

ATTI PARLAMENTARI

XVI LEGISLATURA

CAMERA DEI DEPUTATI

Doc. LII
n. 5

RELAZIONE **SULL'ATTIVITÀ SVOLTA DAL GARANTE** **DEL CONTRIBUENTE** **(Anno 2011)**

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

Presentata dal Ministro dell'economia e delle finanze
(GRILLI)

Trasmessa alla Presidenza il 5 febbraio 2013

PAGINA BIANCA

INDICE

PREMESSA	<i>Pag.</i>	5
LE FUNZIONI E I POTERI DEL GARANTE DEL CONTRIBUENTE	»	5
PARTE I	»	8
L'ATTIVITÀ SVOLTA DAI GARANTI	»	8
1. La competenza	»	8
1.1. La competenza in materia di tributi locali	»	8
1.2. I rapporti con il Difensore civico	»	10
1.3. I rapporti con le Commissioni tributarie	»	10
2. Le questioni oggetto di intervento del Garante del contribuente	»	11
2.1. I rimborsi	»	20
2.2. L'esercizio dell'autotutela	»	22
2.3. Le verifiche	»	27
2.4. La riscossione dei tributi e il fermo amministrativo	»	29
2.5. La funzionalità dei servizi di informazione e assistenza	»	33
3. I provvedimenti adottati a seguito di segnalazioni	»	34
4. L'attivazione dei poteri	»	36
5. Le iniziative di comunicazione	»	38
PARTE II	»	41
LE OSSERVAZIONI DEI GARANTI SULLE NORME ISTITUTIVE E SUL FUNZIONAMENTO DELL'ISTITUTO	»	41
6. Il contesto normativo	»	41
7. Osservazioni e critiche dei Garanti alla nuova formula monocratica	»	41

8. L'incompatibilità	<i>Pag.</i>	45
9. Il regolamento di organizzazione	»	45
10. Il funzionamento dell'Ufficio del Garante	»	46
11. L'autonomia del Garante e l'effettività dei suoi poteri	»	46
11.1. L'autonomia finanziaria e organizzativa	»	48
11.2. Le risorse strumentali e il personale	»	49
12. Il coordinamento dei Garanti	»	51
PARTE III	»	53
LE PROPOSTE DI REVISIONE NORMATIVA DEI GARANTI	»	53
13. Le proposte di revisione normativa	»	53
14. Le proposte in materia tributaria	»	56

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

Dopo la riforma prevista dall'art. 4, comma 36 della legge n. 183/2011, il Garante del contribuente, istituito dall'art. 13 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), dal 1° gennaio 2012 è stato trasformato 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. E' istituito presso ogni Direzione regionale delle Entrate e delle Province Autonome di Trento e Bolzano. Il Garante 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.

L'attività del Garante 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 non conforme alle disposizioni o ai principi enunciati dallo Statuto.

In particolare, il Garante:

- riceve le segnalazioni di coloro che si ritengono lesi da determinati comportamenti o disfunzioni, suscettibili di incrinare il rapporto di fiducia fra cittadino e Amministrazione finanziaria;
- richiede agli Uffici, che rispondono entro trenta giorni, i documenti o chiarimenti relativi alle questioni sollevate dai contribuenti;
- attiva le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione, notificati al contribuente e ritenuti illegittimi;

- richiama gli Uffici finanziari agli obblighi d'informazione, al rispetto delle regole di equità tributaria e dei diritti del contribuente sottoposto a verifica fiscale e all'osservanza dei termini previsti per i rimborsi d'imposta;
- accede nei locali degli Uffici finanziari per riscontrare l'agibilità degli spazi aperti al pubblico e controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente;
- individua i casi di particolare rilevanza in cui le disposizioni di legge o i comportamenti dell'Amministrazione determinino un pregiudizio dei contribuenti, segnalandoli agli Organi competenti per un eventuale avvio del procedimento disciplinare a carico dei funzionari inadempienti;
- rivolge raccomandazioni ai dirigenti degli Uffici, con il duplice intento di tutelare il contribuente e di migliorare l'organizzazione dei servizi;
- prospetta al Ministro dell'Economia e delle Finanze i casi per i quali è possibile procedere alla remissione in termini di determinati adempimenti fiscali di cui siano già scaduti i termini¹.

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

¹ Le funzioni sopra richiamate sono stabilite dai commi da 6 a 11 della legge n. 212/2000.

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, prevede che ogni sei mesi ciascun Garante del contribuente presenti 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, con l'individuazione degli aspetti critici più rilevanti nel rapporto fisco-contribuente e con la prospettazione delle 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”*².

La legge finanziaria per il 2003, inserendo nell'art. 13 il comma 13bis³, ha previsto 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.

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 nel 2011.

² Art. 13, comma 13, della legge n. 212/2000.

³ Art. 94, comma 8, della legge n. 289/2002.

PARTE I

L'ATTIVITA' SVOLTA DAI GARANTI

1. La competenza

Il legislatore nulla ha precisato riguardo alla competenza per materia e per territorio, anche se per quest'ultima, in particolare, 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.

1.1 La competenza in materia di tributi locali

Da sempre più dibattuta, è l'estensione della competenza del Garante in merito ai tributi locali, questione riproposta da alcuni Garanti anche nelle relazioni degli anni precedenti. Manca, infatti, una norma che definisca esplicitamente la competenza per materia. La generica locuzione utilizzata dal legislatore nell'art. 13 (Uffici finanziari) ha indotto alcuni Garanti a limitare la competenza dell'Organo ai soli atti, prassi e

comportamenti dell'Amministrazione finanziaria statale con conseguente esclusione di quelli degli Enti locali.

Nonostante il “parere di massima” contrario espresso dall'Avvocatura Generale dello Stato⁴, la Cassazione, con sentenza 6 ottobre 2006 n. 21513, 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 svolge, quindi, le proprie funzioni 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. 212/2000 e delle norme statutarie nel loro complesso, che non consente lacune nella tutela amministrativa dei contribuenti, né ingiustificate discriminazioni fondate sulla circostanza che l'Ente gestore o beneficiario del tributo sia lo Stato o altro soggetto istituzionale designato dalla legge statale. Come osservato anche nelle precedenti relazioni, i Garanti ribadiscono che l'azione di tutela dei contribuenti e di controllo della legalità affidata dallo Statuto agli stessi non possa arrestarsi di fronte a tributi devoluti alle Regioni, ma istituiti e disciplinati con leggi dello Stato e, come tali, di competenza dello stesso Garante. 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 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.

In particolare, il Garante del Piemonte riscontra difficoltà concrete nei rapporti con gli Enti locali, in particolare con i piccoli Comuni, “che frequentemente ritardano le risposte e che spesso dimostrano una conoscenza assai scarsa della materia fiscale”, mentre risulta nel complesso più positiva la collaborazione offerta dalla Regione Piemonte⁵.

⁴ 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”.

⁵ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2011, pag. 6.

Anche il Garante del Lazio evidenzia la scarsa solerzia degli Enti locali nel rispondere nei termini previsti dallo Statuto dei diritti del contribuente alle proprie richieste⁶.

1.2 I rapporti con il Difensore civico

La questione dei rapporti tra Garante del contribuente e Difensore civico è collegata alla competenza per materia, poiché l'attività del Garante si è venuta ad affiancare a quella del Difensore civico - Istituto di tutela alternativo alla giurisdizione - con compiti di garanzia e buon andamento dell'Amministrazione⁷.

Nella previsione normativa, la competenza del Garante del contribuente si pone, rispetto a quella del Difensore civico, in relazione di specialità, al fine di evitare che l'affidamento di funzioni nella stessa materia porti ad una duplicazione di interventi sul medesimo argomento e ad un'eventuale disparità di pronunce su problematiche analoghe.

In generale, tra i due Organi i rapporti sono collaborativi e improntati a una reciproca correttezza e collaborazione e in più casi è avvenuto un trasferimento d'istanze, in particolar modo quando è emersa una cognizione specifica del Garante in luogo di quella del Difensore civico.

In tal senso, il Garante della Valle d'Aosta evidenzia il raccordo con il Difensore civico operante presso tale Regione *“per una sinergia nell'analisi degli strumenti preposti a rispondere alle tematiche poste dalla collettività regionale”*⁸.

Il Garante di Trento segnala, altresì, l'importanza dei buoni rapporti con il Difensore civico *“nel comune intento di migliorare le attività al servizio dei cittadini”*⁹.

1.3 I rapporti con le Commissioni tributarie

Come già rilevato negli anni precedenti, è convinzione diffusa che il Garante abbia l'obbligo di non ampliare la propria cognizione anche alle Commissioni tributarie, la cui azione non può essere controllata o corretta.

