

ATTI PARLAMENTARI

XVI LEGISLATURA

CAMERA DEI DEPUTATI

Doc. LII
n. 2

RELAZIONE SULL'ATTIVITÀ SVOLTA DAL GARANTE DEL CONTRIBUENTE (Anno 2008)

(Articolo 13, comma 13, della legge 27 luglio 2000, n. 212)

Presentata dal Ministro dell'economia e delle finanze
(TREMONTI)

Trasmessa alla Presidenza il 18 settembre 2009

PAGINA BIANCA

INDICE

Premessa	Pag.	5
Le funzioni e i poteri del Garante del contribuente	»	5
PARTE I		
<i>L'attività svolta dai Garanti</i>	»	8
1. La competenza	»	8
1.1 La competenza in materia di tributi locali	»	9
1.2 I rapporti con il Difensore civico	»	12
1.3 I rapporti con le Commissioni Tributarie	»	13
2. Le questioni oggetto di intervento del Garante del contribuente	»	14
2.1 I rimborsi	»	22
2.2 L'esercizio dell'autotutela	»	25
2.3 Le verifiche	»	31
2.4 La riscossione dei tributi e il fermo amministrativo	»	34
2.5 La funzionalità dei servizi di informazione e assistenza	»	39
3. I provvedimenti adottati a seguito di segnalazioni ...	»	41
4. L'attivazione dei poteri	»	43
5. Le iniziative di comunicazione	»	46
PARTE II		
<i>Le osservazioni dei Garanti sulle norme istitutive e sul funzionamento dell'Istituto</i>	»	48
6. Il contesto normativo	»	48
6.1 L'incompatibilità	»	50
7. I regolamenti di organizzazione	»	50
8. Il funzionamento del Collegio	»	51
9. L'autonomia del Garante e l'effettività dei poteri ...	»	51
9.1 L'autonomia finanziaria e organizzativa	»	53
9.2 Le risorse strumentali e il personale	»	55
10. Il coordinamento dei Garanti	»	57
PARTE III		
<i>Le proposte di revisione normativa dei garanti</i>	»	58
11. Le proposte di revisione dell'istituto	»	58
12. Le proposte in materia tributaria	»	61

PAGINA BIANCA

PREMESSA

LE FUNZIONI E I POTERI DEL GARANTE DEL CONTRIBUENTE

Il Garante del contribuente, previsto dall'art. 13 della legge 212/2000, recante “Disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente”, è un organo collegiale autonomo - composto da un presidente e due componenti - che ha il compito di accertare l'effettivo rispetto dei principi contenuti nello Statuto ed è istituito presso ogni Direzione Regionale delle Entrate e delle Province Autonome di Trento e Bolzano.

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

In particolare, il Garante:

- riceve le segnalazioni di coloro che si ritengono lesi da determinati comportamenti o disfunzioni, suscettibili di incrinare il rapporto di fiducia fra cittadino e Amministrazione finanziaria;
- richiede agli uffici, che rispondono entro trenta giorni, i documenti o chiarimenti relativi alle questioni sollevate dai contribuenti;
- attiva le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione, notificati al contribuente e ritenuti illegittimi.
- richiama gli uffici finanziari agli obblighi di informazione, al rispetto delle regole di equità tributaria e dei diritti del contribuente sottoposto a verifica fiscale e all'osservanza dei termini previsti per i rimborsi d'imposta;

- accede nei locali degli uffici finanziari per riscontrare l'agibilità degli spazi aperti al pubblico e controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente;
- valuta l'attività degli uffici sia per quanto riguarda l'osservanza delle disposizioni di legge, sia per ciò che concerne l'opportunità e la ragionevolezza di determinati comportamenti.
- segnala le disfunzioni più gravi agli organi indicati dalla legge, per un eventuale avvio di procedimento disciplinare a carico dei funzionari inadempienti
- rivolge raccomandazioni ai dirigenti degli uffici, con il duplice intento di tutelare il contribuente e di migliorare l'organizzazione dei servizi;
- prospetta al Ministro dell'Economia e delle Finanze i casi per i quali è possibile procedere alla remissione in termini di determinati adempimenti fiscali per i quali siano già scaduti i termini¹.

