

# SENATO DELLA REPUBBLICA

XVII LEGISLATURA

**Doc. LII**  
**n. 3**

## RELAZIONE

### SULL'ATTIVITÀ SVOLTA DAI GARANTI DEL CONTRIBUENTE

(Anno 2014)

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

**Presentata dal Ministro dell'economia e delle finanze**

(PADOAN)

---

**Comunicata alla Presidenza il 27 ottobre 2015**

---



**INDICE**

PREMESSA .....	Pag.	5
IL RUOLO E LE FUNZIONI DEL GARANTE DEL CONTRIBUENTE .....	»	6
Il quadro normativo .....	»	6
L'esercizio delle funzioni .....	»	7
Il funzionamento .....	»	9
L'ATTIVITÀ SVOLTA DAI GARANTI .....	»	13
Le principali questioni oggetto di intervento .....	»	13
a) <i>L'attivazione dell'autotutela</i> .....	»	15
b) <i>I rimborsi, i tributi locali e l'interpretazione normativa</i> .....	»	17
c) <i>Le proposte in materia tributaria</i> .....	»	18
APPENDICE .....	»	20
Le figure europee similari: cenni .....	»	20
« <i>Le médiateur de Bercy</i> » .....	»	20
« <i>Consejo para la defensa del contribuyente</i> » .....	»	21



**PREMESSA**

L'attuale Governo si è impegnato a intervenire per la definizione di un sistema fiscale più equo, trasparente, semplificato e orientato alla crescita. Nell'ambito di questo progetto, particolare attenzione è stata dedicata al rapporto tra fisco e contribuenti, nella considerazione che un diverso modello relazionale tra Amministrazione finanziaria e cittadini/contribuenti, basato su strumenti e procedure che agevolino la comunicazione, possa favorire la riduzione dei costi di *compliance* e, pertanto, consentire il conseguimento di risultati significativi nel recupero del *tax gap*. In tal senso, gli sforzi governativi sono stati diretti ad assicurare una maggiore certezza del diritto, una migliore trasparenza, una più efficace semplificazione.

L'autorità politica ha, infatti, proposto un modello di "Fisco" più vicino al cittadino e, in tale direzione, ha inteso rifondare il rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente su basi di cooperazione, lealtà e fiducia, favorendo in particolar modo un approccio «cooperativo» in base al quale il contribuente, per adempiere all'obbligo tributario, può fare affidamento sull'attività di supporto, consulenza e assistenza dell'intera "macchina" fiscale, sì da rendere superflua la necessità di avvalersi dell'opera di intermediari professionali.

In tale contesto, si pone pertanto la necessità di inquadrare in una nuova cornice il ruolo e le funzioni del Garante del contribuente, istituito dall'articolo 13 della legge 27 luglio 2000, n. 212, nota come *Statuto dei diritti del contribuente* (di seguito "Statuto").

## **IL RUOLO E LE FUNZIONI DEL GARANTE DEL CONTRIBUENTE**

### **Il quadro normativo**

Il Garante del contribuente è un organo monocratico, presente in ogni Regione e Provincia autonoma, con funzioni di tutela e di mediazione tra i cittadini e l'Amministrazione finanziaria. È scelto e nominato dal Presidente della Commissione tributaria regionale e istituito presso ogni Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate e nelle Direzioni Provinciali di Bolzano e Trento. Spetta agli uffici dell'Agenzia delle entrate assicurare al Garante le funzioni di segreteria e tecniche.

La sua attività 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 affinché venga assicurato il sistema di garanzie previste dall'ordinamento tributario in favore del contribuente. In particolare, d'ufficio o in base a segnalazioni, il Garante può:

- richiedere documenti o chiarimenti agli uffici competenti e attivare le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente;
- rivolgere raccomandazioni ai dirigenti degli uffici ai fini della tutela del contribuente e della migliore organizzazione dei servizi;
- richiamare gli uffici al rispetto delle norme dello Statuto o dei termini relativi ai rimborsi d'imposta;
- segnalare alle competenti strutture i casi di particolare rilevanza in cui le disposizioni vigenti o i comportamenti dell'Amministrazione sono suscettibili di determinare un pregiudizio ai contribuenti o conseguenze negative nei loro rapporti con l'Amministrazione, anche al fine di un eventuale avvio di procedimenti disciplinari;
- prospettare al Ministro i casi per i quali è possibile procedere alla rimessione in termini per l'adempimento di obblighi tributari<sup>1</sup>;
- accedere agli uffici finanziari e controllare la funzionalità dei servizi di informazione e assistenza al contribuente.

---

<sup>1</sup> Ai sensi dell'art. 9, legge n. 212/2000 il Ministro dell'economia e delle finanze rimette in termini i contribuenti interessati, nel caso in cui il tempestivo adempimento di obblighi tributari è impedito da cause di forza maggiore. Con proprio decreto il Ministro può sospendere o differire il termine per l'adempimento degli obblighi tributari a favore dei contribuenti interessati da eventi eccezionali ed imprevedibili.

