni in tema di politica fiscale che mirano, tra l'altro:

- al raggiungimento di una maggiore certezza fiscale per il contribuente (*tax certainty*), anche mediante l'attività di semplificazione normativa;
- alla riduzione degli adempimenti a carico dei contribuenti, al fine di rendere più snella l'attività di dichiarazione e, di conseguenza, aumentare il livello di *compliance volontaria* (si fa riferimento, in merito, a quella parte di evasione fiscale derivante da errori che, attraverso l'azione congiunta della semplificazione normativa e della riduzione degli adempimenti, può essere sensibilmente ridotta);
- al potenziamento delle garanzie procedurali.

Si tratta di un paradigma che – oltre alla tradizionale attività di controllo e accertamento *ex post* – intende valorizzare il confronto preventivo tra fisco e contribuente e, quindi, agevolare l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali.

Da quanto sinteticamente esposto emerge, quindi, la centralità del ruolo del cittadino/contribuente, concepito non solo come destinatario dell'azione dell'amministrazione finanziaria, ma innanzi tutto come beneficiario dei servizi da essa prodotti. Tale impostazione risulta, peraltro, in piena sintonia con le prescrizioni costituzionali laddove è disposto che l'amministrazione pubblica e suoi impiegati siano *al servizio* della Nazione e, quindi, anche dei contribuenti (articolo 98, primo comma). Dunque, a questi ultimi, se da un lato, in adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale, viene richiesto – e, se del caso, imposto – di concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva (articolo 53, primo comma), dall'altro

lato, devono essere loro assicurati servizi di qualità e tutele adeguate agli standard fissati dallo Statuto.

In tale contesto si spiega l'azione svolta dal Garante del contribuente, quale intermediario nel rapporto tra cittadino e amministrazione fiscale. Tale figura, in particolare, assolve funzioni di garanzia e, in quanto collocato in un "osservatorio privilegiato" determinato dalla sua vicinanza ai cittadini, non solo contribuisce ad assicurare un tempestivo riscontro alle istanze dei cittadini, ma fornisce anche informazioni importanti relativamente al comportamento dell'amministrazione finanziaria e alla percezione che di essa hanno i contribuenti. A quest'ultimo proposito, dall'esame delle relazioni trasmesse, si evince che l'amministrazione finanziaria sta confermando un approccio collaborativo non solo verso i contribuenti, ma anche nei confronti delle richieste del Garante. In particolare, le osservazioni sollevate in passato circa la scarsa tempestività di risposta dell'amministrazione fiscale risultano oggi pressoché superate e sostituite da una maggiore soddisfazione dei Garanti per la collaborazione assicurata dagli Uffici.

Il presente documento, come usuale, 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 nel corso del 2018, 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 presente in ogni Regione e Provincia autonoma, è un soggetto terzo posto a tutela delle ragioni dei contribuenti che si ritengono lesi da atti illegittimi del fisco o da fatti 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. Autonomia e funzionamento del Garante

Affinché possa esercitare efficacemente le sue funzioni è necessario che il Garante goda di una sufficiente autonomia e di una riconosciuta autorevolezza.

A tal fine, l'articolo 13, comma 2, dello Statuto attribuisce il potere di nomina dei singoli Garanti ad un soggetto terzo rispetto all'amministrazione finanziaria, qual è il Presidente della Commissione tributaria regionale nella cui circoscrizione è compresa la Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate o la Direzione provinciale (nel caso delle province autonome di Trento e Bolzano) presso cui sono istituiti. Il medesimo comma stabilisce inoltre che 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'incarico ha durata quadriennale ed è rinnovabile tenendo presenti professionalità, produttività ed attività svolta (articolo 13, comma 4).

Il rispetto dell'autonomia legislativamente prevista va valutato anche alla luce delle modalità di funzionamento dell'Istituto, al quale devono essere garantite le necessarie risorse umane, strumentali e finanziarie. In particolare, le dotazioni umane e strumentali sono assicurate al Garante dall'Agenzia delle entrate, con proprie risorse. A tal riguardo, la Convenzione triennale per gli esercizi 2018-2020 tra il Ministro e l'Agenzia di cui all'articolo 59 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300 prevede che quest'ultima, in attuazione delle previsioni di cui alla legge 212/2000, assicuri al Garante del contribuente il supporto tecnico-logistico e il personale necessario per lo svolgimento delle sue funzioni, fornendo risposta alle sue segnalazioni entro 30 giorni (articolo 13, comma 11).

Con riguardo alla sua composizione, secondo le previsioni originarie, l'organo aveva natura collegiale; successivamente, al fine di perseguire l'obiettivo del generale contenimento della

spesa pubblica, l'articolo 4, commi 36 e 37, della legge 12 novembre 2011, n. 183 (legge di stabilità per il 2012) ne ha disposto il passaggio ad organo monocratico, pur lasciandone immutate le funzioni e le modalità di nomina. Tale passaggio, se ha avuto un impatto minimo sugli uffici che gestiscono poche istanze, ha invece richiesto uno sforzo aggiuntivo non trascurabile a quei Garanti i cui uffici annualmente lavorano un numero considerevole di pratiche. Inoltre, trattandosi di un organo monocratico, rimane comunque irrisolto il problema – segnalato dai Garanti in diverse Relazioni – della sua sostituzione in caso di assenza o impedimento.

Per assicurare a tale istituzione un'adeguata pubblicità, viene garantita la pubblicazione sul sito istituzionale del Ministero dell'economia e delle finanze delle informazioni riguardanti le modalità di accesso al Garante, degli atti relativi alla loro nomina e del *curriculum vitae* nonché della presente Relazione annuale e, su richiesta dei Garanti, delle relazioni semestrali e annuali da essi prodotte.

Di seguito viene proposta la tabella rappresentativa dei Garanti in servizio nel 2018.

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 Formica
VENETO	Dr. Sandro Merz

2.2 Compiti del Garante

Come sottolineato nelle precedenti relazioni, 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 gli ha attribuito, infatti, 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:

- 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 – 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 sull'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), di verifiche fiscali (articolo 13, comma 9 e articolo 12) e 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, il legislatore ha previsto che annualmente tale organo presenti una relazione direttamente al Governo e al Parlamento 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.

2.3 I principali ambiti di intervento del Garante

In continuità con gli anni precedenti, anche nel 2018 i principali ambiti di intervento del Garante hanno riguardato l'attivazione dell'autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente ovvero casi di rimborso di imposte non dovute.

2.3.1. 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*".

L'autotutela cui si fa riferimento è quella tributaria¹, la quale rappresenta un potere generale esercitabile d'ufficio sulla base di valutazioni discrezionali. Ritenuti sussistenti i presupposti di legge (ossia l'illegittimità dell'atto), essa può essere attivata con riguardo a qualunque imposta e in relazione all'attività di tutti gli uffici (carattere generale) e consente

¹ Disciplinata in dettaglio dal decreto ministeriale 11 febbraio 1997, n. 37 "Regolamento recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria". Essa si distingue dall'autotutela amministrativa generale, la quale è disciplinata dall'articolo 21-nonies nella legge 7 agosto 1990, n. 241 che, come noto, prevede la possibilità di annullare d'ufficio i provvedimenti amministrativi illegittimi qualora sussistano ragioni di interesse pubblico.

all'amministrazione finanziaria di apprezzare la "bontà" dell'atto amministrativo rispetto al perseguimento del pubblico interesse (carattere discrezionale).

L'autotutela tributaria non costituisce, pertanto, uno strumento di protezione del contribuente (*ex multis*, Corte di cassazione, sezione tributaria, sentenza 15 aprile 2016, n. 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. 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). Correlativamente, 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 determina un «vuoto di tutela» costituzionalmente illegittimo. Affermare il contrario, ovvero il dovere dell'amministrazione di rispondere all'istanza di autotutela, significherebbe creare in favore del contribuente una nuova situazione giuridicamente protetta, 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).

Tali conclusioni, *de jure condito*, sembrano valere anche nel caso di "attivazione" dell'autotutela ex articolo 13, comma 6, dello Statuto che – come più volte sottolineato nelle precedenti Relazioni – prevede un intervento sollecitatorio diretto agli uffici finanziari che hanno emanato l'atto affinché, se del caso, procedano al suo riesame alla luce delle considerazioni svolte dal Garante, senza che quanto prospettato da quest'ultimo possa considerarsi vincolante ai fini di un'eventuale revisione del provvedimento.

