

**SENATO DELLA REPUBBLICA**  
XVII LEGISLATURA

Doc. **LII**  
n. **2**

**RELAZIONE**  
**SULL'ATTIVITÀ SVOLTA DAI GARANTI**  
**DEL CONTRIBUENTE**  
(Anno 2013)

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

*Presentata dal Ministro dell'economia e delle finanze*

**(PADOAN)**

Trasmessa alla Presidenza il 6 ottobre 2014

PAGINA BIANCA

**INDICE**

PREMESSA .....	<i>Pag.</i>	5
LE FUNZIONI E I POTERI DEL GARANTE DEL CONTRIBUENTE .....	»	5
PARTE I		
L'ATTIVITÀ SVOLTA DAI GARANTI .....	»	8
1. La competenza: principi generali .....	»	8
1.1. I rapporti con Equitalia SpA .....	»	10
2. Le questioni oggetto di intervento del Garante del contribuente .....	»	12
2.1. I rimborsi .....	»	22
2.2. L'esercizio dell'autotutela .....	»	23
2.3. Le verifiche fiscali .....	»	26
3. I provvedimenti adottati a seguito di segnalazioni .....	»	27
4. L'attivazione dei poteri .....	»	30
5. Le iniziative di comunicazione .....	»	32
PARTE II		
LE OSSERVAZIONI DEI GARANTI SULLE NORME ISTITUTIVE E SUL FUNZIONAMENTO DELL'ISTITUTO .....	»	34
6. Il contesto normativo .....	»	34
7. Osservazioni e critiche dei Garanti alla formula monocratica .....	»	34
8. L'autonomia del Garante e l'effettività dei suoi poteri .....	»	36
8.1. L'autonomia finanziaria e organizzativa .....	»	39
8.2. Le risorse strumentali e il personale .....	»	40
9. Il coordinamento dei Garanti .....	»	40

## PARTE III

LE PROPOSTE DI REVISIONE NORMATIVA DEI GARANTI .....	<i>Pag.</i>	42
10. Le proposte di revisione normativa .....	»	42
11. Le proposte in materia tributaria .....	»	44

## **PREMESSA**

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

Il Garante del contribuente è stato istituito dall'art. 13 della legge 27 luglio 2000, n. 212, nota come Statuto dei diritti del contribuente, ed è Organo di tutela e di mediazione tra i cittadini e l'Amministrazione finanziaria.

La sua attività, disciplinata, in particolare, dai commi da 6 a 11 del citato art. 13, è diretta sia a tutelare i diritti dei contribuenti lesi da atti e comportamenti degli Uffici finanziari, sia a svolgere funzioni propulsive nei confronti dell'Amministrazione finanziaria affinché venga assicurato il sistema di garanzie previste dall'ordinamento tributario in favore del contribuente. La legge gli riconosce, infatti, il potere di intervenire ogni qualvolta, su segnalazione dell'interessato o d'ufficio, rilevi un comportamento degli Uffici finanziari non conforme alle disposizioni o ai principi enunciati dallo Statuto.

E' Organo operante in piena autonomia ed indipendenza funzionale al quale è affidato, principalmente, il compito di vigilare ed assicurare l'attuazione sostanziale delle regole e dei principi peculiari dello Statuto dei diritti del contribuente, con funzione equilibratrice tra le posizioni dei contribuenti e dell'Amministrazione finanziaria.

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

Il Garante è, pertanto, titolare di una funzione d'indirizzo nei confronti degli Uffici senza detenere, però, alcun potere coercitivo, essendogli inibita l'adozione di decisioni vincolanti o sanzionatorie per l'Amministrazione finanziaria, in coerenza con il quadro

normativo generale che attribuisce ai competenti Organi giurisdizionali la tutela effettiva del contribuente.

Svolge, in sintesi, funzioni di *auditing* in grado di evidenziare eventuali criticità dell'organizzazione sotto il profilo delle norme, del funzionamento delle procedure nonché delle responsabilità dirigenziali.

Il Garante è anche Organo referente al Governo e al Parlamento nelle scelte di politica fiscale. Infatti, l'art. 13, comma 12, della legge n. 212 del 2000 prevede che ciascun Garante del contribuente presenti, ogni sei mesi, una relazione al Ministro dell'Economia e delle Finanze, al Direttore regionale delle Entrate, ai Direttori compartimentali delle Dogane e del Territorio nonché al Comandante di zona della Guardia di Finanza, individuando gli aspetti critici più rilevanti nel rapporto fisco-contribuente e prospettando le relative soluzioni.

Sulla base di tali relazioni, il Ministro dell'Economia e delle Finanze *"riferisce annualmente alle competenti Commissioni parlamentari in ordine al funzionamento del Garante del contribuente, all'efficacia dell'azione da esso svolta ed alla natura delle questioni segnalate nonché ai provvedimenti adottati a seguito delle segnalazioni del Garante stesso"*.<sup>1</sup>

La legge finanziaria per il 2003, inserendo nell'art. 13 il comma 13-bis, ha previsto, inoltre, che ciascun Garante presenti direttamente al Governo e al Parlamento una relazione annuale in cui siano evidenziati sia gli aspetti della legislazione tributaria e della prassi dell'Amministrazione finanziaria che inficiano il rapporto fisco-contribuente, sia le relative proposte di miglioramento.<sup>2</sup>

Si segnala, in particolare, che l'art. 4, comma 36, della legge n. 183 del 2011, ha trasformato, dal 1° gennaio 2012, il Garante del contribuente da Organo collegiale ad Organo monocratico, scelto e nominato dal Presidente della Commissione tributaria regionale o sua sezione distaccata nella cui circoscrizione è compresa la Direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate. E' istituito presso ogni Direzione regionale delle

<sup>1</sup> Art. 13, comma 13, della legge n. 212 del 2000.

<sup>2</sup> Art. 94, comma 8, della legge n. 289 del 2002.

Entrate e Direzione delle Entrate delle Province autonome di Trento e Bolzano e l'incarico ha durata quadriennale, rinnovabile, in considerazione della professionalità, produttività ed attività svolta.

Il presente documento - nel quale, peraltro, sono approfonditi alcuni argomenti già segnalati in anni precedenti - è elaborato sulla base delle relazioni semestrali relative all'attività svolta dai Garanti nell'anno 2013.

## PARTE I

### L'ATTIVITA' SVOLTA DAI GARANTI

#### 1. La competenza: principi generali

L'art. 13, comma 6, della legge n. 212 del 2000 stabilisce che tale Organo, anche sulla base di segnalazioni inoltrate per iscritto dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto interessato, rivolge richieste di documenti o chiarimenti agli uffici competenti dell'Amministrazione finanziaria, attiva le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente e comunica l'esito dell'attività svolta alla Direzione regionale competente o al Comando di zona della Guardia di Finanza nonché agli organi di controllo, informandone l'autore della segnalazione.

Da sempre più dibattuta è l'estensione della competenza del Garante in merito ai tributi locali. Infatti, il citato comma 6 dell'art. 13, che ha previsto le attività che il Garante può svolgere presso gli "uffici competenti" dell'Amministrazione finanziaria, non ha stabilito la competenza di tale Organo anche in materia di tributi locali.

Nonostante il "parere di massima" contrario espresso dall'Avvocatura generale dello Stato<sup>3</sup>, la Corte di Cassazione, con sentenza n. 21513 del 6 ottobre 2006, ha precisato che il principio della tutela dell'affidamento è applicabile, oltre che ai rapporti tributari sorti in epoca anteriore alla sua entrata in vigore, anche ai rapporti fra contribuente ed Ente impositore diverso dall'Amministrazione finanziaria dello Stato.

La quasi totalità dei Garanti ha sempre ritenuto che le proprie funzioni debbano essere svolte anche nei confronti di Enti dotati di potere impositivo diversi dallo Stato, nonché degli altri soggetti indicati nell'art. 17 dello Statuto dei diritti del contribuente, in considerazione del fatto che la prassi seguita si fonda sull'interpretazione sistematica degli artt. 1, 13 e 17 della legge n. 212 del 2000 e delle norme statutarie nel loro complesso, che non consente lacune nella tutela amministrativa dei contribuenti, né ingiustificate

---

<sup>3</sup> Il parere dell'Avvocatura Generale, reso in data 23 ottobre 2001, prot. n. 116905, sostiene che "la competenza del Garante si estende soltanto a quei tributi locali (quali l'INVIM e, in via transitoria, l'IRAP) la cui gestione, in particolare, l'accertamento, è attribuita agli uffici dell'Amministrazione finanziaria dello Stato".



discriminazioni fondate sulla circostanza che l'Ente gestore o beneficiario del tributo sia lo Stato o altro soggetto istituzionale designato dalla legge statale.<sup>4</sup>

Sulla base di tali considerazioni, è sottolineata l'opportunità di stabilire, con espressa norma di legge, l'ambito di esercizio dei poteri del Garante e di risolvere così i problemi d'interpretazione e di applicazione dell'art. 13, eliminando ogni possibile contestazione sulla legittimità dell'azione del Garante riguardo ai tributi delle Regioni e degli Enti locali, nei confronti degli Uffici e soggetti che li gestiscono con il preciso scopo di evitare ulteriori confusioni e garantire certezza, equità e legalità.

Per quel che riguarda la competenza per territorio, non sono emersi dubbi circa la possibilità di applicare, alternativamente, il criterio della residenza/domicilio del contribuente (criterio personale) ovvero quello dell'Ufficio finanziario che ha emesso l'atto, che può anche trovarsi in una Regione diversa da quella del contribuente (criterio territoriale in senso stretto).

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

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

---

<sup>4</sup> Per tutti, Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. II sem. 2013, pag. 4.

## 1.1 I rapporti con Equitalia SpA

Alcuni Garanti hanno segnalato che il rapporto con la Società Equitalia rappresenta uno dei problemi principali che affligge i contribuenti, attesa l'attuale situazione economica-finanziaria del Paese.

Come ribadisce nella relazione del 2013 il Garante della Campania, sarebbe opportuno rivedere l'attuale sistema secondo il quale *"gli agenti della riscossione attuano le più rigorose attività esecutive imponendo, nei ristrettissimi limiti temporali previsti dalla legge, l'esecuzione di provvedimenti (fermo amministrativo, ipoteca, pignoramento, etc.) senza che il cittadino... abbia potuto dimostrare l'illegittimità della procedura o l'infondatezza della pretesa creditoria."*<sup>5</sup>

Ciò determina in alcune Regioni numerose reazioni sia nei confronti di Equitalia, per il crescente aumento del debito originario a causa dell'onere delle sanzioni, degli interessi e dell'aggio, sia nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, in particolar modo per l'uso delle presunzioni e della conseguente inversione dell'onere della prova.