Dal quadro normativo emerge la figura di un Organo con funzioni "tutorie" del rapporto di fiducia tra cittadini e Amministrazione finanziaria, assimilabile a una "magistratura di persuasione<sup>2</sup>", operante in "piena autonomia", a tutela degli interessi dei contribuenti. Difatti, in base al disposto normativo, ogni sei mesi il Garante presenta una relazione sull'attività svolta al Ministro, 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 aspetti critici e prospettando le relative soluzioni. Sulla base di tali relazioni il Ministro riferisce annualmente alle competenti Commissioni parlamentari in ordine al funzionamento dell'Istituto, all'efficacia della sua azione e alla natura delle questioni segnalate nonché ai provvedimenti adottati a seguito delle segnalazioni stesse.

Inoltre, per valorizzare il "contatto qualificato" tra Garante e cittadino, il legislatore ha anche previsto che annualmente tale Organo presenti direttamente al Governo e al Parlamento una relazione in cui siano rappresentati *"dati e notizie sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuenti nel campo della politica fiscale"*<sup>3</sup>.

### **L'esercizio delle funzioni**

Nelle relazioni concernenti l'attività svolta nell'anno 2014, ma anche in quelle precedenti, i Garanti hanno rappresentato diverse criticità legate al proprio ruolo e all'esercizio delle relative funzioni, ancor più dopo la trasformazione da organo collegiale a monocratico avvenuta nel 2012.

Molti Garanti evidenziano, infatti, come l'esercizio delle proprie funzioni sia strutturalmente circoscritto alla segnalazione, all'invito, alla raccomandazione o al richiamo, senza poter influire in concreto sugli aspetti realmente critici del rapporto tra fisco e contribuente, con il rischio di perdere credibilità e autorevolezza sia nei confronti dei contribuenti che sperano in un loro intervento sia verso gli stessi Uffici destinatari delle loro azioni.

In particolare, i Garanti segnalano le difficoltà derivanti dall'impossibilità di agire efficacemente sulle dinamiche e i processi, tenuto conto che la legge non ha attribuito loro poteri sufficientemente incisivi (peraltro, la stessa legge non delinea nemmeno i contenuti della loro autonomia).

---

<sup>2</sup> Parere Avvocatura Generale dello Stato n. 116905 del 29 ottobre 2001.

<sup>3</sup> Art. 13, comma 13-bis, della legge n. 212/2000.

Difatti, se da un lato, tale Organo 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. Il legislatore gli ha riconosciuto 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.

Nondimeno importante per i Garanti è, altresì, chiarire l'ambito di competenza dei propri interventi, soprattutto in materia di tributi locali, risolvendo una questione più volte rappresentata anche nelle precedenti relazioni. In proposito, la quasi totalità degli Organi dichiara di esercitare, di fatto, le proprie funzioni anche nei confronti degli Enti locali, sebbene la legge n. 212/2000, pur contenendo principi generali per una tutela unitaria del contribuente, a prescindere dalla tipologia del soggetto attivo del rapporto d'imposta, costruisce una figura di Garante con riferimento ai tributi erariali. In tal senso, d'altra parte, si è espressa anche l'Avvocatura Generale<sup>4</sup> dello Stato che ha ricondotto la normativa relativa al Garante al solo campo dei tributi erariali e, pertanto, relativa ai soggetti dell'Amministrazione finanziaria statale.

Alla luce di quanto affermato dai Garanti, si pone, quindi, in modo pressante l'esigenza di una attenta riflessione sull'istituto, anche in base all'attuale contesto normativo, molto cambiato rispetto al periodo in cui era stata prevista l'istituzione di tale figura di garanzia. I cambiamenti, infatti, hanno coinvolto non solo il sistema tributario soggetto, peraltro, a una nuova revisione in virtù della legge di delega fiscale n. 23 dell'11 marzo 2014, ma anche il quadro dei rapporti costituzionali tra Stato, Regioni e enti locali, nonché l'organizzazione dell'Amministrazione finanziaria caratterizzata, da ultimo, dall'accorpamento dell'Agenzia del territorio nell'Agenzia delle entrate e dell'Amministrazione autonoma dei Monopoli di Stato nell'Agenzia delle dogane.

In tale contesto, è opportuno riconoscere e istituzionalizzare la funzione sostanzialmente "conciliatrice" fra Amministrazione finanziaria e cittadino-contribuente svolta dal Garante, con la finalità non solo di consolidare il rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente su basi di collaborazione e buona fede, ma soprattutto di avviare un ulteriore strumento di deflazione del contenzioso mediante la promozione del contraddittorio tra amministrazione e contribuente in una fase "precontenziosa" o "endoprocedimentale", in linea, peraltro, con quanto sostenuto dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione nella sentenza n. 19667/2014, che riconosce, anche con riferimento al procedimento tributario, *"il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del*

<sup>4</sup> Parere Avvocatura Generale dello Stato, cit.