Ad ogni modo va rappresentato che, nell'ottica di rafforzare il rapporto fiduciario tra contribuenti e amministrazione finanziaria, quest'ultima ha prestato anche nell'anno 2018 la massima attenzione alle segnalazioni dei Garanti, fornendo loro ogni proficua collaborazione. Di ciò è stato dato atto anche nelle Relazioni dei Garanti, nelle quali si è tra l'altro sottolineato come l'Amministrazione, ricorrendone i presupposti, ha proceduto ad annullare o rettificare gli atti che presentassero profili di difformità rispetto alla legge, accogliendo così

le osservazioni dei Garanti o, comunque, assicurando a questi ultimi risposte accurate, complete e tempestive.

A quest'ultimo proposito, va inoltre segnalato come nella Convenzione 2018-2020 con l'Agenzia delle entrate sia stato confermato l'apposito indicatore² volto a misurare i tempi di lavorazione delle segnalazioni. Analogo impegno è previsto nella convenzione con l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli³. Si è contribuito, in tale modo, ad assicurare il rispetto del termine di 30 giorni previsto dallo Statuto per fornire risposta al Garante. In particolare, come si evince dalla relazione di monitoraggio annuale relativa all'anno 2018, i tempi di risposta da parte dell'Agenzia delle entrate alle segnalazioni dei Garanti non hanno superato i 30 ogni nell'85% dei casi, permettendo il conseguimento del valore target previsto per tale indicatore per il citato triennio.

Per quando riguarda gli enti locali, la situazione in merito ai tempi di risposta risulta essere più complessa. Si profila, pertanto, l'opportunità di individuare strategie di intervento che permettano un maggiore allineamento rispetto agli obiettivi, poiché, ad oggi, il rispetto delle tempistiche sembra dettato da dinamiche informali che non sempre consentono di raggiungere risultati in linea con le aspettative.

2.3.2 I rimborsi

I rimborsi hanno rappresentato un tema molto sentito dai contribuenti anche nell'anno 2018 e le relative segnalazioni, con cui essi lamentano disfunzioni o ritardi nella loro erogazione, costituiscono il 13% circa dell'attività dei Garanti.

Come segnalato nelle precedenti Relazioni, la tempestività nel pagamento dei rimborsi da parte dell'amministrazione finanziaria rappresenta una delle modalità più efficaci per costruire un rapporto tra fisco e contribuente improntato sulla fiducia e buona fede. L'inefficace gestione dei rimborsi rappresenta, invece, un motivo di pregiudizio della qualità di tale rapporto. Il rischio concerne la possibilità del verificarsi di un'asimmetria ingiustificata tra Stato e cittadini: infatti, alla pretesa dello Stato volta ad ottenere dal 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 alle istanze dei cittadini. Senza dimenticare un altro aspetto indesiderabile, e cioè il generarsi, a causa di tale ritardo, di ulteriori interessi sulla sorte capitale, con conseguenze dannose anche a carico dell'Erario.

² Indicatore: percentuale di risposta alle segnalazioni dei Garanti del contribuente entro 30 giorni. Il target di riferimento per il triennio è pari all'85%.

³ L'articolo 3, comma 11, prevede, infatti, che "l'Agenzia fornisce risposta alle segnalazioni del Garante del contribuente entro 30 giorni dalla ricezione delle richieste".

Ad ogni modo, vanno sottolineati i soddisfacenti livelli di *performance* raggiunti dall'Agenzia delle entrate relativamente ai rimborsi IVA e imposte dirette, per i quali si rinvia a quanto rappresentato nel paragrafo 3.3 della presente Relazione, in merito alla tipologie di istanze pervenute ai Garanti.

3. L'ATTIVITÀ SVOLTA DAI GARANTI NEL 2018

I paragrafi che seguono hanno lo scopo di presentare i principali dati relativi all'attività dei Garanti nel corso del 2018. Tali dati sono raccolti attraverso la trasmissione delle relazioni semestrali ed annuali cui viene allegato, per ciascun semestre, un dettagliato prospetto statistico contenente i dati analitici dell'attività. Pertanto, così come per il 2017, anche per l'anno oggetto della presente Relazione è possibile proporre un'analisi, il cui livello di dettaglio e la cui completezza derivano dalla maggiore standardizzazione del sistema di raccolta delle informazioni fornite dai singoli Garanti. Essi, con il supporto dei propri collaboratori, compilano un prospetto che consente di raccogliere informazioni sia in merito agli 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 e i relativi esiti*)⁴.

A partire dall'attività relativa all'anno 2019, la raccolta di tali informazioni avverrà attraverso il sistema integrato per l'attività di governance delle agenzie fiscali (Sigov). Si tratta di un'applicazione web realizzata a supporto alle funzioni attribuite al Dipartimento delle finanze in tema di:

- pianificazione e coordinamento delle attività svolte dalle agenzie fiscali;
- monitoraggio e verifica dei loro risultati;
- vigilanza sulle modalità di esercizio delle funzioni fiscali da parte delle agenzie sotto il profilo della trasparenza, imparzialità e correttezza nell'applicazione delle norme, con particolare riguardo ai rapporti con i contribuenti nonché a quanto previsto dalla legge 27 luglio 2000, n. 212;
- rapporti con il Garante del contribuente ai fini della predisposizione della Relazione annuale prevista dall'art. 13, comma 13, della legge 27 luglio 2000, n. 212.

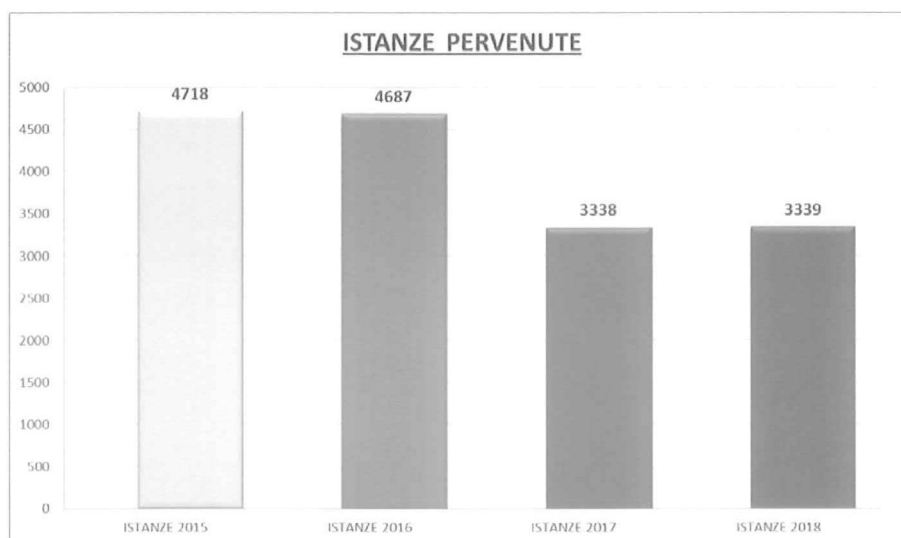
In particolare, per quanto riguarda tale ultima funzione, l'applicativo web permetterà di raccogliere in modo automatico e puntuale tutte le informazioni necessarie per l'elaborazione della presente Relazione garantendo la qualità e la standardizzazione dei dati e, al contempo, un contenimento dell'*effort* per gli uffici dei Garanti e del Dipartimento delle finanze, ormai necessario a causa della continua contrazione delle risorse umane a disposizione per garantire l'assolvimento dei compiti attribuiti dalle legge.

⁴ Ai fini della presente analisi e di una corretta comprensione della stessa, sono necessarie le seguenti precisazioni:

- ✓ la fonte dei dati è rinvenibile nei prospetti statistici trasmessi dai Garanti;
- ✓ non vengono inclusi i dati - comunque di impatto marginale - relativi ai "pareri per mancato o irregolare funzionamento degli uffici" trattandosi di una materia con connotazioni differenti rispetto alle altre gestite dai Garanti e i cui criteri di raccolta dati risultano ancora non perfettamente omogenei.

3.1 Istanze pervenute nell'anno

Nel corso del 2018 sono pervenute 3.339 nuove istanze a livello nazionale. I dati disponibili per l'anno 2018 non sono comprensivi di quelli relativi all'attività svolta dal Garante della Basilicata, relativamente al quale non sono pervenute al Ministero dell'economia e delle finanze né le Relazioni né i prospetti statistici.