Al riguardo, il Garante della Campania ritiene che dovrebbe essere previsto, con opportuna rivisitazione della normativa vigente, l'intervento di tale Organo presso i giudici tributari per promuovere una sollecita trattazione soprattutto di quei ricorsi relativi a procedimenti di riscossione per i quali risultano pendenti iscrizioni ipotecarie, fermi amministrativi o vendite giudiziarie di beni, con la contestuale richiesta di provvedimenti di sospensione dell'attività esecutiva.

Anche il Garante della Puglia segnala alcune criticità nei rapporti con Equitalia, in quanto, sovente, vengono richiesti ai contribuenti pagamenti di tributi ed accessori per i quali si è già verificata la prescrizione.

Tale Garante conferma l'insufficiente collegamento tra l'Ufficio impositore e gli agenti della riscossione, *"per cui non è raro il caso in cui, anche dopo l'annullamento di un avviso di accertamento, non si provveda alla consequenziale revoca della cartella di pagamento emessa in precedenza"*. Inoltre, durante le procedure di riscossione, accade

---

<sup>5</sup> Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2013, pag. 5.

spesso che la Società Equitalia non è solerte nel rilascio di copia degli atti che il contribuente richiede nell'esercizio del diritto di accesso.<sup>6</sup>

Il Garante dell'Umbria ha evidenziato che sono stati lamentati alcuni disservizi causati dal personale incaricato alla notifica di cartelle di pagamento di Equitalia, in particolare in un circoscritto distretto territoriale.

L'intervento, in questo caso, del Garante presso il responsabile regionale di Equitalia Centro Spa ha garantito maggiori controlli sull'attività del personale preposto alle notifiche, anche per evitare di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e Amministrazione finanziaria.<sup>7</sup>

Di diverso avviso è sia il Garante del Piemonte, per il quale i rapporti con Equitalia Nord S.p.a. sono buoni, sia il Garante di Trento, il quale ha segnalato che, vista la crisi economica in atto, Equitalia *"ha invitato i responsabili territoriali degli agenti della riscossione ad ascoltare i contribuenti in difficoltà e valutare ogni vicenda caso per caso, cercando una soluzione anche nelle situazioni più critiche"*.<sup>8</sup>

Anche per il Garante del Friuli Venezia Giulia, i rapporti con il concessionario della riscossione sono improntati alla massima correttezza e puntualità, consentendo di risolvere nel modo più adeguato le questioni di volta in volta insorte in relazione alle difficoltà economiche segnalate dai contribuenti.<sup>9</sup>

Per il Garante di Trento, infine, *"si rende necessaria la tutela del contribuente nella fase esecutiva. Invero, la legge n. 212 del 2000 si è occupata poco di riscossione... Non appare esaustiva, infatti, la disposizione contenuta nell'art. 17 dello Statuto, il quale si limita ad estendere l'applicabilità delle norme contenute nelle precedenti disposizioni anche all'operato dei soggetti che rivestono la qualifica di concessionari e di organi indiretti dell'amministrazione finanziaria, ivi compresi i soggetti che esercitano l'attività di accertamento, liquidazione e riscossione di tributi di qualunque natura. Basti osservare che*

<sup>6</sup> Garante del contribuente della Puglia, Rel. I sem. 2013, pag. 2 e II sem. 2013, pag. 3.

<sup>7</sup> Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2013, pag. 7.

<sup>8</sup> Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2013, pag. 11; Garante del contribuente della Provincia autonoma di Trento, Rel. I sem. 2013, pag. 13.

<sup>9</sup> Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. I sem. 2013, pag. 2.

*l'art. 59, comma 2, del DPR n. 602 del 1973, consente la proponibilità dell'azione di risarcimento dei danni nei confronti del concessionario solo dopo il compimento dell'esecuzione stessa.*<sup>10</sup>

## **2. Le questioni oggetto di intervento del Garante del contribuente**

Lo Statuto riconosce un significativo “corpus” di funzioni al Garante in previsione di assicurare il rispetto effettivo dei diritti dei contribuenti, anche attraverso una ricognizione delle segnalazioni pervenute, fondamentale per formulare proposte d'intervento correttivo su processi e organizzazione dell'Amministrazione finanziaria.

I Garanti si sono occupati nel corso del 2013, per la maggior parte, dell'attuazione dell'istituto dell'autotutela, di questioni relative all'interpretazione ed all'applicazione di disposizioni tributarie, nonché di segnalazioni riguardanti i tributi locali. In quasi tutti i casi, è stata rilevata una maggiore attenzione e collaborazione da parte degli Uffici finanziari nell'esaminare le segnalazioni dei contribuenti trasmesse dai Garanti e, soltanto raramente, sono state segnalate condotte improprie da parte degli stessi Uffici soprattutto per quel che riguarda il rispetto dei limiti temporali nel fornire le risposte.

Nell'esplicitare la tipologia degli interventi realizzati, i Garanti hanno utilizzato, come nel passato, due diversi criteri: in alcuni casi l'attività svolta è stata descritta in relazione alla materia oggetto della procedura attivata a seguito della richiesta, in altri è stata definita richiamando i poteri del Garante, di cui all'art. 13 della legge n. 212 del 2000.

Per tali ragioni, la maggior parte delle relazioni sull'attività svolta nell'anno 2013 riportano, prevalentemente, segnalazioni sulle seguenti materie:

<b>IRPEF</b>	<b>INTERPRETAZIONE ED APPLICAZIONE DI LEGGI TRIBUTARIE</b>
<b>IRPEG</b>	<b>TASSE AUTOMOBILISTICHE</b>
<b>IRES</b>	<b>ATTIVAZIONE AUTOTUTELA</b>

<sup>10</sup> Garante del contribuente della Provincia autonoma di Trento, Rel. I sem. 2013, pag. 12.

<b>IVA</b>	<b>IMPOSTA DI REGISTRO</b>
<b>ICI</b>	<b>CANONI TELEVISIVI</b>
<b>TARSU</b>	<b>RISCOSSIONE</b>
<b>TOSAP</b>	<b>CATASTO</b>
<b>IMU</b>	<b>OMISSIONI O IRREGOLARITÀ DEGLI UFFICI IMPOSITORI</b>
<b>RIMBORSI</b>	<b>INFORMAZIONI SU PROCEDURE DI INTERPELLO</b>
<b>VERIFICHE NELLE AZIENDE</b>	<b>ERRORI COMMESSI DAI CAF</b>

Altre relazioni, invece, registrano le procedure di autotutela attivate, le raccomandazioni e gli inviti rivolti agli Uffici, gli accessi effettuati presso gli Uffici finanziari e le attività di vigilanza svolte nel rispetto di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali.

Nella seguente tabella sono indicate, suddivise secondo le principali tipologie, il numero d'istanze pervenute ad ogni Garante nell'anno 2013. È opportuno precisare che la mancanza di omogeneità delle informazioni fornite non ha sempre permesso una ricostruzione dettagliata e che la mancanza di dati per alcune Regioni è dovuta all'assenza di riferimenti numerici all'interno delle relazioni, ovvero all'impossibilità di ricostruirli.

REGIONE		Rimborsi	Autotutela	Verifiche fiscali	Tributi locali	Istanze varie	Totale
Abruzzo	1° sem.	-	-	2	39	33	74
	2° sem.	-	-	-	13	41	54
Basilicata	1° sem.	-	-	-	4	18	22
	2° sem.	-	-	-	-	13	13
Prov. Aut. Bolzano	1° sem.	-	-	-	-	49	49
	2° sem.	-	-	-	-	38	38

<b>Calabria</b>	<b>1° sem.</b>	-	-	-	-	<b>100</b>	<b>100</b>
	<b>2° sem.</b>	-	-	-	-	<b>51</b>	<b>51</b>
<b>Campania</b>	<b>1° sem.</b>	-	-	-	-	<b>257</b>	<b>257</b>
	<b>2° sem.</b>	-	-	-	-	<b>217</b>	<b>217</b>
<b>Emilia Romagna</b>	<b>1° sem.</b>	<b>16</b>	<b>14</b>	<b>2</b>	<b>35</b>	<b>49</b>	<b>116</b>
	<b>2° sem.</b>	-	-	-	-	<b>76</b>	<b>76</b>
<b>Friuli Venezia Giulia</b>	<b>1° sem.</b>	<b>13</b>	<b>36</b>	<b>2</b>	-	<b>10</b>	<b>61</b>
	<b>2° sem.</b>	<b>1</b>	<b>22</b>	<b>7</b>	<b>6</b>	<b>16</b>	<b>52</b>
<b>Lazio</b>	<b>1° sem.</b>	<b>100</b>	<b>126</b>	-	<b>29</b>	<b>102</b>	<b>357</b>
	<b>2° sem.</b>	<b>37</b>	<b>122</b>	-	<b>19</b>	<b>109</b>	<b>287</b>
<b>Liguria</b>	<b>1° sem.</b>	-	-	<b>4</b>	<b>7</b>	<b>41</b>	<b>52</b>
	<b>2° sem.</b>	-	<b>9</b>	<b>4</b>	<b>13</b>	<b>58</b>	<b>75</b>
<b>Lombardia</b>	<b>1° sem.</b>	-	-	-	-	<b>241</b>	<b>241</b>
	<b>2° sem.</b>	-	-	-	-	<b>211</b>	<b>211</b>
<b>Marche</b>	<b>1° sem.</b>	<b>8</b>	<b>22</b>	<b>3</b>	<b>28</b>	<b>13</b>	<b>74</b>
	<b>2° sem.</b>	<b>6</b>	<b>28</b>	<b>4</b>	<b>6</b>	<b>17</b>	<b>61</b>
<b>Molise</b>	<b>1° sem.</b>	<b>2</b>	-	<b>1</b>	<b>5</b>	<b>14</b>	<b>22</b>
	<b>2° sem.</b>	<b>1</b>	-	-	<b>3</b>	<b>9</b>	<b>13</b>
<b>Piemonte</b>	<b>1° sem.</b>	<b>17</b>	<b>35</b>	-	<b>22</b>	<b>164</b>	<b>238</b>
	<b>2° sem.</b>	<b>26</b>	<b>33</b>	-	<b>7</b>	<b>112</b>	<b>178</b>
<b>Puglia</b>	<b>1° sem.</b>	<b>18</b>	<b>263</b>	-	<b>61</b>	<b>25</b>	<b>367</b>
	<b>2° sem.</b>	-	-	-	-	<b>151</b>	<b>151</b>

<b>Sardegna</b>	<b>1° sem.</b>	<b>9</b>	<b>-</b>	<b>3</b>	<b>29</b>	<b>44</b>	<b>85</b>
	<b>2° sem.</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>62</b>	<b>62</b>
<b>Sicilia</b>	<b>1° sem.</b>	<b>83</b>	<b>155</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>70</b>	<b>308</b>
	<b>2° sem.</b>	<b>25</b>	<b>135</b>	<b>2</b>	<b>-</b>	<b>78</b>	<b>240</b>
<b>Toscana</b>	<b>1° sem.</b>	<b>12</b>	<b>51</b>	<b>-</b>	<b>30</b>	<b>38</b>	<b>131</b>
	<b>2° sem.</b>	<b>5</b>	<b>25</b>	<b>-</b>	<b>4</b>	<b>40</b>	<b>74</b>
<b>Prov. Aut. Trento</b>	<b>1° sem.</b>	<b>4</b>	<b>8</b>	<b>1</b>	<b>8</b>	<b>20</b>	<b>41</b>
	<b>2° sem.</b>	<b>4</b>	<b>9</b>	<b>-</b>	<b>9</b>	<b>23</b>	<b>45</b>
<b>Umbria</b>	<b>1° sem.</b>	<b>3</b>	<b>15</b>	<b>6</b>	<b>-</b>	<b>9</b>	<b>33</b>
	<b>2° sem.</b>	<b>-</b>	<b>23</b>	<b>3</b>	<b>13</b>	<b>3</b>	<b>42</b>
<b>Valle d'Aosta</b>	<b>1° sem.</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>6</b>	<b>6</b>
	<b>2° sem.</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>12</b>	<b>12</b>
<b>Veneto</b>	<b>1° sem.</b>	<b>33</b>	<b>32</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>33</b>	<b>98</b>
	<b>2° sem.</b>	<b>8</b>	<b>51</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>26</b>	<b>85</b>
<b>Totale generale</b>		<b>431</b>	<b>1214</b>	<b>44</b>	<b>386</b>	<b>2703</b>	<b>4778</b>

Nelle successive tabelle è rappresentato il numero delle istanze relative alle questioni più rilevanti esaminate da ogni Garante negli ultimi quattro anni.