*provvedimento ad essere sentito prima dell'emanazione di questo*", realizzando l'inalienabile diritto di difesa del cittadino e il buon andamento dell'amministrazione, presidiati dagli articoli 24 e 97 della Costituzione. E' pertanto evidente la necessità di un intervento legislativo che definisca la cornice istituzionale della figura, al momento oscillante tra Autorità indipendente e Organo "indiretto dell'Amministrazione finanziaria"<sup>5</sup> dotato di un'autonomia *sui generis*, anche al fine di evitare il moltiplicarsi di soggetti operanti nello stesso ambito territoriale e nella stessa materia, considerato che in alcune leggi regionali è stata istituita la figura del Garante del contribuente in ambito regionale<sup>6</sup>.

## **Il funzionamento**

Come previsto dal comma 1 dell'articolo 13 dello Statuto, il Garante è nominato dal Presidente della *Commissione tributaria regionale*<sup>7</sup>, nella cui circoscrizione è compresa la Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate, tra gli appartenenti alle seguenti categorie:

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

L'attribuzione del potere di nomina dei Garanti a soggetti terzi rispetto all'Amministrazione e l'individuazione di specifiche professionalità, nel cui ambito deve essere operata la scelta, è un chiaro segnale della volontà del legislatore di acclarare l'indipendenza dei Garanti. Sebbene nelle norme dello Statuto non vi sia alcun riferimento al tipo di procedura da seguire per la scelta e la nomina del Garante, sin dall'anno 2000 il Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria ha fornito con la risoluzione n. 5 indicazioni ai citati Presidenti, pur nella consapevolezza che la nomina rientra tra le competenze funzionali del Presidente della Commissione tributaria regionale e che la scelta è espressione di un suo potere discrezionale. Ha segnalato, pertanto, l'opportunità di attenersi ai

---

<sup>5</sup> In proposito, il parere n. 1032/2005 del Consiglio di Stato precisa "Vero è che, ai sensi dell'art. 13, comma 2, della citata legge 212/2000, il garante è "organo collegiale operante in piena autonomia", ma è anche vero che, sul piano funzionale, trattasi pur sempre di un "organo" indiretto dell'Amministrazione finanziaria, dotato, perciò, di un'autonomia "sui generis", non assimilabile, ai fini del riconoscimento della facoltà di accedere direttamente alla consultazione del Consiglio di Stato per richiederne pareri, alla posizione di autonomia e ai correlati poteri che la legge riconosce alle cosiddette Autorità indipendenti".

<sup>6</sup> A titolo esemplificativo, L.R. Campania 30 gennaio 2008, n. 1 (art. 85); L.R. Lombardia 14 luglio 2003, n. 10 (artt. 22-25).

<sup>7</sup> Nel caso di Trento e Bolzano, dai Presidenti delle Commissioni tributarie di II grado.

criteri di massima individuati nel citato documento *"in modo da assicurare da un lato uniformi criteri in tutte le Regioni e dall'altro modalità di individuazione dei soggetti da nominare ispirate a criteri oggettivi e comunque tali da garantire la specifica professionalità dei nominati"*<sup>8</sup>. E' evidente che le recenti disposizioni in materia di "trasparenza" implicano l'esigenza di garantire sia una maggiore accessibilità delle procedure e dei criteri utilizzati per la scelta e nomina dei Garanti sia la pubblicità della loro attività e, in particolare, delle risoluzioni più significative al fine di facilitarne la conoscenza da parte dei contribuenti e della stessa Amministrazione finanziaria.

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

In ordine alla struttura e all'organizzazione degli uffici, come nelle relazioni degli anni precedenti, molti Garanti hanno rappresentato l'esigenza di un'adeguata assegnazione di dotazioni organiche e strumentali quale fattore essenziale per il valido svolgimento delle proprie funzioni.

Di seguito una tabella rappresentativa dei Garanti nominati e della consistenza di personale di supporto per ciascun ufficio:

---

<sup>8</sup> In proposito, la Risoluzione n. 5 del 21 novembre 2000 precisa *"In relazione alle categorie di cui alla lettera a) del II comma dell'art.13 citato si precisa che, riferendosi la norma a magistrati in servizio e a riposo, i soggetti che possono essere nominati sono soltanto i magistrati ordinari, amministrativi, contabili e militari, con esclusione dei magistrati onorari. La scelta dei professori universitari in materie giuridiche ed economiche deve riguardare esclusivamente professori di ruolo non esercenti la professione di avvocato, di dottore commercialista o di ragioniere collegiato, in quanto chi esercita tali professioni può essere nominato, ai sensi della successiva lettera c), solo se pensionato. In relazione alle categorie di cui alla lett. c), va precisato che la qualifica di pensionato va riferita agli appartenenti alle tre categorie professionali.*

*All'uopo, i Presidenti delle Commissioni richiederanno a ciascun Consiglio degli Ordini degli Avvocati, dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri collegiati della Regione di appartenenza l'indicazione di una terna di pensionati non più iscritti all'ordine proponente".*

