

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

RIMBORSI

REGIONE	2003	2004	2005	2006	2007	Totale
Abruzzo	44	18	14	9	12	97
Basilicata	-	9	-	-	-	9
Bolzano	-	4	-	-	-	4
Calabria	-	-	16	13	12	41
Campania	-	7	-	16	-	23
Emilia Romagna	169	19	61	26	23	298
Friuli Venezia Giulia	29	-	19	30	22	100
Lazio	-	-	1096	187	-	1283
Liguria	21	43	10	12	-	86
Lombardia	1404	41	615	533	564	3157
Marche	43	97	33	28	23	224
Molise	-	53	4	13	6	76
Piemonte	139	108	99	60	59	465
Puglia	88	50	32	50	36	256
Sardegna	97	-	29	23	28	177
Sicilia	-	50	1032	30	57	1169
Toscana	-	147	-	-	47	194
Trento	22	46	8	19	16	111
Umbria	10	3	3	2	3	21
Valle d'Aosta	-	-	-	-	-	-
Veneto	-	10	-	29	14	53
Totale generale	2066	705	3071	1080	922	7844

AUTOTUTELA

REGIONE	2003	2004	2005	2006	2007	Totale
Abruzzo	64	11	5	19	-	99
Basilicata	-	-	-	-	-	-
Bolzano	-	-	-	-	-	-
Calabria	-	58	34	13	19	124
Campania	-	-	-	25	-	25
Emilia Romagna	4	10	16	20	29	79
Friuli Venezia Giulia	-	7	14	49	29	99
Lazio	-	-	514	27	-	541
Liguria	23	-	83	-	-	106
Lombardia	88	132	125	177	307	829
Marche	44	50	42	37	129	302
Molise	-	-	4	6	13	23
Piemonte	10	-	23	198	63	294
Puglia	56	78	30	48	90	302
Sardegna	18	10	3	2	-	33
Sicilia	-	-	81	165	39	285
Toscana	22	23	31	26	43	145
Trento	-	-	-	-	-	-
Umbria	3	5	4	1	5	18
Valle d'Aosta	-	-	-	-	-	-
Veneto	-	20	10	-	-	30
Totale generale	332	404	1019	813	766	3334

VERIFICHE FISCALI

REGIONE	2003	2004	2005	2006	2007	Totale
Abruzzo	3	-	1	2	1	7
Basilicata	-	-	-	-	-	-
Bolzano	-	-	-	-	-	-
Calabria	-	7	-	1	-	8
Campania	-	-	-	-	-	-
Emilia Romagna	8	6	1	2	6	23
Friuli Venezia Giulia	-	1	3	6	4	14
Lazio	-	-	-	-	-	-
Liguria	1	2	-	14	6	23
Lombardia	-	-	29	-	-	29
Marche	2	2	1	3	-	8
Molise	-	-	-	-	-	-
Piemonte	1	-	6	1	-	8
Puglia	11	17	11	9	9	57
Sardegna	5	1	5	-	11	22
Sicilia	-	2	1	3	50	56
Toscana	8	3	1	3	17	32
Trento	4	2	3	1	2	12
Umbria	2	4	-	2	3	11
Valle d'Aosta	-	-	-	-	-	-
Veneto	-	-	-	-	-	-
Totale generale	45	47	62	47	109	310

TRIBUTI LOCALI

REGIONE	2003	2004	2005	2006	2007	Totale
Abruzzo	-	8	8	29	10	55
Basilicata	-	-	-	-	-	-
Bolzano	-	12	-	-	-	12
Calabria	-	34	36	5	-	75
Campania	-	-	-	-	-	-
Emilia Romagna	11	4	18	15	8	56
Friuli Venezia Giulia	-	2	4	7	14	27
Lazio	-	59	277	46	-	382
Liguria	-	13	-	22	11	46
Lombardia	81	96	53	78	67	375
Marche	4	-	-	-	-	4
Molise	-	3	1	3	8	15
Piemonte	9	11	10	9	5	44
Puglia	61	64	607	45	37	814
Sardegna	29	23	8	13	23	96
Sicilia	-	6	-	-	5	11
Toscana	-	8	18	14	-	40
Trento	10	7	12	1	-	30
Umbria	1	1	2	-	5	9
Valle d'Aosta	-	-	-	-	-	-
Veneto	-	-	-	-	-	-
Totale generale	206	351	1054	287	193	2091

