

RIMBORSI

REGIONE	2003	2004	2005	2006	2007	2008	Totale
Abruzzo	44	18	14	9	12	14	111
Basilicata	-	9	-	-	-	-	9
Bolzano	-	4	-	-	-	-	4
Calabria	-	-	16	13	12	20	61
Campania	-	7	-	16	-	-	23
Emilia Romagna	169	19	61	26	23	18	316
Friuli Venezia Giulia	29	-	19	30	22	18	118
Lazio	-	-	1096	187	-	99	1382
Liguria	21	43	10	12	-	-	86
Lombardia	1404	41	615	533	564	397	3554
Marche	43	97	33	28	23	26	250
Molise	-	53	4	13	6	-	76
Piemonte	139	108	99	60	59	41	506
Puglia	88	50	32	50	36	38	294
Sardegna	97	-	29	23	28	23	200
Sicilia	-	50	1032	30	57	-	1169
Toscana	-	147	-	-	47	12	206
Trento	22	46	8	19	16	11	122
Umbria	10	3	3	2	3	-	21
Valle d'Aosta	-	-	-	-	-	-	-
Veneto	-	10	-	29	14	26	79
Totale generale	2066	705	3071	1080	922	744	8588

AUTOTUTELA

REGIONE	2003	2004	2005	2006	2007	2008	Totale
Abruzzo	64	11	5	19	-	-	99
Basilicata	-	-	-	-	-	-	-
Bolzano	-	-	-	-	-	-	-
Calabria	-	58	34	13	19	48	172
Campania	-	-	-	25	-	-	25
Emilia Romagna	4	10	16	20	29	18	97
Friuli Venezia Giulia	-	7	14	49	29	29	128
Lazio	-	-	514	27	-	185	726
Liguria	23	-	83	-	-	-	106
Lombardia	88	132	125	177	307	266	1095
Marche	44	50	42	37	129	38	340
Molise	-	-	4	6	13	-	23
Piemonte	10	-	23	198	63	66	360
Puglia	56	78	30	48	90	92	394
Sardegna	18	10	3	2	-	-	33
Sicilia	-	-	81	165	39	-	285
Toscana	22	23	31	26	43	27	172
Trento	-	-	-	-	-	-	-
Umbria	3	5	4	1	5	17	35
Valle d'Aosta	-	-	-	-	-	-	-
Veneto	-	20	10	-	-	-	30
Totale generale	332	404	1019	813	766	786	5020

VERIFICHE FISCALI

REGIONE	2003	2004	2005	2006	2007	2008	Totale
Abruzzo	3	-	1	2	1	8	15
Basilicata	-	-	-	-	-	-	-
Bolzano	-	-	-	-	-	-	-
Calabria	-	7	-	1	-	-	8
Campania	-	-	-	-	-	-	-
Emilia Romagna	8	6	1	2	6	11	34
Friuli Venezia Giulia	-	1	3	6	4	4	18
Lazio	-	-	-	-	-	-	-
Liguria	1	2	-	14	6	-	23
Lombardia	-	-	29	-	-	-	29
Marche	2	2	1	3	-	1	9
Molise	-	-	-	-	-	-	-
Piemonte	1	-	6	1	-	1	9
Puglia	11	17	11	9	9	25	82
Sardegna	5	1	5	-	11	2	24
Sicilia	-	2	1	3	50	-	56
Toscana	8	3	1	3	17	1	33
Trento	4	2	3	1	2	-	12
Umbria	2	4	-	2	3	6	17
Valle d'Aosta	-	-	-	-	-	-	-
Veneto	-	-	-	-	-	-	-
Totale generale	45	47	62	47	109	59	359

TRIBUTI LOCALI

REGIONE	2003	2004	2005	2006	2007	2008	Totale
Abruzzo	-	8	8	29	10	20	75
Basilicata	-	-	-	-	-	-	-
Bolzano	-	12	-	-	-	-	12
Calabria	-	34	36	5	-	-	75
Campania	-	-	-	-	-	-	-
Emilia Romagna	11	4	18	15	8	16	72
Friuli Venezia Giulia	-	2	4	7	14	4	31
Lazio	-	59	277	46	-	80	462
Liguria	-	13	-	22	11	-	46
Lombardia	81	96	53	78	67	82	457
Marche	4	-	-	-	-	-	4
Molise	-	3	1	3	8	-	15
Piemonte	9	11	10	9	5	27	71
Puglia	61	64	607	45	37	32	846
Sardegna	29	23	8	13	23	19	115
Sicilia	-	6	-	-	5	-	11
Toscana	-	8	18	14	-	7	47
Trento	10	7	12	1	-	9	39
Umbria	1	1	2	-	5	11	20
Valle d'Aosta	-	-	-	-	-	-	-
Veneto	-	-	-	-	-	-	-
Totale generale	206	351	1054	287	193	308	2399