Il dato del 2018 evidenzia un decremento rispetto al 2015 e al 2016 (-29% rispetto ad entrambi gli anni) ed è sostanzialmente stabile rispetto al 2017.

Infine, il decremento risulta pari a circa il 21% se si considera il numero delle istanze pervenute nel 2018 rispetto alla media del triennio 2015-2017.

Di seguito viene presentato il dettaglio delle istanze pervenute per regione e province autonome.



Relativamente all'anno 2018 in esame, la tabella seguente offre, invece, un quadro più dettagliato delle istanze complessivamente pervenute ai Garanti e, in particolare:

- istanze primo semestre;
- istanze secondo semestre;
- istanze totali;
- valore assoluto cumulato;
- valore percentuale cumulato;
- media mensile.

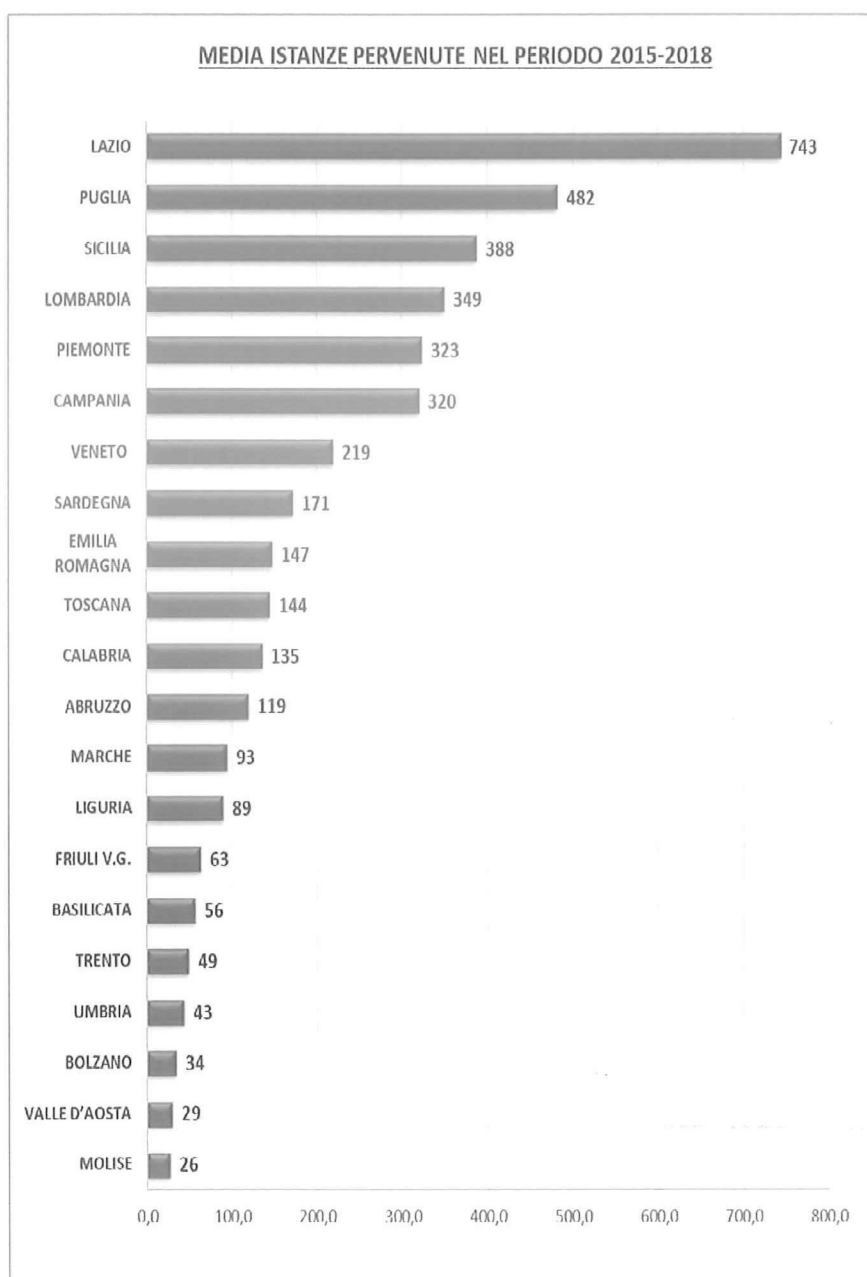
Tali dati sono proposti nella tabella⁵ in ordine decrescente sulla base del valore annuale.

ISTANZE PERVENUTE 2018						
REGIONE	I SEMESTRE	II SEMESTRE	ANNUALE	MEDIA MENSILE	CUMULATA ANNUALE	CUMULATA PERCENTUALE
LAZIO	348	268	616	51,3	616	18%
SICILIA	223	175	398	33,2	1014	30%
LOMBARDIA	182	144	326	27,2	1340	40%
CAMPANIA	170	118	288	24,0	1628	49%
PUGLIA	112	151	263	21,9	1891	57%
VENETO	136	121	257	21,4	2148	64%
PIEMONTE	106	93	199	16,6	2347	70%
EMILIA R.	79	70	149	12,4	2496	75%
SARDEGNA	-	-	128	10,7	2624	79%
TOSCANA	70	53	123	10,3	2747	82%
CALABRIA	49	64	113	9,4	2860	86%
ABRUZZO	51	44	95	7,9	2955	88%
MARCHE	54	39	93	7,8	3048	91%
LIGURIA	44	45	89	7,4	3137	94%
FRIULI V. G.	19	26	45	3,8	3182	95%
UMBRIA	24	17	41	3,4	3223	97%
TRENTO	26	13	39	3,3	3262	98%
BOLZANO	19	13	32	2,7	3294	99%
VALLE D'A.	8	17	25	2,1	3319	99%
MOLISE	14	6	20	1,7	3339	100%
BASILICATA	-	-	-	-	-	-
TOTALE	1734	1477	3339	13,9		