ISTANZE VARIE

REGIONE	2003	2004	2005	2006	2007	Totale
Abruzzo	21	67	8	19	28	143
Basilicata	-	-	-	-	-	-
Bolzano	-	43	-	-	-	43
Calabria	-	31	26	15	15	87
Campania	-	-	-	59	1000	1059
Emilia Romagna	69	65	66	55	78	333
Friuli Venezia Giulia	-	24	26	88	55	193
Lazio	-	371	277	90	-	738
Liguria	25	25	44	59	82	235
Lombardia	724	868	1002	1235	1368	5197
Marche	31	38	38	56	73	236
Molise	-	6	1	11	5	23
Piemonte	83	108	10	193	385	779
Puglia	43	34	19	57	76	229
Sardegna	102	51	45	83	1047	1328
Sicilia	-	21	9	71	60	161
Toscana	-	103	145	196	147	591
Trento	27	26	45	26	45	169
Umbria	6	14	213	70	44	347
Valle d'Aosta	-	-	-	-	96	96
Veneto	-	-	63	43	161	267
Totale generale	1131	1895	2037	2426	4765	12254

Il volume complessivo delle pratiche analizzate dai Garanti negli ultimi cinque anni di attività risulta essere di **25833**; dall'andamento prospettato si rilevano informazioni interessanti sia in tema di raffronto a livello regionale sia - da un punto di vista quantitativo - nell'intero comparto nazionale. Da queste stesse informazioni emerge anche che le richieste dei contribuenti hanno riguardato, in prevalenza, i rimborsi, l'autotutela e i tributi locali.

Elevato è altresì il numero delle “istanze varie”, categoria eterogenea nella quale sono, per lo più, comprese segnalazioni di irregolarità commesse dagli uffici finanziari, denunce di carenza di motivazione, mancate risposte ai quesiti dei contribuenti e semplici richieste di informazioni, spesso estranee alle competenze funzionali del Garante. Di seguito, le principali osservazioni dei Garanti in relazione alle materie oggetto d'intervento e ad alcune questioni d'interesse per l'esercizio delle funzioni.

2.1 I rimborsi

La problematica della mancata erogazione dei rimborsi costituisce, secondo i Garanti, una delle principali cause di conflittualità tra contribuenti e fisco²¹. Una notevole parte delle istanze dei contribuenti, infatti, anche se in diminuzione rispetto agli anni precedenti, continua ad essere avanzata per i ritardi nelle procedure di pagamento dei rimborsi di crediti accertati, per i quali il Garante può attivarsi mediante l'invio agli uffici, di una lettera di sollecito al pagamento e di richiamo al rispetto dei termini.

Ed uno dei motivi ricorrenti di dette istanze è 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.

A tale proposito, il Garante delle Marche afferma che se non può disconoscersi il notevole sforzo compiuto in questi ultimi anni dall'Agenzia delle entrate per circoscrivere il fenomeno dell'inadempimento sistematico delle obbligazioni di rimborso, al tempo stesso, non può negarsi il perdurare di inefficienze che non appaiono trascurabili e che impongono un maggiore controllo sull'operato degli uffici locali, ai quali non può essere consentito di ritardare gli adempimenti di competenza.

²¹ Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2007, pag. 3 e Rel. II sem. 2007, pag. 3; Garante del contribuente della Lombardia, Rel. I sem. 2007, pag. 6; Garante del contribuente della Puglia Rel. I sem. 2007, pag. 31; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2007, pag. 5; Garante del contribuente della Toscana, Rel. I sem. 2007, pag. 5; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2007, pag. 8; Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia Rel. II sem. 2007, pag. 2.

Tutto ciò si traduce in una palese violazione del diritto dei contribuenti a ottenere il pagamento dei loro crediti entro termini ragionevoli, oltre che *“nella lesione d’immagine e della credibilità dell’Amministrazione finanziaria”*²².

