

dell'indagine, senza, però, chiarire se il termine debba essere utilizzato dai verificatori in modo continuativo oppure se possa essere suddiviso in termini più brevi, anche distanziati tra loro.

Pur essendo ancora necessaria un' interpretazione sulla corretta determinazione del limite temporale, i Garanti sottolineano il sostanziale rispetto, da parte dei verificatori, dell'obbligo di contenere la durata della verifica *in loco*, salvo limitate eccezioni, entro il periodo di tempo prescritto dalla legge, senza eccessive frammentazioni delle indagini, che in contrasto con la disposizione dell'art. 12, comma 1, dello Statuto, determinerebbero conseguenze negative per le attività aziendali dei contribuenti⁴⁶. Le verifiche, pertanto, si svolgono spesso con brevi accessi nella sede aziendale senza superare, normalmente, il numero massimo dei giorni di permanenza in azienda fissato dalla legge.

Ciò nonostante, il Garante di Bolzano ritiene utile un intervento legislativo che chiarisca, invece, la natura giuridica del termine, ordinatorio, perentorio o dilatorio, previsto dal comma 7 dell'art. 12⁴⁷.

Il Garante della Lombardia conferma la riduzione del numero dei ricorsi in merito alle verifiche fiscali osservando, altresì, che “*non ci si duole più*” della violazione del termine di permanenza nella sede del contribuente, come avveniva nei primi anni di applicazione della legge 212/2000, ma si presta attenzione alle specifiche violazioni delle modalità di accesso e di esecuzione della verifica (orari, costi per la formazione di copie, insufficiente disponibilità di strumenti informatici da parte dei verificatori), ovvero si sollecita una migliore tutela della privacy per i soggetti non direttamente coinvolti nella verifica⁴⁸.

Il Garante del Piemonte, pur sottolineando che in tale settore è aumentato il numero di pratiche nelle quali l'ufficio finanziario si è adeguato alle indicazioni del Garante, segnala, comunque, che la situazione dei controlli fiscali fondati sui

⁴⁶ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2008, pag. 8.

⁴⁷ Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Trento, Rel. II sem. 2008, pag. 2.

⁴⁸ Garante del contribuente della Lombardia, Rel. I sem. 2008, pag. 6.

parametri o sugli studi di settore continua ad essere complessa. Per i calcoli legati a tali 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 anomali⁴⁹.

A tale proposito, alcuni Garanti rilevano che gli uffici dell'Agenzia delle Entrate sono orientati verso un'applicazione automatica degli studi che non tiene conto della contingente situazione economica caratterizzata da una forte recessione, disattendendo senza adeguata motivazione le osservazioni del contribuente tese a porre in luce elementi comportanti l'impossibilità di adeguarsi ai valori proposti⁵⁰.

In particolare, il Garante della Puglia auspica per l'accertamento in base agli studi di settore e, in particolare, per l'accertamento con adesione una maggiore attenzione da parte degli uffici dell'Agenzia delle Entrate nelle fasi del contraddittorio⁵¹.

2.4 La riscossione dei tributi e il fermo amministrativo

Il fermo amministrativo dei beni mobili iscritti nei pubblici registri, previsto dall'art. 86 del D.P.R. 602/1973, viene utilizzato dai Concessionari della riscossione quando il contribuente si trovi in una condizione debitoria nei confronti dello Stato, definita da una cartella di pagamento⁵². I Garanti continuano a manifestare 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

⁴⁹ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2008, pag. 9.

⁵⁰ Garante del contribuente della Provincia autonoma di Trento, Rel. II sem. 2008, pag. 2; Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. II sem. 2008, pag. 2.

⁵¹ Garante del contribuente della Puglia, Rel. II sem. 2008, pag. 24.

⁵² 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. 602/1973). Il presupposto è il mancato pagamento da parte del debitore nei termini di 60 giorni dalla notifica della cartella esattoriale. La legge 248/2006 di conversione del decreto legge 223/2006, ha stabilito che il fermo amministrativo è impugnabile davanti alle Commissioni Tributarie Provinciali.

necessaria una rivisitazione normativa improntata a criteri di equità e di rispetto degli interessi dei contribuenti.

In generale, sui poteri riconosciuti agli Agenti della Riscossione, i Garanti ritengono che gli stessi funzionari debbano agire con profonda attenzione e severo scrupolo, relativamente all'adozione dei fermi amministrativi, al fine di garantire il rispetto dei diritti dei contribuenti all'integrità del patrimonio, considerato che la normativa non prevede serie garanzie per il soggetto sottoposto a tali provvedimenti, la cui adozione continua a suscitare proteste⁵³.

