

## **PREMESSA**

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

Il Garante del contribuente, previsto dall'art. 13 della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante "Disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente", è istituito presso ogni Direzione regionale delle entrate e delle Province Autonome di Trento e Bolzano ed è un organo collegiale autonomo - composto da un presidente e due componenti - avente il compito di accertare l'effettivo rispetto dei principi contenuti nello Statuto.

L'attività del Garante è diretta da un lato alla tutela dei diritti dei contribuenti lesi da atti e comportamenti degli uffici finanziari, dall'altro 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, ai sensi dell'art. 13, comma 6, della citata legge, il Garante, a seguito di lamentele in ordine a disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia fra cittadino e Amministrazione finanziaria, rivolge richiesta di documenti o chiarimenti agli uffici competenti, che rispondono entro trenta giorni, e attiva le procedure di autotutela sugli atti amministrativi di accertamento o di riscossione, notificati al contribuente e ritenuti illegittimi.

In base al disposto dei commi successivi<sup>1</sup> il Garante richiama gli uffici finanziari agli obblighi di 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; può, inoltre, accedere 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.

<sup>1</sup> Art. 13, commi 6, 7, 8, 9, 10 e 11 della legge n. 212/2000.

Il Garante valuta l'attività degli uffici sia per quanto riguarda l'osservanza delle disposizioni di legge sia per ciò che concerne l'opportunità e la ragionevolezza di determinati comportamenti. In caso di inosservanza dei suoi richiami alla legalità, segnala le condotte inadeguate per un eventuale avvio di procedimento disciplinare a carico dei funzionari inadempienti e rivolge raccomandazioni ai dirigenti degli uffici, con il duplice intento di tutelare il contribuente e di migliorare l'organizzazione degli stessi.

Prospetta, infine, al Ministro dell'economia e delle finanze i casi per i quali è possibile procedere alla remissione in termini di determinati adempimenti fiscali già scaduti.

Il Garante 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. A tal fine, 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.

E' bene sottolineare che, l'obbligo di informare i vertici dell'Amministrazione finanziaria, avviene nell'esclusivo interesse dell'Amministrazione stessa, in quanto, sulla base di tali relazioni, il Ministro dell'economia e delle finanze *“riferisce annualmente alle competenti Commissioni parlamentari in ordine al funzionamento del Garante del contribuente, all'efficacia dell'azione da esso svolta ed alla natura delle questioni segnalate nonché ai provvedimenti adottati a seguito delle segnalazioni del Garante stesso”*<sup>2</sup>.

Il sistema delle relazioni disegnato dallo Statuto del contribuente è stato arricchito da una norma della legge finanziaria per il 2003 (legge 27 dicembre 2002, n. 289), che ha aggiunto all'art. 13 il comma 13bis<sup>3</sup>. Tale disposizione prevede che

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

<sup>3</sup> Art. 94, comma 8, della legge n. 289 del 2002.

ciascun Garante presenti direttamente al Governo e al Parlamento una relazione annuale, con dati e notizie sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuenti nel campo della politica fiscale.

Le due relazioni semestrali focalizzano gli aspetti organizzativi e l'individuazione degli interventi svolti su segnalazione dei contribuenti, nonché talune considerazioni propositive connesse agli esiti degli interventi stessi. Nella relazione annuale, invece, i Garanti evidenziano gli aspetti della legislazione tributaria e della prassi dell'Amministrazione finanziaria che inficiano il rapporto fisco-contribuenti e le relative proposte di miglioramento.

Il presente documento - nel quale, peraltro, vengono riproposte importanti questioni già segnalate nelle precedenti relazioni semestrali - è elaborato sulla base delle relazioni semestrali relative all'attività svolta dai Garanti nel 2007.

PAGINA BIANCA

## **PARTE I**

### **L'ATTIVITA' SVOLTA DAI GARANTI**

#### **1. La competenza**

Fin dalle prime relazioni, i Garanti hanno affrontato la questione della loro competenza per materia e territoriale riconoscendo per quest'ultima 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 potrebbero essere suscettibili di cambiamento, in quanto il contribuente potrebbe aver variato residenza o avere interessi economici in località differente da quella di residenza. Inoltre, la possibilità di un efficace intervento del Garante è condizionato anche alla prossimità geografica dell'ufficio che ha emesso l'atto, con risvolti sull'economicità complessiva tanto per il contribuente che per il Garante che deve operare.

La questione è stata risolta in via applicativa e di autoregolamentazione dai Garanti che hanno confermato la duplice alternativa, 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 abbiano optato per la tesi della competenza territoriale mentre altri per quella personale, anche se la maggior parte, tuttavia, ritiene che il criterio della competenza debba fare esclusivo riferimento al luogo dove ha sede l'ufficio che ha emesso l'atto.