**RIMBORSI**

<b>REGIONE</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>Totale</b>
<b>Abruzzo</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Basilicata</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Bolzano</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Calabria</b>	<b>10</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>10</b>
<b>Campania</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Emilia Romagna</b>	<b>34</b>	<b>27</b>	<b>38</b>	<b>16</b>	<b>115</b>
<b>Friuli Venezia Giulia</b>	<b>9</b>	<b>7</b>	<b>10</b>	<b>14</b>	<b>40</b>
<b>Lazio</b>	<b>39</b>	<b>63</b>	<b>79</b>	<b>137</b>	<b>318</b>
<b>Liguria</b>	<b>7</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>7</b>
<b>Lombardia</b>	<b>149</b>	<b>32</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>181</b>
<b>Marche</b>	<b>27</b>	<b>17</b>	<b>5</b>	<b>14</b>	<b>53</b>
<b>Molise</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>5</b>	<b>3</b>	<b>8</b>
<b>Piemonte</b>	<b>56</b>	<b>40</b>	<b>41</b>	<b>43</b>	<b>180</b>
<b>Puglia</b>	<b>52</b>	<b>33</b>	<b>18</b>	<b>18</b>	<b>121</b>
<b>Sardegna</b>	<b>13</b>	<b>12</b>	<b>0</b>	<b>9</b>	<b>34</b>
<b>Sicilia</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>50</b>	<b>108</b>	<b>158</b>
<b>Toscana</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>17</b>	<b>17</b>
<b>Trento</b>	<b>5</b>	<b>5</b>	<b>0</b>	<b>8</b>	<b>18</b>
<b>Umbria</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>4</b>	<b>3</b>	<b>7</b>
<b>Valle d'Aosta</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Veneto</b>	<b>33</b>	<b>28</b>	<b>64</b>	<b>41</b>	<b>166</b>
<b>Totale generale</b>	<b>434</b>	<b>264</b>	<b>314</b>	<b>431</b>	<b>1433</b>



**AUTOTUTELA**

<b>REGIONE</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>Totale</b>
<b>Abruzzo</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Basilicata</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Bolzano</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Calabria</b>	<b>10</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>10</b>
<b>Campania</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Emilia Romagna</b>	<b>24</b>	<b>24</b>	<b>52</b>	<b>14</b>	<b>114</b>
<b>Friuli Venezia Giulia</b>	<b>9</b>	<b>40</b>	<b>45</b>	<b>58</b>	<b>152</b>
<b>Lazio</b>	<b>168</b>	<b>356</b>	<b>235</b>	<b>248</b>	<b>1007</b>
<b>Liguria</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>15</b>	<b>9</b>	<b>24</b>
<b>Lombardia</b>	<b>120</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>120</b>
<b>Marche</b>	<b>27</b>	<b>33</b>	<b>21</b>	<b>50</b>	<b>131</b>
<b>Molise</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>9</b>	<b>0</b>	<b>9</b>
<b>Piemonte</b>	<b>56</b>	<b>45</b>	<b>53</b>	<b>68</b>	<b>222</b>
<b>Puglia</b>	<b>52</b>	<b>99</b>	<b>39</b>	<b>263</b>	<b>453</b>
<b>Sardegna</b>	<b>13</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>13</b>
<b>Sicilia</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>229</b>	<b>290</b>	<b>519</b>
<b>Toscana</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>76</b>	<b>76</b>
<b>Trento</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>0</b>	<b>17</b>	<b>28</b>
<b>Umbria</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>9</b>	<b>38</b>	<b>47</b>
<b>Valle d'Aosta</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Veneto</b>	<b>33</b>	<b>48</b>	<b>105</b>	<b>83</b>	<b>269</b>
<b>Totale generale</b>	<b>517</b>	<b>651</b>	<b>812</b>	<b>1214</b>	<b>3194</b>

**VERIFICHE FISCALI**

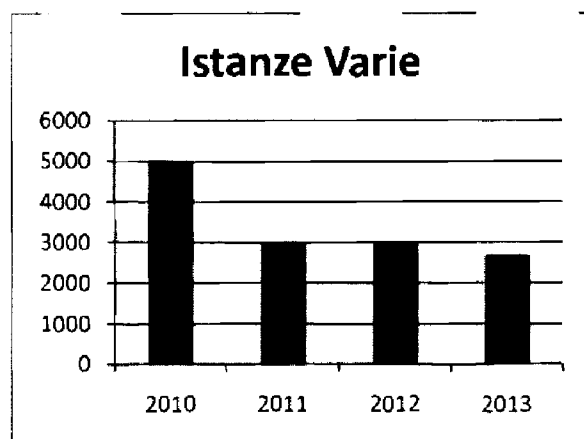
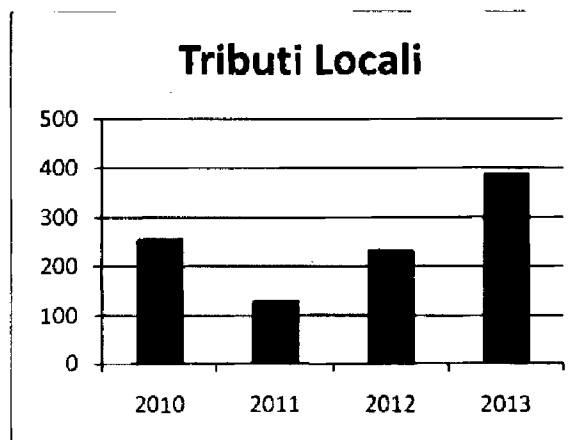
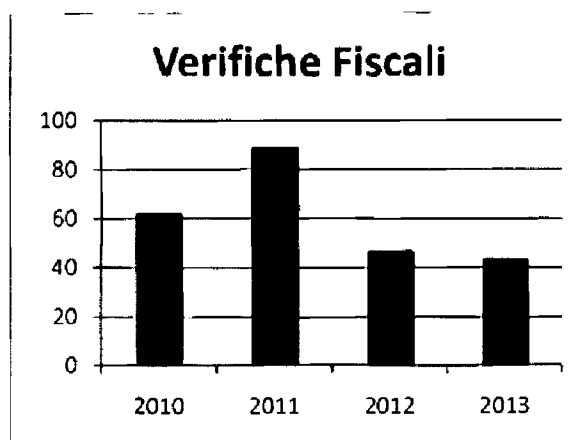
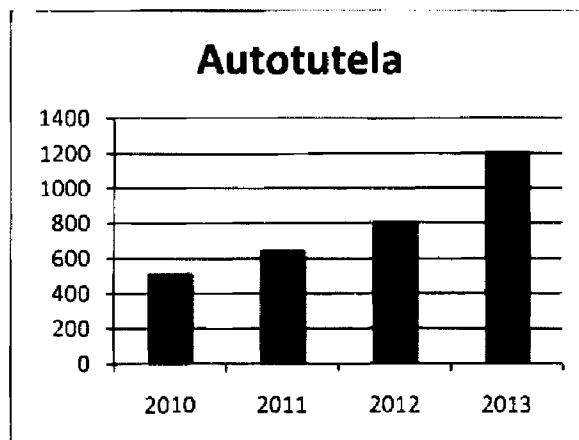
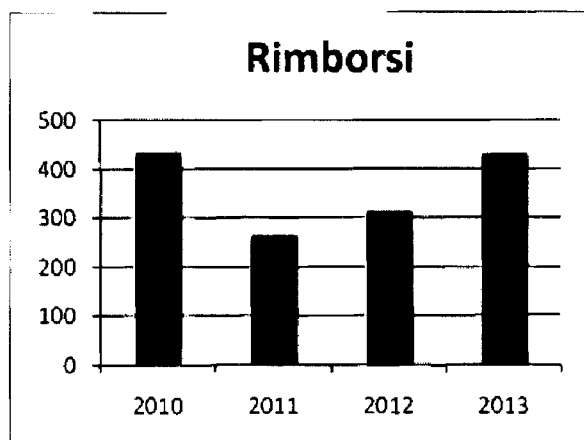
<b>REGIONE</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>Totale</b>
<b>Abruzzo</b>	<b>0</b>	<b>25</b>	<b>6</b>	<b>2</b>	<b>33</b>
<b>Basilicata</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>1</b>
<b>Bolzano</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Calabria</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Campania</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Emilia Romagna</b>	<b>20</b>	<b>19</b>	<b>19</b>	<b>2</b>	<b>60</b>
<b>Friuli Venezia Giulia</b>	<b>3</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>9</b>	<b>16</b>
<b>Lazio</b>	<b>0</b>	<b>23</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>23</b>
<b>Liguria</b>	<b>5</b>	<b>0</b>	<b>2</b>	<b>8</b>	<b>15</b>
<b>Lombardia</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Marche</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>0</b>	<b>7</b>	<b>11</b>
<b>Molise</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b>3</b>
<b>Piemonte</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Puglia</b>	<b>32</b>	<b>16</b>	<b>4</b>	<b>0</b>	<b>52</b>
<b>Sardegna</b>	<b>0</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>3</b>	<b>8</b>
<b>Sicilia</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>5</b>	<b>2</b>	<b>7</b>
<b>Toscana</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Trento</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>1</b>	<b>1</b>
<b>Umbria</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>3</b>	<b>9</b>	<b>12</b>
<b>Valle d'Aosta</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Veneto</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Totale generale</b>	<b>62</b>	<b>89</b>	<b>47</b>	<b>44</b>	<b>242</b>