Il Garante del Piemonte si interroga sul valore concreto dell’art. 13, comma 10, della legge n. 212/2000, che riconosce al Garante il potere di richiamare gli uffici finanziari al rispetto dei termini stabiliti per i rimborsi, atteso che tale richiamo può essere trascurato senza alcuna conseguenza per gli uffici; nella maggior parte dei casi, infatti, sia gli uffici locali sia quelli centrali rispondono alle sollecitazioni del Garante con risposte generiche sulla convalida del rimborso e sul relativo pagamento, con conseguente perdita di credibilità del Garante, che non riesce ad assolvere concretamente ai compiti previsti. Un’altra questione sollevata dallo stesso Garante è quella dell’efficacia della convalida delle domande di rimborso, poste in essere prima della scadenza dei termini della prescrizione, delle quali il contribuente abbia avuto notizia successivamente. Secondo tale organo, la convalida equivale ad un riconoscimento di debito, idoneo ad interrompere la prescrizione, in quanto con tale atto l’ufficio competente accerta che non vi sono ostacoli all’effettuazione del rimborso e del relativo pagamento; mentre per l’Amministrazione la convalida rappresenta un mero atto interno, da non comunicare al contribuente. Osserva, però il Garante che l’art. 2944 del codice civile non prevede che il riconoscimento del debito debba essere comunicato formalmente al creditore per interrompere la prescrizione, in quanto la sua interruzione avviene automaticamente, per il solo fatto che vi sia stato riconoscimento del debito. Inoltre, dalla lettura dell’art. 6, comma 2, della legge n. 212/2000, il quale stabilisce che *“l’Amministrazione deve informare il contribuente di ogni fatto e circostanza a sua conoscenza dal quale possa derivare il mancato riconoscimento di un credito”*, ne discenderebbe il dovere dell’Amministrazione di informare il contribuente dell’avvicinarsi dei termini di prescrizione²³.

²² Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2007, pag. 5.

²³ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2007, pag. 8-9.

Per il Garante della Sardegna è, invece, opportuno che nella determinazione dei tempi dei rimborsi si tenga conto non della data di convalida dei singoli crediti, ma dell'epoca in cui il credito è maturato ed, inoltre, che nel definire l'impiego del gettito supplementare proveniente dalla riscossione dei tributi, si dia priorità a coloro che attendono da molti anni la restituzione di somme indebitamente riscosse dall'Amministrazione²⁴.

Un'apprezzabile e costante diminuzione delle istanze relative ai rimborsi è evidenziata, invece, dal Garante della Lombardia, secondo il quale ciò è da attribuire all'implementazione delle linee di rimborso, che, peraltro, hanno inciso sui debiti dell'Amministrazione per modesti importi, nonché alle precisazioni fornite dal Garante ai contribuenti in ordine alla questione della competenza, distinguendo tra responsabilità genericamente attribuite all'Amministrazione centrale (l'erogazione effettiva dipende da scelte amministrative più generali) e quelle riconducibili alle competenze degli uffici locali²⁵ (solo per la fase di convalida può rappresentarsi una responsabilità degli uffici locali).

2.2 L'esercizio dell'autotutela

L'autotutela ha formato oggetto di trattazione e di specifiche proposte in tutte le relazioni dei Garanti del contribuente. L'art. 13, comma 6, prevede che il Garante attivi le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento e di riscossione notificati al contribuente. Tale previsione rappresenta uno dei settori di maggior interesse per i contribuenti poiché l'intervento del Garante è considerato un efficace mezzo di sostegno all'iniziativa intrapresa nei confronti dell'ufficio tributario per indurlo ad annullare o rettificare l'atto impositivo, ovvero, uno strumento per rafforzare la domanda proposta col ricorso al giudice tributario, e, ancora, per valutare la convenienza della proposizione di tale ricorso.

²⁴ Garante del contribuente della Sardegna, Rel. I sem. 2007, pag. 4.

²⁵ Garante del contribuente della Lombardia, Rel. II sem. 2007, pag. 5.