Il Garante è, pertanto, titolare di una mera funzione di indirizzo nei confronti degli uffici senza detenere, però, alcun potere coercitivo, essendogli inibita l'adozione di decisioni vincolanti o sanzionatorie per l'Amministrazione finanziaria, in coerenza con il quadro normativo generale che attribuisce ai competenti organi giurisdizionali la tutela effettiva del contribuente. Svolge, in sintesi, funzioni di *auditing* in grado di evidenziare eventuali criticità dell'organizzazione sotto il profilo delle norme, del funzionamento delle procedure nonché delle responsabilità dirigenziali. A tal fine, l'art. 13, comma 12, prevede che ogni sei mesi ciascun Garante del contribuente presenti una relazione al Ministro dell'Economia e delle Finanze, al Direttore regionale delle Entrate, ai Direttori compartimentali delle Dogane e del Territorio nonché al Comandante di zona della Guardia di Finanza con l'individuazione degli aspetti critici più rilevanti nel rapporto fisco-contribuente e con la prospettazione delle relative soluzioni.

¹ Le funzioni sopra richiamate sono stabilite dai commi da 6 a 11 della legge 212/2000.

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

Il sistema delle relazioni disegnato dallo Statuto del contribuente è stato arricchito da una norma della legge finanziaria per il 2003, che ha aggiunto all'art. 13 il comma 13bis³. Tale disposizione prevede che ciascun Garante presenti direttamente al Governo e al Parlamento una relazione annuale, con dati e notizie sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuenti nel campo della politica fiscale.

Le relazioni semestrali, previste dal comma 12, focalizzano gli aspetti organizzativi e l'individuazione degli interventi svolti su segnalazione dei contribuenti, nonché talune considerazioni propositive connesse agli esiti degli interventi stessi. Nella relazione annuale di cui all'art. 13bis, invece, i Garanti evidenziano sia gli aspetti della legislazione tributaria e della prassi dell'Amministrazione finanziaria, che inficiano il rapporto fisco-contribuenti, sia le relative proposte di miglioramento.

Il presente documento - nel quale, peraltro, vengono riproposte importanti questioni già segnalate nelle precedenti relazioni semestrali - è elaborato sulla base delle relazioni semestrali relative all'attività svolta dai Garanti nel 2008.

² Art. 13, comma 13, della legge 212/2000.

³ Art. 94, comma 8, della legge 289/2002.

PARTE I

L'ATTIVITA' SVOLTA DAI GARANTI

1. La competenza

Il legislatore nulla ha precisato in relazione alla competenza per materia e per territorio, anche se per quest'ultima, in particolare, non sono emersi dubbi circa la possibilità di applicare, alternativamente, il criterio della residenza/domicilio del contribuente (criterio personale) ovvero quello dell'ufficio finanziario che ha emesso l'atto, che può anche trovarsi in una regione diversa da quella del contribuente (criterio territoriale in senso stretto).

Nel tempo, infatti, le situazioni possono cambiare poichè il contribuente può variare residenza o avere interessi economici in località differente da quella di residenza. Inoltre, la possibilità di un efficace intervento del Garante è condizionato anche alla prossimità geografica dell'ufficio che ha emesso l'atto, con risvolti sull'economicità complessiva tanto per il contribuente che per il Garante che deve operare.

La questione è stata risolta in via applicativa e di autoregolamentazione dai Garanti che nel tempo hanno confermato la duplice alternativa, da non intendersi come uso arbitrario delle competenze ma, secondo lo spirito del legislatore, quale espressione piena e autonoma dell'azione a difesa del contribuente nonché, quando possibile, quale ipotesi deflattiva del contenzioso tributario.

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

1.1 La competenza in materia di tributi locali

Più dibattuta è l'estensione della competenza del Garante in merito ai tributi locali, questione riproposta anche nelle relazioni del 2008. Come già ricordato, manca una norma che definisca esplicitamente la competenza per materia. La generica locuzione utilizzata dal legislatore nell'art. 13 (uffici finanziari) ha indotto alcuni Garanti a limitare la competenza dell'organo ai soli atti, prassi e comportamenti dell'Amministrazione finanziaria statale con conseguente esclusione di quelli degli enti locali. A tale proposito, il Garante del Veneto, che in passato ha rivolto un quesito all'Avvocatura Generale dello Stato per avere chiarimenti in merito, continua a dichiararsi incompetente e a trasmettere ai Difensori civici comunali e regionali le segnalazioni e le istanze che riguardano l'applicazione di tributi locali, informandone contestualmente il contribuente⁴.