⁶ Garante del contribuente del Lazio, Rel. II sem. 2011, pag. 6.

⁷ Il Difensore Civico ha trovato organica disciplina nella normativa in materia di Enti locali con il d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267.

⁸ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2011, pag. 4.

⁹ Garante del contribuente di Trento, Rel. I sem. 2011, pag. 2.

L'Ufficio del Garante non deve sovrapporsi alle Commissioni tributarie, non essendo compito del Garante quello di fornire l'interpretazione delle norme, fatta salva l'ipotesi che sussistano le condizioni di cui all'art. 13 (atti illegittimi che giustifichino l'attivazione dell'autotutela, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualsiasi comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e Amministrazione finanziaria). Le eventuali lagnanze dei contribuenti in merito all'attività delle Commissioni sono rapidamente trasmesse alle Presidenze delle suddette Commissioni.

Sostanzialmente, i Garanti non segnalano criticità nei loro rapporti con le Commissioni tributarie.

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 alla sua attenzione, fondamentale per formulare proposte d'intervento correttivo su processi e organizzazione dell'Amministrazione finanziaria. I Garanti si sono occupati anche quest'anno, per la maggior parte, di rimborsi e dell'attuazione dell'Istituto dell'autotutela, evidenziando al contempo, in taluni casi, condotte inattive o improprie dell'Amministrazione finanziaria. 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. 212/2000.

Per tali ragioni, la maggioranza delle relazioni anche nel 2011 riporta, prevalentemente, segnalazioni sulle seguenti materie:

IRPEF	Interpretazione ed applicazione di leggi tributarie
IRPEG	Imposte sulla pubblicità
IRES	Contributi consorziali
IVA	Tasse automobilistiche
ICI	Attivazione autotutela
COSAP	Imposta di registro
TARSU	Fermo amministrativo
TOSAP	Canoni televisivi
ICIAP	Imposte doganali
Rimborsi	Materie di competenza dell'Agenzia del Territorio
Riscossione	Omissioni o irregolarità degli Uffici impositori
Verifiche nelle aziende	Semplici richieste d'informazioni
Studi di settore	Interpretazione e applicazione di leggi tributarie

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 a ogni Garante. 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.	-	-	8	8	49	65
	2° sem.	-	-	17	12	66	95
Basilicata	1° sem.	-	-	-	-	15	15
	2° sem.	-	-	-	-	13	13
Bolzano	1° sem.	-	-	-	-	71	71
	2° sem.	-	-	-	-	19	19
Calabria	1° sem.	-	-	-	-	83	83
	2° sem.	-	-	-	-	74	74
Campania	1° sem.	-	-	-	-	329	329
	2° sem.	-	-	-	-	292	292
Emilia Romagna	1° sem.	13	8	7	9	51	88
	2° sem.	14	16	12	10	56	108
Friuli Venezia Giulia	1° sem.	4	29	2	7	12	54
	2° sem.	3	11	-	1	18	33
Lazio	1° sem.	41	206	23	-	107	377
	2° sem.	22	150	-	21	111	304
Liguria	1° sem.	-	-	-	-	56	56
	2° sem.	-	-	-	-	75	75
Lombardia	1° sem.	32	37	-	-	111	180
	2° sem.	-	-	-	-	-	-
Marche	1° sem.	9	27	-	6	26	68
	2° sem.	8	6	2	6	30	52
Molise	1° sem.	-	-	-	-	10	10
	2° sem.	-	-	-	-	9	9
Piemonte	1° sem.	27	29	-	5	125	186
	2° sem.	13	16	-	3	92	124
Puglia	1° sem.	18	66	11	12	87	194
	2° sem.	15	33	5	13	36	102
Sardegna	1° sem.	6	-	2	7	57	72
	2° sem.	6	-	-	5	42	53
Sicilia	1° sem.	-	-	-	-	337	337
	2° sem.	-	-	-	-	286	286
Toscana	1° sem.	-	-	-	-	98	98
	2° sem.	-	-	-	-	63	63
Trento	1° sem.	-	-	-	-	34	34
	2° sem.	5	6	-	2	20	33
Umbria	1° sem.	-	-	-	4	34	38
	2° sem.	-	-	-	1	23	24
Valle d'Aosta	1° sem.	-	-	-	-	7	7
	2° sem.	-	-	-	-	17	17
Veneto	1° sem.	17	10	-	-	50	77
	2° sem.	11	38	-	-	9	58

Nelle successive tabelle è rappresentato il numero delle istanze relative alle questioni più rilevanti pervenute ad ogni Garante negli ultimi otto anni.

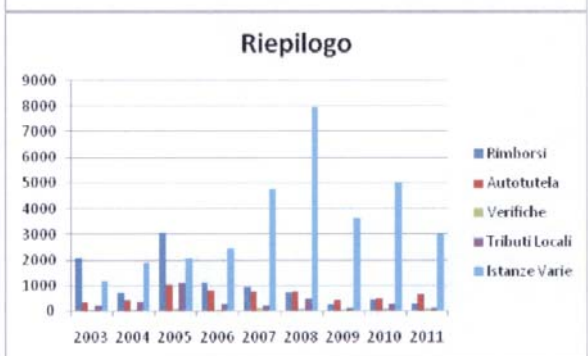
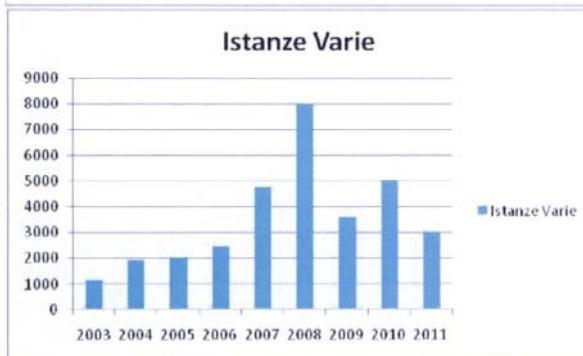
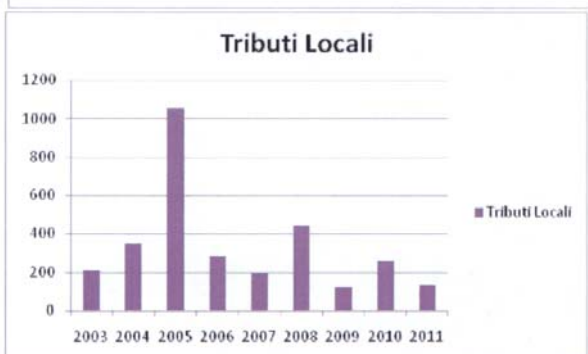
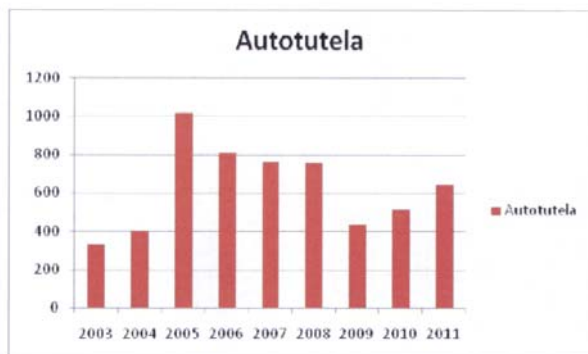
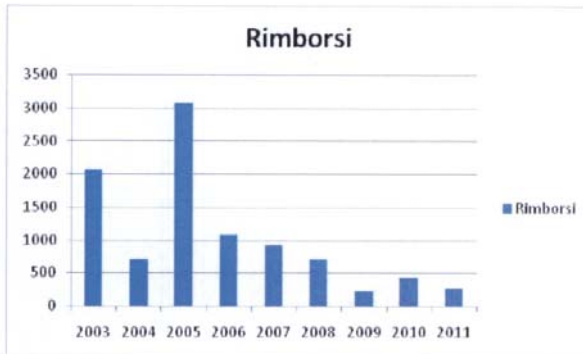
Rimborsi										
REGIONE	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Totale
Abruzzo	44	18	14	9	12	14	0	0	0	111
Basilicata	0	9	0	0	0	0	0	0	0	9
Bolzano	0	4	0	0	0	0	0	0	0	4
Calabria	0	0	16	13	12	20	10	10	0	81
Campania	0	7	0	16	0	0	0	0	0	23
Emilia Romagna	169	19	61	26	23	18	0	34	27	377
Friuli Venezia Giulia	29	0	19	30	22	18	26	9	7	160
Lazio	0	0	1096	187	0	99	42	39	63	1526
Liguria	21	43	10	12	0	0	16	7	0	109
Lombardia	1404	41	615	533	564	387	0	149	32	3725
Marche	43	97	33	28	23	26	26	27	17	320
Molise	0	53	4	13	6	-	0	0	0	76
Piemonte	139	108	99	60	59	25	0	56	40	586
Puglia	88	50	32	50	36	38	29	52	33	408
Sardegna	97	0	29	23	28	23	51	13	12	276
Sicilia	0	50	1032	30	57	0	0	0	0	1169
Toscana	0	147	0	0	47	12	0	0	0	206
Trento	22	46	8	19	16	10	15	5	5	146
Umbria	10	3	3	2	3	0	7	0	0	28
Valle d'Aosta	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Veneto	0	10	0	29	14	26	7	33	28	147
Totale generale	2066	705	3071	1080	922	716	229	434	264	9487