ISTANZE VARIE

REGIONE	2003	2004	2005	2006	2007	2008	Totale
Abruzzo	21	67	8	19	28	50	193
Basilicata	-	-	-	-	-	-	-
Bolzano	-	43	-	-	-	-	43
Calabria	-	31	26	15	15	44	131
Campania	-	-	-	59	1000	3159	4218
Emilia Romagna	69	65	66	55	78	164	497
Friuli Venezia Giulia	-	24	26	88	55	63	256
Lazio	-	371	277	90	-	155	893
Liguria	25	25	44	59	82	148	383
Lombardia	724	868	1002	1235	1368	1583	6780
Marche	31	38	38	56	73	55	291
Molise	-	6	1	11	5	22	45
Piemonte	83	108	10	193	385	275	1054
Puglia	43	34	19	57	76	95	324
Sardegna	102	51	45	83	1047	574	1902
Sicilia	-	21	9	71	60	513	674
Toscana	-	103	145	196	147	206	797
Trento	27	26	45	26	45	61	230
Umbria	6	14	213	70	44	54	401
Valle d'Aosta	-	-	-	-	96	57	153
Veneto	-	-	63	43	161	230	497
Totale generale	1131	1895	2037	2426	4765	7508	19762

Il volume complessivo delle pratiche analizzate dai Garanti negli ultimi sei anni di attività risulta pari a **36128**. 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. L'analisi dei dati conferma ancora una volta che le richieste dei contribuenti riguardano, in prevalenza, i rimborsi, l'autotutela e i tributi locali.

Continua ad essere elevato 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. Per semplicità espositiva vi sono state, inoltre, ricomprese le questioni non inquadrabili nelle macrovoci elencate nei precedenti prospetti.

Di seguito, le principali osservazioni dei Garanti in relazione alle materie oggetto d'intervento e ad alcune problematiche d'interesse per l'esercizio delle funzioni.

2.1 I rimborsi

Le richieste d'intervento per ritardi nelle procedure di pagamento dei rimborsi di crediti accertati, seppur diminuite, continuano a costituire tuttora una delle principali cause di conflittualità tra contribuenti e fisco.

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 riconosciuti²¹.

Rispetto a tali istanze il Garante può attivarsi inviando agli uffici, una lettera di sollecito al pagamento e di richiamo al rispetto dei termini²².

In particolare, alcuni Garanti evidenziano che gli uffici continuano a fornire risposte formalmente corrette (sulla convalida dello stesso per la quale può rappresentarsi una responsabilità degli uffici locali e sulla incertezza dell'erogazione condizionata da scelte amministrative più generali), ma inaccettabili, soprattutto a fronte dell'incisività dell'azione di recupero della stessa Amministrazione finanziaria (fermo amministrativo, iscrizioni ipotecarie)²³. Tutto ciò si traduce in una palese violazione del diritto dei contribuenti a ottenere il pagamento dei loro crediti entro

²¹ Garante del contribuente della Calabria, Rel. I sem. 2008, pag. 9; Garante della Campania, I sem. 2008, pag. 4.

²² Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2008, pag. 3; Garante del contribuente della Lombardia, Rel. I sem. 2008, pag. 6; Garante del contribuente della Puglia Rel. I sem. 2008, pag. 32.

²³ Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. I sem. 2008, pag. 2; Garante del contribuente del Molise, Rel. II sem. 2008, pag. 2.

termini ragionevoli, oltre che *“nella perdurante prevaricazione della P.A. rispetto al semplice cittadino”*²⁴.

Altri Garanti rilevano, inoltre, che le proteste per i ritardi nei rimborsi sono anche determinate dall'impossibilità di utilizzare, in ogni caso, i crediti per estinguere mediante compensazione le obbligazioni tributarie, come previsto dall'art. 8, primo comma, della legge 212/2000²⁵.

