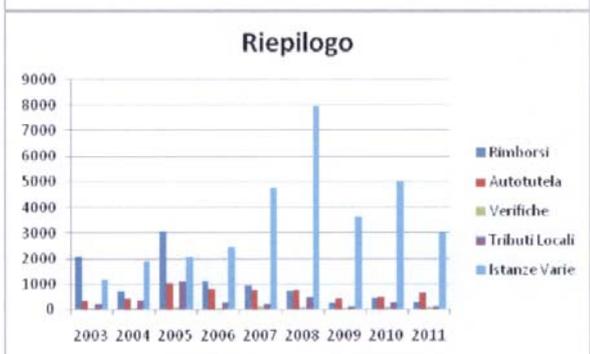
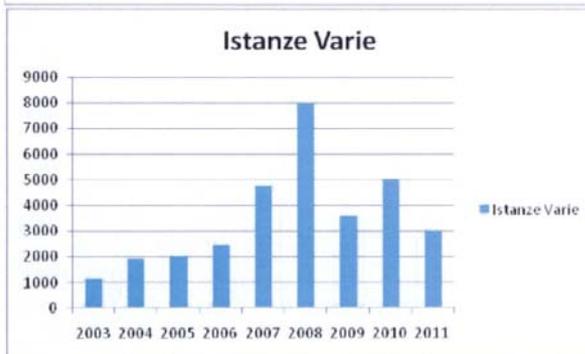
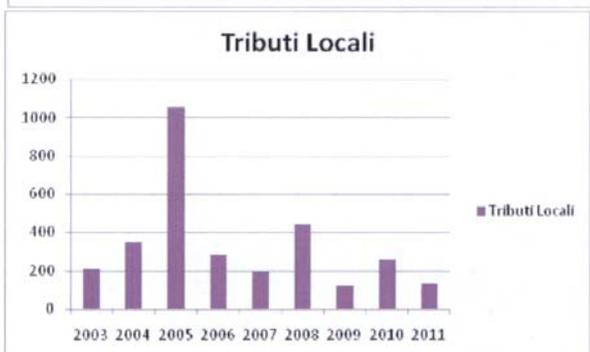
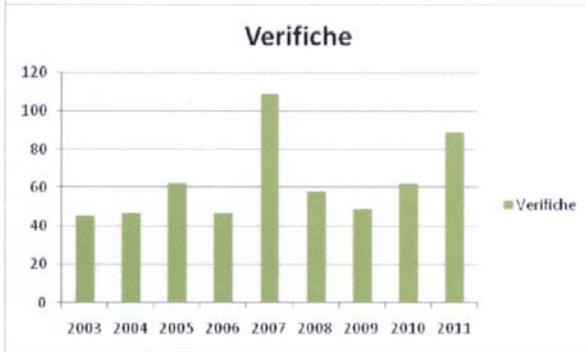
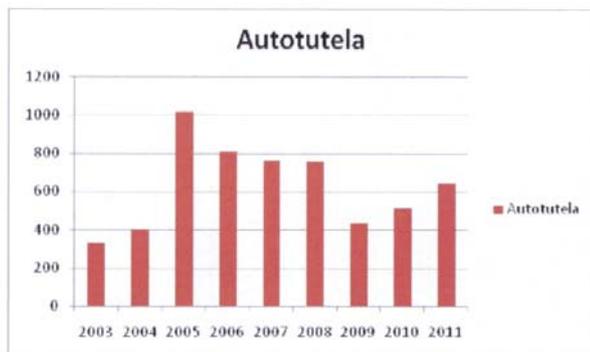
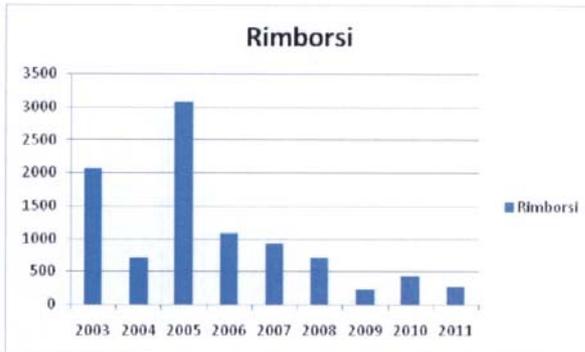