I Garanti, tuttavia, nonostante il contrario “parere di massima” espresso dall'Avvocatura Generale, esercitano le proprie attribuzioni anche nei confronti della Regione, degli Enti locali e dei loro concessionari, senza alcuna contestazione in ordine ai poteri di intervento del Garante “statutario”, nell'ambito della sua competenza territoriale, riguardo ai tributi gestiti dai predetti enti⁵. La prassi seguita si fonda sull'interpretazione sistematica degli artt. 1, 13 e 17 della legge 212/2000 e delle norme statutarie nel loro complesso, che non consente lacune nella tutela amministrativa dei contribuenti, né ingiustificate discriminazioni fondate sulla circostanza che l'ente gestore o beneficiario del tributo sia lo Stato o altro soggetto istituzionale designato dalla legge statale. Come osservato anche nelle precedenti relazioni, l'azione di tutela dei contribuenti e di controllo della legalità affidata dallo Statuto ai Garanti non può arrestarsi di fronte a tributi devoluti alle Regioni, ma

⁴ Garante del contribuente del Veneto, Rel. I sem. 2008, pag. 1. Il parere dell'Avvocatura Generale, reso in data 23 ottobre 2001 prot. n. 116905, sostiene che “la competenza del Garante si estende soltanto a quei tributi locali (quali l'INVIM e, in via transitoria, l'IRAP) la cui gestione, in particolare l'accertamento, è attribuita agli uffici dell'Amministrazione finanziaria dello Stato”.

⁵ Garante del contribuente della Basilicata, Rel. I sem. 2008, pag. 3; Garante del contribuente della Puglia, Rel. II sem. 2008, pag. 10.

istituiti e disciplinati con leggi dello Stato e, come tali, di competenza dello stesso Garante⁶.

A conferma di quanto esposto, il Garante della Lombardia segnala che tale interpretazione è stata recepita anche dalla Regione, dai Comuni e dalle Province della propria Regione, che, nei casi in cui siano state richieste informazioni, hanno fornito ampia collaborazione soprattutto in materia di ICI e TARSU. Gli Enti locali, specificatamente quelli che hanno adottato uno Statuto in materia fiscale e nominato un Difensore civico con funzione analoghe a quelle dell'organo di garanzia previsto dallo Statuto del contribuente, non hanno mosso rilievi in ordine alle funzioni di quest'ultimo e hanno risposto, il più delle volte con solerzia e tempestività, alle richieste di informazioni. Per tale Garante *“mentre non pone problemi particolari la presenza di più soggetti deputati ad esercitare funzioni di stimolo e di controllo di legittimità degli atti, anche in concorrenza fra loro, non pochi interrogativi permangono per quanto concerne le ricadute sul complesso del sistema tributario, del contenuto degli statuti emanati dalle Autorità locali”*⁷.

Per molti Garanti persiste, tuttavia, l'opportunità di definire con espressa disposizione di legge l'ambito di esercizio delle loro attribuzioni e risolvere così i problemi di interpretazione e applicazione dell'art. 13, eliminando definitivamente ogni possibile contestazione sulla legittimità dell'azione del Garante riguardo ai tributi delle Regioni e degli Enti locali nei confronti degli uffici e dei soggetti che li gestiscono⁸. Diversi Garanti segnalano, infatti, che alcuni Comuni non si ritengono obbligati all'osservanza delle norme che regolano i rapporti tra enti impositori e Garanti, considerando limitata la competenza di questi ultimi ai soli tributi statali.

Il Garante del Piemonte riscontra, ad esempio, difficoltà concrete nei rapporti con gli Enti locali, in particolare con i piccoli Comuni, mentre nel complesso più positiva è la collaborazione con i Comuni maggiori: *“i piccoli Comuni spesso*

⁶ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2008, pag. 5.

⁷ Garante del contribuente della Lombardia, Rel. I sem. 2008, pag. 7 e II sem. 2008 pag. 6

⁸ Garante del contribuente della Puglia, Rel. sem. 2008, pag. 35; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2008, pag. 7.

ritardano le risposte e dimostrano una familiarità assai scarsa con la materia fiscale, difficoltà nei rapporti con i cittadini, e scarsissima voglia di ridiscutere, specie nei casi in cui la gestione delle imposte e non solo la riscossione è stata affidata ai concessionari”⁹.