**TRIBUTI LOCALI**

<b>REGIONE</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>Totale</b>
<b>Abruzzo</b>	<b>0</b>	<b>20</b>	<b>19</b>	<b>52</b>	<b>91</b>
<b>Basilicata</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>7</b>
<b>Bolzano</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Calabria</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Campania</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Emilia Romagna</b>	<b>32</b>	<b>19</b>	<b>28</b>	<b>35</b>	<b>114</b>
<b>Friuli Venezia Giulia</b>	<b>3</b>	<b>8</b>	<b>0</b>	<b>6</b>	<b>17</b>
<b>Lazio</b>	<b>16</b>	<b>21</b>	<b>70</b>	<b>48</b>	<b>155</b>
<b>Liguria</b>	<b>20</b>	<b>0</b>	<b>19</b>	<b>20</b>	<b>59</b>
<b>Lombardia</b>	<b>45</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>45</b>
<b>Marche</b>	<b>7</b>	<b>12</b>	<b>10</b>	<b>34</b>	<b>63</b>
<b>Molise</b>	<b>4</b>	<b>0</b>	<b>4</b>	<b>8</b>	<b>16</b>
<b>Piemonte</b>	<b>19</b>	<b>8</b>	<b>17</b>	<b>29</b>	<b>73</b>
<b>Puglia</b>	<b>78</b>	<b>25</b>	<b>20</b>	<b>61</b>	<b>184</b>
<b>Sardegna</b>	<b>27</b>	<b>12</b>	<b>36</b>	<b>29</b>	<b>104</b>
<b>Sicilia</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Toscana</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>34</b>	<b>34</b>
<b>Trento</b>	<b>6</b>	<b>2</b>	<b>8</b>	<b>17</b>	<b>33</b>
<b>Umbria</b>	<b>0</b>	<b>5</b>	<b>0</b>	<b>13</b>	<b>18</b>
<b>Valle d'Aosta</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Veneto</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Totale generale</b>	<b>257</b>	<b>132</b>	<b>234</b>	<b>390</b>	<b>1013</b>

**ISTANZE VARIE**

<b>REGIONE</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>Totale</b>
<b>Abruzzo</b>	<b>96</b>	<b>115</b>	<b>71</b>	<b>74</b>	<b>356</b>
<b>Basilicata</b>	<b>30</b>	<b>28</b>	<b>38</b>	<b>31</b>	<b>127</b>
<b>Bolzano</b>	<b>89</b>	<b>90</b>	<b>42</b>	<b>87</b>	<b>308</b>
<b>Calabria</b>	<b>119</b>	<b>157</b>	<b>104</b>	<b>151</b>	<b>531</b>
<b>Campania</b>	<b>449</b>	<b>621</b>	<b>455</b>	<b>474</b>	<b>1999</b>
<b>Emilia Romagna</b>	<b>113</b>	<b>107</b>	<b>117</b>	<b>125</b>	<b>462</b>
<b>Friuli Venezia Giulia</b>	<b>36</b>	<b>30</b>	<b>29</b>	<b>26</b>	<b>121</b>
<b>Lazio</b>	<b>64</b>	<b>218</b>	<b>245</b>	<b>211</b>	<b>738</b>
<b>Liguria</b>	<b>83</b>	<b>131</b>	<b>94</b>	<b>99</b>	<b>407</b>
<b>Lombardia</b>	<b>446</b>	<b>0</b>	<b>439</b>	<b>452</b>	<b>1337</b>
<b>Marche</b>	<b>59</b>	<b>56</b>	<b>103</b>	<b>30</b>	<b>248</b>
<b>Molise</b>	<b>25</b>	<b>19</b>	<b>47</b>	<b>23</b>	<b>114</b>
<b>Piemonte</b>	<b>1917</b>	<b>217</b>	<b>282</b>	<b>276</b>	<b>2692</b>
<b>Puglia</b>	<b>211</b>	<b>123</b>	<b>138</b>	<b>176</b>	<b>648</b>
<b>Sardegna</b>	<b>124</b>	<b>99</b>	<b>132</b>	<b>106</b>	<b>461</b>
<b>Sicilia</b>	<b>500</b>	<b>623</b>	<b>351</b>	<b>148</b>	<b>1622</b>
<b>Toscana</b>	<b>213</b>	<b>161</b>	<b>146</b>	<b>78</b>	<b>598</b>
<b>Trento</b>	<b>46</b>	<b>54</b>	<b>46</b>	<b>43</b>	<b>189</b>
<b>Umbria</b>	<b>95</b>	<b>57</b>	<b>42</b>	<b>12</b>	<b>206</b>
<b>Valle d'Aosta</b>	<b>133</b>	<b>24</b>	<b>16</b>	<b>18</b>	<b>191</b>
<b>Veneto</b>	<b>146</b>	<b>59</b>	<b>97</b>	<b>59</b>	<b>361</b>
<b>Totale generale</b>	<b>4994</b>	<b>2989</b>	<b>3034</b>	<b>2699</b>	<b>13716</b>



Il volume complessivo delle pratiche analizzate dai Garanti negli ultimi quattro anni di attività è di 19.598. Dall'andamento prospettato, si rilevano informazioni interessanti in tema di raffronto a livello regionale e, quantitativamente, nell'intero comparto nazionale. Da queste emerge che le richieste dei contribuenti hanno continuato a riguardare, in prevalenza, l'autotutela e i rimborsi.

Nella categoria “Istanze varie” sono ricomprese le segnalazioni di irregolarità commesse dagli Uffici finanziari, denunce di carenza di motivazione, mancate risposte ai quesiti dei contribuenti e semplici richieste d’informazioni, spesso estranee alle competenze funzionali del Garante. Per semplicità espositiva vi sono state, inoltre, inserite le questioni non inquadrabili nelle macrovoci elencate nei precedenti prospetti.

Di seguito si evidenziano le principali osservazioni dei Garanti sulle materie oggetto di intervento ed alcune problematiche di interesse per l’esercizio delle funzioni.

## 2.1 I rimborsi

La questione dei ritardi nelle procedure di pagamento dei rimborsi costituisce, da sempre, una delle principali cause di conflittualità tra contribuenti e fisco.

Le istanze di rimborso continuano, infatti, ad essere oggetto di lamentele da parte dei contribuenti, i quali, sono spesso costretti a restare in attesa di ricevere il dovuto senza essere edotti dei motivi di ritardo e senza alcuna informazione sugli uffici competenti a definire le pratiche, sui tempi e sui modi di corresponsione dei rimborsi spettanti.<sup>11</sup>

Nei casi in cui i contribuenti si rivolgono al Garante per segnalare ritardi nell’erogazione dei rimborsi, la risposta degli Uffici tributari è quasi sempre collegata alla insufficienza di fondi assegnati dagli Organi centrali, che impedisce agli Uffici stessi di liquidare, in molti casi, i rimborsi già convalidati.

Rispetto a tali istanze il Garante, in genere, si attiva inviando agli Uffici una lettera di sollecito al pagamento o di richiamo al rispetto dei termini.

In diversi casi, l’intervento del Garante ha avuto esiti positivi, come nella Regione Abruzzo a seguito di alcune segnalazioni dei contribuenti relative ai ritardi nell’erogazione di rimborsi IVA.<sup>12</sup>

---

<sup>11</sup> Garante del contribuente della Puglia, Rel. I sem. 2013, pag. 3; Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2013, pag. 4; Garante del contribuente del Molise, Rel. II sem. 2013, pag. 3.

<sup>12</sup> Garante del contribuente dell’Abruzzo, Rel. II sem. 2013, pag. 3.

## 2.2 L'esercizio dell'autotutela

Riguardo all'autotutela, l'art. 13, comma 6, della legge n. 212 del 2000 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"*.<sup>13</sup>

Tale previsione rappresenta uno dei settori di maggior interesse per i contribuenti, poiché l'intervento del Garante è considerato un efficace mezzo di sostegno all'iniziativa intrapresa nei confronti dell'Ufficio tributario per indurlo ad annullare o rettificare l'atto impositivo, ovvero, uno strumento per rafforzare la domanda proposta con il ricorso al giudice tributario e, ancora, per valutare la convenienza di tale ricorso.

Fin dalla prima fase di attivazione del Garante, si sono verificati casi in cui i contribuenti hanno presentato le istanze di esercizio dell'autotutela per violazione della normativa tributaria direttamente al Garante, omettendo del tutto il rapporto diretto con il fisco, quasi che al Garante fossero attribuiti poteri sostitutivi in tutta l'area tributaria, nell'erroneo convincimento che tale competenza spetti in relazione a tutti gli atti emessi dagli Uffici ed ottenere così l'annullamento, totale o parziale di qualsiasi atto amministrativo. Questa circostanza, come noto, non è prevista dal legislatore.

Nessun Garante, in ogni caso, sostiene che a tale figura competa un potere di annullamento o revoca dell'atto ritenuto illegittimo ovvero di dare inizio alla procedura di autotutela, con conseguente obbligo dell'Ufficio finanziario di attenersi alle sue direttive; tutti concordano, invece, nel ritenere che la *mission* istituzionale dell'Organo impone di limitarsi a denunciare l'illegittimità e, quindi, ad invitare l'Amministrazione ad attivare l'autotutela.

Ciò genera disorientamento e malcontento nei contribuenti, privi di ogni possibilità di critica o contestazione del provvedimento di rigetto, considerato ingiusto o non appagante.<sup>14</sup>

---

<sup>13</sup> L'autotutela è regolata dall'art. 2-quater, del D.L. 30 settembre 1994, n. 564. L'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria è disciplinato con il D.M. 11 febbraio 1997, n. 37.

<sup>14</sup> Garante del contribuente della Campania, Rel. II sem. 2013, pag. 4.

Resta, purtroppo, irrisolto il problema della tutela del contribuente di fronte al rifiuto dell'Amministrazione.

Sulla questione, si è pronunciata la Corte di Cassazione, IV Sez. civ., con ordinanza del 18 giugno 2012, n. 10020, che ha dichiarato inammissibile un ricorso presentato dal contribuente avverso il diniego di autotutela, in quanto privo dell'indicazione dell'interesse pubblico da porre a base dell'esercizio del potere di autotutela.

In particolare, la Suprema Corte ha precisato: *"Ne consegue che contro il diniego dell'amministrazione di procedere all'esercizio del potere di autotutela può essere proposta impugnazione soltanto per dedurre eventuali profili di illegittimità del rifiuto e non per contestare la fondatezza della pretesa tributaria (cfr. Cass. n. 11457/2010; n. 16097/2009). Giacchè fuori dalla ridetta situazione, l'atto con il quale l'amministrazione finanziaria manifesta il rifiuto di ritirare in autotutela un atto impositivo divenuto definitivo – stante la relativa discrezionalità – non è suscettibile di essere impugnato innanzi alle commissioni tributarie (v. sez. un. N. 3698/2009)"*.