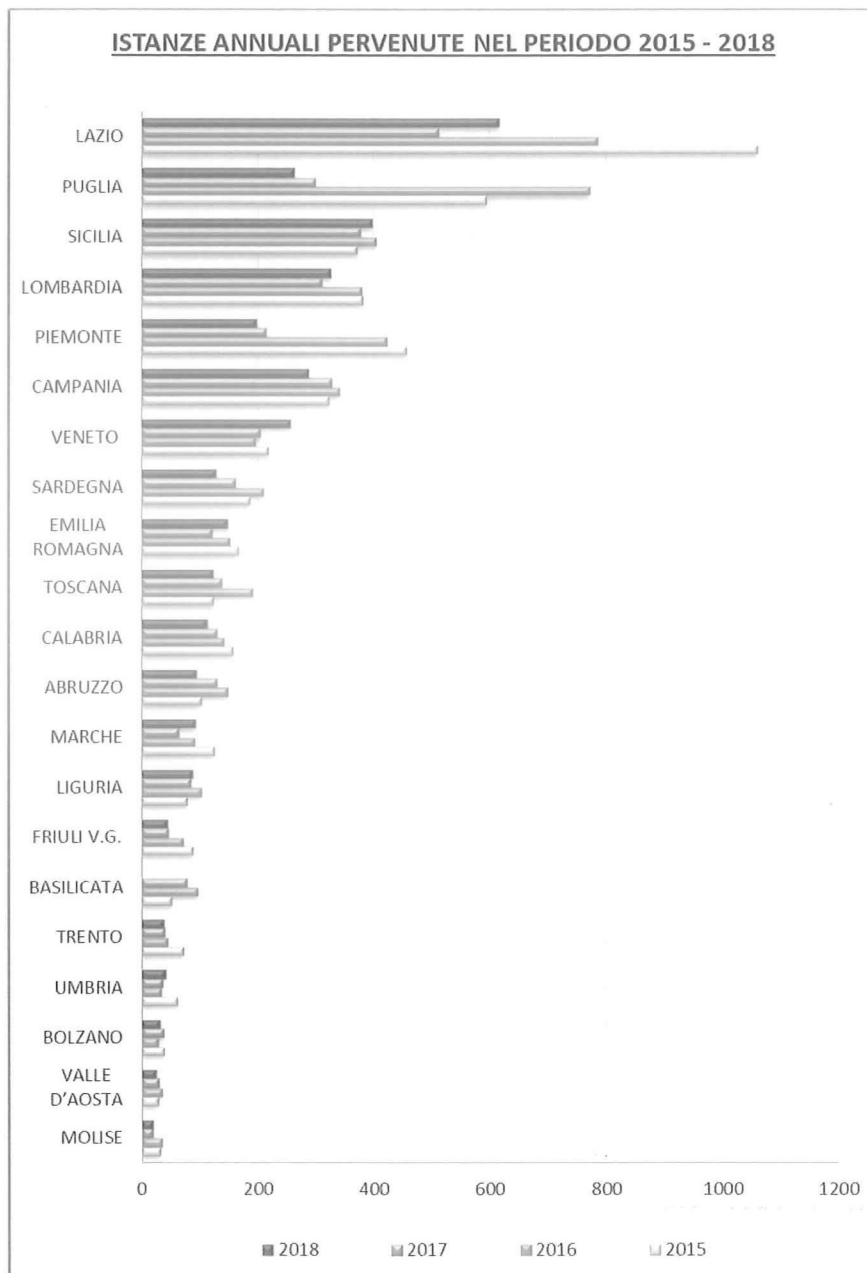
L'analisi dei valori fa emergere la differenza, in termini di mole di lavoro, tra i diversi Garanti. In particolare, volendo osservare in primo luogo i due estremi, il Garante del Lazio ha ricevuto un numero di nuove istanze pari a 616 (+20% rispetto all'anno precedente) mentre all'ufficio del Garante del Molise ne sono pervenute 20 (valore allineato a quello dell'anno precedente). In tale ambito, è significativo rilevare come alle prime sette regioni - Lazio, Sicilia, Lombardia, Campania, Puglia, Veneto e Piemonte - corrispondenti ad un terzo del totale, siano pervenute il 70% delle istanze totali per l'anno 2018 (pari, in valore assoluto, a 2.347 istanze). Tali evidenze, confermano l'esistenza di una situazione di forte disomogeneità che vede alcune sedi impegnate nella gestione di un numero di istanze notevolmente superiore a quelle gestite dalle altre. Anche per il 2018, viene confermato che una distinzione su base regionale dell'attività, in considerazione delle differenze intrinseche delle regioni stesse (in riferimento, ad esempio, alla popolazione o alla concentrazione di attività produttive) potrebbe non rispondere adeguatamente alla gestione del lavoro per i Garanti.

⁵ Relativamente al Garante della Sardegna non è disponibile la suddivisione per semestre delle istanze pervenute.

Il grafico sottostante, inoltre, fornisce la media delle istanze pervenute per Regione nel periodo 2015-2018, ordinato in modo decrescente. Tale valore medio permette di evidenziare come i risultati emersi nel 2018 non rappresentino un evento isolato, quando piuttosto la conferma di un fenomeno costante nel periodo considerato.



Il dato puntuale per ciascun anno, infine, permette di osservare il fenomeno più analiticamente:



Più nello specifico, grazie anche all'osservazione del grafico sopra riportato contenente le istanze pervenute per regione, è possibile osservare che nell'ultimo biennio, sebbene il dato aggregato di istanze pervenute sia sostanzialmente stabile, l'andamento regionale risulta piuttosto diversificato. In particolare, Emilia Romagna, Lazio, Marche e Veneto risultano in

crescita nel 2018 rispetto al 2017 almeno del 20%; Abruzzo e Sardegna, al contrario, risultano in calo almeno del 20%; mentre per le restanti regioni si registra una sostanziale stabilità o una variazione inferiore al 20%.

Per quanto concerne la distribuzione delle istanze pervenute per regione, si evidenzia che nelle prime sette regioni per numerosità media sono pervenute, nel periodo 2015-2018, oltre 403 istanze l'anno mentre nelle regioni residue quasi 86. Come già sottolineato, anche tali dati di medio periodo confermano che i singoli Garanti (quali organi monocratici) devono occuparsi di un numero di istanze talvolta molto diverso tra loro.

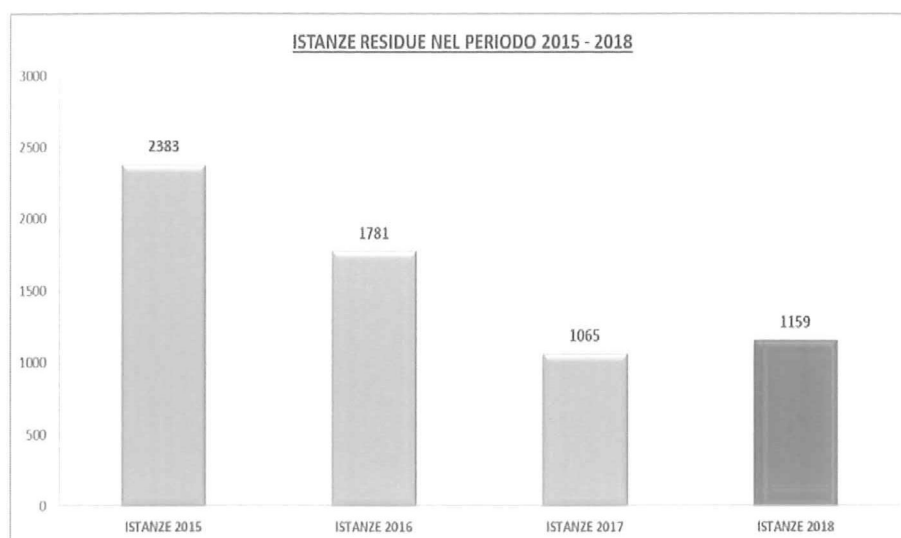
3.2 Istanze gestite

Entrando nel nettaglio dell'attività dei Garanti, la gestione complessiva delle istanze ha riguardato, nel corso del 2018, un totale di 4.301 istanze, in calo del 10% rispetto al 2017, quando le istanze gestite sono state pari a 4.789. All'interno di tale aggregato sono incluse sia le nuove istanze pervenute nel corso del 2018 (3.339) sia quelle residue derivanti dalle attività degli anni precedenti.

Per comprendere appieno la composizione dell'attività svolta nell'anno in esame occorre ricordare la nozione di "istanze residue"⁶: queste ultime rappresentano le pratiche istruite dal Garante, ma non ancora definite alla fine dell'anno in esame poiché in attesa di risposta da parte dell'ente impositore. Il dato riferito a tali istanze, come già segnalato nelle precedenti relazioni, è indice di un fenomeno che, se va oltre la 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. Ed è proprio da tali considerazioni che origina l'esigenza di monitorare, attraverso specifici indicatori, i tempi di risposta degli enti alle segnalazioni trasmesse dai Garanti (a tal proposito, si ricorda che nel Piano della Convenzione tra Ministro dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle entrate per il triennio 2018-2020 è stato confermato l'indicatore atto a valutare i tempi di risposta dell'ente alle segnalazioni trasmesse dai Garanti).