Autotutela										
REGIONE	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Totale
Abruzzo	64	11	5	19	0	0	0	0	0	99
Basilicata	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Bolzano	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Calabria	0	58	34	13	19	48	23	10	0	205
Campania	0	0	0	25	0	0	0	0	0	25
Emilia Romagna	4	10	16	20	29	18	0	24	24	145
Friuli Venezia Giulia	0	7	14	49	29	29	36	9	40	213
Lazio	0	0	514	27	0	185	237	168	356	1487
Liguria	23	0	83	0	0	0	0	0	0	106
Lombardia	88	132	125	177	307	266	0	120	0	1215
Marche	44	50	42	37	129	38	62	27	33	462
Molise	0	0	4	6	13	0	0	0	0	23
Piemonte	10	0	23	198	63	41	0	56	45	436
Puglia	56	78	30	48	90	92	57	52	99	602
Sardegna	18	10	3	2	0	0	0	13	0	46
Sicilia	0	0	81	165	39	0	0	0	0	285
Toscana	22	23	31	26	43	27	0	0	0	172
Trento	0	0	0	0	0	0	6	5	6	17
Umbria	3	5	4	1	5	17	0	0	0	35
Valle d'Aosta	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Veneto	0	20	10	0	0	0	17	33	48	128
Totale generale	332	404	1019	813	766	761	438	517	651	5701

Verifiche										
REGIONE	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Totale
Abruzzo	3	0	1	2	1	8	3	0	25	43
Basilicata	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Bolzano	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Calabria	0	7	0	1	0	0	0	0	0	8
Campania	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Emilia Romagna	8	6	1	2	6	11	0	20	19	73
Friuli Venezia Giulia	0	1	3	6	4	4	9	3	2	32
Lazio	0	0	0	0	0	0	6	0	23	29
Liguria	1	2	0	14	6	0	7	5	0	35
Lombardia	0	0	29	0	0	0	0	0	0	29
Marche	2	2	1	3	0	1	6	2	2	19
Molise	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Piemonte	1	0	6	1	0	0	0	0	0	8
Puglia	11	17	11	9	9	25	7	32	16	137
Sardegna	5	1	5	0	11	2	5	0	2	31
Sicilia	0	2	1	3	50	0	0	0	0	56
Toscana	8	3	1	3	17	1	0	0	0	33
Trento	4	2	3	1	2	0	0	0	0	12
Umbria	2	4	0	2	3	6	6	0	0	23
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	45	47	62	47	109	58	49	62	89	568

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.

della sua azienda, costituenti un mezzo indispensabile di lavoro, rendendo così praticamente impossibile il pagamento delle rate”⁴³.

2.5 La funzionalità dei servizi di informazione e assistenza

L’art. 13, comma 8, della legge n. 212/2000 dispone che “*il Garante del contribuente ha il potere di accedere agli Uffici finanziari e di controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e informazione*”.

Rispetto a tale potere diretto a verificare le modalità di erogazione delle prestazioni e, più in generale, le modalità di svolgimento delle funzioni degli Uffici finanziari, i Garanti ribadiscono, come per l’anno precedente, che la mancanza di risorse a disposizione non consenta sempre di esercitare l’accesso sistematico agli Uffici per verificarne la funzionalità dei servizi e l’agibilità degli spazi aperti al pubblico⁴⁴.

Al riguardo, comunque, tutti i Garanti sostanzialmente segnalano strutture adeguate e funzionali.

In particolare, il Garante della Provincia di Bolzano, pur riscontrando una relativa diminuzione di efficienza del servizio di assistenza e informazione ai contribuenti tra primo e secondo semestre 2011, sottolinea comunque una sufficiente funzionalità degli Uffici finanziari della provincia, nonostante la strutturale carenza di personale. Nella maggior parte dei casi non sono state contestate disfunzioni nella temporalità dei servizi di assistenza e di informazione e nell’agibilità degli spazi aperti al pubblico⁴⁵.

Così anche il Garante del Molise ribadisce la funzionalità e collaborazione degli Uffici dell’Agenzia delle Entrate della Regione Molise⁴⁶.

Sostanzialmente, i Garanti non evidenziano prassi amministrative anomale in tema di servizi d’informazione ed assistenza da parte degli Uffici finanziari⁴⁷.

⁴³ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. Annuale 2011, pag. 12 e 13.

⁴⁴ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2011, pag. 3; Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. II sem. 2011, pag. 2; Garante del contribuente della Lazio, Rel. II sem. 2011, pag. 5.

⁴⁵ Garante del contribuente della Provincia di Bolzano, Rel. I sem. 2011, pag. 4 e Rel. II sem. 2011, pag. 4 e 5.

⁴⁶ Garante del contribuente del Molise, Rel. Annuale sem. 2011, pag. 5.

⁴⁷ Per tutti Garante del contribuente dell’Umbria, Rel. I sem. 2011, pag. 8; Garante del contribuente della Valle d’Aosta, Rel. Annuale 2011, pag. 4.

3. I provvedimenti adottati a seguito di segnalazioni

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

I Garanti hanno espresso rispetto al 2010 un maggior numero di valutazioni positive circa il grado di effettiva collaborazione prestata dagli Uffici finanziari sia centrali che locali. Sono cioè diminuiti i Garanti che lamentano insoddisfacenti risposte dagli Uffici finanziari competenti alle loro richieste di documenti e chiarimenti.

Il Garante delle Marche evidenzia, a differenza dell'anno precedente, l'ottimo rapporto con la Direzione regionale delle Entrate, attenta alle soluzioni di problemi di interpretazione della normativa fiscale, nonché efficiente e dinamica per quanto concerne l'organizzazione del complesso apparato fiscale⁴⁸.

Il Garante della Sardegna *“segnala che gli Uffici tendono a rispondere in termini accettabili, anche se non nei trenta giorni previsti, alle richieste del Garante, con motivazioni congrue. Tuttavia, residuano molte pratiche risalenti agli anni precedenti per le quali il Garante non è in grado di pervenire alla definizione a causa delle mancate risposte alle sue richieste”*⁴⁹.

A conferma del buon livello di collaborazione con gli Uffici finanziari, il Garante di Trento e dell'Emilia Romagna sottolineano la fattiva collaborazione in termini di recepimento delle proprie richieste e segnalazioni da parte degli Uffici dell'Agenzia delle Entrate della propria Regione⁵⁰.

Positiva valutazione, circa il grado di effettiva collaborazione prestata dagli Uffici finanziari, è stata evidenziata, altresì, dal Garante di Bolzano e della Sicilia secondo i quali, da parte degli Uffici tributari, i suggerimenti proposti trovano per lo più adeguata attenzione. In particolare, il Garante della Sicilia precisa che *“le risposte alle richieste rivolte agli Uffici delle Agenzie fiscali, degli Enti locali e dell'Agente della riscossione in ordine alle situazioni segnalate dai contribuenti, hanno mostrato un pressoché generale allineamento ai limiti temporali previsti dall'art. 13 della legge 212/2000”*. Inoltre, tale Garante segnala che si è consolidato nel tempo il dialogo instaurato fra il suo Ufficio e gli Organi impositori *“grazie all'ampia disponibilità degli Uffici ad un proficuo dialogo, nella*

⁴⁸ Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2011, pag. 5.

⁴⁹ Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2011, pag. 7.

⁵⁰ Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Trento, Rel. II sem. 2011, pag. 4; Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. I sem. 2011, pag. 8.

convinzione che il rapporto sinergico tra Ente impositore e Garante del contribuente, lungi dall'essere di ostacolo all'attività di contrasto all'evasione fiscale, costituisce punto fondamentale per l'ottenimento della tax compliance, cui da molti anni mira tutta l'Amministrazione finanziaria"⁵¹.