Pertanto, nessun rimedio o gravame è previsto in favore del contribuente, il quale può soltanto proporre istanza per l'annullamento dell'atto illegittimo o infondato.

Tuttavia, va segnalato che l'indirizzo della Suprema Corte di fronte al mancato esercizio di autotutela è quello di riconoscere il diritto dell'interessato al risarcimento del danno (Corte Cass., Sez. III, sent. n. 698 del 19 gennaio 2010 e sent. n. 5120 del 3 marzo 2011). Ciò deve essere tenuto in debita considerazione dall'Amministrazione finanziaria, che deve porre particolare cautela in caso di diniego dell'autotutela, essendo possibile una eventuale azione risarcitoria nei confronti dei funzionari autori del diniego.

Premesso ciò, la procedura di autotutela si considera esaurita, quindi, con l'emissione, da parte dell'Ufficio competente, di un motivato provvedimento di accoglimento o di rigetto della istanza di autotutela, proposta dal contribuente o introdotta dal Garante.

Alcuni problemi sorgono soprattutto nei casi in cui gli Uffici non intendono esercitare l'autotutela tributaria, nonostante sussistano i presupposti di legge, difendendo



il proprio operato. Tale comportamento, secondo il Garante dell'Abruzzo, *"oltre a ledere il principio di buona amministrazione e ad incrinare il rapporto di fiducia tra amministrazione e contribuente preclude di conseguire gli effetti deflattivi del contenzioso tributario... il che eviterebbe, altresì, all'Amministrazione finanziaria, ove soccombente in giudizio, l'onere economico del pagamento delle spese e, in alcuni casi, anche di vedersi esposto ad azioni risarcitorie"*.<sup>15</sup>

Alcuni Garanti ritengono che tale questione potrebbe essere risolta qualora il legislatore preveda la possibilità di proporre ricorso a tale Organo avverso la decisione di rigetto, conferendogli *"il potere di valutarla, di rilevarne i vizi di illegittimità o di infondatezza dedotti e di considerarla momentaneamente inefficace, con immediato rinvio all'ufficio per nuovo esame e per nuova decisione, questa volta definitiva, alla luce delle considerazioni e dei rilievi svolti con la pronuncia di temporanea inefficacia adottata dal Garante"*.<sup>16</sup>

Tuttavia, nonostante tali difficoltà riscontrate nella procedura di autotutela attivata per il tramite del Garante, le richieste di autotutela hanno più volte trovato una soluzione positiva, a riprova che non vi è un rifiuto pregiudiziale da parte degli Uffici, ma quando le ragioni del contribuente sono evidenti, non si verificano ostacoli all'annullamento dell'atto.<sup>17</sup>

La ragionevolezza dimostrata in alcuni casi dai rappresentanti dell'Amministrazione, rende ormai superata l'idea espressa alcuni anni fa circa un'opposizione preconcepita a rivedere il proprio operato.<sup>18</sup>

Come si evince dalle relazioni sull'attività del Garante del contribuente per l'anno 2013, permane il ricorso massiccio all'istituto dell'autotutela da parte dei contribuenti, indice della tendenza a sottrarsi all'onerosità delle spese di assistenza tecnica del giudizio tributario, nonché ad ottenere una consulenza gratuita prima della proposizione del ricorso giurisdizionale.

<sup>15</sup> Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. II sem. 2013, pag. 2.

<sup>16</sup> Garante del contribuente della Campania, Rel. II sem. 2013, pag. 5.

<sup>17</sup> Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2013, pag. 11.

<sup>18</sup> Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2013, pag. 8.

Il Garante del Lazio evidenzia, inoltre, che il dato significativo dell'elevata percentuale di accoglimento delle istanze di autotutela *"costituisce il profilo più incisivo delle funzioni attribuite al garante nel rapporto contribuente-fisco, ingenerando il procedimento di autotutela, non più rimesso alla discrezionalità dell'ufficio finanziario, ma alla doverosità dell'emanazione di un provvedimento conclusivo di un iter con altrettanto dovere di attivazione, che fa capo al Garante nel pieno contraddittorio tra le parti"*.<sup>19</sup>

Per queste ragioni, i Garanti manifestano costantemente l'esigenza di delineare meglio l'ambito di operatività dei poteri loro attribuiti e di chiarire che l'attivazione della procedura di autotutela non deve essere più considerata dagli Uffici finanziari un semplice invito a procedere, ma un impegno a valutare con attenzione le delibere dei Garanti che hanno ad oggetto una simile richiesta: delibere che possono essere disattese, a loro giudizio, solo a fronte di una motivazione adeguata.

### 2.3 Le verifiche fiscali

Lo Statuto dei diritti del contribuente, all'art. 12, prevede specifiche garanzie per il contribuente sottoposto a ispezioni e controlli contabili effettuati dagli Uffici dell'Amministrazione finanziaria e dalla Guardia di Finanza. Si tratta di regole tese a consolidare disposizioni generali e di garanzia in modo da assicurare, da parte dell'Erario, il pieno rispetto della giustizia e dell'obiettività dell'azione tributaria.

Come osserva il Garante del Molise, *"nella fase di attuazione delle norme tributarie, l'esercizio dei poteri di indagine, attribuiti dalla legge agli Uffici finanziari e alla Guardia di Finanza, rappresenta un momento estremamente delicato e cruciale, dato che la giustapposizione ideale tra interesse pubblico ed interesse del contribuente, di cui all'art. 53 della Costituzione, si traduce molto spesso in un contrasto tra la posizione predominante dell'Amministrazione finanziaria e la sfera di libertà del cittadino-contribuente: il rapporto tra fisco e contribuente deve tuttavia essere sempre caratterizzato dalla trasparenza e dal*

---

<sup>19</sup> Garante del contribuente del Lazio, Rel. I sem. 2013, pag. 9.

*necessario rispetto delle norme che disciplinano la corretta acquisizione delle prove al fine di ottimizzare l'utilizzazione delle stesse in sede di accertamento."*

Lo stesso Garante auspica una sempre maggiore apertura alla tesi della tutela immediata che in molti casi consentirebbe di evitare il rinvio della problematica a un giudizio lungo e complesso che non giova né al contribuente né all'efficacia dell'azione accertativa del fisco.<sup>20</sup>

Particolare attenzione alle verifiche fiscali è stata dedicata dal Garante delle Marche, in quanto, a suo parere, *"gli interessi coinvolti nel corso delle verifiche sono di grande rilievo: da una parte la libertà personale e lo svolgimento senza intralci dell'attività dell'impresa, dall'altra l'esigenza dello Stato di curare gli interessi dell'erario e il giusto rispetto della normativa, soprattutto dal punto di vista dell'evasione fiscale"*.<sup>21</sup>

La maggioranza dei Garanti non ha, tuttavia, segnalato, nel corso del 2013, particolari situazioni lesive o dannose per aziende e contribuenti circa le modalità degli accessi dalla Guardia di Finanza ovvero dai funzionari dell'Amministrazione finanziaria, che sempre più operano nel rispetto dei diritti e delle garanzie del contribuente previsti dalle norme dello Statuto dei diritti del contribuente.

### **3. I provvedimenti adottati a seguito di segnalazioni**

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

I Garanti hanno espresso valutazioni positive circa il grado di effettiva collaborazione prestata dagli Uffici finanziari sia centrali che locali.<sup>22</sup>

---

<sup>20</sup> Garante del contribuente del Molise, Rel. annuale 2013, pag. 4.

<sup>21</sup> Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2013, pag. 12.

<sup>22</sup> Garante del contribuente della Toscana, Rel. I sem. 2013, pag. 3; Garante del contribuente della Lombardia, Rel. I sem. 2013, pag. 2; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2013, pag. 11; Garante del contribuente della Provincia autonoma di Bolzano, Rel. I sem. 2013, pag. 2; Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. I sem. 2013, pag. 2.

A conferma del buon livello di collaborazione con gli Uffici finanziari, il Garante di Trento sottolinea la fattiva collaborazione in termini di recepimento delle proprie richieste e segnalazioni da parte degli Uffici dell'Agenzia delle Entrate della Regione.<sup>23</sup>

Dello stesso avviso è il Garante della Valle d'Aosta per il quale le relazioni con gli Uffici finanziari *"sono ottime e improntate a puntuale rispondenza"*.<sup>24</sup>

Il Garante dell'Umbria considera costruttivi i rapporti che intercorrono con l'Amministrazione finanziaria, con la Guardia di Finanza, con gli Uffici tributari degli enti locali e con Equitalia, così come il Garante del Friuli Venezia Giulia dà atto che i rapporti con l'Amministrazione finanziaria sono improntati sulla collaborazione, *"pur nell'ambito delle competenze, di regola confliggenti, attribuite al Garante del Contribuente, con particolare riferimento all'attivazione dell'istituto dell'autotutela"*.<sup>25</sup>

Anche il Garante del Lazio ha confermato l'immediata trattazione delle istanze e la loro celere soluzione da parte degli Uffici, evidenziando il duplice effetto dell'attività specifica del Garante: tutelare l'affidamento del contribuente circa la garanzia della legalità ed imparzialità dell'operato dell'Ufficio finanziario nonché evitare contese giudiziarie gravose per entrambe le parti, considerati i tempi di definizione delle liti e l'inevitabile aggravio delle spese giudiziali.<sup>26</sup>

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

Non mancano, tuttavia, i Garanti che evidenziano situazioni di criticità nel rapporto di collaborazione con gli uffici finanziari.

---

<sup>23</sup> Garante del contribuente della Provincia autonoma di Trento, Rel. II sem. 2013, pag. 9.

<sup>24</sup> Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2013, pag. 5.

<sup>25</sup> Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. annuale 2013, pag. 3; Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. I sem. 2013, pag. 2.

<sup>26</sup> Garante del contribuente del Lazio, Rel. I sem. 2013, pag. 9.

Il Garante della Basilicata, nel rilevare che le risposte degli Uffici delle Entrate vengono di regola fornite nel termine di 30 giorni, rileva tuttavia alcune criticità riscontrate con gli stessi Uffici nel procedimento di autotutela nei casi in cui il Garante lo avesse segnalato *“Col risultato poi favorevole, in tutto o in parte, al contribuente nel successivo e conseguente procedimento giudiziario”*.<sup>27</sup>

In particolare il Garante della Puglia lamenta che gli Uffici finanziari comunicano soltanto alla Direzione regionale delle Entrate l'esito delle segnalazioni del Garante. Tale comportamento sarebbe contrario allo Statuto dei diritti del contribuente secondo cui il Garante ha come interlocutori diretti gli Uffici competenti in quanto, avendo la gestione del rapporto giuridico in contestazione, sono i soli in grado di fornire documenti e chiarimenti sul rapporto stesso (art. 13, comma 6, della legge n. 212 del 2000).<sup>28</sup>

Il Garante della Sardegna segnala che alcuni uffici della Regione rispondono alle richieste con notevole ritardo, impedendo la tempestiva definizione delle pratiche.