### 1.1 La competenza in materia di tributi locali

La competenza del Garante in merito ai tributi locali rappresenta una delle questioni riproposte nelle relazioni del 2007. I Garanti, infatti, esercitano le proprie attribuzioni anche nei confronti della Regione, degli Enti locali e dei loro concessionari, senza alcuna contestazione in ordine ai poteri di intervento del Garante “statutario” riguardo ai tributi gestiti dai predetti enti, nonostante il contrario “parere di massima” espresso dall’Avvocatura Generale dello Stato<sup>4</sup>, su richiesta del Garante del Veneto. E’, infatti, ormai di consolidata prassi l’interpretazione “estensiva” delle disposizioni dell’art. 13, dello Statuto relative alla competenza “per materia” del Garante del contribuente, fortemente sostenuta da quasi tutti i Garanti in virtù delle molteplici considerazioni illustrate nelle relazioni dei precedenti anni<sup>5</sup>.

Tale estensione, in sintesi, viene ricondotta sia all’art. 13, relativo all’istituzione e alle funzioni del Garante, sia all’obbligo posto a carico degli enti previsti dall’art. 1 dello Statuto, commi 3 e 4, di adeguare i loro statuti e atti normativi ai principi dettati dalla legge n. 212/2000. Tuttavia, il Garante del Veneto continua a dichiararsi incompetente e a trasmettere ai difensori civici comunali e regionali le segnalazioni e le istanze che riguardano l’applicazione di tributi locali, informandone contestualmente il contribuente<sup>6</sup>.

I Garanti intervenuti sull’argomento confermano che l’azione di tutela dei contribuenti e di controllo della legalità loro affidata dallo Statuto non può arrestarsi di fronte a tributi devoluti alle Regioni, ma istituiti e disciplinati con leggi dello Stato e, come tali, di competenza dello stesso Garante.

A questo proposito, il Garante della Puglia propone modifiche legislative tese a chiarire il contenuto dell’art. 1 dello Statuto dei diritti del contribuente. Ciò che interessa, osserva il Garante, è la tutela del cittadino-contribuente, a prescindere dalla

---

<sup>4</sup> Il parere dell’Avvocatura Generale, reso in data 23 ottobre 2001 prot. n. 116905, sostiene che “*la competenza del Garante si estende soltanto a quei tributi locali (quali l’INVIM e, in via transitoria, l’IRAP) la cui gestione, in particolare l’accertamento, è attribuita agli uffici dell’Amministrazione finanziaria dello Stato*”.

<sup>5</sup> Per tutti Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2007, pag. 4; Garante del contribuente della Basilicata, Rel. II sem. 2007, pag. 2; Garante del contribuente della Puglia, Rel. I sem. 2007, pag. 29.

<sup>6</sup> Garante del contribuente del Veneto, Rel. I sem. 2007, pag. 1.

natura e dalla fonte dei tributi cui viene assoggettato e/o dal soggetto impositore. Inoltre, per Amministrazione finanziaria si intende, in senso lato, la controparte del rapporto tributario, ivi incluse Regioni, Province, Comuni e qualsiasi altro ente autorizzato per legge ad emettere atti impositivi.

A conferma del coinvolgimento del Garante nell'attività finanziaria degli enti locali è *“la formulazione dell'art. 17 della legge n. 212/2000 che estende l'attività di accesso, controllo e vigilanza del Garante anche nei confronti di soggetti che rivestono la qualifica di concessionari e di organi indiretti dell'Amministrazione finanziaria, ivi compresi soggetti che esercitano l'attività di accertamento, di liquidazione e di riscossione dei tributi di qualunque natura”*<sup>7</sup>.

Diversi Garanti segnalano che alcuni Comuni dichiarano di non ritenersi obbligati all'osservanza delle norme che regolano i rapporti tra enti impositori e Garanti, ritenendo limitata la competenza di questi ultimi ai soli tributi statali. Accade, infatti, frequentemente che gli uffici locali tributari delle varie regioni si comportino in modo non uniforme: in alcune come ad es. la Campania, gli uffici locali *“il più delle volte non rispondono nemmeno alle segnalazioni dell'Ufficio del Garante”*<sup>8</sup>; in altre, invece, come ad esempio il Friuli Venezia Giulia *“forniscono puntuali e sollecite spiegazioni in merito al loro operato”*<sup>9</sup>.