Al riguardo, il Garante del Piemonte osserva che sul fermo amministrativo dei beni mobili iscritti in pubblici registri *“manca ogni controllo preventivo e fino a poco tempo fa mancava ogni controllo successivo sulla giustificazione della misura cautelare che, tuttora, non è soggetta al procedimento di convalida; il fermo viene quindi attuato per il solo fatto che esiste una cartella esattoriale insoluta, indipendentemente dal fatto che la cartella stessa sia o meno regolare, sia motivata o no, e sia eventualmente oggetto di contestazioni.Tropo spesso il provvedimento di fermo non viene notificato all'interessato, che sovente ne ha notizia solo per caso”*⁵⁴.

In particolare, il Garante della Puglia segnala che, dopo contrastanti giudizi delle Commissioni Tributarie sul problema dell'identificazione del giudice naturale competente per impugnare il fermo e l'ipoteca nel caso di pretesa creditoria diversa da quella tributaria, è intervenuta la Corte di Cassazione con sentenza n. 14831 del 20 maggio 2008, stabilendo che il giudice tributario adito, deve accertare quale sia la natura dei crediti posti a fondamento del provvedimento di fermo, trattenendo la causa solo se il credito abbia natura tributaria.

La questione trae origine dalle caratteristiche della riscossione tramite ruolo che, potendo riguardare sia i tributi quanto altri crediti e pretese patrimoniali (sanzioni amministrative pecuniarie, violazioni del codice della strada, somme

⁵³ Garante del contribuente della Liguria Rel. I sem. 2008, pag. 4; Garante del contribuente della Sicilia, Rel. II sem. 2008, pag. 3; Garante del contribuente della Calabria, Rel. I sem. 2008, pag. 9.

⁵⁴ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2008, pag. 12.

dovute dagli Enti previdenziali), può richiedere l'intervento di organi appartenenti a diverse giurisdizioni (giudice ordinario e tributario).

Tale organo osserva, inoltre, che il debitore, in caso di provvedimento di fermo che trovi riferimento in una pluralità di crediti di natura diversa, può comunque proporre sin dall'inizio separati ricorsi innanzi ai giudici diversamente competenti.

Il Garante fa presente che *“il Supremo Collegio, investito del problema relativo all'impugnazione della misura cautelare del fermo amministrativo ex art. 86 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 – giusta il ricorso per regolamento preventivo di giurisdizione proposto da un contribuente in sede di impugnazione del relativo preavviso – ha ritenuto di circoscrivere – adottando una lettura combinata degli artt. 2 e 19 del D. Lgs. n. 546/1992 – l'ambito della giurisdizione fiscale esclusivamente ai rapporti giuridici di natura tributaria”*⁵⁵.

In relazione a tale problematica, il Garante del Lazio ha avviato un'indagine diretta a conoscere i dati relativi ai provvedimenti di fermo amministrativo ed ipoteche effettuate dal 1 gennaio 2007 e dell'esito degli stessi e, poiché Equitalia non risulta collaborativa nel fornire tali informazioni, auspica un'indagine su tale operato, anche in riferimento alle domande di rateazione di pagamento dei tributi da parte dei contribuenti ⁵⁶.

Più in generale, il Garante della Sicilia rileva che molte delle segnalazioni ricevute hanno ad oggetto le modalità di recupero dei crediti da parte dell'Agente della riscossione, ritenute a volte arbitrarie e invasive. In particolare, segnala i casi in cui, in presenza di errate iscrizioni a ruolo d'importo pari almeno a 10,000 euro, i contribuenti si vedano negare i rimborsi spettanti da Pubbliche amministrazioni e ciò in base a quanto previsto dall'art. 48bis del D.P.R. 602/1973, che impedisce il pagamento di qualunque somma dovuta da una Pubblica amministrazione in presenza di un debito iscritto a ruolo, nei confronti del soggetto creditore, per un importo non inferiore alla citata somma. Osserva il Garante che *“ il ritardo*

⁵⁵ Garante del contribuente della Puglia, Rel. I sem. 2008, pag. 39.

⁵⁶ Garante del contribuente del Lazio, Rel. II sem. 2008, pag. 4.

dell'ufficio di Catania nell'eseguire lo sgravio di somme erroneamente mantenute iscritte a ruolo, comporta la mancata corresponsione al contribuente di somme di cui lo stesso è legittimo creditore" e che le segnalazioni hanno avuto per oggetto anche i ritardi della Commissione Tributaria di Catania la quale, esaminando tardivamente l'istanza di sospensione dell'atto impugnato (art. 47 D.Lgs. 546/1993), determina che l'Agente della riscossione provveda alla riscossione attraverso l'adozione di misure cautelari (anche ipoteca legale) prima ancora che il giudice ordinario esamini l'istanza di sospensione e provveda ad emanare l'istanza di accoglimento o di rigetto⁵⁷.