Fin dalla prima fase di avvio dell'istituto si sono verificati casi in cui i contribuenti hanno presentato istanze di esercizio dell'autotutela per violazione della normativa tributaria direttamente al Garante, omettendo del tutto il rapporto diretto con il fisco, nell'ottica che al Garante fossero attribuiti poteri sostitutivi nell'intera area tributaria.

Per queste ragioni, i Garanti manifestano, come negli anni precedenti, 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 oggetto tale richiesta: delibere che possono essere disattese, a loro giudizio, solo a fronte di una motivazione adeguata.

Ad ogni modo, la maggior parte dei Garanti non ha mai contestato il principio che gli nega il potere di annullare o revocare direttamente l'atto considerato illegittimo oppure di dare inizio alla procedura di autotutela, con obbligo dell'ufficio finanziario di attenersi alle sue direttive; essi hanno ritenuto necessario limitarsi a rilevare l'illegittimità, invitando l'Amministrazione finanziaria ad attivare l'autotutela o, comunque, a riesaminare la questione²⁶. Ma, come noto, presupposto indispensabile per l'esercizio del potere di autotutela è il rapporto di subordinazione gerarchica ovvero la possibilità di poterlo esercitare direttamente ed entrambe le ipotesi non compaiono tra le funzioni e i poteri attribuiti al Garante.

Ribadiscono, però, che la stessa norma che riconosce il potere di attivare la procedura di autotutela non gli permette, poi, di pronunciarsi in favore del contribuente, nel caso in cui l'Amministrazione interessata si sia espressa negativamente sull'istanza di annullamento. I Garanti chiedono, quindi, un intervento legislativo per attribuire agli interessati la possibilità di proporre ricorso avverso il provvedimento di diniego dell'annullamento al Garante competente per territorio, con il conferimento del potere di valutare la decisione emessa dall'ufficio, di rilevarne gli eventuali vizi o motivi di infondatezza dedotti e di considerarla momentaneamente,

²⁶ Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2007, pag. 4; Garante del contribuente di Trento, Rel. II sem. 2007, pag. 3.

inefficace con rinvio all'ufficio stesso per una nuova e definitiva decisione alla luce delle osservazioni formulate.

“Questa soluzione consentirebbe di attuare, nel rispetto delle esigenze dell'Amministrazione e del contribuente, una piena ed efficace tutela di quest'ultimo, lasciando nel contempo all'Ufficio una completa libertà di autodeterminazione in ordine alla sorte da riservare al proprio atto”²⁷.

Sulla necessità di una modifica normativa diretta a dotare l'organo di strumenti più incisivi si è espresso, inoltre, il Garante della Basilicata che, peraltro, propone di ampliare il potere di attivare la procedura di autotutela a tutti gli atti di natura tributaria²⁸.

Molti 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.

Da ciò ne consegue per il Garante dell'Emilia Romagna l'esigenza di una norma attuativa dell'art. 13, comma 6, che renda possibile ed efficace l'esercizio, da parte del Garante, della potestà di autotutela per la rimozione degli atti impositivi invalidi o illegittimi ancorché non impugnati dinanzi al giudice tributario. In particolare, il Garante ritiene che la norma dovrebbe prevedere: l'obbligo per l'ufficio tributario, titolare del potere di annullamento o rettifica dell'atto in discussione, di emettere un motivato provvedimento di rigetto della risoluzione del Garante, e, contestualmente, prevedere la possibilità per quest'ultimo di proporre ricorso

²⁷ Garante del contribuente della Campania, Rel. II sem. 2007, pag. 3.

²⁸ Garante del contribuente della Basilicata, Rel. II sem. 2007, pag. 2.

gerarchico avverso il provvedimento dell'autorità rimasta inerte ovvero ricorso gerarchico improprio contro gli atti emessi dal consiglio comunale o regionale²⁹.

Il Garante della Puglia sottolinea che gli uffici sia locali sia erariali non sempre prendono in considerazione le pratiche di attivazione per l'annullamento degli atti in via di autotutela, attenendosi all'interpretazione letterale della normativa senza esaminare con la dovuta attenzione le norme statutarie, concernenti i principi di collaborazione, buona fede ed errore scusabile, sanciti dallo Statuto dei diritti del contribuente³⁰.