Sulla base di tali considerazioni, viene sottolineata l'opportunità di stabilire, con espressa norma di legge, l'ambito di esercizio dei poteri del Garante e di risolvere così i problemi di interpretazione e applicazione dell'art. 13, eliminando definitivamente ogni possibile contestazione sulla legittimità dell'azione del Garante riguardo ai tributi delle Regioni e degli Enti locali nei confronti degli uffici e dei soggetti che li gestiscono<sup>10</sup>. In caso contrario, i Garanti ritengono che il contribuente rimarrebbe privo di un'efficace tutela tecnica nei confronti degli *“enti impositori minori o di loro concessionari i quali sfruttano la scarsa chiarezza del dettato*

<sup>7</sup> Garante del contribuente della Puglia, Rel. I sem. 2007, pag. 28.

<sup>8</sup> Garante del contribuente della Campania, Rel. II sem. 2007, pag. 6.

<sup>9</sup> Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. I sem. 2007, pag. 3.

<sup>10</sup> Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2007, pag. 7; Garante del contribuente della Puglia, Rel. I sem. 2007, pag. 31.

*normativo per sottrarsi a qualsiasi forma di controllo di legalità sui loro atti nella fase amministrativa delle vertenze”<sup>11</sup>.*

## 1.2 I rapporti con il Difensore civico

La questione dei rapporti tra Garante del contribuente e Difensore civico è strettamente collegata a quella della competenza per materia, poiché l’attività del Garante si affianca a quella del Difensore civico - istituto di tutela alternativo alla giurisdizione – avente compiti di garanzia e buon andamento dell’Amministrazione<sup>12</sup>.

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 sulla medesima pratica e ad un’eventuale disparità di pronunce su problemi analoghi.

Nella prassi, come risulta anche dalle relazioni del 2007, tra i due organi si sono instaurati, in generale, rapporti collaborativi e in più casi è avvenuta la remissione di istanze, soprattutto quando è emersa una competenza specifica del Garante in luogo di quella del Difensore civico<sup>13</sup>. In ordine a quest’ultimo aspetto, il Garante della Toscana segnala la fattiva collaborazione fra il proprio ufficio e i Difensori civici della Regione e di molti Comuni, in relazione alla trattazione di pratiche relative a questioni e a rapporti di natura tributaria per i quali questi ultimi trasmettono all’organo generale di tutela le istanze ricevute per la definizione di competenza<sup>14</sup>.

Anche il Garante della Lombardia, nel precisare che ha perduto consistenza l’interrogativo d’ordine sistematico circa l’estensione ai tributi locali della competenza del Garante, fa presente che *“gli Enti locali, e specificatamente quelli*

<sup>11</sup> Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2007, pag. 4.

<sup>12</sup> Il Difensore civico ha trovato organica disciplina nella normativa in materia di Enti locali con il D.lgs. 18 agosto 2000, n. 267.

<sup>13</sup> Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2007, pag. 4.

<sup>14</sup> Garante del contribuente della Toscana, Rel. I sem. 2007, pag. 5.



*che hanno adottato uno statuto in materia fiscale e nominato un difensore civico con funzione analoghe a quelle dell'organo di garanzia previsto dall'art. 13 dello Statuto, non hanno mosso rilievi di sorta in ordine alle funzioni di questo ed hanno risposto alle richieste di informazioni, talvolta instaurando un efficace colloquio*"<sup>15</sup>.

Tuttavia, rileva che il rischio di conflitti non è tanto riferito alla presenza di più organi di garanzia nella stessa area istituzionale, quanto agli aspetti di diritto sostanziale, poiché l'esistenza di una pluralità di ordinamenti introduce incertezze interpretative a danno dei contribuenti<sup>16</sup>.

E, nonostante non si siano verificate situazioni problematiche, vi è stato, comunque, chi, considerata la fungibilità e la genericità di alcune funzioni, ha prefigurato un eventuale conflitto di competenza tra i due uffici, e ritiene necessario un intervento legislativo che definisca i rapporti tra Garante e Difensore civico<sup>17</sup>.

### 1.3 I rapporti con le Commissioni tributarie

L'ufficio del Garante, secondo opinione condivisa da tutti i Garanti, non deve sovrapporsi alle Commissioni tributarie, il cui funzionamento non può essere sindacato o censurato, e le eventuali contestazioni dei contribuenti in merito all'attività delle stesse devono essere tempestivamente trasmesse alla presidenza di dette Commissioni.

Il Garante della Liguria fa presente che spesso i ricorsi alle Commissioni tributarie sono indirizzati anche al Garante del contribuente, considerato che la pendenza del giudizio non è di ostacolo all'attivazione della procedura di autotutela.

Ciò comporta che non essendo compito del Garante fornire l'interpretazione delle norme, fatta salva l'ipotesi che sussistano le condizioni di cui all'art. 13 (atti illegittimi che giustificano l'attivazione dell'autotutela, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualsiasi comportamento suscettibile

<sup>15</sup> Garante del contribuente della Lombardia, Rel. II sem. 2007, pag. 5.

<sup>16</sup> Garante del contribuente della Lombardia, Rel. I sem. 2007, pag. 8.