Il Garante delle Marche rappresenta che Equitalia S.p.A., a seguito delle richieste avanzate dai contribuenti e da alcuni Garanti, ha ritenuto opportuno adeguare le disposizioni relative alla rateizzazione, coordinandole con i principi dello Statuto⁵⁸.

Con la direttiva del 27 marzo 2008, Equitalia aveva stabilito che gli interessi di mora pregressi e le altre spese di cui all'art. 17 del D.Lgs. 112/99, che costituiscono spesso una quota rilevante del debito complessivo, dovevano essere pagate dal debitore contestualmente alla prima rata. Al riguardo, alcuni Garanti avevano evidenziato la difficoltà per la maggior parte dei debitori di sostenere l'elevato onere finanziario derivante dalla concentrazione in un'unica rata di diverse componenti del debito complessivo ed avevano, quindi, rappresentato *"l'opportunità di provvedere in sede normativa all'esplicita previsione che nell'importo complessivo rateizzabile siano compresi, oltre agli importi iscritti a ruolo, anche gli interessi di mora e le altre spese sopra citate"*.⁵⁹

L'intervento non si è reso necessario in quanto, come precisato dal Garante delle Marche, Equitalia, con la direttiva del 14 gennaio 2009, ha modificato la propria prassi disponendo su conforme parere dell'Agenzia delle Entrate che per l'avvenire debbono essere rateizzati anche gli interessi di mora e i compensi di riscossione,

⁵⁷ Garante della Sicilia, Rel. I sem. 2008, pag. 3.

⁵⁸ Garante delle Marche, Rel. II sem. 2008, pag. 31.

⁵⁹ Garante del contribuente del Friuli Venezia-Giulia, Rel. II sem. 2008, pag. 3.

riducendo inoltre il peso del c.d. “indice alfa” che, insieme all’indice di liquidità, costituisce parametro di valutazione della temporanea difficoltà finanziaria delle imprese. Tale comportamento va doverosamente segnalato ed apprezzato perché contribuisce a rasserenare il clima dei rapporti tra fisco e contribuenti e dimostra la disponibilità dell’Amministrazione a risolvere su base consensuale questioni di comune interesse”⁶⁰.

Il Garante del Veneto ha poi richiamato l’attenzione sulla eccessiva genericità delle comunicazioni inviate ai contribuenti dagli Agenti della riscossione, nella parte in cui dovrebbero essere indicate modalità, termine e organo a cui è possibile ricorrere, ravvisando in tale genericità una violazione dell’art. 7, comma 2, della legge 212/2000. Lo stesso Garante raccomanda, inoltre, il rispetto degli artt. 76 e 77 del D.P.R. 602/1973 nel senso che essendo la garanzia ipotecaria strumentale all’esercizio dell’esecuzione immobiliare non possono essere accese ipoteche a garanzia originaria di crediti che non siano suscettibili di realizzazione coattiva immobiliare, secondo quanto disposto dall’art. 76 del D.P.R. 602/1973⁶¹.

Alcuni Garanti evidenziano, inoltre, che alcune delle questioni proposte dai contribuenti hanno riguardato l’irregolare notifica degli atti di accertamento e riscossione dei tributi. In dettaglio, oltre alla problematica della cartella di pagamento priva dell’indicazione del responsabile, segnalano: irregolare consegna degli atti a persona di famiglia e/o portiere o vicino di casa; irregolare consegna presso la residenza, dimora o domicilio; irregolare compilazione della relata di notifica; irreperibilità del destinatario e notifica ai sensi degli artt. 143 e ss del cpc, o mancanza della previa comunicazione dell’importo dovuto⁶². I Garanti auspicano, quindi, un intervento dell’Amministrazione finanziaria affinché gli Enti impositori o Equitalia S.p.A emanino disposizioni per una corretta notifica degli atti tributari,

⁶⁰ Grante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2008, pag. 31.

⁶¹ Garante del contribuente del Veneto, Rel. I sem. 2008, pag. 2.

⁶² Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2008, pag. 4; Garante del contribuente della Puglia, Rel. II sem. 2008, pag. 33; Garante della Provincia Autonoma del Friuli Venezia-Giulia, Rel. I sem. 2008, pag. 2.

richiamando gli uffici circa la responsabilità amministrativa, patrimoniale e penale per l'eventuale danno erariale.

A tale riguardo, il Garante delle Marche insiste, inoltre, sul richiamo alla rigorosa osservanza, da parte degli Agenti della riscossione, dell'obbligo di motivazione delle cartelle di pagamento, imposto dall'art. 7 dello Statuto e dalla legge 241/1990, non risultando conforme alle prescrizioni la semplice indicazione di incomprensibili codici⁶³.