<b>SEDE</b> (Regione o Provincia autonoma)	<b>Garante del contribuente</b>	<b>Collaboratori</b>
ABRUZZO	Prof. Avv. G. Greco	2
BASILICATA	Dr.ssa R. Stella	1 con sostituzione
BOLZANO	Dr. M. Klammer	2
CALABRIA	Dr. C. Salvatore	1
CAMPANIA	Dr. R. Numeroso	3
EMILIA ROMAGNA	Dr. F. Pintor	2
FRIULI VENEZIA GIULIA	Dr. C. Dapelo	1
LAZIO	Dr. E. Quiligotti	4
LIGURIA	Avv. G. Mancuso	1
LOMBARDIA	Dr. M. Blandini	2
MARCHE	Dr. C. Pinelli <i>(nomina del 08/5/2015)</i>	2
MOLISE	Prof.ssa S. Piccinini	1 con sostituzione
PIEMONTE	Dr.ssa A. M. Ronchetta	3
PUGLIA	Dr. S. Paracampo	4
SARDEGNA	Dr. M. Mura <i>(nomina del 02/04/2015)</i>	1
SICILIA	Prof. Dr. S. Forastieri	4
TOSCANA	Prof. Avv. A. Chiappetti	2
TRENTO	Avv. A. Di Francia	1 con sostituzione
UMBRIA	Dr. L. Principato	2
VALLE D'AOSTA	Prof. O. Formica	1
VENETO	Dr. S. Merz	2

In linea generale, la situazione complessiva delle risorse disponibili per gran parte dei Garanti è positiva, grazie anche all'assegnazione di personale di segreteria che svolge le proprie mansioni con solerzia e professionalità. Per altri persistono, invece, situazioni di difficoltà relative al personale e 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). Più volte, anche in passato, i Garanti hanno lamentato la mancata previsione di reali forme di autonomia organizzativa e finanziaria per disporre di risorse assegnate in via esclusiva, che assicurino loro indipendenza e incisività. In particolare, le soluzioni proposte nel corso degli anni convergono sulla necessità di recidere ogni legame funzionale del Garante con l'Agenzia delle entrate per valorizzarne l'imparzialità e l'indipendenza necessarie allo svolgimento delle relative funzioni.

## L'ATTIVITÀ SVOLTA DAI GARANTI

### Le principali questioni oggetto di intervento

Nel corso del 2014, l'attività dei Garanti ha riguardato, in prevalenza, l'attuazione dell'istituto dell'autotutela, questioni relative all'interpretazione e all'applicazione di disposizioni tributarie, nonché segnalazioni concernenti i tributi locali. In dettaglio, sebbene in modo non esaustivo, in quanto per alcune Regioni non vi sono riferimenti numerici all'interno delle relazioni, le richieste dei contribuenti relative alla procedura dell'autotutela sono state pari al 39%, al 7% quelle per i rimborsi e all'11% le istanze relative all'applicazione dei tributi locali. La rimanente parte di comunicazioni comprende varie tipologie di istanze come richieste di informazioni e consulenza, di intervento nel caso di verifiche fiscali, segnalazioni di irregolarità o malfunzionamento degli Uffici, quesiti e questioni non rientranti nella competenza del Garante, denunce anonime.

La mancanza di omogeneità delle informazioni fornite non consente, comunque, una ricostruzione dettagliata dell'attività dell'Istituto nelle diverse Regioni e Province autonome. Infatti, 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 attribuiti all'Istituto. In tal senso, si ritiene opportuno proporre ai Garanti l'adozione di strumenti condivisi di monitoraggio della *performance* con l'obiettivo prioritario di avere una fotografia, quale Osservatorio privilegiato<sup>9</sup>, sulle caratteristiche dei conflitti tra Fisco e cittadini, fermo restando il rispetto della relativa autonomia.

Nella seguente tabella è indicato il numero delle istanze pervenute semestralmente ad ogni Garante.

REGIONE		TOTALE PRATICHE
Abruzzo	1° sem.	57
	2° sem.	61
Basilicata	1° sem.	15
	2° sem.	18
Prov. Aut. Bolzano	1° sem.	16
	2° sem.	13
Calabria	1° sem.	57

<sup>9</sup> Garante del contribuente per la regione Valle d'Aosta, Rel. I sem., pag. 4.