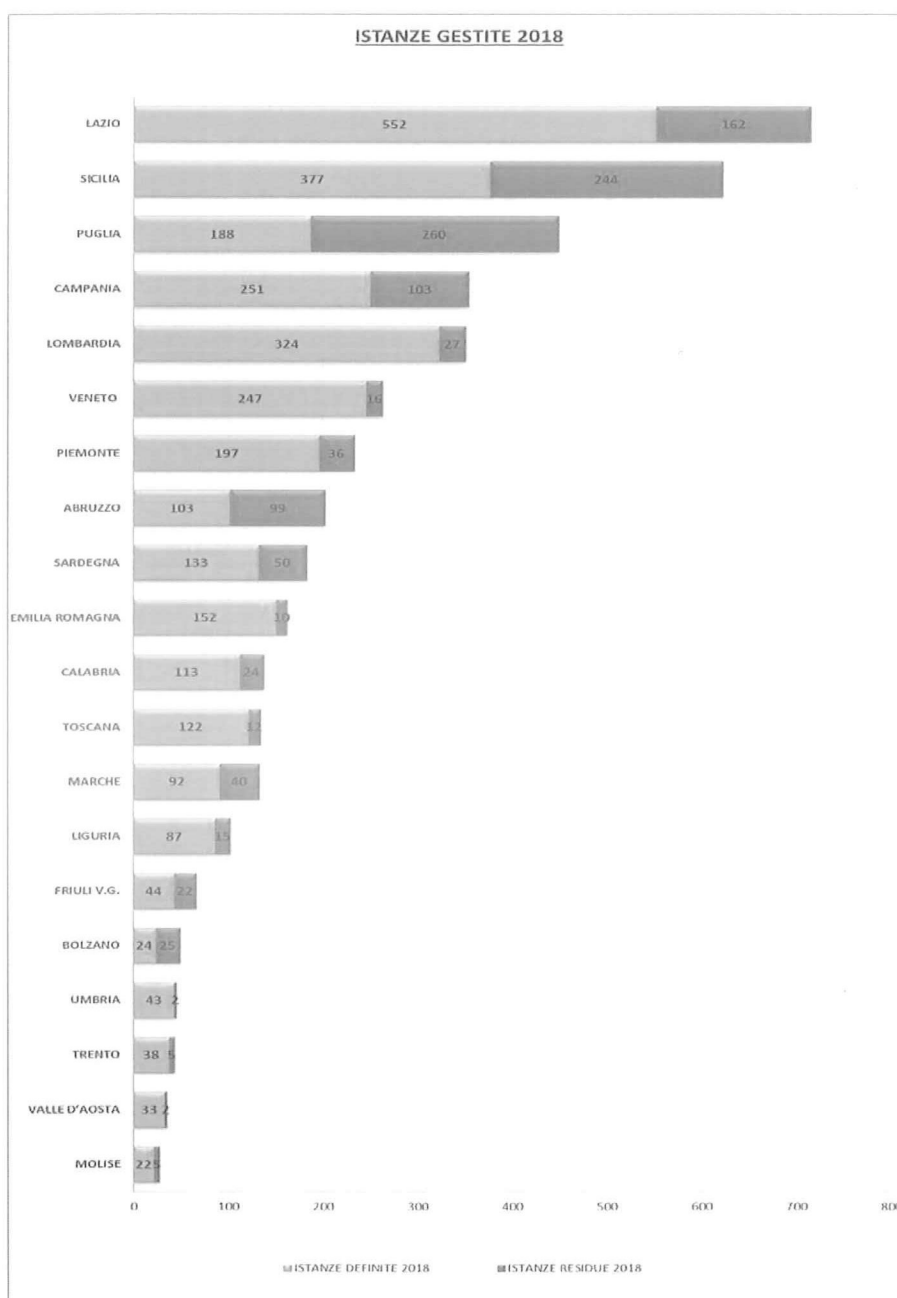
A tal proposito, si illustra l'andamento delle istanze residue dal 2015 al 2018.

⁶ Il calcolo delle istanze residue può essere effettuato come segue: istanze pervenute nell'anno di competenza e residue al 31.12 dell'anno precedente al netto delle istanze definite al 31.12 dell'anno di competenza.



Nel 2018, il totale delle pratiche residue (pari a 1.159) sembra registrare una stabilizzazione del dato a seguito di un *trend* decrescente che ha coinvolto il triennio 2015-2017.

Il grafico che segue, invece, presenta, su base regionale, il dettaglio delle istanze definite nel 2018 e di quelle residue a fine anno. In particolare, i Garanti hanno complessivamente definito circa 3.142 istanze (il segmento in verde) con un residuo di 1.159 (il segmento in rosso). Anche osservando tali dati si evidenziano delle notevoli differenze tra regioni: alcune, infatti, registrano una percentuale di istanze residue particolarmente bassa mentre altre, al contrario, mostrano una percentuale piuttosto elevata. Ciò anche in considerazione del numero di istanze totali in gestione del singolo Garante: infatti, sembra esserci una correlazione positiva tra l'incremento del numero delle istanze e l'aumento della percentuale di istanze residue. Risultati difforni rispetto a tale andamento vengono registrati solo da Abruzzo e Bolzano.



Il valore delle istanze residue nel 2018 rappresenta il 27% del totale delle istanze in gestione nel corso dell'anno.

La tabella che segue ne propone il dettaglio a livello regionale.

REGIONE	ISTANZE GESTITE 2018	ISTANZE RESIDUE 2018	INCIDENZA PERCENTUALE
ABRUZZO	202	99	49%
BASILICATA	-	-	-
BOLZANO	49	25	51%
CALABRIA	137	24	18%
CAMPANIA	354	103	29%
EMILIA ROMAGNA	162	10	6%
FRIULI V.G.	66	22	33%
LAZIO	714	162	23%
LIGURIA	102	15	15%
LOMBARDIA	351	27	8%
MARCHE	132	40	30%
MOLISE	27	5	19%
PIEMONTE	233	36	15%
PUGLIA	448	260	58%
SARDEGNA	183	50	27%
SICILIA	621	244	39%
TOSCANA	134	12	9%
TRENTO	43	5	12%
UMBRIA	45	2	4%
VALLE D'AOSTA	35	2	6%
VENETO	263	16	6%
TOTALE	4301	1159	27%

In merito al totale delle istanze in gestione nell'anno, 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 attraverso interlocuzioni con gli uffici finanziari competenti e per i quali c'è una particolare attenzione per evitare l'insorgere di contenziosi. Inoltre, appare opportuno sottolineare come alcune istanze presentate dai contribuenti, sebbene vengano considerate uniche nell'analisi statistica, contengono di fatto una pluralità di segnalazioni che, sovente, riguardano anche enti impositori diversi.

3.3 Tipologia di istanze pervenute

In questo paragrafo sono riportate 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 per la compilazione che, a partire dal 2016, ha permesso di ottenere informazioni più puntuali in merito a due aspetti principali: le materie di intervento (come delineate dalla normativa) e i flussi di attività, compresi gli esiti.

Per quanto riguarda il primo aspetto, sono stati raccolti i dati relativi alle seguenti tipologie di istanze:

- 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;
- casi di rimessione in termini del contribuente;
- istanze/questioni varie di competenza;
- istanze/questioni varie non di competenza⁷.

Per quanto riguarda, invece, l'aspetto relativo ai flussi e agli esiti delle attività, sono stati raccolti i dati dei seguenti *status* delle istanze:

- istanze residue alla fine dell'anno precedente;
- nuove istanze pervenute nel corso del semestre;
- istanze gestite nel corso del semestre;
- istanze definite nel semestre;
- istanze residue alla fine del semestre.

Dall'analisi del dettaglio per materia, si evince che nel 2018 - come peraltro negli anni precedenti - 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 (835 - con un calo del circa 14% rispetto al dato 2017) e locali (303 - con un calo dell'8% rispetto al 2017), nel quale sono trattate problematiche attinenti prevalentemente all'attività di accertamento degli enti impositori;
- riscossione di tributi erariali (511 - con un calo del 3% rispetto al 2017) e locali (208 - dato sostanzialmente pari a quello rilevato nel 2017), nel quale sono trattate, invece, problematiche attinenti all'operato degli agenti della riscossione;
- rimborsi di tributi erariali (403 - con un aumento di circa il 40% rispetto al 2017) e locali (33 - con un calo del 39% rispetto al 2017).

L'insieme di tali istanze rappresenta il 69% circa del totale delle pratiche pervenute.

La rimanente parte comprende diverse tipologie di istanze, come richieste di informazioni, richieste di intervento nel caso di verifiche fiscali, segnalazioni di irregolarità o