Piena soddisfazione circa la cooperazione ottenuta dagli Uffici finanziari e dagli Enti locali interpellati per le istruttorie è manifestata anche dai Garanti del Molise e della Valle d'Aosta⁵².

Il Garante dell'Umbria dà atto *"della piena disponibilità data in ogni circostanza dal Direttore regionale delle Entrate e dell'appagante stato dei rapporti col Comandante regionale della Guardia di Finanza e con gli Uffici finanziari interessati"*⁵³.

Allo stesso modo il Garante dell'Emilia Romagna rileva come *"ottimo il rapporto con le varie articolazioni dell'Amministrazione finanziaria, con la Guardia di Finanza, con gli Uffici tributari degli Enti locali e con gli Agenti della riscossione. Gli Uffici interpellati sono esaurienti nelle risposte alle richieste di chiarimenti e completi nella trattazione delle tematiche loro preposte, illustrando con argomenti sempre appropriati il punto di vista dell'Amministrazione; di rado si verifica che la risposta tardi e, in tali casi, avviene per la complessità del caso"*⁵⁴.

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.

Tuttavia, non mancano i Garanti che evidenziano situazioni di criticità nel rapporto di collaborazione con gli Uffici finanziari.

⁵¹ Garante del contribuente della Sicilia, Rel. II sem. 2011, pag. 3 e Rel. I sem. 2011, pag. 3; Garante del contribuente di Bolzano, Rel. II sem. 2011, pag. 2.

⁵² Garante del contribuente del Molise, Rel. Annuale 2011, pag. 5; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2011, pag. 3.

⁵³ Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2011, pag. 8.

⁵⁴ Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. I sem. 2011, pag. 8.

Il Garante del Piemonte lamenta ad esempio pregiudiziali posizioni negative con cui gli Uffici finanziari (soprattutto gli Enti locali) rispondono alle loro richieste nonostante i ripetuti solleciti⁵⁵.

Il Garante dell'Abruzzo evidenzia la criticità dei rapporti con Equitalia la quale dimostra poca considerazione per la propria funzione istituzionale⁵⁶.

Il Garante della Toscana segnala, invece, insoddisfazione per la generale mancanza di informazione da parte degli Uffici fiscali circa l'accoglimento o meno dell'invito ad avvalersi dell'Istituto dell'autotutela⁵⁷.

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 dell'attivazione del Collegio.

Quasi tutti i Garanti privilegiano come prima forma di contatto con i contribuenti quella dell'ascolto in via informale; infatti, il modello organizzativo cui hanno improntato l'attività si basa su procedure semplici, dirette ad agevolare i contribuenti nella presentazione delle segnalazioni⁵⁸.

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

⁵⁵ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2011, pag. 5.

⁵⁶ Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. I sem. 2011, pag. 3.

⁵⁷ Garante del contribuente della Toscana, Rel. I sem. 2011, pag. 13.

⁵⁸ Garante del contribuente della Valle D'Aosta, Rel. I sem. 2011, pag. 4; Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2011, pag. 3.

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 (di solito 15 giorni) 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.

In particolar modo, il Garante della Liguria segnala sia la brevità dei tempi entro i quali il cittadino che si rivolge al Garante ottiene risposta, sia il fatto che la pratica trova presso gli Organi fiscali competenti contattati dal Garante *“il più delle volte un’immediata accoglienza”*⁵⁹.

Anche quest’anno il Garante del Piemonte afferma che il tempo impiegato dal suo Ufficio per l’esame delle segnalazioni è assai breve e che *“la maggior parte del tempo impiegato per il disbrigo delle pratiche trascorre nell’attesa delle risposte degli Uffici finanziari interessati a cui sono state richieste notizie e documentazioni”*.

Lo stesso Garante conferma, inoltre, la maggiore considerazione dell’Istituto presso i contribuenti: le pratiche aumentano con un ritmo crescente e la maggioranza dei contribuenti si rivolge al Garante, oltre che nelle forme ordinarie, anche con fax e posta elettronica semplificando, quindi, il lavoro e i contatti anche con cittadini residenti lontano da Torino⁶⁰.

Il Garante dell’Umbria segnala *“il largo uso del contatto diretto col contribuente, uso che ha consentito ad ogni componente dell’Ufficio colloqui informali o formali per un approccio immediato col cittadino e con le sue istanze destinate alla pronta apertura delle indagini da parte del Collegio”*⁶¹.

Il Garante della Campania dichiara anch’esso di concedere ampio spazio al colloquio diretto e telefonico con il contribuente. *“Con tale modus operandi, pur non fornendo attività di consulenza, si suggerisce, in modo semplice ed elementare, le modalità di procedere e le iniziative da attivare, così contribuendosi ad evitare e prevenire un inutile contenzioso”*⁶².

⁵⁹ Garante del contribuente della Liguria, Rel. I sem. 2011, pag. 2.

⁶⁰ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2011, pag. 4 e 5.

⁶¹ Garante del contribuente dell’Umbria, Rel. I sem. 2010, pag. 9.

⁶² Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2011, pag. 3.

Stesso comportamento è adottato dal Garante di Bolzano che attua il suo intervento, laddove possibile, in forma esclusivamente verbale. Di frequente convoca i contribuenti presso la propria sede per *“renderli edotti della eventuale infondatezza delle loro lagnanze oppure confortarli dell’intervento del Garante ove se ne fosse presentata la necessità”*.

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

Il Garante della Provincia di Bolzano sottolinea anche la peculiarità del proprio Ufficio rispetto a quello di tutti gli altri Garanti per il particolare onere cui deve far fronte, ossia l’uso delle due lingue, l’italiano e il tedesco a seconda dell’appartenenza del contribuente all’uno o all’altro gruppo linguistico⁶³.

E’ opportuno segnalare che il dialogo con un Organo neutrale e indipendente, pur non trovando riscontro nelle statistiche dell’attività svolta dal Collegio, 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.

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 dell’Istituto e sulle relative funzioni.

Generalmente, la comunicazione relativa all’istituzione e all’attività dei Garanti è realizzata a livello regionale dagli stessi Garanti, mentre la comunicazione più generale sullo Statuto del contribuente è svolta dal Dipartimento delle Finanze e dall’Agenzia delle Entrate attraverso i rispettivi siti. Al riguardo, si ribadisce che il Dipartimento ha dedicato, all’interno del sito 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 avviare contatti con questi organismi. In particolare, alla voce Garante del contribuente, oltre alla legge istitutiva n. 212/2000, sono stati indicati i compiti dell’Organo ed un elenco

⁶³ Garante del contribuente di Bolzano, Rel. I sem. 2011, pag. 3.

completo dei Garanti e dei relativi recapiti (numeri telefonici e fax, indirizzi e nomi)⁶⁴. A differenza, comunque, degli anni passati la situazione circa l'informazione al contribuente dell'esistenza dell'Istituto e della relativa azione è sicuramente migliorata anche se permangono ancora situazioni critiche. Ed infatti, diversi Garanti sostengono, ancora oggi, che molti contribuenti tuttora ignorano l'esistenza o quantomeno la funzione stessa dell'Istituto, prevalentemente conosciuto soltanto dagli addetti ai lavori che quotidianamente frequentano gli Uffici fiscali o da coloro che sono comunque adeguatamente informati in ambito tributario⁶⁵.

In particolare, sono critici i rilievi del Garante della Valle d'Aosta che conferma una sostanziale assenza di pubblicità delle Istituzioni in favore di tale Organo, con una conseguente scarsa conoscenza da parte dei cittadini. *“Sarebbe necessaria una più diffusa pubblicità con la quale i contribuenti vengono resi edotti oltre che dell'esistenza del Garante, anche di quel che il Garante stesso può fare per aiutarli. Da qui la proposta in ambito nazionale di una promozione efficace con spot televisivi e informativi di vario genere”*⁶⁶.

Il Garante dell'Emilia Romagna evidenzia che dopo due anni di silenzio, l'Annuario del contribuente del 2011, edito dalla Direzione centrale dei Servizi dell'Agenzia delle Entrate *“ha nuovamente ed apprezzabilmente menzionato l'Ufficio del Garante. La forma adottata è quella di aver riportato testualmente il contenuto di un depliant pubblicato nel corso del 2010 a cura dell'Agenzia delle Entrate. Tuttavia, (sottolinea tale Organo), lo scarso contenuto di informazioni, ridotto ad una sintesi aziendale, non è certamente in grado di richiamare l'attenzione degli interessati sulle funzioni di un Organo che, accanto agli altri rimedi messi a disposizione dell'ordinamento a tutela del contribuente, costituisce un'istituzione deputata dallo Statuto a garantire il rispetto dei principi e che è un qualificato attivatore dell'autotutela”*⁶⁷.