| Tributi locali | | | | | | | | | | |
|------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|---------------|
| REGIONE | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | Totale |
| Abruzzo | 0 | 8 | 8 | 29 | 10 | 20 | 2 | 0 | 20 | 97 |
| Basilicata | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Bolzano | 0 | 12 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 12 |
| Calabria | 0 | 34 | 36 | 5 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 75 |
| Campania | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Emilia Romagna | 11 | 4 | 18 | 15 | 8 | 16 | 0 | 32 | 19 | 123 |
| Friuli Venezia Giulia | 0 | 2 | 4 | 7 | 14 | 4 | 3 | 3 | 8 | 45 |
| Lazio | 0 | 59 | 277 | 46 | 0 | 80 | 43 | 16 | 21 | 542 |
| Liguria | 0 | 13 | 0 | 22 | 11 | 0 | 17 | 20 | 0 | 83 |
| Lombardia | 81 | 96 | 53 | 78 | 67 | 82 | 0 | 45 | 0 | 502 |
| Marche | 4 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 7 | 12 | 23 |
| Molise | 0 | 3 | 1 | 3 | 8 | 0 | 0 | 4 | 0 | 19 |
| Piemonte | 9 | 11 | 10 | 9 | 5 | 161 | 0 | 19 | 8 | 232 |
| Puglia | 61 | 64 | 607 | 45 | 37 | 32 | 19 | 78 | 25 | 968 |
| Sardegna | 29 | 23 | 8 | 13 | 23 | 19 | 23 | 27 | 12 | 177 |
| Sicilia | 0 | 6 | 0 | 0 | 5 | 0 | 0 | 0 | 0 | 11 |
| Toscana | 0 | 8 | 18 | 14 | 0 | 7 | 0 | 0 | 0 | 47 |
| Trento | 10 | 7 | 12 | 1 | 0 | 10 | 1 | 6 | 2 | 49 |
| Umbria | 1 | 1 | 2 | 0 | 5 | 11 | 12 | 0 | 5 | 37 |
| Valle d'Aosta | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Veneto | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Totale generale | 206 | 351 | 1054 | 287 | 193 | 442 | 120 | 257 | 132 | 3042 |

| Istanze varie | | | | | | | | | | |
|------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|---------------|
| REGIONE | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | Totale |
| Abruzzo | 21 | 67 | 8 | 19 | 28 | 50 | 18 | 96 | 115 | 422 |
| Basilicata | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 80 | 30 | 28 | 138 |
| Bolzano | 0 | 43 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 89 | 90 | 222 |
| Calabria | 0 | 31 | 26 | 15 | 15 | 44 | 98 | 119 | 157 | 505 |
| Campania | 0 | 0 | 0 | 59 | 1000 | 3159 | 901 | 449 | 621 | 6189 |
| Emilia Romagna | 69 | 65 | 66 | 55 | 78 | 164 | 0 | 113 | 107 | 717 |
| Friuli Venezia Giulia | 0 | 24 | 26 | 88 | 55 | 63 | 70 | 36 | 30 | 392 |
| Lazio | 0 | 371 | 277 | 90 | 0 | 155 | 687 | 64 | 218 | 1862 |
| Liguria | 25 | 25 | 44 | 59 | 82 | 148 | 70 | 83 | 131 | 667 |
| Lombardia | 724 | 868 | 1002 | 1235 | 1368 | 1593 | 0 | 446 | 0 | 7236 |
| Marche | 31 | 38 | 38 | 56 | 73 | 55 | 0 | 59 | 56 | 406 |
| Molise | 0 | 6 | 1 | 11 | 5 | 32 | 56 | 25 | 19 | 155 |
| Piemonte | 83 | 108 | 10 | 193 | 385 | 569 | 0 | 1917 | 217 | 3482 |
| Puglia | 43 | 34 | 19 | 57 | 76 | 95 | 188 | 211 | 123 | 846 |
| Sardegna | 102 | 51 | 45 | 83 | 1047 | 574 | 140 | 124 | 99 | 2265 |
| Sicilia | 0 | 21 | 9 | 71 | 60 | 513 | 554 | 500 | 623 | 2351 |
| Toscana | 0 | 103 | 145 | 196 | 147 | 206 | 228 | 213 | 161 | 1399 |
| Trento | 27 | 26 | 45 | 26 | 45 | 61 | 53 | 46 | 54 | 383 |
| Umbria | 6 | 14 | 213 | 70 | 44 | 54 | 64 | 95 | 57 | 617 |
| Valle d'Aosta | 0 | 0 | 0 | 0 | 96 | 199 | 173 | 133 | 24 | 625 |
| Veneto | 0 | 0 | 63 | 43 | 161 | 230 | 216 | 146 | 59 | 918 |
| Totale generale | 1131 | 1895 | 2037 | 2426 | 4765 | 7964 | 3596 | 4994 | 2989 | 31797 |



Il volume complessivo delle pratiche analizzate dai Garanti negli ultimi nove anni di attività è di 50.595. 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, i rimborsi in forma paritetica e i tributi locali. Nella categoria "Istanze varie" sono ricomprese le segnalazioni d'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.

Tale ultima circostanza è confermata dal Garante della Valle d'Aosta, ribadendo la frequenza di chiarimenti e informazioni richiesti personalmente dai contribuenti su problemi di carattere vario. *"Le risposte fornite spesso convincono gli interessati a non insistere su pretese prive di fondamento o, in ogni caso, ad abbandonare richieste di valore irrisorio"*.¹⁰

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 d'intervento e alcune problematiche d'interesse per l'esercizio delle funzioni.