Anche il Garante delle Marche, in attesa di interventi normativi sull'impugnabilità dei provvedimenti di rifiuto espresso o tacito dell'esercizio dell'autotutela su istanza del contribuente, ritiene utile riferirsi ai principi garantistici richiamati dallo Statuto del contribuente che devono costituire ineludibile parametro di riferimento per l'interpretazione e l'applicazione corretta delle norme tributarie. Secondo il Garante, è, pertanto, necessaria e decisiva un'azione sinergica con gli uffici locali e la Direzione regionale, ai fini del raggiungimento di un equilibrio tra il pubblico interesse alla percezione delle imposte accertate e l'interesse privato del contribuente, tutelato dal Garante, a rimuovere in autotutela atti viziati dal punto di vista della legittimità ovvero infondati nel merito. Per realizzare questo obiettivo è necessario che al contributo di studio ed esperienza del Garante corrisponda, da parte degli uffici competenti, l'imparziale riesame dei procedimenti segnalati, motivando, se del caso, in modo ragionato e convincente, il rifiuto di conformarsi alla soluzione proposta dal Garante. In difetto, *“il rifiuto è illegittimo ed è o dovrebbe essere impugnabile davanti al giudice tributario, dovendosi ravvisare, quanto meno, la violazione dell'interesse giuridicamente protetto del contribuente al corretto esercizio, da parte degli organi della Amministrazione finanziaria, del potere discrezionale di rimuovere o correggere in via di autotutela i propri atti illegittimi o infondati ancorché definitivi secondo le regole sostanziali e procedurali stabilite*

²⁹ Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. I sem. 2007, pag. 5-6.

³⁰ Garante del contribuente della Puglia, Rel. I sem. 2007, pag. 29.

dalla legge (art. 2 quater D.L. 564/94 convertito in legge 654/94) e dal regolamento (D. M. 11/2/1997 n. 37)”.

Ma l’attenzione dell’Amministrazione deve essere vigile anche sugli atti rispetto ai quali è ancora pendente il termine per proporre ricorso giurisdizionale, poiché il rifiuto di rimuovere in sede amministrativa l’atto contestato e poi annullato dal giudice tributario, costituisce causa di danno erariale nel caso in cui l’Amministrazione soccombente sia condannata alle spese, nonché fonte di responsabilità disciplinare per inosservanza delle direttive impartite dagli organi centrali dell’Agenzia, atteso che con queste si raccomanda agli uffici periferici di annullare in via di autotuelu e, nel più breve tempo possibile, gli atti illegittimi o infondati, al fine di evitare la proposizione del giudizio da parte del contribuente e la dichiarazione di cessazione della materia del contendere.

Pertanto, è necessario, secondo il Garante delle Marche, che gli sia consentito di insistere, nell’invito rivolto agli uffici, di valutare con cura i suoi interventi, considerato che provengono da un’autorità neutrale e indipendente, e che esistono sentenze dei giudici tributari che hanno accolto le ragioni del contribuente e condannato l’Amministrazione alle spese di giudizio per aver dato causa alla lite, disattendendo in modo ingiustificato tali interventi³¹.

Il Garante della Toscana, di concorde parere, suggerisce che gli uffici fiscali tengano in maggiore considerazione le soluzioni prospettate dal Garante, quale sorta di “*giurisprudenza di persuasione*”³².

Diversa la posizione del Garante del Piemonte che evidenzia come le reazioni degli uffici finanziari alle richieste di attivazioni di autotuelu, prima negative, siano migliorate e sempre più numerosi siano i casi in cui le istanze del Garante vengono accolte³³.

³¹ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2007, pag. 5-6-7.

³² Garante del contribuente della Toscana, Rel. I sem. 2007, pag. 9.

³³ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2007, pag. 8.

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 disposizioni aventi una funzione rafforzativa delle regole generali dell'ordinamento e di garanzia nei confronti dei poteri di cui l'Amministrazione finanziaria dispone, tali da assicurare il pieno rispetto dell'equità e dell'imparzialità di trattamento.

Le verifiche fiscali svolte dal personale civile o militare dell'Amministrazione finanziaria sono espressione, infatti, del grado di efficienza del sistema di relazioni tra contribuente e Amministrazione finanziaria, fondato su principi di trasparenza e affidabilità.