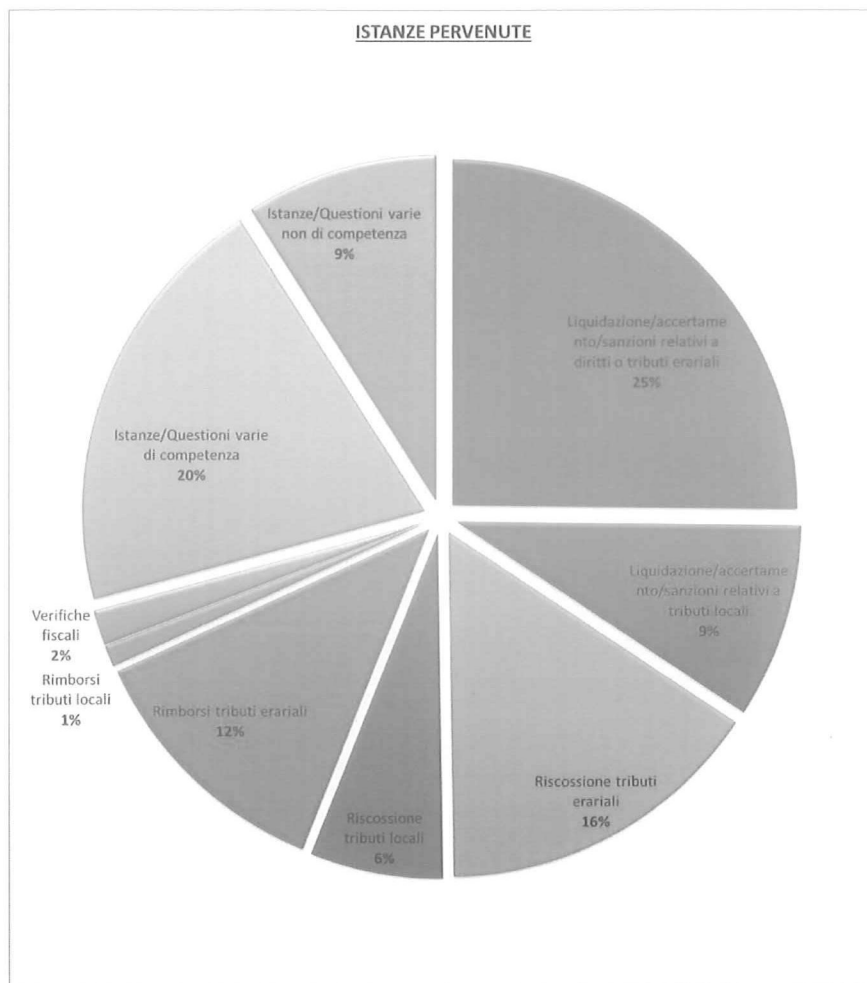
⁷ Rispetto all'anno precedente non sono più stati richiesti i dati inerenti:

- ✓ ai quesiti relativi ai tributi erariali;
- ✓ ai quesiti in merito ai tributi locali.

Sono, invece, stati raccolti a parte i dati relativi ai pareri per mancato o irregolare funzionamento degli uffici (articolo 3 D.L. 498/1961).

malfunzionamento degli uffici, denunce anonime, quesiti e questioni non rientranti nella competenza del Garante.

La seguente figura offre una rappresentazione grafica del fenomeno.

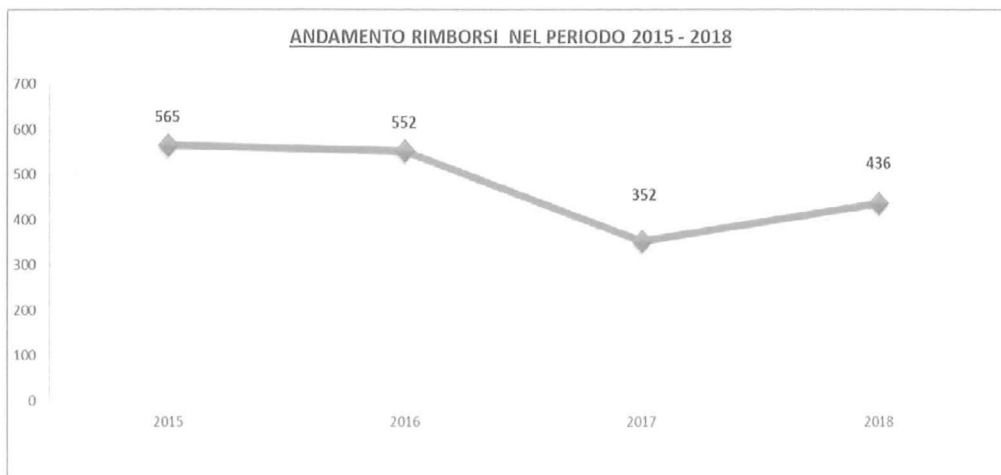


Di seguito si analizzano più in dettaglio gli andamenti delle principali tipologie di istanze pervenute ai Garanti (quali rimborsi, tributi locali e procedure di autotutela).

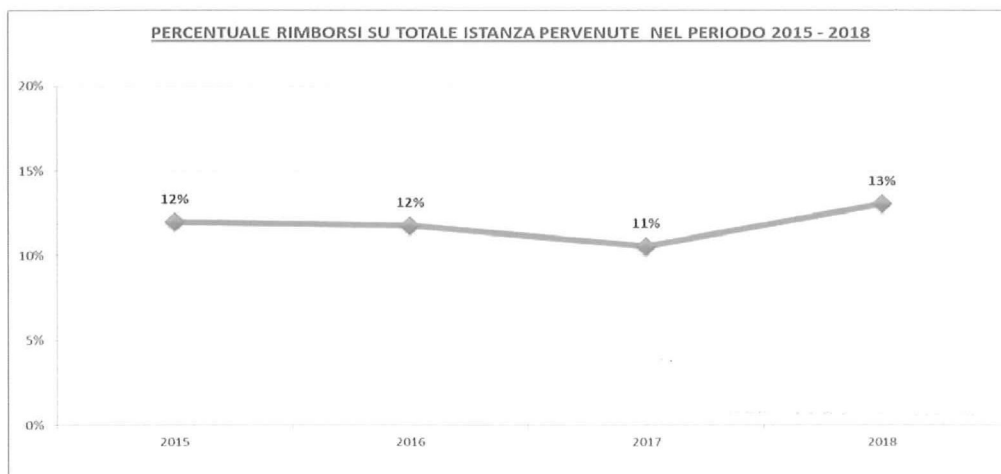
Per quanto riguarda le istanze di rimborso – relative sia ai tributi erariali sia ai tributi locali – il grafico successivo illustra il loro andamento nel periodo 2015-2018.

E' possibile osservare come il numero di tali istanze, pressoché stabile nel biennio 2015-2016 ha registrato nel 2017 una decisa flessione. Nel 2018, al contrario, il dato torna in aumento. Tali evidenze confermano, ulteriormente, l'aumento dell'incidenza percentuale delle istanze

riguardanti i rimborsi alla luce della non variazione dei dati di istanze pervenute 2018 rispetto all'anno precedente.



Osservando la medesima grandezza, ma come valore percentuale sul totale delle istanze pervenute, si evidenzia come l'andamento sia sostanzialmente stabile, con un leggero incremento nell'anno oggetto della presente Relazione.



L'interruzione del trend positivo di diminuzione di suddette istanze, è da imputarsi, in particolare (come già visto) all'aumento considerevole (+40% rispetto al 2017) dei rimborsi relativi ai tributi erariali mentre, al contrario, i rimborsi relativi ai tributi locali risultano in calo del -39% rispetto all'anno precedente.

Per meglio comprendere tale fenomeno è possibile osservare il dettaglio di seguito proposto nella tabella contenente i dati relativi alle istanze di rimborso pervenute nel 2017 e nel 2018 con il dettaglio della variazione percentuale del dato 2018 rispetto a quello registrato nell'anno precedente.

ISTANZE DI RIMBORSO PERVENUTE 2018			
REGIONE	2018	2017	VARIAZIONE %
ABRUZZO	12	5	140%
BASILICATA	-	-	-
BOLZANO	6	11	-45%
CALABRIA	7	6	17%
CAMPANIA	43	22	95%
EMILIA R.	28	26	8%
FRIULI V. G.	6	6	0%
LAZIO	68	41	66%
LIGURIA	5	6	-17%
LOMBARDIA	77	76	1%
MARCHE	18	7	157%
MOLISE	2	3	-33%
PIEMONTE	26	30	-13%
PUGLIA	23	18	28%
SARDEGNA	12	8	50%
SICILIA	70	40	75%
TOSCANA	13	16	-19%
TRENTO	3	7	-57%
UMBRIA	0	3	-100%
VALLE D'A.	0	2	-100%
VENETO	17	18	-6%
TOTALE	436	351	24%

I dati evidenziano come tale fenomeno di aumento delle istanze di rimborso non sia generalizzato su tutto il territorio ma derivi, in particolare, dall'elevata numerosità registrata in alcune regioni: Campania, Lazio, Lombardia e Sicilia. Per tali regioni, ad esclusione della Lombardia che registra un dato elevato ma in linea con l'anno precedente, si ha inoltre un incremento sostanziale delle istanze in materia rispetto all'anno precedente: Campania (+95%), Lazio (+66%) e Sicilia (+75%).