	<b>2° sem.</b>	<b>59</b>
<b>Campania</b>	<b>1° sem.</b>	<b>211</b>
	<b>2° sem.</b>	<b>208</b>
<b>Emilia Romagna</b>	<b>1° sem.</b>	<b>92</b>
	<b>2° sem.</b>	<b>104</b>
<b>Friuli Venezia Giulia</b>	<b>1° sem.</b>	<b>52</b>
	<b>2° sem.</b>	<b>34</b>
<b>Lazio</b>	<b>1° sem.</b>	<b>270</b>
	<b>2° sem.</b>	<b>294</b>
<b>Liguria</b>	<b>1° sem.</b>	<b>30</b>
	<b>2° sem.</b>	<b>45</b>
<b>Lombardia</b>	<b>1° sem.</b>	<b>180</b>
	<b>2° sem.</b>	<b>196</b>
<b>Marche</b>	<b>1° sem.</b>	<b>60</b>
	<b>2° sem.</b>	<b>78</b>
<b>Molise</b>	<b>1° sem.</b>	<b>16</b>
	<b>2° sem.</b>	<b>14</b>
<b>Piemonte</b>	<b>1° sem.</b>	<b>188</b>
	<b>2° sem.</b>	<b>148</b>
<b>Puglia</b>	<b>1° sem.</b>	<b>114</b>
	<b>2° sem.</b>	<b>123</b>
<b>Sardegna</b>	<b>1° sem.</b>	<b>78</b>
	<b>2° sem.</b>	<b>67</b>
<b>Sicilia</b>	<b>1° sem.</b>	<b>255</b>
	<b>2° sem.</b>	<b>217</b>
<b>Toscana</b>	<b>1° sem.</b>	<b>73</b>
	<b>2° sem.</b>	<b>106</b>
<b>Prov. Aut. Trento</b>	<b>1° sem.</b>	<b>49</b>
	<b>2° sem.</b>	<b>37</b>
<b>Umbria</b>	<b>1° sem.</b>	<b>25</b>
	<b>2° sem.</b>	<b>17</b>
<b>Valle d'Aosta</b>	<b>1° sem.</b>	<b>10</b>
	<b>2° sem.</b>	<b>13</b>
<b>Veneto</b>	<b>ANNUALE</b>	<b>232</b>

<b>Totale generale</b>		<b>3932</b>
------------------------	--	-------------

Come rappresentato, i Garanti hanno analizzato circa 3932 pratiche, sebbene sia corretto precisare che tali Organi gestiscono anche molte richieste verbali, a seguito di chiamate telefoniche o accesso all'ufficio da parte dei contribuenti, che spesso sono risolte mediante diretti contatti con gli uffici finanziari competenti. In quasi tutti i casi, è stata rilevata una proficua collaborazione da parte degli Uffici finanziari nell'esaminare le segnalazioni dei contribuenti trasmesse e, soltanto in alcuni casi<sup>10</sup>, sono state evidenziate condotte improprie da parte degli Uffici, soprattutto per quel che riguarda il rispetto dei limiti temporali nel fornire le risposte, considerato che, in base al disposto normativo<sup>11</sup>, gli Uffici rispondono alle richieste e agli interventi del Garante entro il termine di trenta giorni. In proposito, il Garante per la regione Campania<sup>12</sup> ha ben evidenziato che un'eccessiva durata della trattazione delle pratiche *"oltre ad appesantire l'impegno dell'ufficio del Garante, lede il prestigio degli Uffici"*, incrinando i rapporti di fiducia e affidamento tra i cittadini e l'Amministrazione finanziaria.

#### **a) L'attivazione dell'autotutela**

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"*.

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 finanziario 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, considerata la funzione *"tutoria"* svolta a titolo gratuito dall'Istituto.

Il citato articolo attribuisce al Garante soltanto il potere di attivazione della procedura di autotutela, ossia un intervento non vincolante, ma sollecitatorio. Al riguardo, in alcune relazioni è segnalata

<sup>10</sup> Garante per la regione Abruzzo, Rel. I sem., par. 4; Garante per la regione Campania, Rel. II sem., pag. 5; Garante per la regione Puglia, Rel. I sem., pag. 3.

<sup>11</sup> Art. 13, comma 6, della legge 212/2000.

<sup>12</sup> Rel. I sem. pag.5.

*"una eccessiva prudenza<sup>13</sup>" da parte degli Uffici che spesso avviano le procedure su intervento del Garante, dando, però, l'impressione "di aver attivato solo formalmente le procedure di autotutela, ma di confermare, in sostanza, i provvedimenti già adottati, senza svolgere una sostanziale riconsiderazione, in fatto e in diritto, e con una sostanziale equità<sup>14</sup>".*

Tale comportamento, secondo il Garante per la regione Abruzzo<sup>15</sup>, *"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 esposta ad azioni risarcitorie"* e, in tal senso, il Garante per la regione Puglia<sup>16</sup> osserva che, al riguardo, *"sarebbe sufficiente una maggiore attenzione dei dirigenti degli Uffici"*. In proposito, per rendere più incisivi i poteri dell'Istituto nella fase di attivazione dell'autotutela, il Garante per la regione Siciliana<sup>17</sup> suggerisce la previsione di una *"specifico sanzione (come quella del pagamento del doppio delle spese di giudizio) a carico della parte (ufficio o contribuente) che, nonostante la proposta di correzione in autotutela avanzata dal Garante, abbia dato luogo al contenzioso tributario risultando soccombente alla fine del giudizio"*. Nella stessa direzione, ma con argomentazioni diverse, il Garante per la regione Abruzzo<sup>18</sup> ritiene che il potere di attivazione delle procedure di autotutela, riconosciuto allo stesso dallo Statuto del contribuente, non va inteso come mero invito rivolto all'Amministrazione, ma come potere di dare inizio alla procedura di autotutela. In tal senso, dà atto nelle proprie relazioni di adottare *"determinazioni per attivare, con atto di iniziativa di ufficio eteronoma, il procedimento di autotutela"*.