Alcuni Garanti, anche nell'anno di riferimento, hanno cercato di ovviare alle carenze di informazione *“attivando in proprio”* all'interno della Regione di appartenenza iniziative

⁶⁴ Nella stringa *“Fisco e contribuenti”*, alla voce *“Informazioni generali sullo Statuto”*, è possibile accedere ad un dossier tematico che spiega, in dettaglio, la legge 212/2002. Analoga iniziativa è stata realizzata dall'Agenzia delle Entrate all'interno del proprio sito www.agenziaentrate.gov.it.

⁶⁵ Per tutti: Garante del Contribuente della Campania, Rel. I sem. 2011, pag. 6; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2011, pag. 3; Garante del contribuente della Basilicata, Rel. I sem. 2011, pag. 6; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2011, pag. 8.

⁶⁶ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2011, pag. 8.

⁶⁷ Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. I sem. 2011, pag. 8.

di comunicazione verso gli Uffici periferici, autorità locali, istituzioni scolastiche e universitarie, organizzazioni di categoria e Organi di stampa⁶⁸.

In particolare, il Garante del Lazio fa presente che l'attività di diffusione e conoscenza della figura del Garante è stata attuata con alcune pubblicazioni in cui sono state evidenziate le attività che possono essere svolte da tale Ufficio⁶⁹.

Così anche il Garante di Trento ha ribadito l'impegno volto a far conoscere ai cittadini le funzioni e i poteri del Garante *“anche con contatti tesi a concordare iniziative in merito alle problematiche che i cittadini possono segnalare all'Ufficio”*. Tale Garante segnala, inoltre, la partecipazione dei Componenti a momenti d'incontro qualificati come *“Festival dell'Economia 2011”*, dell'Università del tempo libero e della terza età⁷⁰.

Il Garante della Campania riferisce, altresì, che per compensare la poca visibilità del ruolo del Garante sia da parte dei contribuenti sia dei professionisti si propone di partecipare, in accordo con *“Università, ordini professionali, ecc., a convegni di studio informativi sullo Statuto del contribuente e sulle funzioni del Garante”*.

Tale Organo lamenta però la scarsità degli strumenti culturali posti a sua disposizione per operare in tal senso⁷¹.

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. L'attività di tale istituzione non può essere sollecitata - come spesso accade - solo da professionisti e consulenti per ottenere consulenze certificate e gratuite in particolari condizioni, ma deve essere orientata, più in generale, soprattutto nei confronti di tutti i contribuenti.

⁶⁸ Per tutti: Garante del contribuente del Molise, Rel. Annuale. 2011, pag. 53; Garante del contribuente di Bolzano, Rel. I sem. 2011, pag. 2.

⁶⁹ Garante del contribuente del Lazio, Rel. I sem. 2011, pag. 2.

⁷⁰ Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Trento, Rel. I sem. 2011, pag. 2.

⁷¹ Garante del contribuente della Campania, Rel. II sem. 2011, pag. 5.

PARTE II

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

6. Il contesto normativo

La riforma prevista dall'art. 4, comma 36 della legge n. 183/2011, ha trasformato il 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.

A seguito delle modifiche introdotte dalla legge n. 289/2002, art. 84, comma 7, l'incarico ha durata quadriennale ed è rinnovabile tenendo presenti professionalità, produttività e attività svolta⁷².

7. Osservazioni e critiche dei Garanti alla nuova formula monocratica

I Garanti nella quasi totalità hanno rilevato forti criticità in merito alla decisione del legislatore di trasformare tale Organo da collegiale in monocratico.

Tali organismi evidenziano che la struttura collegiale consente una migliore analisi delle questioni ed un confronto sotto molteplici punti di vista. In tal senso, secondo tali Organi il contribuente vede oggi diminuire le proprie garanzie in un momento in cui

⁷² Art. 13, commi 2 e 3, legge n. 212/2000 così come modificata dall'art. 4, della legge 183 del 12/11/2011:

2. "Il Garante del contribuente, operante in piena autonomia è 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, tra gli appartenenti alle seguenti categorie:

a) magistrati, professori universitari di materie giuridiche ed economiche, notai, sia a riposo sia in attività di servizio
b) lettera abrogata dall'art. 4, della legge 183 del 12/11/2011;

c) avvocati, dottori commercialisti e ragionieri collegiati, pensionati, scelti in una terna formata, per ciascuna Direzione Regionale delle Entrate, dai rispettivi ordini di appartenenza.

3. L'incarico ha durata quadriennale ed è rinnovabile tenendo presenti professionalità, produttività ed attività già svolta".

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

In proposito, il Garante delle Marche, osserva che *“relativamente alla sua funzionalità un Organo monocratico senza previsione di un supplente o, comunque, di una organizzazione idonea ad istruire gli interventi e a svolgere un'attività sussidiaria, comporta un sostanziale depotenziamento dell'attività”*⁷³.

Il Garante della Liguria prospetta nella trasformazione del Garante in Organo monocratico una *“palese violazione dell'art. 97 della Costituzione relativamente al buon andamento dell'Ufficio”* da cui deriva un vero e proprio *vulnus* nei confronti dello Statuto dei diritti del contribuente con conseguente incrinazione del rapporto di fiducia tra cittadini ed Amministrazione finanziaria⁷⁴.

Il Garante del Friuli Venezia Giulia evidenzia che *“il venir meno della collegialità di tale Organo mina l'operabilità dello stesso, che ha il compito istituzionale di ripristinare il rapporto di fiducia tra cittadini ed Amministrazione finanziaria”*⁷⁵.

Analoghe considerazioni sono espresse anche dal Garante di Bolzano⁷⁶.

Il Garante del Lazio, pur comprendendo l'esigenza del legislatore di ridurre i costi dell'apparato statale, ricorda *“che nel corso degli anni, per esigenze di economia, il compenso dei componenti tale Ufficio, fermo alla misura determinata nell'anno 2000, è stato ridotto una prima volta del 10% nel 2005 e poi nel gennaio 2011 sempre del 10%”*. Per queste ragioni osserva tale Garante *“l'attuale composizione monocratica ha posto a carico di un unico soggetto una mole di lavoro non prevista originariamente in termini quantitativi; l'attività si è accresciuta progressivamente nel decennio, suddivisa su di un Organo collegiale, ed ora, è stata posta a carico di un unico soggetto”*; ne consegue che *“il maggior carico di lavoro è idoneo a rendere più difficoltoso il corretto svolgimento della funzione, sia in termini della gestione delle istanze, sia in termini di controllo sul territorio dei singoli Uffici”*⁷⁷.

⁷³ Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2011, pag. 3.

⁷⁴ Garante del contribuente della Liguria, Rel. Annuale 2011, pag. 2.

⁷⁵ Lo stesso Garante *“si chiede come un Organo monocratico potrà, non solo rivolgere richieste di documenti o chiarimenti agli Uffici competenti, e attivare le richieste di autotutela, ma anche accedere agli Uffici finanziari al fine di controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazioni al contribuente, nonché l'agibilità degli spazi aperti al pubblico”*. Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. II sem. 2011, pag. 2.

⁷⁶ Garante del contribuente di Bolzano, Rel. II sem. 2011, pag. 5.

⁷⁷ Garante del contribuente del Lazio, Rel. II sem. 2011, pag. 5.

Anche il Garante della Valle d'Aosta formula considerazioni fortemente negative circa la trasformazione del Collegio del Garante in Organo monocratico, evidenziando che *“la caratteristica più interessante dell'Ufficio, concepito direttamente dal legislatore come Organo collegiale, è costituita dalla varietà degli apporti culturali che possono confluire nelle singole decisioni. È noto, infatti, che i membri del Collegio provengono da esperienze diverse; esperienze che consentono a ciascuno di fornire, nella dialettica interna, contributi di diversa qualità”*.

La critica di tale Garante alla modifica normativa si concentra soprattutto sulla prevedibile e sensibile riduzione della funzionalità dell'Ufficio e della qualità del lavoro segnalando *“che alla soppressione della collegialità non sono ancora seguite delle linee guida per l'organizzazione e il funzionamento degli Uffici; inoltre ancora non è stato chiarito chi potrà sostituire il Garante in caso di assenza o di impedimento temporaneo. Sembrerebbe necessaria per lo meno la nomina di un Garante supplente”*⁷⁸.