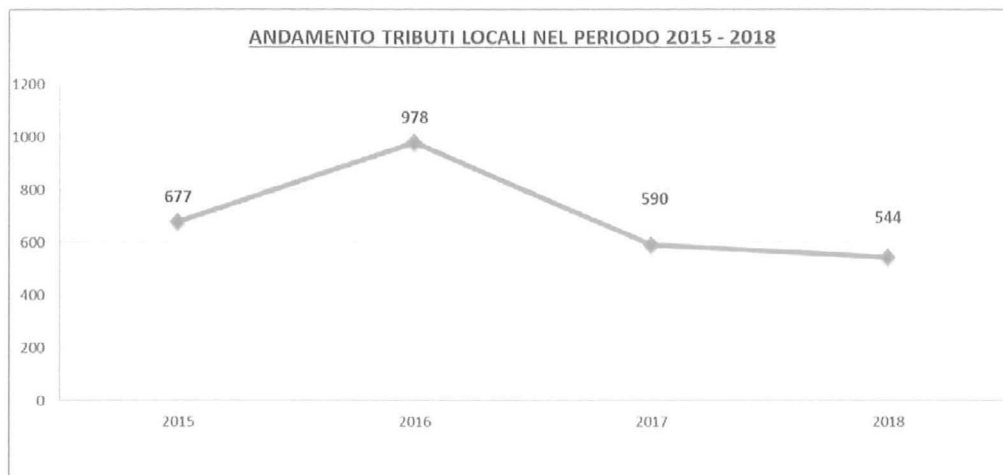
In merito ai rimborsi, dalla lettura delle relazioni trasmesse dai Garanti è possibile evidenziare quanto segue. Il Garante della Campania registra, infatti, come le istanze di rimborso continuano ad essere oggetto di lamentele da parte dei contribuenti i quali, pur dopo la convalida della richiesta, sono spesso costretti, per lunghi periodi, a restare in attesa di ricevere il dovuto, senza essere edotti dei motivi di ritardo e senza adeguate notizie od informazioni dagli uffici competenti a definire le pratiche, sui tempi e sui modi della

corresponsione dei rimborsi spettanti e su ogni altro aggiornamento al riguardo. Medesima problematica viene sottolineata anche dal Garante del Lazio che sottolinea come la patologia nel ritardo dell'effettiva corresponsione dei rimborsi già convalidati dagli Uffici territoriali sia una problematica nota da tempo ai contribuenti. Come ricordato dal Garante della regione Lombardia, tale meccanismo diviene indicativo di una differenza di trattamento tra amministrazione tributaria e contribuente che lede l'immagine di terzialità e imparzialità dello Stato nei confronti dei vari soggetti e pregiudica quel rapporto di collaborazione e buona fede tra fisco e contribuente che, invece, lo Statuto mira a salvaguardare.

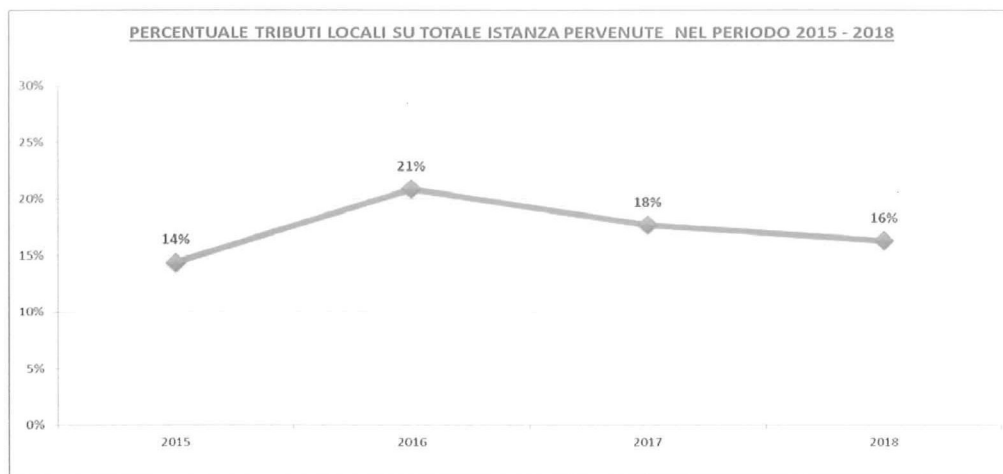
Per le restanti regioni sembra confermarsi una maggiore attenzione in merito alle segnalazioni relative ai ritardi nell'erogazione dei rimborsi da parte dell'amministrazione fiscale. L'accelerazione nell'esecuzione dei rimborsi fiscali ai cittadini ed alle imprese, anche attraverso l'adozione di tecniche di analisi dei rischi, continua ad essere infatti una stringente priorità politica dalla quale promana un preciso indirizzo per l'Agenzia delle entrate. Tale indicazione si è tradotta in uno specifico obiettivo di miglioramento dei servizi erogati e nella previsione di appositi indicatori volti a misurare, tra l'altro, anche lo smaltimento del magazzino dei rimborsi IVA e Imposte Dirette⁸. Al riguardo, nell'anno 2018 l'Agenzia ha conseguito per i rimborsi IVA un risultato superiore all'obiettivo pianificato, ossia ha lavorato il 91,94% dei rimborsi a fronte del 89% previsto. Relativamente ai rimborsi Imposte Dirette, le lavorazioni hanno raggiunto l'89,37% a fronte di un obiettivo pari all'80%. I dati registrati nel corso del 2018 risultano, inoltre, ulteriormente in crescita rispetto ai dati rilevati nell'esercizio precedente (rispettivamente l'89,5% e il 78,8%).

Di seguito, viene presentato, per il medesimo periodo, il dettaglio riguardante i tributi locali relativi alle diverse tipologie (in particolare, liquidazione/accertamento/sanzioni, riscossione e rimborsi). Osservando il grafico è possibile osservare come, a seguito di un picco registrato nel corso del 2016, il numero delle istanze relative ai tributi locali sia in diminuzione nel corso degli anni considerati.

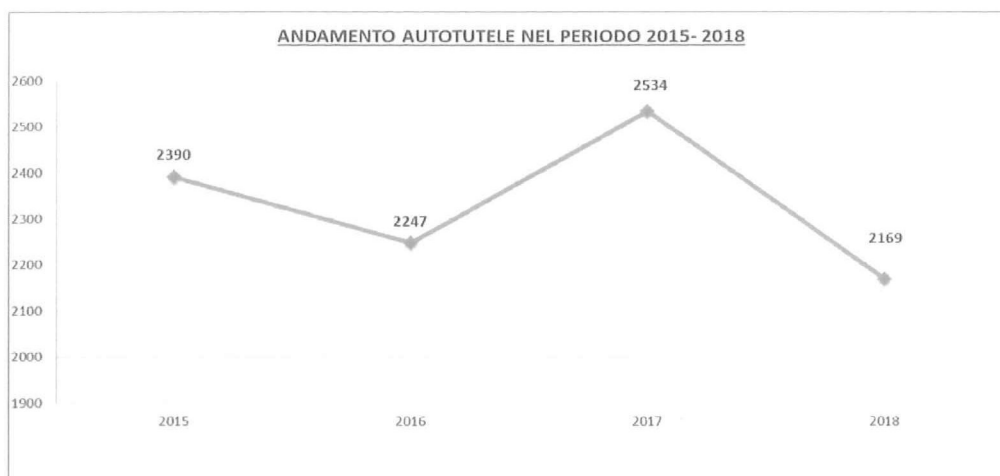
⁸ V. Convenzione 2018-2020 con l'Agenzia delle entrate, allegato 2, pag. 11 al seguente indirizzo https://www.finanze.it/export/sites/finanze/it/.content/Documenti/Varie/DF_CONVENZIONE-MEF_ADE_2018.2020_FIRMATA-28_11_2018.pdf



L'osservazione di tale fenomeno anche dal punto di vista della percentuale di tali istanze sul totale delle istanze pervenute, conferma che, a partire dal 2016, l'impatto delle istanze relative ai tributi locali registra una costante diminuzione.