Più in generale, i Garanti, pur riconoscendo che Equitalia S.p.A ha operato in accoglimento di alcune richieste dagli stessi formulate emanando disposizioni interne dirette a regolare e limitare l'esercizio dei poteri degli Agenti della riscossione ribadiscono, tuttavia, la necessità di maggiori controlli sull'operato di questi ultimi. L'attribuzione ai concessionari di strumenti di coazione dovrebbe essere bilanciata da una normativa di rafforzamento della tutela dei contribuenti mediante previsione di modalità, condizioni e limiti all'attività di riscossione, al fine di contemperare l'interesse degli enti impositori alla realizzazione dei propri crediti con quello dei contribuenti a non essere assoggettati ad azioni esecutive ingiustificate⁶⁴.

2.5 La funzionalità dei servizi di informazione e assistenza

Il comma 8, dell'art. 12, dispone che *“il Garante del contribuente ha il potere di accedere agli uffici finanziari e di controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e informazione”*. Rispetto a tale potere diretto a verificare le modalità di erogazione delle prestazioni e, più in generale, le modalità di svolgimento delle funzioni degli uffici finanziari, i Garanti precisano che la mancanza di risorse a loro disposizione non consente sempre di esercitare l'accesso sistematico agli uffici per verificarne la funzionalità dei servizi e l'agibilità degli spazi aperti al pubblico. A volte, è possibile effettuare solo un controllo indiretto, fondato su dati forniti dalla

⁶³ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2008, pag. 20.

⁶⁴ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2008, pagg. 18-19; Garante della Liguria, Rel. I sem 2008, pagg. 4-5.

stessa Amministrazione o su quanto rappresentato dai contribuenti o dai professionisti che prestano loro assistenza⁶⁵.

Ciò nonostante, continuano a manifestare generale apprezzamento per la funzionalità ed efficienza dei servizi di assistenza e informazione offerti ai contribuenti, così come sottolineano il miglioramento delle procedure telematiche e l'implementazione delle fonti informative rese disponibili dalle Agenzie⁶⁶.

A tale proposito, il Garante del Molise puntualizza che per un migliore funzionamento dei servizi di informazione è stato predisposto un nuovo programma di accesso agli uffici finanziari, che sarà operativo entro l'anno. Tale risultato è stato possibile a seguito dei suggerimenti proposti dal Garante conseguenti agli accessi agli uffici effettuati da quest'ultimo⁶⁷.

All'apprezzamento generale fa eccezione il Garante di Bolzano che rileva *“la mancata traduzione in lingua tedesca relativa alle istruzioni per le incombenze telematiche della dichiarazione dei redditi, auspicando che l'Agenzia delle Entrate si adegui al bilinguismo vigente in Alto Adige”*⁶⁸.

Lo stesso Garante segnala anche la carenza di personale nell'area servizi pari a circa la metà di quello presente in Trentino Alto Adige, con inevitabili disagi per i contribuenti, nonostante l'impegno dimostrato dagli impiegati e, insieme a quello della Liguria, sottolinea, inoltre, le difficoltà ad ottenere informazioni dai *call center*, a causa dei lunghi tempi di attesa⁶⁹.

Il Garante della Sicilia evidenzia, invece, le difficoltà di accesso al *front office* dell'ufficio dell'Agenzia delle Entrate di Catania, nonché le inefficienze del personale a evadere sia le pratiche relative al recupero delle somme ancora dovute dai cittadini residenti nelle zone colpite dal sisma del 90, sia le istanze di sgravio,

⁶⁵ Garante del contribuente del Molise, Rel. II sem. 2008, pag. 7.

⁶⁶ Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2008, pag. 2; Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. annuale. 2008, pag. 2; Garante del contribuente del Molise, II Rel. 2008, pag. 6.

⁶⁷ Garante del Molise, Rel. I sem. 2008, pag. 3.

⁶⁸ Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Bolzano, Rel. II sem. 2008, pag. 2.

⁶⁹ Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Bolzano, Rel. II sem. 2008, pag. 3.

circostanza che, come già precisato, vede l'Agente della riscossione intervenire prima che l'ufficio valuti o meno la legittimità della richiesta del contribuente⁷⁰.

3. I provvedimenti adottati a seguito di segnalazioni

I Garanti del contribuente hanno espresso valutazioni non sempre positive od omogenee circa il grado di effettiva collaborazione prestata dagli uffici finanziari sia a livello centrale che locale. Nel periodo di riferimento, tuttavia, segnalano che i riscontri a quanto richiesto dal Garante sono, in generale, avvenuti nei termini (30 giorni) previsti dall'art. 13, comma 6⁷¹. In particolare, alcuni Garanti precisano che le risposte fornite dagli uffici finanziari e dagli Agenti locali della riscossione alle segnalazioni effettuate dimostrano spirito di collaborazione e disponibilità a conformarsi alle soluzioni proposte⁷².