Il Garante della Sardegna rileva anch'esso forti criticità nella nuova struttura monocratica segnalando che la composizione collegiale oltre *“che assicurare in generale la dialettica interna e quindi un risultato più attendibile e sicuro, arricchiva in particolare il contenuto degli interventi, perché coniugava esperienze diverse: da un lato il punto di vista del fisco, attraverso la partecipazione di un dirigente dell'Amministrazione finanziaria o di un alto ufficiale della G.d.F., e dall'altro del contribuente attraverso la partecipazione di un avvocato o di un commercialista, con la presidenza attribuita ad un soggetto (magistrato, professore universitario in materie giuridiche o economiche, notaio) incline per professione a garantire la terzietà”*⁷⁹.

Da ultimo anche il Garante di Trento esprime forte contrarietà verso il provvedimento in questione sottolineando come un *“Organo collegiale composto da tre membri scelti in aree di scienza professionale diversa anche se limitrofe e complementari fra loro”* rappresenti *“pur sempre dal punto di vista scientifico e dell'esperienza di fronte agli Uffici con cui viene a trattare i singoli affari, una voce di maggiore autorevolezza ed incisività che non un Organo monocratico le cui valutazioni e le cui iniziative non sono passate al vaglio anche della prudenza e della scienza particolare dei colleghi”*⁸⁰.

⁷⁸ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. Annuale 2011, pag. 10.

⁷⁹ Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2011, pag. 2.

⁸⁰ Garante del contribuente di Trento, Rel. Annuale 2011, pag. 4.

La seguente tabella contiene i nomi e la provenienza professionale dei Garanti del contribuente, dopo la riforma prevista dall' art. 4, comma 36 della legge n. 183/2011:

SEDE (Regione o Provincia autonoma)	Garante del contribuente
ABRUZZO	Prof. Avv. G. Greco <i>Professore universitario</i>
BOLZANO	Dr. M. Klammer <i>Magistrato</i>
BASILICATA	Dr. R. Stella <i>Magistrato</i>
CALABRIA	Dr. C. Salvatore <i>Consigliere di Stato</i>
CAMPANIA	Dr. R. Numeroso <i>Magistrato</i>
EMILIA ROMAGNA	Dr. F. Pintor <i>Magistrato</i>
FRIULI VENEZIA GIULIA	Dr. C. Dapelo <i>Magistrato</i>
LAZIO	Dr. E. Quiligotti <i>Professore universitario</i>
LIGURIA	Dr. L. Di Noto <i>Magistrato</i>
LOMBARDIA	Dr. M. Blandini <i>Magistrato</i>
MARCHE	Dr. A. De Feo <i>Magistrato</i>
MOLISE	Prof.ssa S. Piccinini <i>Professore universitario</i>
PIEMONTE	Dr. A. Gandolfo <i>Magistrato</i>
PUGLIA	Dr. S. Paracampo <i>Magistrato</i>
SARDEGNA	Dr. C. Piana <i>Magistrato</i>
SICILIA	Prof. Dr. S. Forastieri <i>Commercialista</i>
TOSCANA	Prof. A. Chiappetti <i>Professore universitario</i>
TRENTO	Dr. S. Coraiola <i>Magistrato</i>
UMBRIA	Avv. G. Morani <i>Magistrato</i>
VALLE D'AOSTA	Prof. O. Formica <i>Docente discipline giuridico economiche</i>
VENETO	Dr. S. Merz <i>Magistrato</i>

8. L'incompatibilità

Un problema normativo ancora non risolto è la mancata previsione nella legge istitutiva di un sistema d'incompatibilità per le nomine dei Garanti, come il caso di un magistrato già membro della Commissione tributaria o di un componente che presti consulenza professionale. È opportuno evidenziare che la valutazione delle incompatibilità non si riferisce esclusivamente a quelle preesistenti all'atto di nomina, ma potrebbe riguardare anche le eventuali incompatibilità sorte *in itinere* ossia nel corso dello svolgimento della funzione istituzionale. Tuttavia, i pochi casi di incompatibilità riscontrati in questi anni hanno impedito che il problema avesse una rilevanza significativa, anche se è evidente che dopo la riforma prevista dall' art. 4, comma 36 della legge n. 183/2011 che ha trasformato tale Organo da collegiale in monocratico le dimissioni del Garante dal suo Ufficio per situazioni di contrasto con l'attività svolta (ad esempio, un professore universitario già membro di Commissione tributaria) potrebbe produrre la vacanza stessa di tutto l'Ufficio.

9. Il regolamento di organizzazione

I Garanti hanno sempre svolto la propria attività attraverso regolamenti di organizzazione già avviati nel corso degli anni e costruiti sulla base dello schema rappresentato a suo tempo dagli Uffici ministeriali, per uniformare la disciplina dell'organizzazione e del funzionamento. Tali regolamenti, sia quelli sviluppati autonomamente sia quelli omogenei al modello ministeriale, disciplinavano il sistema di regole cui i Garanti si uniformavano per i loro contatti e incontri sulla base della loro struttura collegiale⁸¹. Alla luce della recente riforma dell'Organo in senso monocratico (ex legge n. 183/2011), questi regolamenti saranno probabilmente modificati poiché l'esame e le deliberazioni non saranno ovviamente più assunte in forma di Collegio. I regolamenti prodotti dai Garanti non hanno, comunque, nel passato mai vincolato troppo le modalità di accesso del contribuente all'Ufficio, consentendo l'accettazione di forme diverse per la presentazione delle istanze.

⁸¹ L'ipotesi di regolamento era basata sullo studio di alcune figure similari al Garante del contribuente (Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato, del Garante della privacy) ricalcandone alcune soluzioni organizzative e funzionali per la disciplina degli aspetti relativi al funzionamento del collegio, come per l'assunzione delle funzioni, le dimissioni, sostituzioni dei componenti, le riunioni dei Garanti, le deliberazioni, il verbale delle riunioni, e degli aspetti organizzativi relativi alla segreteria dei Garanti e al personale loro assegnato. Tutto questo oggi è sostanzialmente superato dal fatto che l'Ufficio del Garante è divenuto monocratico.

10. Il funzionamento dell'Ufficio del Garante

Riguardo alle modalità per il suo funzionamento, l'art. 4, comma 36 della legge n. 183/2011, pur trasformando, come già detto, a partire dal 1° gennaio 2012, il Garante del contribuente da Organo collegiale in Organo monocratico non offre nessuna 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.

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 titolari⁸².

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

L'autonomia dell'Istituto, prevista dall'art. 13, comma 2, laddove si afferma che il Garante è Organo operante in piena autonomia, condiziona l'esercizio delle relative funzioni. Da parte di più Garanti è stato, però, rilevato che l'autonomia può essere acquisita solo se l'Organo preposto alla garanzia dei diritti tutelati è dotato 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 del nuovo Ufficio monocratico, il quale, pur essendo istituito presso la Direzione regionale delle Entrate, è Organo 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.

⁸² Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. Annuale sem. 2011, pag. 10; Garante del contribuente del Lazio, Rel. II sem. 2011, pag. 6; Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2011, pag. 3.

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 *Autorithies*. 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, che possono essere collocati 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 al predetto 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 piuttosto rivolta, in mancanza di un potere coercitivo, a effettuare solo richiami compartimentali 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 dal suddetto Organo, 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 manifestano la necessità di modificare la struttura dell'Organo, dotandolo di poteri più incisivi, al fine di renderlo assolutamente autonomo nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, ma tale risultato è conseguibile solo a condizione di riconoscere all'Istituto autonomia finanziaria, organizzativa e disponibilità di risorse.

11.1 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. 212/2000.

L'autonomia finanziaria dell'Istituto 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.

Per questa ragione, quasi tutti i Garanti continuano a ritenere necessario sia il distacco degli Uffici del Garante dall'Agenzia delle Entrate e l'affidamento degli stessi (con il trasferimento delle relative competenze) al Dipartimento delle Finanze, che già gestisce e amministra tutte le spese occorrenti per il funzionamento delle Commissioni tributarie, sia di disporre di un fondo spese annuale autonomamente gestibile.

Il Garante del Piemonte ritiene necessario assegnare a ciascun Garante regionale un fondo spese annuale autonomamente gestibile per sostenere i costi necessari per la sua attività. Lo stesso Garante, inoltre, esprime valutazioni negative sul trasferimento dell'Ufficio alla periferia della città, disagiata per gli utenti e ricorda che il Garante è *“un Ufficio autonomo ed indipendente e non un qualsiasi reparto della Direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate”*. L'ubicazione dell'Ufficio del Garante presso un Ufficio periferico, conclude *“rafforza nella maggioranza dei contribuenti la convinzione di trovarsi invece di fronte ad una delle tante dipendenze dell'Agenzia delle Entrate”*⁸³.