A tale proposito, il Garante del Friuli Venezia-Giulia precisa che la mancata attuazione del principio di compensazione stabilito dalla citata disposizione continua a far registrare situazioni paradossali, *“come quella di una contribuente che si è vista iscrivere ipoteca legale sulla propria casa per un debito originario di circa 300 euro per canoni televisivi e sospendere nel contempo, a causa di tale debito, l'erogazione di un rimborso IRPEF di circa 2.000 euro. Neppure l'affermazione della generale operatività del principio anche in mancanza delle disposizioni regolamentari previste dall'ultimo comma della norma citata, contenuta nella sentenza n. 22872/2006 della S.C., ha avuto lo sperato effetto di stimolare una qualche iniziativa al riguardo”*²⁶.

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 non trascurabili e che impongono un maggiore controllo sull'operato degli uffici locali, ai quali non può essere consentito di ritardare gli adempimenti di competenza. Tuttavia, segnala che i contribuenti, attraverso l'intermediazione del Garante, conseguono il duplice risultato di ricevere informazioni sullo stato delle loro pratiche e di ottenere la convalida di rimborsi risalenti ad anni precedenti. L'intervento del Garante serve da stimolo al compimento di operazioni di routine, spesso tralasciate dagli uffici competenti (istruttorie delle pratiche e convalida del rimborso) o induce gli uffici stessi, in casi

²⁴ Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. I sem. 2008, pag. 2.

²⁵ Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2008, pag. 4.

²⁶ Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. I sem. 2008, pag. 2.

peraltro marginali, ad esplicitare le ragioni per le quali la domanda di rimborso non può essere accolta²⁷.

Per attenuare le conseguenze negative dell'inadempimento delle obbligazioni di rimborso da parte dell'Amministrazione finanziaria, secondo tale Collegio, occorre emanare idonei provvedimenti amministrativi, quali: imporre agli uffici tributari l'obbligo di esaminare le domande di rimborso e di concludere il procedimento con un provvedimento espresso entro il termine di novanta giorni, come prescritto dall'art. 2 della legge 241/1990, convalidando il rimborso o rigettando motivatamente la relativa istanza e notificando al contribuente la determinazione adottata; richiamare gli uffici alla puntuale osservanza del disposto dell'art. 6, comma 2, della legge 212/2000, al fine di impedire che i contribuenti meno esperti possano incorrere nella perdita dei loro crediti a causa di errori od omissioni incolpevoli agevolmente rimediabili; riesaminare la posizione dell'Amministrazione finanziaria sul problema del coordinamento tra il termine stabilito dall'art. 2, comma 8 bis, del D.P.R. 322/1998 e quelli previsti dalle varie leggi d'imposta per la presentazione della domanda di rimborso; raccomandare agli uffici il rispetto dell'obbligo generale di informazione al contribuente sullo stato della pratica che lo riguarda, specialmente quando la definizione della stessa subisca ritardo per ragioni istruttorie o per qualunque altra causa: *“questo doveroso comportamento è quasi sempre sufficiente a tranquillizzare il contribuente sulla sorte del proprio credito e ad evitare il ricorso al giudice tributario contro il silenzio-rifiuto”*²⁸.

A fronte di tali segnalazioni, diversi Garanti evidenziano, invece, una situazione in netto miglioramento e un'effettiva diminuzione della conflittualità nel settore²⁹.

In particolare, il Garante della Lombardia rileva una costante diminuzione delle istanze relative ai rimborsi determinata sia dalla distinzione tra la fase di lavorazione

²⁷ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2008, pagg. 2 e 9.

²⁸ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2008, pag. 17.

²⁹ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2008, pag. 5; Garante dell'Umbria, Rel. II sem. 2008, pag. 11-12; Garante del contribuente della Toscana, Rel. II sem. 2008, pag. 3; Garante della Provincia Autonoma di Trento, Rel. II sem. 2008, pag. 4; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2008, pag. 9.

da parte degli uffici locali e le deliberazioni sulle erogazioni adottate in sede centrale, sia dall'implementazione delle linee di rimborso. Ma precisa che risulta invariata la situazione relativa ai “vecchi” rimborsi, talvolta di modesti importi, legati alla necessità di ricercare o ricostruire documenti cartacei risalenti ad anni lontani³⁰.

Il Garante del Piemonte rinnova alcune perplessità sull'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 Collegio, 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 212/2000, secondo cui *“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 prescrizione³¹.

2.2 L'esercizio dell'autotutela

In relazione all'autotutela, l'art. 13, comma 6, della legge 212/2000 dispone che il Garante ne attiva le procedure *“nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente”*³². Tale previsione rappresenta uno dei settori di maggior interesse per i contribuenti poiché l'intervento

³⁰ Garante del contribuente della Lombardia, Rel. I sem. 2008, pag. 6.