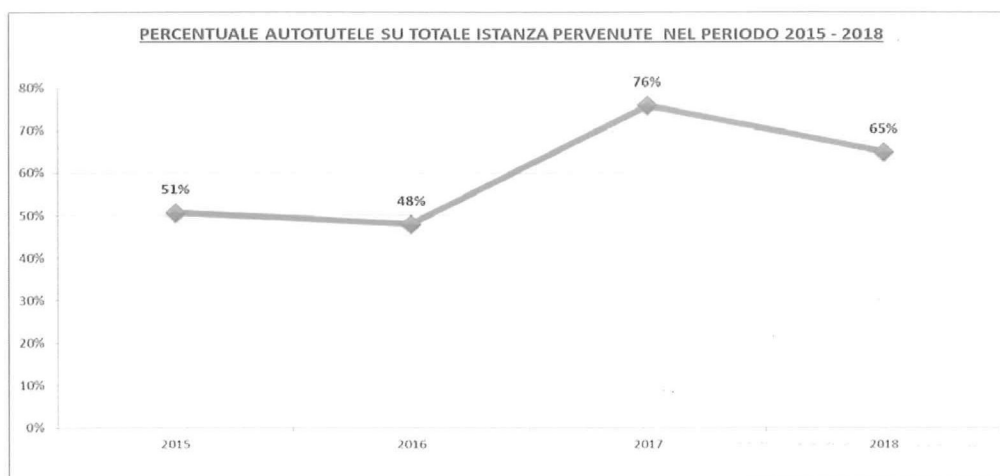


Infine, viene presentato il dettaglio delle procedure di autotutela attivate dai Garanti nel periodo 2015 - 2018.

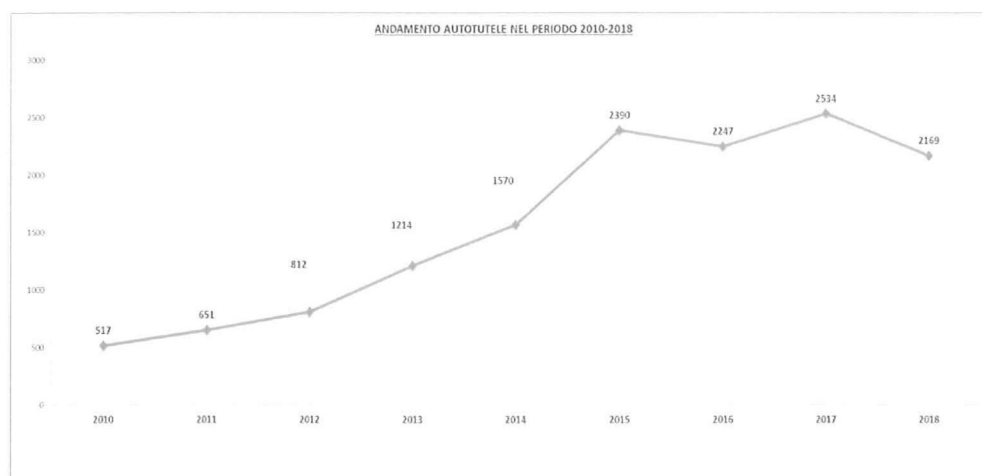


L'andamento della gestione delle istanze con attivazione dell'autotutela non permette ancora di evidenziare nell'ultimo periodo un *trend* definito, ma registra un'oscillazione tra un anno ed un altro che comunque non supera mai le 370 istanze.

Neppure l'osservazione del medesimo fenomeno dal punto di vista dell'impatto percentuale delle istanze gestite in autotutela sul totale delle istanze pervenute, permette di individuare un *trend* specifico del periodo.



Per meglio comprendere il fenomeno è dunque necessario analizzare il trend a partire dal 2010.



L'andamento a partire dal 2010 permette, infatti, di meglio inquadrare il dato degli ultimi cinque anni in uno scenario di crescita fino al 2015 e di stabilizzazione da tale anno in poi.

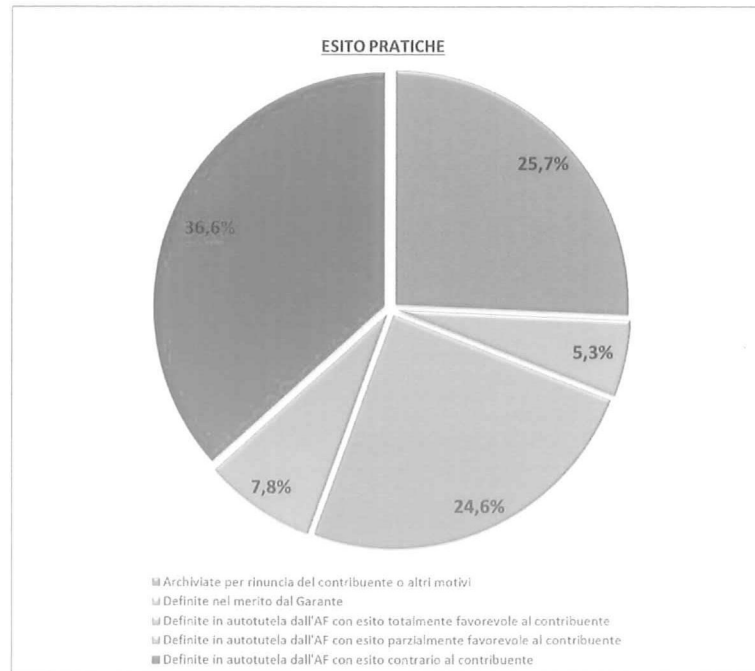
3.4 Esiti delle istanze definite

Nel presente paragrafo sono, infine, riportati gli esiti delle 3.142 istanze definite dai Garanti nell'anno 2018. Di esse, il 31% (30% nell'anno 2017) è stato definito senza che il Garante abbia attivato la procedura di autotutela: il 5% è stato definito nel merito dal Garante (in calo rispetto al 2017 dove la percentuale di definite nel merito dal Garante risultava pari al 13%) e il 26% è stato archiviato per rinuncia da parte del contribuente (in aumento rispetto al 2017 dove tale percentuale era pari al 17%). Per il restante 69% delle segnalazioni è stata, invece, attivata la procedura di autotutela.

Nel prospetto seguente sono riportati, in valore assoluto e percentuale, gli esiti delle istanze definite, distinte per tipologia.

2018	Archivate per rinuncia del contribuente o altri motivi	Definite nel merito dal Garante	Definite in autotutela dall'AF con esito totalmente favorevole al contribuente	Definite in autotutela dall'AF con esito parzialmente favorevole al contribuente	Definite in autotutela dall'AF con esito contrario al contribuente	TOTALE
VALORE ASSOLUTO	808	165	773	246	1150	3142
VALORE PERCENTUALE	25,7%	5,3%	24,6%	7,8%	36,6%	100,0%

Graficamente:



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 – possono così classificarsi: favorevoli, parzialmente favorevoli e contrari. Di seguito gli esiti (tra parentesi il dato del 2017):

ESITI FAVOREVOLI		ESITI PARZIALMENTE FAVOREVOLI		ESITI CONTRARI	
2018	(2017)	2018	(2017)	2018	(2017)
36%	(34%)	11%	(11%)	53%	(55%)

Nei primi due casi, l'esito presuppone un esercizio dell'autotutela da parte dell'ente impositore ed un accoglimento, totale o parziale, delle osservazioni formulate dal Garante. Nell'ultimo caso, l'esito contrario al contribuente può essere determinato da un provvedimento negativo in autotutela (in sostanza una conferma dell'atto) oppure dal

mancato esercizio *tout court* dell'autotutela da parte dell'ente impositore che, in ambedue i casi, si risolve in un mancato accoglimento di quanto rappresentato dal Garante.

I dati sugli esiti delle istanze definite, comprese quelle per cui non è stata attivata l'autotutela da parte del Garante, consentono di formulare alcune considerazioni.

In primo luogo, si può evincere che il contribuente ha trovato una totale o parziale soddisfazione alla propria istanza nel 33% dei casi (esiti totalmente o parzialmente favorevoli), in leggero aumento rispetto al 2017 (31%).

In secondo luogo, si desume che, grazie all'intervento del Garante, si è certamente evitato un possibile contenzioso con riguardo al 51% delle controversie (pratiche con esito favorevole al contribuente cui si aggiungono le rinunce da parte dello stesso).

Infine, è possibile ipotizzare che, per le pratiche con esito parzialmente favorevole e non favorevole, alla luce dell'intervento del Garante, il contribuente abbia potuto meglio interpretare la bontà della pretesa avanzata dall'amministrazione finanziaria, con un conseguente miglioramento della fiducia nel sistema fiscale.