2.1 I rimborsi

La questione dei ritardi nelle procedure di pagamento dei rimborsi, anche per il 2011, continua a costituire una delle principali cause di conflittualità tra contribuenti e fisco, determinando un clima di sfiducia oltre a un deterioramento dell'immagine e della credibilità dell'Amministrazione finanziaria.

Due sono i motivi che inducono i contribuenti a rivolgersi al Garante: il primo riguarda la generale resistenza degli Uffici tributari a fornire informazioni sui termini dei rimborsi e sul rispetto di precise scadenze, soprattutto in relazione a rimborsi già riconosciuti; il secondo si riferisce alle motivazioni che l'Amministrazione non fornisce ai contribuenti per la mancata erogazione materiale dei rimborsi e ciò si verifica abitualmente quando c'è assenza di fondi.

¹⁰ Garante del contribuente della Valle D'Aosta, Rel. Annuale 2011, pag. 4.

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 proposito, il Garante dell'Emilia Romagna segnala il ritardo nei rimborsi delle somme spettanti ai contribuenti tra le principali contestazioni che pervengono al proprio Ufficio. Tale Garante fa presente che *“ciò genera disagio e disappunto e provoca considerazioni non benevole sul diverso trattamento riservato al contribuente che ritardi il pagamento delle imposte .. configurando quel comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e Amministrazione finanziaria menzionato nel comma 6 dell'art. 13 dello Statuto”*¹¹.

Il Garante della Campania continua a lamentare l'esistenza in materia di rimborsi di reclami da parte dei 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 o informazione sugli Uffici competenti a definire le pratiche, sui tempi e sui modi della corresponsione del rimborso spettante e su ogni altro aggiornamento al riguardo”*¹².

Profili di criticità nei rapporti tra Fisco e contribuenti per quanto riguarda la lentezza nella liquidazione dei rimborsi sono segnalati anche dal Garante del Molise¹³.

Il Garante del Lazio evidenzia la necessità di rendere informato il contribuente dell'avvenuto sgravio o della convalida del rimborso mediante apposite e certe comunicazioni scritte e non solo dopo ripetute sollecitazioni¹⁴.

Anche il Garante del Friuli Venezia Giulia rileva il disappunto dei contribuenti rispetto al ritardo nei pagamenti dei rimborsi¹⁵.

Il Garante del Piemonte conferma, anche per il 2011, una forte diminuzione nella propria Regione delle istanze relative ai rimborsi pur segnalando ancora la mancata risoluzione del problema dei ritardi. In particolare, tale Garante osserva che *“i contribuenti sanno anche troppo bene quanto gravi e immediate siano le conseguenze di un loro ritardo*

¹¹ Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. I sem. 2011, pag. 7 e 8.

¹² Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2011, pag. 4, e Rel. II sem. 2011, pag. 3.

¹³ Garante del contribuente del Molise, Rel. I sem. 2011, pag. 2 e Rel. II sem 2011, pag.2.

¹⁴ Garante del contribuente del Lazio, Rel. I sem. 2011, pag 4.

¹⁵ Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. I sem. 2011, pag. 2

anche minimo nell'adempimento dei doveri fiscali, e non riescono a comprendere perché mai queste regole debbano valere solo contro di loro"¹⁶.

Il Garante delle Marche evidenzia, analogamente, una situazione in netto miglioramento e un'effettiva diminuzione della conflittualità nel settore¹⁷.

Allo stesso modo, il Garante di Trento osserva che le lamentele per i ritardi dei rimborsi erariali sono molto rare e non hanno alcun peso significativo, evidenziando che i rimborsi di livello locale sono sostanzialmente effettuati alla scadenza prevista e che gli eventuali rari ritardi sono dovuti per lo più all'esaurimento dei fondi a livello provinciale¹⁸.

Un'apprezzabile e costante diminuzione delle istanze riguardanti i rimborsi è segnalata, infine, anche dal Garante della Valle d'Aosta¹⁹.

2.2 L'esercizio dell'autotutela

Riguardo all'autotutela, l'art. 13, comma 6, della legge n. 212/2000 dispone che il Garante ne attiva le procedure *"nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente"*²⁰. 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. Tale circostanza, come noto, non è prevista dal legislatore. Al riguardo,

¹⁶ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2011 pag.10.

¹⁷ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2011, pag. 20.

¹⁸ Garante del contribuente per la Provincia Autonoma di Trento, Rel. I sem. 2011, pag. 4.

¹⁹ Garante del contribuente della Valle D'Aosta, Rel. Annuale 2011, pag. 5.

²⁰ L'autotutela è regolata dall'art. 2 quater, del D.L. 30 settembre 1994, n. 564, e ulteriormente disciplinata con il D.M. 11 febbraio 1997, n. 37.

ricorda il Garante del Molise che *“delimitato l’ambito di applicazione della norma di autotutela riservato agli Uffici dell’art. 68 del D.P.R. 27 marzo 1992 n. 87, nel quale si prevede la revisione dei soli propri atti specifici di accertamento o di riscossione riconosciuti illegittimi o infondati, va pure puntualizzato che il potere di attivazione della procedura di autotutela riconosciuta al Garante sembra limitato ad un ‘sollecito’ rivolto all’Ufficio interessato di esaminare l’istanza del contribuente senza che ciò ingeneri l’obbligo dell’Ufficio né di adeguarsi alla pretesa di parte né di accogliere i suggerimenti di supporto delle stesse avanzate dall’Organo di garanzia proponente”*²¹.