Il Garante della Basilicata sottolinea a tale proposito che *“è encomiabile l'iniziativa della Direzione Regionale di istituzione della Commissione per l'autotutela, che esprime pareri preventivi, nei casi di particolare rilevanza economica, e facoltativi a richiesta dell'Ufficio locale”*⁷³.

Così anche il Garante della Sicilia rileva che, salvo poche eccezioni, gli uffici finanziari della Regione hanno sempre risposto con spirito di collaborazione e il dialogo ha determinato l'istituzione, sia con l'Agenzia delle Entrate che con Riscossione Sicilia, di appositi tavoli di concertazione attraverso i quali trovare soluzioni condivise in relazione a problematiche di carattere generale, circostanza accolta con favore sia dai cittadini che dalla stampa specializzata⁷⁴.

In proposito, il Garante della Lombardia rileva la necessità di una maggiore coerenza nelle risposte fornite dall'Amministrazione, spesso non sufficientemente

⁷⁰ Garante del contribuente della Sicilia, Rel. I sem. 2008, pag. 2.

⁷¹ Garante del contribuente del Molise, Rel. II sem. 2008, pag. 6; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2008, pag. 8; Garante del contribuente del Veneto, Rel. II sem. 2008, pag. 2; Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. II sem. 2008, pag. 5; Garante del contribuente della Toscana, Rel. II sem. 2008, pag. 6; Garante dell'Emilia Romagna, Rel. II sem. 2008, pag. 4.

⁷² Garante del contribuente della Provincia autonoma di Trento, Rel. I sem. 2008, pag. 4; Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2008, pag. 2; Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2008, pag. 9.

⁷³ Garante del contribuente della Basilicata, Rel. I sem. 2008, pag. 3.

⁷⁴ Garante del contribuente della Sicilia, Rel. I sem. 2008, pag. 2.

motivate per cui auspica l’emanazione di regole uniformi per orientare la discrezionalità degli uffici che in alcuni casi trasmettono le risposte al contribuente, in altri solo al Garante⁷⁵.

Il Garante della Puglia sottolinea che gli uffici finanziari si sono adeguati alle norme sancite dallo Statuto, soprattutto quelle concernenti la motivazione e chiarezza degli atti di liquidazione, accertamento e riscossione, mentre *“qualche incertezza continua a registrarsi in tema di accertamento in base agli studi di settore, nonché in tema di accertamenti con adesione, laddove si auspica più attenzione da parte degli uffici dell’Agenzia delle Entrate nella fase di contraddittorio con i contribuenti”*⁷⁶.

Altri Garanti, invece, rilevano che le richieste di documenti e chiarimenti rivolte dagli stessi ai vari uffici dell’Agenzia delle Entrate non sempre sono adeguatamente soddisfatte.

Il Garante del Piemonte, ad esempio, segnala che, pur avendo in passato collaborato positivamente con gli uffici dell’Amministrazione finanziaria della Regione, *“nell’ultimo periodo la situazione è peggiorata. Quasi tutti gli uffici finanziari assumono assai spesso, specie in tema di autotutela, una posizione negativa pregiudiziale rifiutando per partito preso le nostre richieste, a volte senza dare di ciò alcuna motivazione, ed altre volte trincerandosi dietro motivazioni manifestamente inconsistenti”*⁷⁷.

Alcuni Garanti sottolineano, inoltre, il ritardo con cui gli uffici finanziari rispondono agli interventi del Garante, nonostante i ripetuti solleciti⁷⁸.

Al riguardo, il Garante dell’Abruzzo fa presente come determinante sia stato l’intervento dello stesso, rendendo possibile la definizione di molte segnalazioni per le quali perdurava il ritardo degli uffici a rendere i chiarimenti richiesti.

In particolare, puntualizza che *“siccome molti Uffici chiamati in causa dalle segnalazioni ritardavano ben oltre il dovuto (30 giorni) le risposte ai chiarimenti*

⁷⁵ Garante del contribuente della Lombardia, Rel. I sem. 2008, pag. 4.

⁷⁶ Garante del contribuente della Puglia, Rel. I sem. 2008, pag. 32.

⁷⁷ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2008, pag. 5.

⁷⁸ Garante del contribuente della Campania, Rel. II sem. 2008, pag. 4.

richiesti in via istruttoria dal Garante, questi ha intimato a tali Uffici il rispetto dei termini di legge adombrando anche l'eventuale segnalazione agli Uffici giudiziari competenti dell'eventuale ipotesi di omissione di atti di ufficio. Tale richiamo ha sortito l'effetto atteso inducendo gli uffici renitenti a fornire doverosi chiarimenti, consentendo così al Garante di svolgere la sua funzione”⁷⁹.