<sup>17</sup> Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2007, pag. 12.

di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e Amministrazione finanziaria), esso debba astenersi dal proporre una soluzione sul caso controverso e archiviare la segnalazione senza pervenire ad una richiesta di attivazione di autotutela<sup>18</sup>.

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

A dimostrazione del progressivo livello di condivisione da parte dei contribuenti dell'operato degli uffici impositori, prosegue anche nel 2007 la diminuzione delle istanze relative a disfunzioni o comportamenti scorretti dell'Amministrazione finanziaria.

Sono, invece, in crescita il numero delle richieste riferite a temi molto complessi, poiché, spesso, a rivolgersi al Garante sono operatori professionali del settore fiscale<sup>19</sup>.

L'attività dei Garanti è stata diretta, per lo più, a soddisfare istanze relative a mancati rimborsi (soprattutto in materia di IRPEF), all'attuazione dell'istituto dell'autotutela e alla materia dei tributi locali<sup>20</sup>.

Per illustrare la tipologia degli interventi realizzati, i Garanti utilizzano, da sempre, due diversi criteri: in alcuni casi l'attività è descritta con riferimento alla materia oggetto della procedura attivata a seguito della richiesta, in altri è definita richiamando i poteri del Garante, di cui all'art. 13 della legge n. 212/2000.

Alcune relazioni riportano, pertanto, in modo dettagliato, segnalazioni sulle seguenti materie:

IRPEF	Imposte sulla pubblicità
IRPEG-IRES	Contributi consorziali
IVA	Tasse automobilistiche

<sup>18</sup> Garante del contribuente della Liguria, Rel. I sem. 2007, pag. 4.

<sup>19</sup> Garante del contribuente della Lombardia Rel. I sem. 2007, pag. 4; Garante del contribuente della Liguria, Rel. I sem. 2007, pag. 3.

<sup>20</sup> Per tutti, il Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. I sem. 2007, pag. 3.

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 fiscali	Semplici richieste di informazioni
Studi di settore	Interpretazione ed applicazione di leggi tributarie

In altre relazioni, invece, sono evidenziate le procedure di autotutela attivate, le raccomandazioni e gli inviti rivolti agli uffici finanziari, gli accessi presso questi ultimi e le attività di vigilanza sul rispetto di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali. Nella seguente tabella sono indicate, suddivise secondo le principali tipologie, il numero di istanze pervenute ad ogni Garante. E' opportuno precisare che la non omogeneità delle informazioni fornite non ne 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	-	-	8	39	49
	2° sem.	10	-	1	10	28	49
Basilicata	1° sem.	-	-	-	-	-	-
	2° sem.	-	-	-	-	-	-
Bolzano	1° sem.	-	-	-	-	-	-
	2° sem.	-	-	-	-	-	-
Calabria	1° sem.	-	-	-	-	-	26
	2° sem.	12	19	-	-	15	46
Campania	1° sem.	-	-	-	-	550	550
	2° sem.	-	-	-	-	450	450
Emilia Romagna	1° sem.	13	11	5	3	32	64
	2° sem.	10	18	1	5	46	80
Friuli Venezia Giulia	1° sem.	8	12	3	11	26	60
	2° sem.	14	17	1	3	29	64
Lazio	1° sem.	-	-	-	-	-	-
	2° sem.	-	-	-	-	-	-
Liguria	1° sem.	-	-	-	26	67	93
	2° sem.	-	-	6	11	82	99
Lombardia	1° sem.	259	162	-	37	800	1258
	2° sem.	305	145	-	30	568	1048
Marche	1° sem.	16	107	-	-	38	161
	2° sem.	7	22	-	-	35	64
Molise	1° sem.	3	6	-	6	2	17
	2° sem.	3	7	-	2	3	15
Piemonte	1° sem.	32	41	-	3	310	386
	2° sem.	27	22	-	2	75	126
Puglia	1° sem.	27	52	3	26	39	147
	2° sem.	9	38	6	11	37	101
Sardegna	1° sem.	8	-	4	7	77	96
	2° sem.	20	-	7	16	1047	1090
Sicilia	1° sem.	18	0	47	-	31	96
	2° sem.	39	39	3	5	60	146
Toscana	1° sem.	19	36	17	-	74	146
	2° sem.	28	7	-	-	73	108
Trento	1° sem.	10	-	2	-	21	33
	2° sem.	6	-	-	-	24	30
Umbria	1° sem.	1	2	2	4	18	27
	2° sem.	2	3	1	1	26	33
Valle d'Aosta	1° sem.	-	-	-	-	-	-
	2° sem.	-	-	-	-	-	96
Veneto	1° sem.	14	-	-	-	74	88
	2° sem.	-	-	-	-	73	73