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.

È giurisprudenza ormai consolidata, tra l’altro, che i provvedimenti del Garante del contribuente non siano vincolanti per il fisco. Agli atti in questione è attribuita una natura esclusivamente sollecitatoria, sostanziandosi in semplici raccomandazioni agli Uffici, prive non solo di ogni effetto coercitivo, ma anche di qualunque altra funzione diversa dalle semplici opinioni e dal mero sollecito.

Diversi Garanti evidenziano che il ricorso a loro rivolto è considerato estrema risorsa difensiva quando l’atto impositivo sia divenuto definitivo per mancata tempestiva impugnazione davanti al giudice tributario o, anche in pendenza di giudizio, qualora il contribuente voglia ottenere dal Garante una pronuncia di supporto delle ragioni sostenute davanti al giudice. L’aumento delle istanze presentate è anche indice della tendenza del contribuente a sottrarsi all’onerosità delle spese di assistenza tecnica del giudizio tributario, nonché ad ottenere una consulenza gratuita prima della proposizione del ricorso giurisdizionale. Per queste ragioni, da sempre, i Garanti manifestano l’esigenza di delineare meglio l’ambito di operatività dei poteri loro attribuiti e di chiarire che l’attivazione della procedura di autotutela non deve essere più considerata per gli Uffici finanziari un semplice invito a procedere, ma un impegno a valutare con attenzione le delibere che hanno ad

²¹ Garante del contribuente del Molise, Rel. II sem. 2011, pag. 2.

oggetto una simile richiesta: deliberare che possono essere disattese, a loro giudizio, solo a fronte di una motivazione adeguata.

A tale proposito, il Garante del Friuli Venezia Giulia ritiene necessario attribuire all'Istituto maggiori poteri riguardo all'esercizio diretto dell'autotutela; in particolare, lo stesso sottolinea che a tale Organo dovrebbe essere attribuito *“un potere decisionale autonomo che gli consenta di rendere vincolante la decisione assunta dopo l'attivazione della procedura di autotutela”*²².

Il Garante della Valle d'Aosta ravvisa anch'esso la necessità di rendere più incisivi e meglio definiti i poteri dei Garanti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria con particolare riferimento alle procedure di autotutela²³.

Il Garante delle Marche sottolinea che il settore d'intervento più rilevante, sia per la complessità delle questioni sia per il numero di richieste, è quello dell'autotutela e, consolidando la prassi operativa adottata, attiva la procedura sulla base di determinati presupposti. In primis, l'atto oggetto della procedura deve essere chiaramente affetto da vizi o da errori di fatto riferibili alle ipotesi di cui al D.M. n. 37 dell'11 febbraio 1997, o ad ipotesi analoghe di pari evidenze. In secondo luogo, le questioni da decidere non devono dipendere da un'interpretazione, controversa sul piano oggettivo, della normativa. In linea generale è da escludere ogni intervento quando la questione è già definita con sentenza passata in giudicato nel merito. Sarebbe, infatti, improduttivo chiedere all'Ufficio l'adozione di un'interpretazione discutibile contraria, comunque, agli interessi dell'Erario.

Osserva che *“con la sentenza n.698 del 19 gennaio 2010, Sez. III (e con la sentenza 5120 del 3 marzo 2011, Sez. III), viene riconosciuta la responsabilità dell'Amministrazione per il mancato o ritardato annullamento nell'esercizio di autotutela di un atto illegittimo, confermando la condanna dell'Amministrazione al risarcimento del danno pronunciata davanti ad un giudice di pace”*.

In particolar modo, tale Garante considera rilevante la citata sentenza in quanto la stessa afferma che *“ove il provvedimento di autotutela non venga tempestivamente adottato, al punto da costringere il privato ad affrontare spese legali o di altro genere per proporre*

²² Garante del contribuente delle Friuli Venezia Giulia, Rel. annuale. 2011, pag. 2.

²³ Garante del contribuente della Valle D'Aosta, Rel. II sem. 2011 pag. 7.

ricorso e per ottenere per questa via l'annullamento dell'atto, la responsabilità della P.A. permane ed è innegabile"²⁴.

Anche il Garante della Campania ritiene i propri poteri poco incisivi in materia di autotutela suggerendo in proposito la possibilità di accordare al contribuente il potere di proporre ricorso allo stesso Garante avverso la decisione di rigetto dell'Ufficio delle Entrate ritenuta viziata. In particolare, il Garante dovrebbe avere il potere di valutare la decisione dell'Ufficio delle Entrate 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 Garante²⁵.

I presupposti sopra indicati hanno consentito una selezione mirata degli interventi da parte dei Garanti. Ciò nonostante, in vari casi, la resistenza dell'Amministrazione si è dimostrata immutata.

