

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

¹ Art. 13, comma 13, della legge n. 212 del 2000.

² Art. 94, comma 8, della legge n. 289 del 2002.

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

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

PARTE I

L'ATTIVITA' SVOLTA DAI GARANTI

1. La competenza: principi generali

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

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

Nonostante il "parere di massima" contrario espresso dall'Avvocatura generale dello Stato³, la Corte di Cassazione, con sentenza n. 21513 del 6 ottobre 2006, ha precisato che il principio della tutela dell'affidamento è applicabile, oltre che ai rapporti tributari sorti in epoca anteriore alla sua entrata in vigore, anche ai rapporti fra contribuente ed Ente impositore diverso dall'Amministrazione finanziaria dello Stato.

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

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

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

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

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

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

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

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

1.1 I rapporti con Equitalia SpA

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

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

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

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

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

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

⁵ Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2013, pag. 5.

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

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

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

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

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

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

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

⁷ Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2013, pag. 7.

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

⁹ Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. I sem. 2013, pag. 2.

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

2. Le questioni oggetto di intervento del Garante del contribuente

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

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

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

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

IRPEF	INTERPRETAZIONE ED APPLICAZIONE DI LEGGI TRIBUTARIE
IRPEG	TASSE AUTOMOBILISTICHE
IRES	ATTIVAZIONE AUTOTUTELA

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

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

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

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

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

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

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

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

RIMBORSI

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