In particolare, l'art. 12, comma 6, dello Statuto prevede che il contribuente qualora ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge, possa rivolgersi al Garante, secondo quanto previsto dal successivo art. 13, attraverso un percorso alternativo al contenzioso, per ottenere la tutela dei propri diritti.

Non sono, comunque, state segnalate dai Garanti, nel corso del 2007, particolari situazioni lesive o dannose per aziende e contribuenti circa le modalità degli accessi effettuati dalla Guardia di finanza ovvero dai funzionari dell'Amministrazione finanziaria³⁴. La diminuzione delle istanze presentate dimostra che il personale civile e militare addetto alle verifiche fiscali, nonostante la mancata emanazione del "codice di comportamento" previsto dall'art. 15 della legge n. 212/ 2000, opera secondo le regole garantiste introdotte dall'art. 12 sopra citato, non offrendo ai contribuenti, salvo casi eccezionali, validi motivi di contestazione sul piano della correttezza formale dell'attività d'indagine³⁵.

Tuttavia, il Garante della Sicilia e quello della Puglia fanno presente che non sempre le operazioni di verifica sono effettuate secondo le modalità previste dall'art.

³⁴ Garante del contribuente della Campania, Rel. II sem. 2007, pag. 5; Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2007, pag. 4; Garante del contribuente di Bolzano, Rel. II sem. 2007, pag. 4; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2007, pag. 9; Garante del contribuente della Lombardia, Rel. I sem. 2007, pag. 7.

³⁵ Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2007, pag. 6.

12, sottolineando che i motivi di contestazione si riferiscono alla presunta mancata comunicazione dei motivi del controllo e alla durata di permanenza dei militari nei locali aziendali³⁶.

In particolare, in relazione alla durata della permanenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente, l'art. 12, comma 5, della richiamata legge n. 212/2000, stabilisce che tale termine non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta nei casi di particolare complessità dell'indagine. La norma non chiarisce poi se tale termine debba essere utilizzato dai verificatori in modo continuativo oppure se possa essere suddiviso in termini più brevi, anche distanziati tra loro.

Tale limite temporale, come più volte segnalato dai Garanti nelle precedenti relazioni, è insufficiente laddove si tratta di effettuare verifiche presso aziende di grandi dimensioni o gruppi aziendali e ciò ha indotto il Comando della Guardia di finanza ad emanare circolari con le indicazioni necessarie per l'esercizio del potere di controllo. Le verifiche, pertanto, si svolgono molto spesso mediante una serie di brevi accessi nella sede aziendale senza superare, normalmente, il numero massimo dei giorni di permanenza in azienda fissato dalla legge. In realtà tali accessi, secondo i Garanti, possono protrarsi per vari mesi senza che di volta in volta il ritorno dei verificatori sia giustificato, con inevitabili conseguenze negative sulle attività aziendali. Per tali ragioni continuano a ritenere indispensabile una revisione della norma che chiarisca in modo definitivo la durata massima dei controlli e le modalità di calcolo.

Sull'argomento il Garante del Friuli Venezia Giulia rappresenta che il legislatore ha dimostrato di considerare accessi, ispezioni e verifiche come strumenti da utilizzare con parsimonia, nei soli casi di concreta ed effettiva necessità di indagini in "loco", in quanto suscettibili di incidere pesantemente sul normale espletamento dell'attività dei verificati. Rivolge, pertanto, una raccomandazione sia alla Direzione

³⁶ Garante del contribuente della Sicilia, Rel. II sem. 2007, pag. 2; Garante del contribuente della Puglia, Rel. II sem. 2007, pag. 35.

regionale dell’Agenzia delle entrate sia al Comando regionale della Guardia di finanza affinché non compromettano il rapporto fiduciario con i contribuenti³⁷ e tengano in considerazione, nell’esercizio delle facoltà discrezionali che gli competono, lo spirito informatore delle disposizioni dell’art. 12 dello Statuto, senza ostacolare più dello stretto necessario le normali attività.