Tale Garante valuta positivamente l'accordo stipulato in data 16 luglio 2013 dal Ministero dell'Economia e delle Finanze con l'Agenzia delle Entrate, che, all'art. 3 punto 8, *conformemente al disposto dell'art. 13 dello Statuto*, impegna ad osservare il termine di 30 giorni per le risposte da fornire al Garante.<sup>29</sup>

Analogamente, il Garante della Campania ha rilevato che una eccessiva durata della trattazione delle pratiche, oltre a svilire l'impegno di tale Organo, lede il prestigio degli Uffici. Il Garante ha quindi sensibilizzato gli Uffici periferici - a volte con l'intervento di funzionari della Direzione regionale delle Entrate - richiedendo una corretta osservanza delle regole *“per evitare che, da un lato ne risulti pregiudicato il prestigio del Garante e dall'altro restino incrinati i rapporti di fiducia e di affidamento tra i cittadini e l'Amministrazione Finanziaria”*.<sup>30</sup>

<sup>27</sup> Garante del contribuente della Basilicata, Rel. II sem. 2013, pag. 3.

<sup>28</sup> Garante del contribuente della Puglia, Rel. II sem. 2013, pag. 2 e pag. 5.

<sup>29</sup> Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2013, pag. 5.

<sup>30</sup> Garante del contribuente della Campania, Rel. II sem. 2013, pag. 6.

#### 4. L'attivazione dei poteri

Al pari di quanto segnalato nelle relazioni degli scorsi anni, i Garanti concordano nel riconoscere come loro prerogativa la possibilità di esercitare le funzioni previste dal citato art. 13 non solo su richiesta dei contribuenti, ma anche d'ufficio, a seguito, ad esempio, di articoli della stampa specializzata da cui emergano irregolarità o disfunzioni dell'Amministrazione tali da incrinare il rapporto di fiducia con i contribuenti. I Garanti, infatti, ritengono corretto recepire le dichiarazioni non scritte dei contribuenti quando non sia possibile acquisire per motivi diversi (carenze culturali, difetto di assistenza) la segnalazione scritta, che è ritenuta, comunque, la forma ordinaria per richiedere l'intervento del Garante.

Quasi tutti i Garanti privilegiano come prima forma di contatto con i contribuenti quella dell'ascolto in via informale e/o telefonico, soprattutto per venire incontro, in alcuni casi, alle difficoltà di parcheggio nelle zone prossime agli Uffici; infatti, il modello organizzativo cui hanno improntato l'attività si basa su procedure semplici, dirette ad agevolare i contribuenti nella presentazione delle segnalazioni.

Per facilitare i contribuenti nella presentazione delle istanze, queste a volte sono prodotte anche verbalmente al personale di segreteria, che, dopo l'esposizione del caso segnalato, formalizza la procedura con la redazione di un regolare verbale, successivamente protocollato e posto in trattazione.

Per quanto riguarda, invece, le normali modalità di presentazione, si è constatato, in base alle istanze ricevute, che il relativo invio è effettuato abitualmente tramite posta ordinaria, fax e posta elettronica. Durante la gestione della pratica, i Garanti si adoperano per instaurare un buon rapporto con gli interlocutori, fornendo in tempi rapidi ai contribuenti (sia di persona che per le vie brevi) informazioni dettagliate sulle procedure da seguire caso per caso e, in generale, sulle procedure più idonee e utili per la soluzione dei problemi prospettati.<sup>31</sup>

---

<sup>31</sup> Garante del contribuente della Liguria, Rel. II sem. 2013, pag. 3.

Tutto ciò ha contribuito a realizzare un positivo incremento di richieste soprattutto provenienti dalla categoria dei professionisti.

E' opportuno segnalare che il dialogo con un Organo neutrale e indipendente incontra il favore dei contribuenti e concorre alla riduzione del livello di conflittualità tra fisco e contribuente qualora all'interessato siano chiari i motivi per i quali la contestazione non sarebbe validamente sostenibile in sede giurisdizionale.

I Garanti offrono indicazioni e consigli a tutela del contribuente anche quando non ci sono fondate ragioni per un loro intervento, contribuendo in tal modo a rafforzare il rapporto di fiducia e cooperazione tra i soggetti interessati.

In alcuni casi, come segnalato dal Garante del Piemonte, l'intervento del Garante ha consentito di pervenire all'adozione da parte degli Uffici finanziari di provvedimenti di annullamento o rettifica in autotutela di atti illegittimi o comunque errati, grazie alla instaurazione di un effettivo contraddittorio tra contribuente e Ufficio, costantemente informati delle reciproche osservazioni; tale contraddittorio si è rivelato utile anche nei casi in cui il contribuente non sia pervenuto al risultato atteso, perché è comunque riuscito a chiarire la sua posizione e a ricevere spiegazioni sulle ragioni a fondamento delle decisioni degli Uffici.<sup>32</sup>

In altri casi, invece, i contribuenti hanno richiesto l'intervento del Garante quando la cartella esattoriale sia già stata emessa e/o addirittura sia iniziata l'esecuzione forzata, lamentando come gli atti di accertamento che precedono tale momento non siano stati portati a loro effettiva conoscenza a causa di sistemi di notificazione che prescindono da una effettiva conoscenza dell'atto.<sup>33</sup>

Ciò appare utile per inquadrare la figura del Garante nello svolgimento del compito che la legge gli riconosce riguardo le segnalazioni dei contribuenti.

<sup>32</sup> Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2013, pag. 11.

<sup>33</sup> Garante del contribuente della Provincia autonoma di Bolzano, Rel. I sem. 2013, pag. 2.

Il Garante non sanziona, ma, in ottemperanza all'interpretazione letterale dell'art. 13 della legge n. 212 del 2000, attiva i procedimenti di riesame che l'Amministrazione stessa potrebbe attivare per proprio conto.

Il Garante non può, pertanto, sostituirsi all'Amministrazione, ma l'incidenza sull'azione amministrativa deriva dalla fondatezza della motivazione dei suoi atti d'iniziativa per l'adozione dei provvedimenti di autotutela e dal potere di denunciare, nelle diverse sedi, il rifiuto dell'Amministrazione di provvedere nei casi in cui ciò avvenga nonostante sussistano i presupposti per il ritiro dell'atto. In altre parole, osserva il Garante dell'Umbria, va necessariamente motivata l'effettiva sussistenza di *"disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli degli Uffici"*.

Tuttavia, il potere di attivare la procedura di autotutela, secondo il Garante dell'Umbria, *"si va affermando come una forma di intervento molto apprezzata dai contribuenti per il sostegno nei confronti dell'ufficio tributario dei propri diritti e ciò sia in modo preventivo che alternativo rispetto al ricorso al giudice tributario. E tale apprezzamento si diffonde nonostante la pacifica natura sollecitatoria e non vincolante dell'iniziativa del Garante"*.<sup>34</sup>

## **5. Le iniziative di comunicazione**

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

Solitamente, la comunicazione relativa all'istituzione e all'attività dei Garanti è realizzata a livello regionale dagli stessi Garanti, mentre la comunicazione sullo Statuto del contribuente è svolta dal Dipartimento delle Finanze e dall'Agenzia delle Entrate attraverso i rispettivi siti. Al riguardo, si ricorda che il Dipartimento delle Finanze ha dedicato, all'interno del sito [www.finanze.gov.it](http://www.finanze.gov.it), un'apposita sezione allo Statuto del contribuente e ai Garanti, per fornire un archivio informativo aggiornato per tutti i cittadini che vogliono

<sup>34</sup> Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. annuale 2013, pag. 10.



avviare contatti con questi organismi. In particolare, alla voce Garante del contribuente, oltre alla legge istitutiva n. 212 del 2000, sono stati indicati i compiti dell'Organo ed un elenco completo dei nominativi e dei relativi recapiti (numeri telefonici e fax, indirizzi e nomi).<sup>35</sup>

La situazione sull'informazione al contribuente dell'esistenza del Garante e della relativa azione è generalmente migliorata, anche attraverso la costante partecipazione dei Garanti a Convegni e Conferenze di carattere fiscale. Permangono situazioni critiche poiché diversi Garanti sostengono, ancora oggi, che molti contribuenti ignorano l'esistenza o quantomeno la funzione stessa dell'Organo, prevalentemente conosciuto soltanto dagli addetti ai lavori, che quasi ogni giorno frequentano gli Uffici fiscali.

Il Garante di Trento, in particolare, ha predisposto e pubblicato – con la collaborazione dell'Agenzia delle Entrate di Trento – una "Carta dei Servizi", per illustrare le attività che il Garante svolge per migliorare il rapporto tra contribuente e fisco. Lo stesso Garante ha svolto interventi sulla stampa locale e ha partecipato ad incontri promossi dalle istituzioni locali sulla figura e sui poteri di tale Organo.

Anche il Garante della Valle d'Aosta, per pubblicizzare il ruolo del Garante del contribuente, cura, da tempo, una rubrica per un quotidiano on line, sede di approfondimenti in materia fiscale, seguiti da professionisti e cittadini comuni.<sup>36</sup>

In conclusione, per i Garanti è fondamentale che, a tutti i livelli, si operi con determinazione e costanza per far conoscere l'organismo a tutti i cittadini e, in particolare, a quelli che partecipano, proporzionalmente alle loro potenzialità finanziarie, alle entrate dello Stato.

---

<sup>35</sup> Nella stringa "Fisco e contribuenti", alla voce "Informazioni generali sullo Statuto", è possibile accedere ad un dossier tematico che spiega, in dettaglio, la legge n. 212 del 2000.

<sup>36</sup> Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. 1 sem. 2013, pag. 6.

## **PARTE II**

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

#### **6. Il contesto normativo**

Come anticipato in Premessa, l'art. 4, comma 36, della legge n. 183 del 2011, ha riformato la figura del Garante del contribuente, a partire dal 1° gennaio 2012, da Organo collegiale in Organo monocratico scelto e nominato dal Presidente della Commissione tributaria regionale o sua sezione distaccata nella cui circoscrizione è compresa la Direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate.

Il Garante, come già precisato, è Organo operante in piena autonomia e indipendenza funzionale cui è affidato, principalmente, il compito di vigilare ed assicurare l'attuazione sostanziale delle regole e dei principi peculiari dello Statuto dei diritti del contribuente, con funzione equilibratrice tra le posizioni dei contribuenti e dell'Amministrazione finanziaria.

#### **7. Osservazioni e critiche dei Garanti alla formula monocratica**

Nelle relazioni dell'anno 2013, i Garanti hanno riconfermato, nella quasi totalità, le critiche in merito alla decisione del legislatore di trasformare tale Organo da collegiale in monocratico.<sup>37</sup>

Secondo quanto osservato da alcuni Garanti, la novità della struttura monocratica dell'Organo, stabilita dalla legge n. 183 del 2011, non ha modificato i molteplici compiti e le delicate funzioni dell'Istituto, rimasti invariati nell'ampia operatività dello stesso, come introdotto dalla legge n. 212 del 2000.