Anche il Garante della Valle d'Aosta auspica una diversa collocazione del proprio Ufficio rispetto a quella attuale situata nella stessa sede della Direzione Regionale delle Entrate. Infatti, tale Organo evidenzia come questa situazione possa ingenerare nei contribuenti *“la convinzione che il Garante, piuttosto che un Organo di tutela autonomo e indipendente, possa essere uno dei tanti Uffici inserito nell'organizzazione*

⁸³ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2011, pagg. 1, 2 e 3.

dell'Amministrazione finanziaria periferica e a questa in qualche modo collegato". Ritiene, inoltre, indispensabile l'attribuzione di risorse in denaro che consentano un'autonomia gestionale tale da sottrarre l'Ufficio alla dipendenza della Direzione regionale delle Entrate⁸⁴.

Allo stesso modo, il Garante delle Marche esprime l'opportunità di assegnare a ciascun Ufficio regionale un fondo annuale anche modesto per le spese correnti. *"Questo fondo, gestibile sulla base di un rendiconto eviterebbe inutili intermediazioni e perdite di tempo"*⁸⁵.

A tale proposito, anche il Garante del Lazio rileva la necessità *"di fornire il proprio Ufficio di mezzi, materiali e personale, con l'assegnazione di un fondo per le spese correnti"* e in particolare avverte *"la necessità di aumentare e meglio definire i poteri dei Garanti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, finalizzati unicamente al miglioramento delle funzioni svolte dai singoli Uffici, specialmente in riferimento all'attivazione delle procedure di autotutela"*⁸⁶.

Si precisa, infine, che la gestione dei compensi spetta al Dipartimento delle Finanze, sulla base del relativo capitolo di bilancio 3536 e che anche nell'anno di riferimento le procedure di pagamento non sono state oggetto di alcuna segnalazione particolare da parte dei Garanti.

11.2 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.

⁸⁴ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2011, pagg. 6 e 7.

⁸⁵ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2011, pag. 4.

⁸⁶ Garante del contribuente del Lazio, Rel. II sem. 2011, pag. 5.

La situazione complessiva delle risorse disponibili per alcuni Garanti è positiva e in alcuni casi è certamente migliorata, grazie anche all'assegnazione di personale di segreteria che svolge, in generale, le proprie mansioni con professionalità⁸⁷.

In particolare, il Garante di Bolzano segnala il perfetto bilinguismo del personale nell'espletamento delle pratiche⁸⁸.

Il Garante di Trento evidenzia la proficua ed efficiente collaborazione del personale assegnato e, caso quasi unico nel generale contesto di tale Ufficio, l'ottimale ubicazione dell'immobile che attualmente lo ospita: *“un immobile distaccato dal complesso degli Uffici finanziari dell'Agenzia delle Entrate per cui ne viene evidenziata la pubblico utente l'autonomia”*⁸⁹.

Per altri Garanti persistono, invece, contesti di evidente difficoltà, relativi sia agli strumenti necessari per l'espletamento delle funzioni di segreteria e di quelle tecniche (supporti telematici, linee telefoniche, attrezzatura informatica, locali adeguati e loro sicurezza) sia all'assegnazione di un numero congruo di personale a disposizione⁹⁰.

Il Garante della Puglia segnala di essere *“privo di tutto, tranne pochi oggetti di cancelleria”* e che l'Ufficio *“non è posto in condizione di conoscere nemmeno le risoluzioni dell'Amministrazione finanziaria”*⁹¹.

Il Garante dell'Abruzzo in attesa del ritorno nel capoluogo di Regione conferma, al pari di quanto espresso negli anni passati, la propria insoddisfazione per gli strumenti concessi per l'espletamento delle funzioni.

In particolare, lamenta la mancanza di locali contigui a quello ora utilizzato, con dotazione di arredi e di risorse strumentali per lo svolgimento delle relative attività⁹².

In ogni caso, sono ancora diversi Garanti che per l'efficiente esercizio della propria attività richiedono di poter disporre di:

⁸⁷ Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Trento, Rel. I sem. 2011, pag. 1 e Rel. II sem. 2011, pag. 1; Garante del Molise, Rel. II sem. 2011, pag. 1; Garante della Campania, Rel. II sem. 2011, pag. 2; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2011, pag. 2; Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2011, pag. 4.

⁸⁸ Garante del contribuente di Bolzano, Rel. II sem. 2011, pag. 3.

⁸⁹ Garante del contribuente di Trento, Rel. I sem. 2011, pag. 1.

⁹⁰ Garante del contribuente del Lazio, Rel. II sem. 2011, pag. 5; Garante del contribuente della Liguria, Rel. Annuale 2011, pag. 3; Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. I sem. 2011, pag. 2 e 3; Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2011, pag. 6; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2011, pag. 2.

⁹¹ Garante del contribuente della Puglia, Rel. II sem. 2011, pag. 1.

⁹² Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. I sem. 2011, pag. 2.

- collegamento all'Anagrafe tributaria per ottenere notizie e dati utili per le pratiche segnalate dai contribuenti⁹³;
- collegamento dell'Ufficio alla rete Internet e casella di posta elettronica⁹⁴;
- collegamento diretto in rete con tutte le banche dati del Ministero⁹⁵;
- documento d'identificazione che certifichi grado e funzione di ogni Garante e consenta, quindi, di avere accesso agli Uffici finanziari⁹⁶;
- idoneo aumento delle risorse umane assegnate e relativo adeguamento del trattamento giuridico ed economico del personale attribuito alle proprie segreterie a quello riconosciuto ad impiegati collocati in aree ben definite alle dipendenze degli Uffici delle Entrate anche al fine di salvaguardare il Collegio da eventuali richieste di trasferimento o passaggi ad altri incarichi più remunerativi⁹⁷;
- riviste specializzate, raccolte di codici e testi di diritto tributario⁹⁸.

12. 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 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.

L'esigenza di un coordinamento è stata fortemente sentita, anche se i singoli Garanti hanno respinto l'ipotesi di forme d'imposizione e di regolamentazione rigidamente uniformi.

⁹³ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2011, pag. 2; Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2011, pag. 8 e Rel. II sem. 2011, pag. 7.

⁹⁴ Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2011, pag. 6; Garante del contribuente della Liguria, Rel. Annuale 2011, pag. 4; Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. II sem. 2011, pag. 2.

⁹⁵ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2011, pag. 2; Garante del contribuente della Sicilia, Rel. II sem. 2011, pag. 2.

⁹⁶ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. Annuale 2011, pag. 7; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2011, pag. 2; Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. I sem. 2011, pag. 2.

⁹⁷ Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2011, pag. 4; Garante del contribuente della Campania, Rel. II sem. 2011, pag. 2; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2011, pag. 8.

⁹⁸ Garante Valle d'Aosta, Relaz. Annuale 2011, pag. 7; Garante del Piemonte, Rel. II sem. 2011, pag. 2; Garante della Campania, Rel. I sem. 2011, pag. 6.

I Garanti, in ogni caso, hanno ritenuto opportuno operare in maniera omogenea al fine di evitare difformità di trattamento da una Regione all'altra nei confronti del contribuente.

In particolare, lo stesso coordinamento dei Garanti ha deciso di istituire tre apposite Commissioni permanenti al suo interno, ognuna delle quali dedicata alla trattazione di specifiche problematiche quali: l'ampliamento dei poteri d'intervento del Garante, l'attivazione di mezzi strumentali e funzionali e l'autonomia economica e strutturale dei propri Uffici.

Con la proposta di modifica dell'art 13 della legge n. 212/2000 è stata prospettata, altresì, l'istituzione di un Organo di autogoverno del Garante che abbia la caratteristica della "collegialità" denominato "Consiglio nazionale del Garante del contribuente", che sia rappresentativo di tutti i Garanti e che miri allo sviluppo di tale Autorità⁹⁹.

⁹⁹ Atto Camera 2339: Proposta di legge presentata il 25 marzo 2009, "Modifica dell'articolo 13 della Legge 27 luglio 2000, n. 212, concernente l'Autorità del Garante del contribuente e istituzione del Consiglio nazionale del Garante del contribuente".

PARTE III

LE PROPOSTE DI REVISIONE NORMATIVA DEI GARANTI

13. Le proposte di revisione normativa

Sulla base delle osservazioni rilevate dall'esperienza maturata in questi anni, i Garanti ritengono 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 Garante¹⁰⁰.

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.

Per alcuni Garanti è necessaria una riforma della normativa che attribuisca all'Istituto del Garante, al pari delle altre *Authority* esistenti nel Paese, una maggiore incidenza della sua azione attraverso la previsione di poteri di carattere decisionale e sanzionatorio, giustificati dalla competenza e professionalità dell'Organo e da una rafforzata posizione d'imparzialità e indipendenza che ne assicuri l'assoluta terzietà in relazione agli interessi in conflitto.