Così anche il Garante del Friuli Venezia Giulia evidenzia, da un lato, l'apprezzabile livello qualitativo dell'attività degli uffici, dall'altro, la resistenza degli stessi al dialogo e alla modifica delle proprie posizioni, con inevitabili conseguenze nei rapporti con i contribuenti⁸⁰.

Quasi tutti i Garanti precisano, tuttavia, che il contraddittorio con gli uffici finanziari è sempre stato improntato, anche in caso di dissenso, alla massima disponibilità per la comune ricerca di un accordo, sia per difesa dei contribuenti sia per la corretta applicazione delle norme tributarie e momento di necessario confronto per l'attuazione del principio di trasparenza posto a base dell'attività impositiva fiscale.

4. L'attivazione dei poteri

Al pari di quanto segnalato nelle relazioni degli scorsi anni, i Garanti concordano nel riconoscere come loro prerogativa la possibilità di esercitare le funzioni previste dal citato art. 13, non solo su richiesta dei contribuenti, ma anche d'ufficio, a seguito, ad esempio, di articoli della stampa specializzata da cui emergano irregolarità o disfunzioni dell'Amministrazione tali da incrinare il rapporto di fiducia con i contribuenti.

Il modello organizzativo cui i Garanti hanno improntato l'attività si basa su procedure semplici e informali, dirette ad agevolare i contribuenti nella presentazione delle segnalazioni⁸¹.

⁷⁹ Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. II sem. 2008, pag. 1.

⁸⁰ Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. I sem. 2008, pag. 3.

⁸¹ Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2008, pag. 2; Garante della Toscana, Rel. II sem. 2008, pag. 4.

Ritengono, infatti, corretto recepire anche le dichiarazioni orali dei contribuenti, quando non sia possibile acquisire per motivi diversi (carenze culturali, difetto di assistenza) la segnalazione scritta, che è ritenuta comunque la forma ordinaria dell'attivazione del Collegio.

Durante la gestione della pratica, i Garanti si adoperano per instaurare un buon rapporto con gli interlocutori fornendo, in tempi rapidi (di solito 15 giorni), ai contribuenti (sia di persona che per le vie brevi) informazioni dettagliate sulle procedure da seguire caso per caso, e, in generale, sulle procedure più idonee e utili per la soluzione dei problemi prospettati⁸².

Come segnalato da vari Garanti, il dialogo con un organo neutrale e indipendente, pur non trovando riscontro nelle statistiche dell'attività svolta dal Collegio, incontra il favore dei contribuenti e concorre alla riduzione del livello di conflittualità tra fisco e contribuente qualora all'interessato vengano i motivi per i quali la contestazione non sarebbe validamente sostenibile in sede giurisdizionale⁸³.

Anche nel 2008 sono state frequenti le richieste per ottenere l'esame di situazioni rilevanti o pareri sull'applicabilità della normativa tributaria e, talvolta, il Garante è stato considerato una sorta di *“gratuito consulente fiscale”*, a conferma, per alcuni Garanti, della sempre maggiore conoscenza dell'istituto e delle relative competenze, da parte dei cittadini, nonostante la mancanza di adeguata pubblicizzazione⁸⁴. In particolare, il Garante della Calabria osserva che *“la maggioranza dei contribuenti, appagata dalle informazioni e dai chiarimenti ricevuti non ha ritenuto di formalizzare le lamentele a volte meritevoli di attenzione da parte degli Uffici finanziari contrapposti”*⁸⁵.

⁸² Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2008, pagg. 4-5; Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2008, pag. 2; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2008, pag. 5; Garante del contribuente della Basilicata, Rel. I sem. 2008, pag. 1.

⁸³ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2008, pag. 2; Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2008, pag. 4; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2008, pag. 7; Garante del contribuente della Liguria, Rel. II sem. 2008, pag. 1.

⁸⁴ Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. I sem. 2008, pag. 5; Garante del contribuente della Sicilia, Rel. II sem. 2008, pag. 2; Garante della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2008, pag. 5.

⁸⁵ Garante del contribuente della Calabria, Rel. II sem. 2008, pag. 4.

Mentre il Garante della Liguria sottolinea che l'aumento dei contribuenti presso gli uffici del Garante comporta una sostituzione di fatto con gli uffici relazioni con il pubblico⁸⁶.

I Garanti offrono indicazioni e consigli a tutela dei diritti del contribuente anche quando non ci sono fondate ragioni per un loro intervento, contribuendo in tal modo a rafforzare il rapporto di fiducia e cooperazione tra 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 forniscono all'istante un parere meramente orientativo, non vincolante né per l'Amministrazione, né per il Garante.