Ed è per questo motivo che il Garante dell'Emilia Romagna auspica che nei casi in cui il Garante abbia ritenuto di invitarli all'esercizio dell'autotutela, gli Uffici tributari, che dell'invito siano destinatari, diano notizia al Garante delle determinazioni adottate²⁶.

Anche il Garante del Piemonte ricorda l'importanza dell'autotutela come strumento deflattivo del contenzioso tributario *"In questa categoria, che è in sensibile aumento perché i contribuenti sembrano rendersi conto sempre di più dell'importanza e dell'utilità di questo Istituto, rientrano pratiche di varia natura, tra le quali le più frequenti ed importanti sono quelle concernenti la possibilità per il contribuente di superare la mancata tempestiva proposizione d'istanze o ricorsi, qualora sia evidente che l'imposta richiesta dall'Amministrazione non è dovuta"*²⁷.

Lo stesso Organo osserva, però, che allo stato attuale, le reazioni degli Uffici finanziari alle richieste del Garante di attivazione di autotutela sono peggiorate.

In particolare, rileva che *"molti Uffici finanziari assumono assai spesso, specie in tema di autotutela, una posizione negativa pregiudiziale, a volte senza dare di ciò alcuna*

²⁴ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2011, pagg. 17, 18 e 19 e Rel. II sem. 2011, pagg. 9 e 10.

²⁵ Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2011, pag. 5.

²⁶ Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. I sem. 2011, pag. 4.

²⁷ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2011, pag. 9.

motivazione, ed altre volte trincerandosi dietro motivazioni manifestamente inconsistenti o addirittura assurde”²⁸.

Quasi tutti i Garanti segnalano, pertanto, la necessità di rendere più incisiva la propria funzione sull’attivazione della procedura dell’autotutela e richiedono, quindi, un intervento legislativo per l’attribuzione di più poteri ricordando che la discrezionalità di cui gode l’Agenzia delle Entrate in merito alle istanze di autotutela deve comunque essere sempre conforme all’interesse pubblico per il quale è stata attribuita²⁹.

In tale senso, il Garante del Lazio critica l’inerzia degli Uffici tributari, ed anche dell’Agente della riscossione, ad attivare il procedimento di riesame in autotutela del contribuente “*ciò in quanto il sistema di tutela del contribuente non prevede attualmente un obbligo a carico dell’Amministrazione di adempiere in autotutela ma solamente una mera facoltà discrezionale, che spesso comporta per il contribuente di dover ricorrere in giudizio per vedersi riconoscere un diritto che, invece, gli Uffici potrebbero definire agevolmente nel rispetto del principio della collaborazione e della buona fede, con risparmio economico sia per il contribuente che per l’Amministrazione*”³⁰.

In particolare, il Garante della Sardegna rileva che spesso, rispetto alle richieste di attivazione delle procedure di autotutela, i Comuni si giustificano dietro l’asserzione che trattandosi di potere discrezionale a cui non consegue l’obbligo di provvedere. In realtà, il Garante della Sardegna ritiene opportuno ricordare che “*la discrezionalità deve esercitarsi conformemente all’interesse pubblico per il quale è stata attribuita, vale a dire per ricondurre a giustizia sostanziale l’attività amministrativa non conforme a legge*”. Richiama in proposito la circolare ministeriale 198 del 5 agosto 1998. L’autotutela conclude in sostanza tale Organo “*non è preclusa dalla definitività del provvedimento né dalla pendenza del giudizio davanti alle Commissioni Tributarie, ma solo dal giudicato sostanziale*”³¹.

Dello stesso parere anche il Garante dell’Abruzzo che auspica il riconoscimento al proprio Ufficio del potere di pronuncia nel merito. In particolare, osserva, che gli Uffici tributari sono, in generale, restii ad esercitare il potere di ritiro dei propri atti, per quanto

²⁸ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2011, pag. 5.

²⁹ Garante del contribuente della Provincia di Trento, Rel. I sem. 2011, pag. 5; Garante del contribuente della Sardegna, Rel. I sem. 2011, pag. 4.

³⁰ Garante del contribuente del Lazio, Rel. I sem. 2011, pag. 4 ed anche Rel. II sem. pag. 5 e 6.

³¹ Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2011, pag. 6.

illegittimi. In particolare, tale Garante considera che *“a fronte del comportamento dell’Amministrazione che, in relazione alle richieste del Garante, fornisce giustificazioni poco plausibili ed infondate sul piano giuridico o, spesso, omette addirittura di rispondere, questa Autorità, nell’ambito della funzione prevista dall’art. 13, c. 6, della Legge n. 212 del 2000, provvederà ad attivare con atto di iniziativa eteronoma, la procedura di autotutela, previa deliberazione dei previsti presupposti”*³².