Tuttavia, nonostante le difficoltà evidenziate, 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, nella direzione sia di tutelare i contribuenti sia di applicare correttamente le norme tributarie. Significativa, al riguardo, è altresì l'iniziativa, segnalata dal Garante<sup>19</sup>, del Direttore della Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate della regione Siciliana che ha invitato gli Uffici, tra l'altro, *"a rispondere alle richieste di attivazione di autotutela avanzate dal Garante del Contribuente"*

<sup>13</sup> Garante del contribuente per la regione Molise, Rel. I sem., pag. 3.

<sup>14</sup> Garante del contribuente per la regione Basilicata, Rel. II sem. pag. 2.

<sup>15</sup> Rel. II sem., par. 2.

<sup>16</sup> Rel. I sem., pag. 2.

<sup>17</sup> Rel. I sem., pag. 16.

<sup>18</sup> Rel. II sem., par.1.

<sup>19</sup> Garante del contribuente per la regione Siciliana, Rel. I sem., pag. 3.



*non solo in maniera tempestiva e, comunque, entro trenta giorni, ma anche in maniera assolutamente esaustiva, onde evitare che lo stesso Garante abbia motivo di reiterare la richiesta con un conseguente ed inutile dispendio di energie lavorative per l'approfondimento della pratica".*

Ciò premesso, è evidente l'esigenza di delineare meglio l'ambito di operatività dei poteri attribuiti ai Garanti 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 i provvedimenti di tali Organi, che hanno ad oggetto una simile richiesta, in quanto finalizzati a rafforzare, attraverso l'esame dei casi concreti, il rapporto di fiducia tra cittadini e Amministrazione finanziaria. Difatti, come segnalato dal Garante per la regione Piemonte<sup>20</sup>, in un numero elevato di casi 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.

### **b) I rimborsi, i tributi locali e l'interpretazione normativa**

La questione dei ritardi nelle procedure di pagamento dei rimborsi, ad avviso di qualche Garante, continua a inficiare la bontà del rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, i quali *"sono spesso costretti, per lunghi periodi, a restare in attesa di ricevere il dovuto, senza essere edotti dei motivi di ritardo e senza alcuna notizia od informazione sugli uffici competenti a definire le pratiche, sui tempi e sui modi di corresponsione dei rimborsi spettanti e su ogni altro aggiornamento al riguardo"*<sup>21</sup>. In proposito, è auspicabile un cambio di rotta anche in virtù del recente intervento governativo in materia e, in particolare, il decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175 che ha previsto norme di semplificazione per l'esecuzione dei rimborsi. Alcuni Garanti<sup>22</sup>, inoltre, hanno segnalato lagnanze da parte dei contribuenti relative ai comportamenti di Equitalia.

<sup>20</sup> Rel. II sem., par. III.1.

<sup>21</sup> Garante del contribuente per la regione Campania, Rel. I sem., pag. 3. In tal senso, anche il Garante del contribuente per la regione Molise, Rel. II sem., pag. 1 e Garante del contribuente per la regione Puglia, Rel. I sem., pag. 2 e Rel. II sem., pag. 3.

<sup>22</sup> Garante del contribuente per la regione Campania, Rel., I sem., pag. 5; Garante del contribuente per la regione Puglia, Rel., I sem., pag. 6; II sem., pag. 1.

Viceversa, secondo la maggior parte dei Garanti, diverse difficoltà sono incontrate dai contribuenti per gli adempimenti legati ai tributi locali sia per la continua normazione in materia sia per la mancanza o l'incompletezza delle informazioni fornite dagli enti locali sugli obblighi da adempiere che la legge impone. Pertanto, considerata l'evoluzione dell'imposizione fiscale locale e la consistenza delle pratiche affrontate dai Garanti in materia di tributi locali, sebbene la loro legittimazione ad intervenire in materia sia da definire con maggiore chiarezza, sarà necessario disciplinare chiaramente i rapporti tra il Garante e le autonomie locali.

Anche con riferimento ai tributi erariali, i Garanti evidenziano la complessità di accesso dei cittadini al sistema fiscale *"essendo le norme tributarie spesso di dubbia e difficile interpretazione, anche per operatori esperti, e prive di coordinamento, tutto a discapito della chiarezza e della semplificazione"*<sup>23</sup>. Segnalano, difatti, il considerevole aumento delle richieste di chiarimenti per quanto attiene *"all'interpretazione di norme tributarie, alle modalità di versamento delle somme dovute all'Erario, all'urgenza ed all'incertezza dei tempi dell'adempimento e alla sussistenza di obblighi tributari in determinate fattispecie"*<sup>24</sup>, come conferma della *"nota problematica della effettiva e concreta intellegibilità degli atti tributari soprattutto da parte di destinatari che non hanno i mezzi economici per servirsi di un ausilio tecnico-giuridico oppure con problemi di natura linguistica (p.es. immigrati)"*<sup>25</sup>.