Diversamente, il Garante del Friuli Venezia-Giulia declina, al pari di quanto avviene per le richieste di informazioni e consulenze, la propria competenza indicando gli uffici dai quali è possibile ottenere le informazioni e solo per gli argomenti generali provvede a indicare l'orientamento corrente conseguente alle pronunce giurisdizionali⁸⁷.

Così anche il Garante del Veneto trasmette le richieste di parere o informazioni al competente ufficio servizi al contribuente della Direzione regionale o agli uffici locali. Ciò nella duplice convinzione che compito del Garante è quello di fornire pareri agli uffici e non ai contribuenti e che essendo tali pareri né vincolanti né obbligatori per gli uffici, rischiano, in tal modo, di risultare fuorvianti per i contribuenti stessi. Ritiene, invece, di intervenire in relazione a problematiche di interpretazione normativa oltre che, in relazione alla richiesta dell'annullamento di atti in via d'autotutela, nell'esercizio, da parte degli uffici, dei poteri discrezionali, per garantire il rispetto dei principi posti dallo Statuto⁸⁸.

⁸⁶ Garante del contribuente della Liguria, Rel. II sem. 2008, pag. 2.

⁸⁷ Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. I sem. 2008, pag. 2.

⁸⁸ Garante del contribuente del Veneto, Rel. I sem. 2008, pag. 2.

5. Le iniziative di comunicazione

I Garanti da sempre segnalano la necessità di una maggiore informazione sullo Statuto dei diritti del contribuente in generale, sul ruolo dell'istituto e sulle relative funzioni, ritenendo che nulla sia stato fatto a livello ministeriale e regionale per favorirne la conoscenza⁸⁹.

A tale proposito, la legge 212/2000 non contiene alcuna indicazione in merito alle iniziative di comunicazione utili a far conoscere la figura e i compiti del Garante, per le quali è opportuno distinguere tra l'informativa svolta a livello regionale dai singoli Garanti e la comunicazione più generale sullo Statuto e sul Garante effettuata dal Dipartimento delle Finanze⁹⁰, attraverso un'apposita sezione all'interno del portale web www.finanze.gov.it.

In particolare, sul sito indicato, alla voce Garante del contribuente, oltre al dossier tematico sulla legge istitutiva 212/2000, è presente anche - al fine di fornire un archivio informativo aggiornato per tutti i cittadini che vogliano avviare contatti con questi organismi - l'indicazione dei compiti del Collegio e un elenco completo dei Garanti e dei relativi recapiti (numeri telefonici, fax, indirizzi e nomi dei componenti il Collegio)⁹¹.

Ciò nonostante, la maggioranza dei Garanti sostiene che molti contribuenti ancora ignorino l'esistenza stessa dell'ufficio, conosciuto soltanto dagli addetti ai lavori che quotidianamente frequentano gli uffici fiscali e da coloro che abitualmente si dedicano alla lettura degli articoli pubblicati sulla stampa specializzata⁹².

Per il Garante delle Marche ciò risulta confermato dal numero piuttosto elevato delle segnalazioni classificabili come "varie", impropriamente rivolte al Garante poiché i pochi contribuenti consapevoli dell'esistenza dell'istituzione non hanno,

⁸⁹ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2008, pag. 3.

⁹⁰ Il Dipartimento delle Finanze, prima Dipartimento per le Politiche Fiscali, è nato con il DPR n. 43 del 30 gennaio 2008 di riorganizzazione del Ministero dell'Economia e delle Finanze, che completa la riforma dell'Amministrazione finanziaria avviata nel 2001.

⁹¹ Analoga iniziativa è stata realizzata dall'Agenzia delle Entrate all'interno del proprio sito www.agenziaentrate.gov.it. Si precisa che in passato l'Ufficio comunicazione istituzionale del Dipartimento per le politiche fiscali aveva pubblicato un numero speciale della guida del contribuente sullo Statuto del contribuente distribuita presso gli uffici finanziari, all'interno della quale largo spazio era stato riservato proprio ai Garanti.

⁹² Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2008, pag. 3.

però, un'esatta cognizione delle relative funzioni, confondendolo piuttosto con un ufficio informazioni o un *call center*⁹³. E' dunque evidente, sottolinea il Garante dell'Umbria, che l'attività di tale organo non può essere richiesta, come spesso accade, solo da professionisti e consulenti per ottenere consulenze gratuite su questioni particolarmente complesse, ma soprattutto deve essere orientata *“ai contribuenti meno esperti e meno abbienti al fine di aiutarli a gestire i loro rapporti con gli Uffici finanziari ogni qualvolta ne restano coinvolti”*⁹⁴.