³¹ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2007, pagg. 8-9.

³² L'autotutela è regolata dall'art. 2, quarter, del Decreto legge 30 settembre 1994, n. 564 e ulteriormente disciplinata con il Decreto ministeriale 11 febbraio 1997, n. 37.

del Garante è considerato un efficace mezzo di sostegno all'iniziativa intrapresa nei confronti dell'ufficio tributario per indurlo ad annullare o a 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.

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

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

Nessun Garante, in ogni caso, ha mai sostenuto che al Collegio competa 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, ritenendo piuttosto necessario limitarsi a rilevare l'illegittimità e a invitare l'Amministrazione finanziaria ad attivare l'autotutela o, comunque, a riesaminare la questione. Presupposto indispensabile per l'esercizio del potere di autotutela è il rapporto di subordinazione gerarchica ovvero la possibilità di poterlo esercitare direttamente: ipotesi che non compaiono affatto tra le funzioni e i poteri attribuiti al Garante.

Ribadiscono, tuttavia, che la stessa norma che riconosce il potere di attivare la procedura di autotutela non permette, poi, di pronunciarsi in favore del contribuente, nel caso in cui l'Amministrazione interessata si sia espressa negativamente sull'istanza di annullamento.

In particolare, il Garante della Campania evidenzia che la procedura di autotutela si conclude con l'emissione da parte dell'ufficio del provvedimento di accoglimento o di diniego, che riveste carattere di definitività anche se viziato da carenza o difetto di motivazione ovvero da erronea applicazione delle regole di diritto. Auspica, pertanto, un intervento del legislatore volto a consentire al contribuente di proporre ricorso al Garante avverso eventuali decisioni di rigetto viziate, conferendogli il potere di valutare tali decisioni, di rilevarne i vizi o i motivi di infondatezza dedotti e di considerarle momentaneamente inefficaci con rinvio all'ufficio per un riesame e una nuova e definitiva decisione, alla luce delle osservazioni formulate dall'organo di garanzia. Nelle more, il Garante dovrebbe essere legittimato a pronunciarsi sulla temporanea inefficacia del provvedimento di rigetto. Tale 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. Per tale Garante sarebbe, altresì, utile *“rendere impugnabili le decisioni definitive emesse dall'ufficio a seguito del rinvio per un nuovo esame effettuato dal Garante in sede giurisdizionale davanti alle Commissioni Tributarie”*³³.

In proposito, il Garante della Basilicata suggerisce che *“in caso di attivazione della procedura di autotutela o di richiesta diretta del contribuente, sia prevista la sospensione di almeno quattro mesi per proporre ricorso al giudice tributario, e ciò al fine di evitare che si instaurino controversie lunghe e costose”*³⁴.

I Garanti segnalano, soprattutto, la mancata attenzione da parte di alcuni uffici, sia erariali che locali, delle pratiche di attivazione per l'annullamento degli atti in via di autotutela. Spesso, infatti, gli uffici si attengono all'interpretazione letterale della normativa senza tener conto dei principi garantistici di collaborazione, fiducia, buona fede ed errore scusabile, richiamati dallo Statuto del contribuente, che devono

³³ Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2008, pag. 3.

³⁴ Garante del contribuente della Basilicata, Rel. I sem. 2008, pag. 3.

costituire parametro di riferimento per l'interpretazione e l'applicazione corretta delle norme tributarie.

Per il Garante della Liguria l'esercizio corretto e tempestivo dell'autotutela costituisce un dovere per il dirigente dell'ufficio e la sua violazione può comportare i reati di omissione d'atto d'ufficio o d'abuso d'ufficio, rispettivamente, quando alla richiesta di attivazione della procedura da parte del Garante non se ne dia adeguata motivazione, o quando con la sua omissione si viola il diritto del contribuente di cui si sia acquisita consapevolezza³⁵.