Anche il Garante del Piemonte, pur sottolineando che le questioni relative alle verifiche fiscali sono state poche e che in tale settore è aumentato il numero di pratiche nelle quali l’ufficio finanziario si è adeguato alle indicazioni del Garante, segnala, tuttavia, che la situazione dei controlli fiscali fondati sui parametri o sugli studi di settore continua ad essere complessa. Per i calcoli legati a detti studi, precisa il Garante, gli uffici utilizzano programmi informatici forniti dall’Amministrazione e basati su rilevazioni statistiche che non sempre sono idonee a risolvere casi anomali³⁸.

Il Garante della Lombardia ribadisce che la tipologia di richieste presentate non si riferisce tanto al mancato rispetto del termine di permanenza nella sede del contribuente quanto ad aspetti più marginali dell’accesso e delle ispezioni (orari, tutela della *privacy* per soggetti non direttamente coinvolti, ecc.). Ciò dimostra il superamento della fase di maggiore criticità nell’applicazione dei principi fissati dall’art. 12 dello Statuto e la maggiore sensibilità del contribuente al corretto svolgimento dell’attività prodromica all’accesso, utile all’abbattimento dei tempi di esecuzione delle ispezioni e delle verifiche, da sempre considerate come “*pesante intrusione nella vita dell’impresa*”³⁹.

Sul tema è intervenuto anche il Garante della Provincia Autonoma di Trento, il quale evidenzia la fragilità probatoria di alcuni accertamenti fondati esclusivamente sui rilievi e sulle osservazioni emergenti dal processo verbale di constatazione della Guardia di finanza, senza alcuna comparazione con la documentazione offerta dal verificato. Ciò avviene in quanto, ai fini della regolarità del procedimento, si ritiene

³⁷ Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. II sem. 2007, pag. 3.

³⁸ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2007, pag. 9.

³⁹ Garante del contribuente della Lombardia, Rel. II sem. 2007, pag. 5.

necessario che nei verbali siano indicate le situazioni antecedenti ai rilievi oggetto di contestazione assumendo in tal modo *“l’atto accertativo..... quel carattere di autonomia impositiva voluta dalla normativa in materia”*⁴⁰.

2.4 Il fermo amministrativo

Come noto, il fermo amministrativo dei beni mobili iscritti nei pubblici registri, previsto dall’articolo 86 del Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 29 settembre 1973, viene utilizzato dai Concessionari della riscossione quando il contribuente si trovi in una condizione debitoria nei confronti dello Stato, definita da una cartella di pagamento⁴¹. I Garanti manifestano perplessità in ordine all’emissione del provvedimento in questione qualora non venga rispettato il principio di proporzionalità tra l’ammontare del debito, a garanzia del quale il fermo viene disposto, e i danni che provoca al soggetto colpito, ritenendo necessaria una rivisitazione normativa improntata a criteri di equità e di rispetto degli interessi dei contribuenti.

In particolare, il Garante della Puglia fa presente che, recentemente, Equitalia S.p.A., accogliendo le richieste avanzate anche dai vari Garanti del contribuente, ha ritenuto di dover migliorare il sistema e ha previsto: *“norme più eque in materia di iscrizione ipotecaria, in modo da assicurare un principio di trasparenza ed uniformità da parte degli agenti della riscossione nei confronti dei contribuenti. Infatti, come, peraltro, rilevato dal Garante negli anni passati, spesso i Concessionari della riscossione hanno abusato degli strumenti esecutivi messi a loro disposizione, anche per il recupero di somme di scarsissima rilevanza.*

⁴⁰ Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Trento, Rel. II sem. 2007, pag. 4.

⁴¹ Il fermo amministrativo è un atto di riscossione coattiva con il quale le amministrazioni o gli enti competenti possono “bloccare” un bene mobile iscritto in pubblici registri del debitore o dei coobbligati (artt. 50 e 86 del DPR n. 602/1973). Il presupposto è il mancato pagamento da parte del debitore nei termini di 60 giorni dalla notifica della cartella esattoriale. La legge n. 248 del 4 agosto 2006 di conversione del decreto legge n. 223 del 4 luglio 2006, ha stabilito che il fermo amministrativo è impugnabile davanti alle Commissioni tributarie provinciali.