Per tale motivo i Garanti continuano a ritenere indispensabile un intervento ministeriale diretto a colmare tale lacuna attraverso la realizzazione di adeguate campagne informative, con l'ausilio, ad esempio, di *spot* televisivi. Ma ciò può avvenire solo a condizione che siano rese disponibili risorse finanziarie adeguate, finalizzate ad un'efficace azione conoscitiva e non alla sola organizzazione di convegni e seminari⁹⁵.

Per colmare tale lacuna sono proseguite, anche nel 2008, le iniziative di comunicazione dei singoli Garanti, all'interno della propria regione, verso i responsabili degli uffici periferici e altre autorità locali, istituzioni scolastiche e universitarie, organizzazioni di categoria, ordini professionali, organi di stampa, etc.⁹⁶. In particolare, al fine di valorizzare la propria attività, i Garanti hanno partecipato e collaborato a incontri nelle università, a convegni sullo Statuto del contribuente e a conferenze informative, etc.⁹⁷.

⁹³ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2008, pag. 10.

⁹⁴ Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2008, pag. 3.

⁹⁵ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2008, pag. 4.

⁹⁶ Garante del contribuente della Provincia autonoma di Trento, Rel. I sem. 2008, pag. 2. I componenti hanno partecipato agli incontri *Dialoghi di diritto tributario* già promossi lo scorso anno dalla DRE in collaborazione con l'Università degli studi di Trento (Facoltà di giurisprudenza) e l'Ordine dei Dottori commercialisti di Trento e Rovereto, nei quali sono state, fra l'altro, analizzate le recenti innovazioni legislative in materia di riscossione: tematica che ha visto un puntuale intervento anche del Presidente. Il dott. Luigi Negherbon ha proseguito la collaborazione all'iniziativa dell'Università della terza età sul tema "Il cittadino e le istituzioni", in più centri del Trentino, con interventi illustrativi sulle funzioni dell'Organo"; Garante del contribuente del Lazio, Rel. I sem. 2008, pag. 7: Il Garante del Lazio è intervenuto alla Tavola Rotonda sul tema "Giustizia Tributaria: le figure del Garante e del Giudice tributario" nell'ambito del III Convegno Nazionale dell'Associazione Magistrati Tributaristi, svoltosi a Firenze nei giorni 26, 27 e 28 giugno 2008.

⁹⁷ Garante del contribuente di Bolzano, Rel. I sem. 2008, pag. 1. Tale organo è intervenuto al Convegno organizzato dal Comando Provinciale della Guardia di Finanza di Bolzano in tema di riciclaggio alla luce della nuova normativa. Il Presidente dr Martinolli ha presenziato inoltre a varie cerimonie pubbliche. La componente dr Margaret Brugger ha partecipato al convegno del 14 giugno 2008 indetto dall'A.N.T.I.(Associazione Nazionale Tributaristi Italiani) della Regione Friuli Venezia Giulia, a Udine sul tema Le ragioni del fisco - etica e giustizia nella tassazione".

PARTE II

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

6. Il contesto normativo

Il Garante del contribuente è costituito da un presidente e due componenti nominati dal presidente della Commissione Tributaria Regionale o sua sezione distaccata nella cui circoscrizione è compresa la Direzione Regionale delle Entrate.

Il presidente viene scelto tra gli appartenenti alle categorie dei professori universitari in materie giuridiche ed economiche, magistrati, notai sia a riposo sia in servizio. Un componente, a riposo da almeno due anni, è designato tra dirigenti dell'Amministrazione finanziaria e ufficiali generali e superiori della Guardia di Finanza, in una terna formata per ciascuna Direzione Regionale delle Entrate, rispettivamente per i primi dal Direttore generale del Dipartimento delle Entrate (ora Direttore dell'Agenzia delle Entrate) e per i secondi dal Comandante generale della Guardia di Finanza; l'altro componente, pensionato, è scelto tra avvocati, dottori commercialisti e ragionieri collegiati, in una terna formata per ciascuna Direzione Regionale delle Entrate, dai rispettivi ordini di appartenenza⁹⁸.

L'incarico di Garante, a seguito delle modifiche introdotte, art. 94, comma 7, della legge 289/2002, ha durata quadriennale ed è rinnovabile tenendo presenti professionalità, produttività e attività già svolta.

In assenza di precise indicazioni normative, si ritiene che le valutazioni relative alla professionalità, produttività e attività siano di competenza del soggetto titolato alla nomina, ovvero del presidente della Commissione Tributaria Regionale.

Si sottolinea, inoltre, che il richiamato comma 7 non chiarisce con quali modalità e strumenti di informazione il presidente della Commissione Tributaria Regionale debba acquisire gli elementi di valutazione necessari per procedere al rinnovo dell'incarico di tutti o di taluni componenti.

⁹⁸ Art. 13, commi 2 e 3, legge 212/2000.