2.3 Le verifiche

Lo Statuto dei diritti del contribuente prevede specifiche garanzie per il contribuente sottoposto a ispezioni e controlli contabili effettuati dagli Uffici dell’Amministrazione finanziaria e della Guardia di Finanza. Si tratta di regole tese a consolidare disposizioni generali e di garanzia in modo da assicurare, da parte dell’Erario, il pieno rispetto della giustizia e dell’obiettività dell’azione tributaria. In particolare, l’art. 12, comma 6, della legge n. 212/2000, prevede che il contribuente, nel caso ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge, possa rivolgersi al Garante del contribuente secondo quanto previsto dall’art. 13, attraverso un percorso alternativo alla giurisdizione, al fine di ottenere la tutela delle posizioni giuridiche soggettive.

I Garanti evidenziano come si stia rafforzando un orientamento giurisprudenziale teso a tutelare il contribuente sottoposto a verifica, il cui svolgimento, come noto, deve complessivamente durare trenta giorni lavorativi, prorogabili fino a sessanta. In base a tale orientamento, il mancato rispetto dei termini viola la disposizione contenuta nell’art. 12, comma 5, dello Statuto dei diritti dei contribuenti, rendendo nullo, di conseguenza, il relativo atto di accertamento.

Un altro importante orientamento giurisprudenziale in tema di verifiche riguarda il rispetto da parte dell’Ufficio del termine di sessanta giorni dalla sottoscrizione del verbale di constatazione prima di notificare l’avviso di accertamento. Ciò per tutelare il diritto del contribuente di presentare, entro detto termine, memorie o deduzioni.

Allo scopo di garantire la previsione di cui all’art. 12, comma 7, dello Statuto, l’Agenzia delle Entrate ha raccomandato agli Uffici, con circolare 6/E del 25 gennaio 2008, l’opportunità di terminare le operazioni di verifica con largo anticipo e, comunque, almeno

³² Garante del contribuente dell’Abruzzo, Rel. I sem. 2011, pag. 3.

quattro mesi prima del termine di decadenza dell'azione accertatrice stabilito per le singole imposte.

La compilazione del solo verbale conclusivo di constatazione non sembra, però, sufficiente a garantire la trasparenza e la possibilità di un efficace controllo della legittimità e correttezza delle operazioni. Per alcuni Garanti si rende necessario, al riguardo, che anche per le singole attività di verifica siano redatti i relativi verbali per consentire al soggetto controllato di formulare, nell'immediatezza delle predette operazioni (e non soltanto al termine di esse), eventuali osservazioni e rilievi, come previsto dall'art. 12, comma 4, dello Statuto.

La maggioranza dei Garanti non ha segnalato, nel corso del 2011, particolari situazioni lesive o dannose per aziende e contribuenti circa le modalità degli accessi effettuati dalla Guardia di Finanza ovvero dai funzionari dell'Amministrazione finanziaria, che sempre più si adeguano alle norme sancite dallo Statuto, soprattutto alle disposizioni relative la motivazione, la chiarezza degli atti di liquidazione, l'accertamento e la riscossione³³.

Il Garante delle Marche ha rilevato addirittura che nei casi in cui si sono segnalate presunte anomalie della Guardia di Finanza, si è potuto fin dal primo esame rilevare la correttezza ed il rispetto delle norme da parte della medesima Guardia di Finanza³⁴.

Il Garante del Piemonte, infine, segnala anche quest'anno che, accanto ad un quadro tutto sommato soddisfacente *“c'è la complessa situazione dei controlli fiscali fondati sui parametri o sugli studi di settore, nei quali si ha l'impressione che gli Uffici finanziari locali non siano in grado di controllare l'esattezza dei calcoli, per i quali si affidano unicamente ai programmi informatici forniti dal Ministero”*. Lo stesso Garante ricorda, in particolare, che *“gli studi di settore sono redatti sulla base di rilevazioni statistiche; che non tutte le situazioni particolari possono rientrare esattamente nelle rigide tabelle; e che gli studi di settore si fondano sulle rilevazioni relative a un determinato anno, ma sono poi applicate in via presuntiva, all'anno successivo; ciò che non può che provocare problemi in relazione all'attuale grave crisi economica mondiale”*. Tale Garante osserva poi che *“molto spesso gli accertamenti compiuti in aziende che si concludono con dei verbali in cui si*

³³ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2011, pag. 11; Garante del contribuente della Puglia, Rel. I sem. 2011, pag. 4.

³⁴ Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2011, pag. 21.

afferma che determinate operazioni risultanti dai bilanci sono in realtà fittizie, e s'irrogano quindi, oltre alla richiesta di pagamento delle relative imposte, delle gravissime sanzioni, senza che l'Amministrazione accenni neppure minimamente alle prove su cui fonda le proprie affermazioni"³⁵.

2.4 La riscossione dei tributi e il fermo amministrativo

Il fermo amministrativo dei beni mobili iscritti nei pubblici registri previsto dall'art. 86 del D.P.R. n. 602/73 è utilizzato dai Concessionari della riscossione qualora il contribuente si trovi in una condizione debitoria nei confronti dello Stato, definita da una cartella di pagamento.