¹⁰⁰ Garante del contribuente della Campania, Rel. II sem. 2011 pag. 6; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2011, pag. 15; Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. I sem. 2011, pag. 4; Garante del contribuente di Trento, Rel. II sem. 2011, pag. 5; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2011, pag. 2; Garante del contribuente della Puglia, Rel. Annuale 2011, pag. 4; Garante del contribuente della valle d'Aosta, Rel. Annuale 2011, pag. 8.

Tra le più significative proposte di revisione normativa presentate nel periodo di riferimento, sostanzialmente coincidenti con quelle degli scorsi anni e con quelle formulate in sede parlamentare¹⁰¹, si segnalano:

- concentrare presso il Dipartimento delle Finanze, sottraendole quindi alle Direzioni regionali delle Entrate, tutte le funzioni di supporto agli Uffici del Garante (personale di segreteria, risorse materiali e mezzi tecnici, assegnazione del fondo spese autonomamente gestibile da ciascun Collegio) svincolando gli Uffici del Garante da qualsiasi forma di collegamento funzionale ed economico con l’Agenzia delle Entrate, così da eliminare in radice 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 finanziari¹⁰²;
- prevedere l’obbligo per gli Uffici tributari con particolare riferimento a quelli degli Enti locali di fornire al Garante motivate risposte entro il termine congruo di 30 giorni¹⁰³ con conseguente procedimento disciplinare nei confronti dei funzionari e dei dirigenti degli Uffici stessi ai quali sia imputabile inerzia o inadempimento nell’assolvimento di tali obblighi, ovvero, quando il Garante segnali scorrettezze di comportamento¹⁰⁴;
- chiarire il problema della competenza dei Garanti anche in ordine ai tributi degli Enti locali, e conseguentemente di precisare i rapporti tra i Garanti e i Difensori civici¹⁰⁵;

¹⁰¹ Atto Camera 2339: Proposta di legge presentata il 25 marzo 2009, "Modifica dell'articolo 13 della Legge 27 luglio 2000, n. 212, concernente l'Autorità del Garante del contribuente e istituzione del Consiglio nazionale del Garante del contribuente".

Atto Camera 5699: Proposta di legge presentata il 7 marzo 2005, "Modifica dell'articolo 13 della Legge 27 luglio 2000, n. 212, concernente l'Autorità del Garante del contribuente".

Atto Camera 5313: Proposta di legge presentata il 30 settembre 2004, "Modifica dell'articolo 13 della Legge 27 luglio 2000, n. 212, concernente l'istituto del Garante del contribuente".

¹⁰² Garante del contribuente del Piemonte, Rel. Annuale 2011, pag. 15; Garante del contribuente della Sicilia, Rel. II sem. 2011, pag. 2; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2011, pag. 3.

¹⁰³ Tale termine è stato espressamente ribadito dall'art. 15 della convenzione tra il Ministero dell'Economia e Finanze e l'Agenzia delle Entrate per il triennio 2009-2011.

¹⁰⁴ Garante del contribuente della Toscana, Rel. I sem. 2011, pag. 13; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2011, pag. 4 e pag. 6; Garante del contribuente della Lazio, Rel. II sem. 2011, pag. 4; Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2011, pag. 7; Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2011, pag. 10; Garante del contribuente della Puglia, Rel. II sem. 2011, pag. 7.

¹⁰⁵ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. Annuale. 2011, pag. 15.

- ampliare i poteri dei Garanti in materia di procedure di autotutela comprendendo anche tutti gli atti posti in essere dall'Amministrazione, con il conseguente obbligo per la stessa di fornire risposte tempestive e motivate alle richieste dei Garanti¹⁰⁶;
- attribuire al Garante la facoltà di sospendere l'esecuzione dell'atto impositivo in caso d'istanza di autotutela presentata dal contribuente, come conferita all'Ufficio finanziario (sospensione amministrativa ex art. 39 del D.P.R. n. 602/1973) ed alla Commissione tributaria provinciale ex art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992¹⁰⁷;
- estendere la competenza del Garante alla materia dei tributi locali. Tale esigenza si rende necessaria per la rilevanza che hanno assunto alcuni di essi (ICI - Imposta Comunale Immobili, TARSU - Tassa Rifiuti Solidi Urbani) e per il comportamento negativo di alcuni Enti locali, che il più delle volte non rispondono alle segnalazioni dell'Ufficio del Garante¹⁰⁸;
- sospendere per un adeguato periodo il termine previsto di 60 giorni per il ricorso alle Commissioni tributarie nell'ipotesi di segnalazione inoltrata al Garante ovvero riconoscere almeno temporaneamente il vincolo *erga omnes* dell'assunto del Garante; ciò anche al fine di una funzione antiprocessualistica¹⁰⁹;
- 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. In particolare, istituire un nuovo Organo centrale ufficiale ed istituzionalizzato al quale attribuire compiti di direzione e di coordinamento dell'attività degli Uffici periferici per assicurare uniformità di indirizzo negli interventi nei vari settori e per conferire maggiore autorevolezza degli interventi a difesa del cittadino¹¹⁰;
- unificare in un'unica relazione annuale diretta a tutti gli attuali destinatari le due relazioni semestrali, con trattazione onnicomprensiva dei temi ora previsti

¹⁰⁶ Garante del contribuente di Trento, Rel. II sem. 2011, pag. 5; Garante del contribuente del Lazio, Rel. II sem. 2011, pag. 5; Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, 2011, Rel. Annuale 2011, pag. 2; Garante del contribuente del Molise, Rel. II sem. 2011, pag. 2.

¹⁰⁷ Garante del contribuente del Lazio, Rel. II sem. 2011, pag. 6; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. Annuale 2011, pag. 16; Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. II sem. 2011, pag. 2.

¹⁰⁸ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. Annuale 2011, pag. 15.

¹⁰⁹ Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. II sem. 2011, pag. 2; Garante del contribuente del Lazio, Rel. II sem. 2011, pag. 6; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. Annuale 2011, pag. 16; Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2011, pag. 19.

¹¹⁰ Garante del contribuente di Trento, Rel. annuale. 2011, pag. 3; Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2011, pag. 17; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. annuale 2011, pag. 16.

separatamente; una sola relazione consentirebbe una migliore comparazione su periodi di tempo maggiormente significativi, evitando reiterazioni di argomenti¹¹¹;

- riconoscere l'efficacia della funzione sostanzialmente "conciliatrice" fra Amministrazione finanziaria e cittadino contribuente svolta dal Garante e degli effetti deflativi sul contenzioso che l'attività del Garante determina¹¹².

14. Le proposte in materia tributaria

Anche in materia tributaria i Garanti del contribuente hanno avanzato, nel corso del 2011, alcune proposte di revisione normativa. Tra queste si segnalano:

- aggiornare la normativa in materia di canone televisivo, poiché la materia è regolata da una legge del 1938, ormai superata¹¹³;
- raccomandare l'opportunità della revisione dei meccanismi della riscossione attraverso la riduzione degli interessi e dell'aggio, l'abrogazione dell'anatocismo ed un più oculato uso del fermo amministrativo. Ciò al fine di evitare inutili contestazioni e di favorire un miglior rapporto fra fisco e contribuente¹¹⁴;
- modificare l'attuale normativa in tema di contenzioso tributario. In particolare, si auspica l'introduzione di una norma che preveda la possibilità della sospensione generalizzata della riscossione in pendenza di giudizio fino alla sentenza di primo grado¹¹⁵;
- modificare l'art. 4 del Decreto Legislativo n. 546/92, stabilendo che tutti i ricorsi davanti al Giudice Tributario debbano essere presentati alla C.T.P. nella cui circoscrizione si trova la sede dell'Ufficio impositore e che la competenza territoriale suddetta resta inderogabile per tale Ufficio ed abbia forza attrattiva anche per le questioni che cumulativamente o separatamente concernono Equitalia¹¹⁶.

¹¹¹ Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. I sem. 2011, pag. 1.

¹¹² Garante del contribuente della Sicilia, Rel. II sem. 2011, pag. 2.

¹¹³ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2011, pag. 17.

¹¹⁴ Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2011, pag. 3; Garante del contribuente della Puglia, Rel. Annuale, 2011, pag. 4; Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. II sem. 2011, pag. 8 e 9.

¹¹⁵ Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2011, pag. 3.

¹¹⁶ Garante del contribuente della Puglia, Rel. Annuale. 2011, pag. 4.