Al fine di ovviare alle criticità segnalate, il Garante della Campania ritiene *“indispensabile disporre legislativamente per espresso e non per semplice prassi, l’estensione della competenza del Garante alla materia dei tributi locali, tanto più necessaria per la rilevanza che hanno assunto alcuni di essi (ICI e TARSU) e per il comportamento del tutto assenteistico degli Enti Locali che il più delle volte non rispondono nemmeno alle segnalazioni dell’Ufficio del Garante privo di qualsiasi potere sia nei confronti dei rappresentanti legali dell’Ente (sindaci, presidente ecc.) sia nei riguardi dei dipendenti degli uffici tributari locali”¹⁰.*

Per il Garante delle Marche lo strumento legislativo potrebbe essere quello di ancorare la competenza per materia dei Garanti a quella giurisdizionale dei giudici tributari, introducendo nel testo dell’art. 13 la seguente formulazione: *“il Garante del contribuente esercita le proprie funzioni in tutte le materie nelle quali le controversie sono dalla legge attribuite alla giurisdizione delle Commissioni Tributarie”¹¹.*

Infine, il Garante dell’Abruzzo ritiene che a seguito della riforma sul federalismo fiscale saranno introdotti nuovi tributi locali che determineranno probabili contenziosi per importi anche modesti con conseguente oneroso ricorso alle Commissioni Tributarie per cui, *“in caso di mancata bonaria definizione”*, sarebbe quanto mai opportuno un intervento del Garante dotato di più incisivi poteri nei confronti di tali enti¹².

⁹ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2008, pag. 6.

¹⁰ Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2008, pag. 5.

¹¹ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2008, pag. 5.

¹² Garante del contribuente dell’Abruzzo, Rel. II sem. 2008, pag. 5.

1.2 I rapporti con il Difensore civico

La questione dei rapporti tra Garante del contribuente e Difensore civico è strettamente collegata a quella della competenza per materia, poiché l'attività del Garante si affianca a quella del Difensore civico - istituto di tutela alternativo alla giurisdizione - avente compiti di garanzia e buon andamento dell'Amministrazione¹³.

Nella previsione normativa, la competenza del Garante del contribuente si pone, rispetto a quella del Difensore civico, in relazione di specialità al fine di evitare che l'affidamento di funzioni nella stessa materia porti ad una duplicazione di interventi sul medesimo argomento e ad un'eventuale disparità di pronunce su problematiche analoghe.

Nella prassi, come risulta anche dalle relazioni del 2008, tra i due organi si sono instaurati, in generale, rapporti collaborativi e in più casi è avvenuta la remissione di istanze, soprattutto quando è emersa una competenza specifica del Garante in luogo di quella del Difensore civico¹⁴. In ordine a quest'ultimo aspetto, sono molti i Garanti che segnalano la fattiva collaborazione fra il proprio ufficio e i Difensori civici della Regione e di alcuni Comuni, in relazione alla trattazione di pratiche relative a questioni e a rapporti di natura tributaria per i quali questi ultimi trasmettono all'organo generale di tutela le istanze ricevute per la definizione di competenza.

In particolare, il Garante delle Marche segnala che “ *il Difensore civico della Regione Marche trasmette all'Ufficio del Garante le segnalazioni in materia tributaria a lui rivolte, nel convincimento condiviso che gli interessi dei contribuenti marchigiani possano essere più efficacemente tutelati da un Organo dotato di conoscenze tecniche ed esperienza specifica in detta materia*”¹⁵.

¹³ Il Difensore civico ha trovato organica disciplina nella normativa in materia di Enti locali con il D.lgs. 18 agosto 2000, n. 267.

¹⁴ Garante del contribuente della Toscana, Rel. I sem. 2008, pag. 7; Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Trento, Rel. II sem. 2008, pag. 5; Garante delle Marche, Rel. I sem. 2008, pag. 4.

¹⁵ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2008, pag. 6.

Il Garante della Lombardia ribadisce che il rischio di conflitti, ugualmente a quanto avviene per la questione della competenza del Garante in ordine ai tributi locali, non è tanto riferito alla presenza di più organi di garanzia nella stessa area istituzionale, quanto agli aspetti di diritto sostanziale, poiché l'esistenza di una pluralità di ordinamenti introduce incertezze interpretative a danno dei contribuenti¹⁶.

Pertanto, nonostante non si siano verificate situazioni problematiche, la maggior parte dei Garanti, considerata la fungibilità e la genericità di alcune funzioni e la possibilità di un conflitto di competenza tra i due uffici, continua a ritenere necessario un intervento legislativo che definisca i rapporti tra Garante e Difensore civico.

A tale proposito, il Garante della Valle d'Aosta segnala di aver diffuso, in accordo con il Difensore civico della Regione, un comunicato stampa per evidenziare i rispettivi compiti istituzionali¹⁷.