Anche nel corso del 2011 i Garanti, pur prendendo atto di una diminuzione quantitativa del fenomeno, hanno mostrato perplessità a proposito dell'emissione del provvedimento in questione quando non sia rispettato il principio di proporzionalità tra l'ammontare del debito, a garanzia del quale il fermo è disposto, e i gravi danni che provocano al soggetto colpito. Per tale ragione continuano a ritenere necessaria una normativa più equilibrata ed improntata a criteri di equità e di rispetto degli interessi dei contribuenti. In generale, sui poteri riconosciuti agli Agenti della riscossione, i Garanti ritengono da sempre che gli stessi funzionari debbano agire con attenzione e scrupolo, relativamente all'adozione dei fermi amministrativi, al fine di assicurare il rispetto dei diritti dei contribuenti all'integrità del patrimonio, considerato che la normativa non prevede serie garanzie per il soggetto sottoposto a tali provvedimenti, la cui adozione continua a suscitare proteste. In particolare, i Garanti, pur riconoscendo che Equitalia s.p.a. ha operato in accoglimento di alcune richieste dagli stessi formulate emanando disposizioni interne dirette a regolare e limitare l'esercizio dei poteri degli Agenti della riscossione, ribadiscono, tuttavia, la necessità di maggiori controlli sull'operato di questi ultimi. L'attribuzione ai Concessionari di strumenti di coazione dovrebbe essere bilanciata da una normativa di rafforzamento della tutela dei contribuenti mediante previsione di modalità, condizioni e limiti all'attività di riscossione, al fine di contemperare l'interesse degli Enti impositori alla realizzazione dei propri crediti con quello dei contribuenti a non essere assoggettati ad azioni esecutive ingiustificate.

³⁵ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2011, pag. 10 e 11.

Il Garante della Puglia, critica le inesattezze presenti nelle cartelle di riscossione ovvero le lacune circa i termini, le modalità, l'Organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa a cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili. In particolare, tale Organo rileva che dopo la riforma che ha ristrutturato il Gruppo Equitalia s.p.a. *“le Commissioni tributarie sono competenti per le controversie proposte nei confronti degli Enti impositori e dei concessionari del servizio di riscossione che hanno la sede nella loro circoscrizione”*. Ciò significa, sottolinea il Garante, che, nonostante Equitalia s.p.a. abbia un Ufficio presso ogni provincia, l'eventuale contenzioso dovrà comunque svolgersi davanti le Commissioni tributarie provinciali dove il gruppo ha le sue tre sedi generali per il nord, il centro ed il sud, ovvero Milano, Firenze e Roma, con costi ed aggravii rilevanti per i contribuenti residenti in località da esse distanti³⁶.

Il Garante della Sardegna segnala il fermo amministrativo e le altre principali attività esecutive degli Organi della riscossione tra le principali manifestazioni di disagio dei contribuenti. Tale Garante segnala come *“primo destinatario delle lagnanze l'Organo della riscossione Equitalia, cui si attribuisce un comportamento profondamente ingiusto e vessatorio, non solo nel pretendere somme ritenute ingiustificate come gli interessi sugli interessi (anatocismo) e l'aggio in misura eccessiva, ma anche nel sottoporre alle ganasce fiscali beni strumentali esclusi per legge dal pignoramento, impedendo così agli operatori di svolgere la propria attività”*³⁷.

Anche il Garante della Campania considera il fermo amministrativo e le altre principali attività esecutive in presenza di un atto di accertamento ordinario, magari basato su labili presunzioni, come uno dei problemi più seri che affliggono i contribuenti e i cittadini in genere. Secondo tale Garante il legislatore dovrebbe rivedere l'intero attuale sistema di esecuzione dei provvedimenti (fermo amministrativo, ipoteca, pegno, espropriazione forzata, ecc.) per evitare che il cittadino subisca ancora oggi tutti gli effetti delle misure adottate nei suoi confronti *“(come ad esempio il fermo dell'unica vettura di cui dispone) senza che nel frattempo abbia potuto dimostrare l'illegittimità della procedura o l'infondatezza della pretesa creditoria”*. Lo stesso Garante segnala forti lagnanze dei contribuenti anche in ordine ai lunghi tempi di attesa nei contatti con Equitalia Polis s.p.a.³⁸.

³⁶ Garante del contribuente per la Puglia, Rel. II sem. 2011, pag. 3.

³⁷ Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2011, pag. 3.

³⁸ Garante del contribuente per la Campania, Rel. I sem. 2011, pag. 7 e Rel. II sem. 2011, pag. 5.

In attesa delle modifiche del sistema, sarebbe opportuno prevedere la possibilità per il Garante di intervenire presso i giudici tributari per segnalare la sollecita trattazione dei ricorsi relativi ai procedimenti di riscossione per i quali sono pendenti iscrizioni ipotecarie, fermi amministrativi o vendite giudiziarie di beni, con richiesta di eventuali provvedimenti di sospensione dell'attività esecutiva.