In tale contesto, per ovviare anche alle criticità sopra rappresentate, il Governo ha difatti adottato diverse misure con l'obiettivo di introdurre un quadro normativo caratterizzato da certezza e stabilità, nonché di ridurre e semplificare gli adempimenti tributari.

### **c) Le proposte in materia tributaria**

Anche in materia tributaria i Garanti del contribuente hanno avanzato, nel corso del 2014, alcune proposte di revisione normativa, volte principalmente a facilitare gli adempimenti tributari, a rendere più comprensibili le pretese dell'Agente della riscossione e, più in generale, a razionalizzare e semplificare il sistema normativo al fine di renderlo più equo ed efficiente. A tal fine, i citati Organi hanno richiamato l'attenzione sulla necessità di assicurare in concreto il rispetto e

<sup>23</sup> Garante del contribuente per la regione Abruzzo, Rel. I sem., par. 3.

<sup>24</sup> Garante del contribuente per la regione Molise, Rel. I sem., pag. 3.

<sup>25</sup> Garante del contribuente per la Provincia autonoma Bolzano, I sem., pag. 2. In tal senso anche il Garante del contribuente per la regione Umbria, Rel. II sem., pag. 3.

l'attuazione dei principi sanciti dallo Statuto con particolare riferimento al vincolo della irretroattività delle norme tributarie e all'obbligo per l'Amministrazione finanziaria di rendere agevole la conoscenza delle disposizioni legislative e amministrative in materia tributaria.

In proposito, nel ribadire la massima attenzione da parte di questo Dicastero all'analisi delle riflessioni promosse dai Garanti, si rende opportuno precisare che l'attuale Governo ha agito per migliorare la razionalità, la trasparenza e la semplicità del sistema fiscale, per tutelare i diritti del contribuente e ridurre, nel contempo, le aree grigie che favoriscono fenomeni di evasione fiscale. Ne sono attestazione le recenti misure governative dirette alla promozione di relazioni con i contribuenti improntate ai principi di collaborazione e correttezza per garantire un contesto fiscale di certezza; al riordino delle Agenzie fiscali; alla semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione; alla riforma del sistema sanzionatorio penale e amministrativo; alla stima e monitoraggio dell'evasione fiscale nonché al monitoraggio e al riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale; alla revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario.

In tale contesto, spetterà anche ai Garanti, "osservatori privilegiati sul campo"<sup>26</sup>, rilevare costantemente l'impatto e l'efficacia di tali iniziative, continuando a fornire, con spirito critico e attenzione per il cittadino, spunti di riflessione ed elementi di discussione anche in relazione ai processi e all'organizzazione dell'Amministrazione finanziaria.

---

<sup>26</sup> Garante del contribuente per la regione Molise, Rel. I sem., pag. 6.

**APPENDICE****LE FIGURE EUROPEE SIMILARI: CENNI<sup>27</sup>****"Le Médiateur de Bercy<sup>28</sup>"**

È stato istituito con decreto n. 2002-612 del 26 aprile 2002 come Mediatore del Ministero dell'Economia, delle Finanze e dell'Industria (il cd. MINEFI) con lo scopo di definire le controversie tra Amministrazione e cittadini, in modo alternativo rispetto ai tradizionali strumenti di tutela. In un primo momento trattava solo le istanze relative a materie di competenza di tale Ministero. Con la riforma del Governo, attuata con decreto del 26 agosto 2014, l'intervento del Mediatore è possibile per i settori rientranti nell'ambito di azione dei Ministeri economico-finanziari e, nello specifico, del Ministero delle Finanze e dei Conti pubblici e del Ministero dell'Economia, dell'Industria e del Digitale, sotto la cui autorità congiunta è posto. È nominato per tre anni con provvedimento ministeriale, è dotato di autonomia finanziaria, agisce con indipendenza e imparzialità non essendo subordinato gerarchicamente da alcuna struttura amministrativa. Due elementi caratterizzano la natura delle richieste di mediazione: devono essere individuali e riguardare il funzionamento dei servizi dei citati Ministeri e i relativi rapporti con gli utenti. Le richieste al Mediatore possono essere trattate solo se precedute da una preventiva domanda al servizio competente che sia stata rigettata *in toto* o parzialmente. Se ritiene il reclamo fondato, il Mediatore invia una raccomandazione al servizio competente che può anche confermare la propria posizione. In tal caso, il Mediatore può sottoporre la questione alla valutazione del Ministro.

Annualmente, tale figura istituzionale invia ai Ministri competenti una relazione annuale, resa pubblica, che illustra i risultati della propria attività e le proposte opportune per migliorare il funzionamento dei servizi dei Ministeri nelle loro relazioni con gli utenti.