Il Garante dell'Umbria conferma che *“sull'attivazione dell'autotutela esiste ancora una certa resistenza ad esercitare il potere-dovere di annullamento di provvedimenti emessi: talvolta si verificano casi in cui l'Ufficio interpellato dal Garante, per una questione sulla quale è stata richiesta l'applicazione dell'autotutela, si limita a ribadire pedissequamente e sinteticamente la correttezza del proprio operato, riportando le motivazioni del diniego già espresso senza neanche confutare le eventuali ulteriori specifiche osservazioni sollevate dalla parte. Pertanto, in merito, è auspicabile che gli Uffici preposti gestiscano l'istituto dell'autotutela con la massima attenzione, specie in considerazione del fatto che il mancato esercizio dello stesso potrebbe procurare innanzitutto un danno al contribuente ed inoltre dare luogo anche ad eventuali danni erariali ove l'ufficio risultasse soccombente nel caso di successiva lite”*³⁶.

Pertanto, diversi Garanti segnalano la necessità di rendere più incisiva la loro funzione in merito all'attivazione delle procedure dell'autotutela.

Al riguardo, il Garante dell'Emilia Romagna precisa che gli uffici finanziari, soprattutto quelli locali, non considerano in modo adeguato le risoluzioni del Garante e non essendo obbligati a fornirne la ragione con espresso e motivato provvedimento di diniego, impugnabile da parte del Garante, contribuiscono a determinare nei contribuenti la convinzione dell'inutilità dell'organo di garanzia, nei cui confronti

³⁵ Garante del contribuente della Liguria, Rel. II sem. 2008, pag. 5

³⁶ Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. II sem. 2008, pag. 9.

non è neppure previsto, da parte dell'ufficio finanziario, l'obbligo di comunicare l'esito del suo intervento nel procedimento di autotutela³⁷.

Il vuoto normativo di tale procedura va ricercato, secondo il Garante della Toscana, nella mancata previsione di un possibile intervento collaborativo del Garante nel momento dell'esame da parte dell'Amministrazione finanziaria della richiesta del contribuente: *“Tale prospettazione impedisce di porre rimedio, o quanto meno, di segnalare le eventuali disfunzioni o errori interpretativi delle norme primarie nelle probabili ipotesi in cui l'istanza del Contribuente appaia fondata, e tale da evidenziare una più attenta e doverosa considerazione della medesima.*

*E' indubbio che la conseguenza di questa lacuna svisceri fortemente la funzione di tutela del Garante che nel caso di unilaterale diniego abbandona il contribuente che si vede costretto ad intraprendere l'iter del contenzioso giurisdizionale con i costi ed i ritardi che questo tipo di procedura richiede e con l'aggravante previsto delle conseguenze derivanti dalle successive fasi della riscossione”*³⁸.

Il Garante del Piemonte ricorda l'importanza dell'autotutela come strumento deflattivo del contenzioso tributario *“qualora sia comunque evidente che l'imposta richiesta dall'Amministrazione non è dovuta”*. Lo stesso organo osserva però che, a differenza degli anni passati, in cui le istanze del Garante in molti casi venivano accolte, attualmente *“le reazioni degli uffici finanziari alle richieste di attivazioni di autotutela sono profondamente peggiorate”*³⁹.

Alcuni Garanti evidenziano la resistenza degli uffici a esercitare il potere-dovere di annullamento di atti impositivi, anche quando venga dimostrata la palese illegittimità e riconducibilità alle situazioni previste dall'art. 2, del DM 37/1997. Le cause di tale comportamento, secondo molti Garanti, sono da ricercare sia nella volontà di non compromettere gli interessi dell'erario, sia nella riluttanza ad

³⁷ Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. I sem. 2008, pag. 4.

³⁸ Garante del contribuente della Toscana, Rel. I sem. 2008, pag. 6.

³⁹ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2008, pag. 8.

affrontare problematiche difficili sottese alle istanze di autotutela e alla prassi amministrativa che considera discrezionale ed insindacabile il potere di autotutela⁴⁰. Per il Garante delle Marche è pertanto necessaria un'attenta e costante azione di controllo da parte degli organi di vertice dell'Agenzia delle Entrate nell'attività svolta dagli uffici subordinati nei procedimenti di autotutela, al fine di evitare errori interpretativi in danno dei contribuenti ed ancor più che la Direzione Regionale supporti l'opera del Garante nei casi in cui le argomentazioni proposte da quest'ultimo non vengano osservate senza il necessario approfondimento. In attesa di interventi normativi sull'impugnabilità dei provvedimenti di rifiuto espresso o tacito dell'esercizio dell'autotutela su istanza del contribuente, secondo il Garante, è, pertanto, indispensabile 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 nella legittimità ovvero infondati nel merito. Ciò costituisce condizione necessaria per realizzare un modello di fiscalità sempre più improntato al rispetto dei diritti e delle garanzie dei cittadini e alla valorizzazione dei principi dello Statuto. In tal senso, manifesta apprezzamento per due provvedimenti dell'Agenzia delle Entrate diretti a realizzare una fattiva collaborazione con il Garante. Il primo, adottato a livello territoriale dal Direttore Regionale delle Marche, con il quale l'Ufficio servizi al contribuente di tale Direzione è stato individuato quale referente dei rapporti con il Garante e, contestualmente, sono state regolate le assegnazioni delle segnalazioni del Garante ai competenti servizi interni della direzione con la seguente motivazione: *“il presente atto dispositivo viene emanato al fine di garantire un maggior presidio della problematiche evidenziate dal Garante del contribuente, con conseguente beneficio dell'attività di coordinamento ed indirizzo degli uffici locali esercitata dalla Direzione regionale”*. Il secondo provvedimento, emanato a livello nazionale, precisa che nel nuovo disegno organizzativo della Direzione regionale verrà