La maggior parte dei Garanti evidenzia come la precedente composizione collegiale consentisse una migliore analisi delle questioni ed un confronto proficuo per l'apporto di esperienze professionali diverse. In tal senso, il contribuente vede oggi diminuire le proprie

---

<sup>37</sup> Per tutti, Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2013, pag. 6.

garanzie in un momento in cui l'aumento della tassazione in generale e la lotta all'evasione, in particolare, esigono un più forte rispetto dei diritti dei cittadini.

La nuova composizione del Garante ha creato, quindi, diverse criticità funzionali, prima tra tutte il venir meno di una collegialità qualificata, nella quale confluivano varie esperienze professionali utili per la soluzione dei molteplici casi prospettati dai contribuenti.

In particolare, il Garante della Sardegna, pur condividendo l'obiettivo che il legislatore ha voluto realizzare con la riforma in esame, primo fra tutti il risparmio delle spesa relativa ai compensi, rileva come il tentativo di eliminare la figura del Garante - proposto nel disegno di legge di stabilità per l'anno 2014 -, assegnando le funzioni attribuitegli dalla legge ai Presidenti delle Commissioni tributarie regionali, sia stato oggetto di proteste sia da parte dell'Associazione nazionale dei Garanti, ma soprattutto da parte del Presidente dell'Associazione dei Presidenti delle Commissioni tributarie, che ha definito *"ontologicamente incompatibili le due funzioni"*.<sup>38</sup>

Riguardo alle modalità per il funzionamento dell'Ufficio del Garante, l'art. 4, comma 36, della legge n. 183 del 2011, che ha trasformato, come già precisato, a partire dal 1° gennaio 2012, il Garante del contribuente da Organo collegiale in Organo monocratico, non offre alcuna indicazione necessaria per assicurare l'omogeneo svolgimento sul territorio delle funzioni di garanzia riconosciute dallo Statuto dei diritti del contribuente al Garante stesso.

Tale limite della norma è ancora oggi evidenziato dai Garanti nelle loro relazioni.<sup>39</sup>

La soluzione auspicata, ancor più necessaria vista la nuova dimensione monocratica dei Garanti, è la previsione di un supplente in caso di assenza o impedimento dei titolari.<sup>40</sup>

La seguente tabella contiene i nomi dei Garanti del contribuente, dopo la riforma prevista dall'art. 4, comma 36, della legge n. 183 del 2011, con incarico nell'anno 2013:

<sup>38</sup> Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2013, pag. 2.

<sup>39</sup> Per tutti, Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2013, pag. 3.

<sup>40</sup> Per tutti, Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2013, pag. 11.

<b>SEDE</b> (Regione o Provincia autonoma)	<b>Garante del contribuente</b>
ABRUZZO	Prof. Avv. G. Greco
BASILICATA	Dr. R. Stella
BOLZANO	Dr. M. Klammer
CALABRIA	Dr. C. Salvatore
CAMPANIA	Dr. R. Numeroso
EMILIA ROMAGNA	Dr. F. Pintor
FRIULI VENEZIA GIULIA	Dr. C. Dapelo
LAZIO	Dr. E. Quiligotti
LIGURIA	Avv. G. Mancuso
LOMBARDIA	Dr. M. Blandini
MARCHE	Dr. A. De Feo
MOLISE	Prof.ssa S. Piccinini
PIEMONTE	Dr. A. Gandolfo
PUGLIA	Dr. S. Paracampo
SARDEGNA	Dr. C. Piana
SICILIA	Prof. Dr. S. Forastieri
TOSCANA	Prof. Avv. A. Chiappetti
TRENTO	Avv. A. Di Francia
UMBRIA	Dr. L. Principato
VALLE D'AOSTA	Prof. O. Formica
VENETO	Dr. S. Merz

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

L'autonomia riconosciuta al Garante del contribuente dall'art. 13, comma 2, della legge n. 212 del 2000, laddove si afferma che è Organo "operante in piena autonomia", può essere acquisita, secondo alcuni Garanti, solo se gli stessi siano dotati dei poteri necessari

per agire con indipendenza, in modo da incidere efficacemente sulle dinamiche e i processi, mentre la legge, oltre a non dire nulla riguardo ai contenuti dell'autonomia, non ha attribuito al Garante poteri sufficientemente incisivi.

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

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

Diversi sono i poteri e le funzioni assegnati a tale Organismo, che tuttavia non possiede una matrice d'indipendenza e autonomia di uguale peso, rispetto alle altre *Authority*. Gli atti emanati non sono, infatti, autonomamente impugnabili, né lo stesso può rivestire il ruolo di parte in qualsiasi giudizio amministrativo sull'eventuale illegittimità di un atto.

I poteri attribuiti al Garante sono configurabili piuttosto come poteri d'impulso, collocabili fra gli atti di indirizzo, direzione o coordinamento, ma che non possono incidere sulle sfere giuridiche dell'Amministrazione e del contribuente, non essendo attribuito dalla norma a tale Organo l'esercizio di alcun potere di amministrazione attiva. La figura è priva di incisività come si converrebbe ad un'autentica autorità investita di ampi poteri di controllo e vigilanza, ma è piuttosto rivolta, in mancanza di un potere coercitivo, a effettuare solo richiami non idonei, peraltro, a incidere sull'atto in contestazione.

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

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

Per queste ragioni, fin dalla loro istituzione, i Garanti hanno manifestato la necessità di modificare la struttura dell'Organo, dotandolo di poteri più incisivi, al fine di renderlo assolutamente autonomo nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, riconoscendogli quel ruolo di soggetto "terzo" rispetto al rapporto tra fisco e contribuenti.

A tal proposito, si ritiene significativa l'affermazione del Garante della Basilicata, il quale auspica *"un intervento più efficace del nuovo legislatore e dei nuovi amministratori politici, nel settore finanziario, per mettere il Garante in condizione di adempiere realmente ai compiti già affidatigli"*.<sup>41</sup>

Ne discende una funzione sinergica con gli Enti impositori e gli Uffici preposti ad applicare e interpretare le normative, poichè il Garante, nel territorio, ascolta e si confronta con chi produce e lavora, investe, consuma e risparmia, ossia con coloro che rappresentano le forze vive che creano la ricchezza del Paese. Tale funzione può anche considerarsi di educazione civico-fiscale, a sostegno delle entrate pubbliche, dal momento in cui i contribuenti vengono indirizzati ad assolvere l'obbligazione tributaria quando gli atti emanati e esaminati sono legittimi.

In diversi casi, come nella Provincia di Trento, il Garante avverte *"la necessità di iniettare, nei contribuenti della provincia di Trento, fiducia verso le Istituzioni in genere ed in particolare verso l'Amministrazione Finanziaria, atteso che l'insufficiente disponibilità di fiducia generalizzata spinge all'evasione"*.<sup>42</sup>

Secondo il Garante del Piemonte: *"Punto di forza del Garante è infatti l'essere una magistratura di persuasione, e tale funzione egli può utilmente svolgere nell'ambito dei poteri già riconosciutigli dallo Statuto del contribuente, che gli consentono di stimolare*

---

<sup>41</sup> Garante del contribuente della Basilicata, Rel. I sem. 2013, pag. 2.

<sup>42</sup> Garante del contribuente della Provincia autonoma di Trento, Rel. I sem. 2013, pag. 2.

*attività degli uffici finanziari in linea con i principi dello Statuto dei diritti del contribuente, di censurare i comportamenti scorretti, di raccomandare l'adozione di prassi più convenienti, di fare opera di convincimento al fine di indurre gli uffici a modificare o annullare atti illegittimi".*<sup>43</sup>

Nel rapporto contribuente-fisco, il compito del Garante appare delicato e significativo con duplice effetto: tutelare l'affidamento del contribuente circa la garanzia della legalità ed imparzialità dell'operato dell'Ufficio finanziario nonché evitare contese giudiziarie gravose per entrambe le parti, considerati i tempi di definizione delle liti e l'inevitabile aggravio delle spese giudiziali.<sup>44</sup>

Tale ruolo, secondo molti Garanti, è riconosciuto dai contribuenti che hanno richiesto il loro intervento al fine di risolvere problematiche, spesso anche complesse, con l'Amministrazione finanziaria e che hanno manifestato concreto apprezzamento per le soluzioni prospettate e per i positivi risultati conseguiti, volti a ripristinare l'equità fiscale.<sup>45</sup>

### 8.1 L'autonomia finanziaria e organizzativa

Ulteriore espressione dell'autonomia del Garante è la sua indipendenza finanziaria, intesa come disponibilità di risorse finanziarie autonomamente gestibili, ovvero, come da più parti segnalato, di un fondo annuale per le spese di funzionamento, con obbligo di rendiconto, al fine di consentire l'autonomia organizzativa e terzietà proprie dell'Istituto, così come delineato dall'art. 13 della legge n. 212 del 2000.

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

<sup>43</sup> Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2013, pag. 12.

<sup>44</sup> Garante del contribuente del Lazio, Rel. I sem. 2013, pag. 9.

<sup>45</sup> Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. I sem. 2013, pag. 3.

Tuttavia, il nuovo Regolamento di organizzazione del Ministero dell'Economia e delle Finanze (D.P.C.M. 27 febbraio 2013, n. 67) ha previsto che la Direzione della giustizia tributaria del Dipartimento delle Finanze debba provvedere all'amministrazione delle risorse finanziarie destinate al funzionamento del Garante del contribuente.

## 8.2 Le risorse strumentali e il personale

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

La situazione complessiva delle risorse disponibili per alcuni Garanti è positiva, grazie anche all'assegnazione di personale di segreteria che svolge le proprie mansioni con solerzia e professionalità, fornendo al Garante, in molti casi, un supporto qualificato per la propria conoscenza in materia fiscale relativa, soprattutto, ai documenti di prassi.<sup>46</sup>

Per altri Garanti persistono, invece, situazioni di difficoltà relative agli strumenti necessari per l'espletamento delle funzioni di segreteria e di quelle tecniche (supporti telematici, linee telefoniche, attrezzatura informatica, locali adeguati, disponibilità di riviste specializzate, raccolte di codici e testi di diritto tributario).<sup>47</sup>

## 9. Il coordinamento dei Garanti

Nel maggio 2001 i Garanti del contribuente, nell'ambito della loro autonomia e in assenza di specifiche previsioni normative, hanno costituito, un Comitato di

---

<sup>46</sup> Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2013, pag. 3; Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. II sem. 2013, pag. 1; Garante del contribuente della Liguria, Rel. II sem. 2013, pag. 3; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2013, pag. 6.