Sotto il profilo organizzativo il Mediatore si avvale di un servizio, composto da 16 persone, che fa parte dell'amministrazione centrale. È supportato da un Delegato e da un Delegato aggiunto; da

---

<sup>27</sup> L'analisi comparativa è stata compiuta per Francia, Spagna e Germania. Per quest'ultima, tramite il Garante del contribuente per la Provincia Autonoma di Bolzano, si è acquisito che nell'ambito di diritto fiscale in Germania non è prevista la funzione di un Garante per il Contribuente. Qualora un contribuente sia del parere che l'avviso di accertamento notificatogli non sia corretto, ha la possibilità di fare ricorso presso l'ufficio finanziario e nell'ambito di questo procedimento stragiudiziale l'ufficio finanziario ha l'obbligo di effettuare una nuova verifica e prendere una decisione. Avverso questa decisione è possibile fare ricorso presso il tribunale finanziario (Commissione Tributaria). Viceversa, ci sono anche organizzazioni private come il "Bund der Steuerzahler Deutschland e.V." che, da un lato, hanno la possibilità di attivarsi politicamente e di monitorare l'utilizzo del denaro pubblico e, dall'altro, danno un appoggio ai loro soci in difesa dei loro diritti.

<sup>28</sup> Le informazioni sono tratte dal Rapporto 2014 "Le Mediateur des ministères économiques et financiers" e dal sito [www.minefi.gouv.fr](http://www.minefi.gouv.fr).

due consiglieri speciali; dai responsabili per la gestione e il monitoraggio delle mediazioni e da un gruppo di cinque consiglieri con il compito di istruire le pratiche di mediazione in stretta collaborazione con alcuni corrispondenti presso le direzioni dei Ministeri.

Come si evince dal Rapporto annuale 2014, sono pervenute al Mediatore 4906 domande riguardanti soprattutto questioni fiscali (2283) e di gestione delle risorse pubbliche (2391).

### ***“Consejo para la defensa del contribuyente”<sup>29</sup>***

Il “Consejo para la defensa del contribuyente” è stato istituito con Real Decreto n. 2458 del 2 dicembre 1996 con l’obiettivo di avvicinare l’Amministrazione tributaria alle esigenze dei cittadini. E’ un organo collegiale dell’Amministrazione statale presso il “Ministerio de Hacienda Y Administraciones Publicas”, come organo consultivo della “Secretaria de Estado de Hacienda”. È composto da un Presidente e da 16 consiglieri, nominati dal “Ministro de Hacienda Y Administraciones Publicas”, in rappresentanza paritetica della Amministrazione tributaria e di esperti e professionisti di riconosciuto prestigio nell’ambito tributario e nella società in generale. La composizione mista del Consiglio risponde all’esigenza di garantire la rappresentatività di tutti i settori soggetti a imposizione fiscale, assicurando la qualità delle decisioni e una migliore tutela degli interessi dei contribuenti. Le sue funzioni sono sia consultive sia di risoluzione di casi concreti oggetto di reclami e di suggerimenti, con l’importante differenza che, mentre per la risoluzione dei reclami il Consiglio deve attenersi alle circostanze specifiche del caso, nell’elaborazione delle proposte il Consiglio ha maggiore libertà di esprimere proprie osservazioni. Difatti, proprio per questa differenza tra reclami e suggerimenti/proposte, le norme di attuazione stabiliscono procedure diverse, ammettendo suggerimenti anche inviati in forma anonima. Inoltre, è altresì compito del Consiglio elaborare relazioni e proposte funzionali alla difesa del contribuente, proponendo al “Secretario de Estado de Hacienda” le modifiche normative o gli altri interventi ritenuti opportuni per una migliore tutela dei cittadini, svolgendo in tal modo una funzione di collegamento (“enlace”) tra società civile e Amministrazione tributaria.

A garanzia dell’autonomia e dell’indipendenza nell’esercizio delle funzioni assegnate, il Consiglio si avvale di una “Unidad operativa”, integrata nel Servizio di Audit della “Agencia Tributaria”, che fornisce supporto tecnico per lo svolgimento delle sue funzioni. La struttura è coordinata dal Direttore del servizio di audit interno, ma dipende direttamente dal presidente del Consejo para la

<sup>29</sup> Le informazioni sono tratte dalla Relazione annuale dell’Istituto “Memoria 2013” e dal sito [www.minhap.gob.es](http://www.minhap.gob.es).

defesa del contribuente. Comprende tre "Unidad de tramitacion" per la gestione dei reclami e suggerimenti (due uffici regionali a Madrid e Barcellona, con un ambito territoriale limitato, e una unità centrale).

Dal punto di vista operativo, una volta ricevuto l'incartamento, la "Unidad de tramitacion", integrata strutturalmente e funzionalmente nella "Unidad operativa", si pone in contatto con il servizio dell'Amministrazione, coinvolto nella questione sollevata, che in un breve termine (entro 15 giorni) fornisce una risposta adeguata al contribuente. La durata massima della procedura è di sei mesi. Tuttavia, il Consiglio è a conoscenza di tutte le censure sollevate, soprattutto per analizzare quelle situazioni che determinano "disaccordi interni".

Nell'anno 2013, come si evince dalla Relazione annuale, sono stati gestiti 10683 reclami e 1017 suggerimenti, concernenti soprattutto l'ambito operativo della "Agencia Tributaria".