Anche il Garante della Sicilia fa presente, infine, che alcune segnalazioni lamentano, come per gli scorsi anni, l'applicazione talvolta arbitraria di misure cautelari particolarmente invasive. Al riguardo, il Garante della Sicilia rileva che non ha registrato sviluppi *“la problematica emersa già lo scorso anno con l'Agente della riscossione in merito all'iscrizione di ipoteca per importi inferiori a 8.000 euro”*. Evidenzia soprattutto la violazione *“del dettato legislativo (art. 3, comma 2 ter del D.L. n. 40 del 22 febbraio.2010, convertito nella Legge n. 73/2010, che prevede il divieto di iscrizione per importi inferiori a 8000 euro a far tempo dal 25 maggio 2010) in quanto l'Agente della riscossione persiste nel ritenere corretta l'iscrizione di ipoteca per tali importi effettuata antecedentemente a tale data e, conseguentemente, nel mantenere in vita tale misura con effetti assolutamente negativi nei confronti dei contribuenti interessati”*³⁹.

Anche il Garante del Lazio segnala giustificate lamentele dei contribuenti in merito *“alla tardività della notificazione della cartella di pagamento, rispetto al termine decadenziale normativamente previsto, nonché il mancato intervento in autotutela dell'Agente della riscossione. Infatti, Equitalia Sud spa, pur avendo riconosciuto tale tardività, in assenza di impugnazione, da parte del contribuente, ha ritenuto di non doversi astenere dalla riscossione dei tributi portati in cartella, ritenendo legittimo il proprio operato, profittando così della mancata impugnazione della cartella di pagamento presso il giudice tributario competente”*⁴⁰.

Il Garante della Liguria evidenzia che anche per il 2011 *“l'attività dell'Agente per la riscossione continua ad essere percepita dai contribuenti, soprattutto da quelli più modesti, come aggressiva e riguarda la doglianza inerente la difficoltà ad ottenere spiegazioni circa le pretese tributarie azionate, circa la notificazione di formali atti che avrebbero dovuto*

³⁹ Garante del contribuente della Sicilia, Rel. I sem. 2011, pag. 4.

⁴⁰ Garante del contribuente del Lazio, Rel. II sem. 2011, pag. 3.

*precederle, per finire alla cronica lagnanza riguardante la difficoltà di prendere visione della documentazione comprovante la regolarità delle procedure eseguite*⁴¹.

Il Garante del Friuli Venezia Giulia ha, inoltre, constatato che *“la possibilità di effettuare in forma rateale il pagamento delle imposte dovute è resa ardua dalla norma prevista dal comma 4 dell’art. 3bis del D. Lgs. n. 462 del 18 dicembre 1997 che prevede la decadenza della rateazione in caso di mancato pagamento anche di una sola rata*⁴².

Anche il Garante del Piemonte solleva perplessità sull’art. 86 del D.P.R. n. 602 del 21 settembre 1973 che autorizza i Concessionari della riscossione delle imposte a procedere, a fronte del mancato pagamento di imposte iscritte nei ruoli, oltre che all’iscrizione di ipoteca sui beni immobili del contribuente moroso, anche al fermo di beni immobili iscritti in pubblici registri. Questa normativa, secondo il Garante del Piemonte *“non prevede sufficienti garanzie per il debitore sottoposto a questi provvedimenti, ed in particolare quelle garanzie che sono stabilite di norma per i sequestri cautelativi. Manca infatti ogni controllo preventivo, e fino qualche tempo fa mancava anche ogni controllo successivo, sulla giustificazione della misura cautelare che, tutt’ora non è soggetta ad un normale procedimento di convalida. Soprattutto non è prevista una ragionevole proporzione, (secondo tale Garante), tra l’entità economica del provvedimento cautelare e il valore del bene sequestrato od ipotecato, per cui sono stati frequentemente sottoposti al fermo veicoli del valore di varie migliaia di euro, per una controversia sul preteso mancato pagamento di un’annualità del canone Rai, pari a poco più di 100 euro”*.

Lo stesso Garante del Piemonte sottolinea poi un ulteriore problema: quello del rapporto tra la misura cautelare e la concessione della rateazione per imposte arretrate insolute. Troppo spesso infatti, sottolinea tale Organo, *“avviene che non vi sia comunicazione tra l’Ente Impositore ed il Concessionario della riscossione, e che quindi si adottino dei comportamenti contraddittori, quale quello di concedere al contribuente moroso la rateazione, ed al tempo stesso sottoporre a fermo amministrativo gli automezzi*

⁴¹ Garante del contribuente della Liguria, Rel. Annuale 2011, pag. 6.

⁴² Lo stesso Garante segnala però a parziale giustificazione di ciò, che Equitalia ha ripetutamente precisato *“che mentre il mancato pagamento della prima rata determina automaticamente la decadenza del beneficio della rateazione, una maggiore elasticità viene osservata quando si tratta di altre rate per le quali l’effetto decadenziale viene fatto valere solo in caso di mancato pagamento di due rate consecutive”*; Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. Annuale 2011, pag. 2.