<sup>47</sup> Garante del contribuente della Basilicata, Rel. I sem. 2013, pag. 2; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2013, pag. 10; Garante del contribuente del Molise, Rel. II sem. 2013, pag. 2; Garante del contribuente della Sicilia, Rel. I sem. 2013, pag. 2; Garante del contribuente della Campania, Rel. II sem. 2013, pag. 5.



coordinamento dei Garanti. In seguito, con delibera del 16 marzo 2002, lo stesso Istituto è stato formalizzato nell'Organizzazione del Garante del contribuente, con compiti di collegamento e coordinamento di tutte le iniziative dei singoli Garanti regionali.

Nel novembre 2012, è stata costituita l'Associazione Nazionale dei Garanti dei contribuenti, con proprio Statuto, da cui risulta, tra l'altro, il compito di sollecitare il Governo ed il Parlamento all'emanazione di quei provvedimenti ritenuti indispensabili per un'ottimale risposta alle esigenze dei cittadini sul piano dei rapporti fiscali con lo Stato o altro Ente pubblico territoriale.

Presso l'Associazione Nazionale dei Garanti del contribuente è stato istituito un Ufficio Studi, di cui fanno parte anche illustri studiosi nel campo del diritto finanziario, con il compito di approfondire le complesse tematiche che ciascun Garante regionale ritiene di sottoporre all'attenzione degli altri Garanti per garantire, attraverso una fattiva collaborazione, un efficace scambio di informazioni.

Il Garante della Valle d'Aosta, quale delegato delle Pubbliche Relazioni dell'Associazione, auspica che il Ministero dell'Economia e delle Finanze accordi un'audizione al Direttivo dell'Associazione per instaurare un nuovo rapporto collaborativo.<sup>48</sup>

---

<sup>48</sup> Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2013, pag. 8.

## PARTE III

### LE PROPOSTE DI REVISIONE NORMATIVA DEI GARANTI

#### 10. Le proposte di revisione normativa

Sulla base delle osservazioni rilevate dall'esperienza maturata in questi anni, i Garanti insistono nel ritenere indispensabile la riforma e l'integrazione delle disposizioni dell'art. 13 dello Statuto dei diritti del contribuente, al fine di dare soluzione legislativa a questioni di interpretazione e applicazione della norma e di conferire maggiore funzionalità ed efficacia all'azione del Garante.<sup>49</sup>

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

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

Il Garante della Sicilia, in particolare, rinnova l'auspicio che *"vengano al più presto introdotte nuove norme che, accogliendo le diverse proposte formulate e modificando la vigente normativa, non solo mettano in grado il Garante di rendere ai Cittadini Contribuenti un servizio ancor più efficace ed incisivo rispetto a quello fornito, ma lo rendano soggetto ancora più attivo nel panorama tributario del nostro Paese, sia nella fase normativa (con*

---

<sup>49</sup> Per tutti, Garante del contribuente della Sicilia, Rel. I sem. 2013, pag. 2.

*funzioni consultive), sia nella fase della definizione dell'accertamento e della diminuzione del contenzioso tributario".*<sup>50</sup>

Tra le più significative proposte di revisione normativa per la definizione del ruolo del Garante del contribuente, sostanzialmente coincidenti con quelle degli scorsi anni, si segnalano:

- modificare l'art. 13, comma 2, della legge n. 212 del 2000 al fine di riconsiderare la composizione collegiale del Garante, con la possibilità di prevedere un accorpamento degli Uffici di tale Organo, creando delle macroaree con dimensioni più uniformi;<sup>51</sup>
- prevedere, nel caso di impossibilità a reintrodurre l'Organo collegiale, la figura del supplente o di un sostituto per i periodi di assenza del Garante titolare, onde evitare la totale sospensione dell'attività dell'Ufficio;<sup>52</sup>
- svincolare gli Uffici del Garante da qualsiasi forma di collegamento funzionale con l'Agenzia delle Entrate, così da eliminare l'anomalia degli attuali rapporti tra Organo di controllo ed Uffici finanziari controllati, oltre ad evitare il disagio per i contribuenti, i quali, nel rivolgersi al Garante, vorrebbero essere certi della sua autonomia ed indipendenza rispetto agli stessi Uffici finanziari;<sup>53</sup>
- ampliare i poteri dei Garanti in materia di procedure di autotutela comprendendo anche tutti gli atti posti in essere dall'Amministrazione, tra cui la possibilità, per il contribuente, di proporre ricorso al Garante avverso la decisione di rigetto, conferendo a quest'ultimo il potere di valutarla, con eventuale rinvio all'Ufficio per nuovo esame e per nuova decisione, alla luce delle considerazioni e dei rilievi svolti con la pronuncia di temporanea inefficacia adottata dal Garante;<sup>54</sup>

<sup>50</sup> Garante del contribuente della Sicilia, Rel. I sem. 2013, pag. 1.

<sup>51</sup> Per tutti, Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2013, pag. 6.

<sup>52</sup> Per tutti, Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2013, pag. 6.

<sup>53</sup> Per tutti, Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. II sem. 2013, pag. 10; Garante del contribuente della Campania, Rel. II sem. 2013, pag. 7.

<sup>54</sup> Per tutti, Garante del contribuente del Molise, Rel. annuale 2013, pag. 4; Garante del contribuente della Campania, Rel. II sem. 2013, pag. 5.

- prevedere, con opportuna rivisitazione della vigente normativa, che il Garante possa intervenire presso i giudici tributari per segnalare e promuovere una sollecita trattazione di ricorsi relativi a procedimenti di riscossione per i quali pendono iscrizioni ipotecarie, fermi amministrativi o vendite giudiziarie di beni, con richiesta di eventuali provvedimenti di sospensione dell'attività esecutiva;<sup>55</sup>
- chiarire il problema della competenza dei Garanti anche in ordine ai tributi degli Enti locali;<sup>56</sup>
- emanare norme o direttive ministeriali per indirizzare in modo uniforme l'attività di tutti gli Uffici dei Garanti in campo nazionale onde evitare possibili disparità di trattamento dei cittadini di fronte a casi sostanzialmente uguali;<sup>57</sup>
- riconoscere l'efficacia della funzione sostanzialmente "conciliatrice" fra Amministrazione finanziaria e cittadino-contribuente svolta dal Garante e degli effetti deflattivi sul contenzioso che l'attività del Garante determina, anche istituzionalizzandola nell'ambito dell'accertamento con adesione, oppure nella fase preliminare del contenzioso, introdotta dall'art. 39 del D.L. n. 98 del 2011, ossia in sede di "reclamo" e di "mediazione tributaria";<sup>58</sup>
- conferire l'indispensabile ed adeguata autonomia amministrativa, logistica e strutturale, anche attraverso un accesso autonomo alla rete informatica ed alle banche dati, attesa la carenza di mezzi attualmente a disposizione del Garante.<sup>59</sup>

## 11. Le proposte in materia tributaria

Anche in materia tributaria i Garanti del contribuente hanno avanzato, nel corso del 2013, alcune proposte di revisione normativa. Tra queste si segnalano:

---

<sup>55</sup> Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2013, pag. 5.

<sup>56</sup> Per tutti, Garante del contribuente della Provincia autonoma di Trento, Rel. I sem. 2013, pag. 10.

<sup>57</sup> Garante del contribuente della Basilicata, Rel. II sem. 2013, pag. 9.

<sup>58</sup> Garante del contribuente del Molise, Rel. annuale 2013, pag. 5; Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. II sem. 2013, pag. 2; Garante del contribuente della Sicilia, Rel. I sem. 2013, pag. 2.

<sup>59</sup> Garante del contribuente della Sicilia, Rel. I sem. 2013, pag. 2.

- semplificare gli adempimenti tributari e razionalizzare la normativa fiscale nel rispetto del principio della "certezza del diritto", soprattutto in materia di tassazione degli immobili;<sup>60</sup>
- combattere l'evasione fiscale, argomento molto sentito a livello locale, in particolare, dai "piccoli contribuenti";<sup>61</sup>
- rivedere il redditometro per distinguere più radicalmente le spese ordinarie da quelle straordinarie e agganciare l'onere probatorio al profilo soggettivo del contribuente e all'intervallo temporale che l'onere stesso investe;<sup>62</sup>
- tutelare ancora di più il contribuente sia nella fase dell'accertamento adottata dagli Uffici finanziari e dalla Guardia di Finanza sia nella fase esecutiva posta in essere dagli agenti della riscossione, che attuano le attività esecutive, secondo alcuni Garanti, in limiti temporali ritenuti ancora troppo ristretti oppure con procedimenti di notificazione che non garantiscono una conoscenza effettiva degli atti tributari;<sup>63</sup>
- rivedere la normativa in materia di attribuzione delle rendite catastali.<sup>64</sup>

Da parte dei Garanti del contribuente vi è stata una particolare attenzione all'Istituto della mediazione tributaria - introdotto dall'art. 39, comma 9, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito dalla legge n. 111 del 2011, che ha inserito l'art. 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992, successivamente modificato dalla legge di stabilità per il 2014 -, che dispone l'obbligo in capo a colui che intende adire il Giudice tributario, per le controversie di valore non superiore a ventimila euro relative ad atti emessi dall'Agenzia delle Entrate, di

---

<sup>60</sup> Garante del contribuente del Veneto, Rel. annuale 2013, pag. 5; Garante del contribuente della Sicilia, Rel. II sem. 2013, pag. 3; Garante del contribuente del Veneto, Rel. I sem. 2013, pag. 6; Garante del contribuente della Sardegna, Rel. I sem. 2013, pag. 3; Garante del contribuente del Molise, Rel. annuale 2013, pag. 4.

<sup>61</sup> Tra tutti, Garante del contribuente della Sardegna, Rel. I sem. 2013, pag. 3; Garante del contribuente del Molise, Rel. annuale 2013, pag. 4.

<sup>62</sup> Garante del contribuente del Veneto, Rel. I sem. 2013, pag. 5; Garante del contribuente della Liguria, Rel. II sem. 2013, pag. 2.

<sup>63</sup> Garante del contribuente della Campania, Rel. II sem. 2013, pag. 6; Garante del contribuente della Provincia autonoma di Trento, Rel. II sem. 2013, pag. 9; Garante del contribuente della Provincia autonoma di Bolzano, Rel. II sem. 2013, pag. 2.

<sup>64</sup> Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2013, pag. 5.

presentare preliminarmente reclamo all'Ufficio che ha emesso l'atto; la presentazione del reclamo è condizione di procedibilità del ricorso.

Secondo alcuni Garanti, l'Istituto della mediazione tributaria potrebbe rappresentare, nell'ottica di rivalutazione della figura del Garante del contribuente, un'importante opportunità per attribuire a tale Organo la competenza per tale fase pre-giurisdizionale, potenziandone la struttura, anche in considerazione della sua naturale vocazione *super partes*, come, peraltro, già normativamente delineata.<sup>65</sup>

---

<sup>65</sup> Per tutti, Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. annuale 2013 pag. 2.

PAGINA BIANCA

€ 4,00



\*170520004120\*