⁴⁰ Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. II sem. 2008, pag. 3.

presidiata l'attività degli organi locali, seguendone con cura le problematiche e fornendo loro supporto in un'ottica di condivisione delle responsabilità nel raggiungimento degli obiettivi. Tali determinazioni, secondo il Garante, confermano la necessità di un diretto interessamento della Direzione Regionale alle procedure attivate dal Garante⁴¹.

Il Garante della Lombardia segnala, invece, che le relazioni illustrative sulle determinazioni definitive relative all'autotutela risultano maggiormente motivate e che in tal senso si è rivelata quanto mai opportuna l'iniziativa della Direzione Regionale, cui non è estraneo l'intervento del Garante, di richiedere informazioni sul contenuto delle deliberazioni più importanti assunte dagli uffici locali⁴².

2.3 Le verifiche

Il contribuente può esercitare l'azione di tutela nei confronti di un'eventuale attività di controllo fiscale, svolta in violazione di legge, facendo ricorso al Garante.

Lo Statuto dei diritti del contribuente prevede, infatti, 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 con 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.

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.

La maggioranza dei Garanti non ha segnalato nel corso del 2008 particolari situazioni lesive o dannose per aziende e contribuenti circa le modalità degli accessi

⁴¹ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2008, pag. 4.

⁴² Garante del contribuente della Lombardia, Rel. II sem. 2008, pag. 6.

effettuati dalla Guardia di Finanza e dai funzionari dell'Amministrazione finanziaria⁴³.

La diminuzione delle istanze presentate, ricorrente da alcuni anni nelle relazioni dei Garanti, 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 212/2000, opera secondo le regole garantiste introdotte dall'art. 12 citato, non offrendo ai contribuenti, salvo casi eccezionali, validi motivi di contestazione sul piano della correttezza formale dell'attività d'indagine. Inoltre, le disposizioni dettate dallo Statuto, a garanzia dei contribuenti sottoposti a verifiche fiscali, trovano puntuale riscontro nel codice deontologico che il Comando Generale della Guardia di Finanza ha elaborato prima ancora della legge 212/2000 e che poi ha adeguato alla normativa statutaria⁴⁴.

Ciò nonostante, il Garante della Puglia fa presente che, anche nel periodo considerato, le operazioni di verifica non sono state effettuate sempre secondo le modalità previste dall'art. 12, sottolineando che i motivi di contestazione si riferiscono alla presunta mancata comunicazione dei motivi del controllo e alla durata di permanenza dei funzionari presso la sede del soggetto sottoposto a verifica. In particolare, sostiene che le verifiche non sempre vengono effettuate sulla base di effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo, auspicando, altresì, che alcune irregolarità commesse in sede di verifica e contemplate dal citato art. 12 siano sanzionabili con la nullità degli atti⁴⁵.

Ha perduto rilevanza la questione, segnalata da quasi tutti i Garanti nelle relazioni dei primi anni del loro mandato, relativa alle modalità di calcolo del periodo di permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente, stabilito dall'art. 12, comma 5. La norma stabilisce che tale termine non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta, nei casi di particolare complessità

⁴³ Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2008, pag. 4; Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2008, pag. 8; Garante del contribuente della Lombardia, Rel. I sem. 2008, pag. 6; Garante del contribuente della Calabria, Rel. I sem. 2008, pag. 5

⁴⁴ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2008, pag. 8.

⁴⁵ Garante del contribuente della Puglia, Rel. I sem. 2008, pagg. 36-37.