1.3 I rapporti con le Commissioni Tributarie

Nessuna questione particolare è stata mai sollevata in merito alla competenza del Garante rispetto alle Commissioni Tributarie. L'ufficio del Garante, secondo opinione condivisa da tutti i Garanti, non deve sovrapporsi alle Commissioni Tributarie, il cui funzionamento non può essere sindacato o censurato e le eventuali contestazioni dei contribuenti in merito all'attività delle stesse devono essere tempestivamente trasmesse alla presidenza delle Commissioni¹⁸.

A conferma degli ottimi rapporti intercorrenti tra i due organismi, il Garante di Trento sottolinea peraltro come le argomentazioni in diritto offerte dal Garante, sotto il profilo interpretativo, siano state più volte oggetto di attenzione da parte delle locali Commissioni Tributarie¹⁹.

¹⁶ Garante del contribuente della Lombardia, Rel. I sem. 2008, pag. 8.

¹⁷ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2008, pag. 8.

¹⁸ Per tutti Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2008, pag. 5.

¹⁹ Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Trento, Rel. II sem. 2008, pag. 5.

Il Garante del Lazio, a proposito delle eventuali incompatibilità dei giudici tributari, propone per i componenti delle Commissioni la nomina di giudici a tempo pieno, scelti tra *“avvocati e dottori commercialisti che abbiano esercitato per almeno 5 anni nella Commissione Tributaria Provinciale e 10 nella Commissione Tributaria Regionale, utilizzando le tabelle E ed F, annesse al D.lgs 545792, e che, una volta nominati, dovrebbero essere destinati a svolgere le funzioni in Province diverse da quelle dove hanno esercitato la professione”*. Ritiene, infatti, che il giudice a tempo pieno possa garantire una maggiore professionalità e che la rappresentanza in giudizio dei contribuenti debba essere affidata solo ad avvocati e dottori commercialisti con la qualifica di revisori contabili²⁰.

2. Le questioni oggetto di intervento del Garante del contribuente

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

I Garanti si sono occupati anche quest'anno soprattutto di tributi erariali e locali evidenziando, in generale, una diminuzione delle istanze relative a disfunzioni o comportamenti scorretti dell'Amministrazione finanziaria, a dimostrazione del progressivo livello di condivisione da parte dei contribuenti dell'operato degli uffici impositori.

In particolare, l'attività è stata diretta, per lo più, a soddisfare istanze relative a mancati rimborsi, all'attuazione dell'istituto dell'autotutela e alla materia dei tributi locali.

²⁰ Garante del contribuente del Lazio II Rel. sem. 2008, pag. 8.

Nel 2008, come in passato, si registra un aumento del numero delle richieste riferite a temi molto complessi e che investono la generalità dei contribuenti, poiché a rivolgersi al Garante sono, spesso, anche operatori professionali del settore fiscale.

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

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

IRPEF	Imposte sulla pubblicità
IRPEG-IRES	Contributi consorziali
IVA	Tasse automobilistiche
ICI	Attivazione autotutela
COSAP	Imposta di registro
TARSU	Fermo amministrativo
TOSAP	Canoni televisivi
ICIAP	Imposte doganali
Rimborsi	Materie di competenza dell'Agenzia del Territorio
Riscossione	Omissioni o irregolarità degli uffici impositori
Verifiche fiscali	Semplici richieste di informazioni
Studi di settore	Interpretazione ed applicazione di leggi tributarie

In altre relazioni, invece, sono evidenziate le procedure di autotutela attivate, le raccomandazioni e gli inviti rivolti agli uffici finanziari, gli accessi presso questi ultimi e le attività di vigilanza sul rispetto di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali. Nella seguente tabella sono indicate, suddivise secondo le principali tipologie, il numero di istanze pervenute ad ogni Garante. E' opportuno precisare che la non omogeneità delle informazioni fornite non ne ha sempre permesso una ricostruzione dettagliata e che la mancanza di dati per alcune Regioni è dovuta all'assenza di riferimenti numerici all'interno delle relazioni, ovvero all'impossibilità di ricostruirli.

XVI LEGISLATURA – DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

REGIONE		Rimborsi	Autotutela	Verifiche fiscali	Tributi locali	Istanze varie	Totale
Abruzzo	1° sem.	8	-	5	17	33	63
	2° sem.	6	-	3	3	17	29
Basilicata	1° sem.	-	-	-	-	-	-
	2° sem.	-	-	-	-	-	-
Bolzano	1° sem.	-	-	-	-	-	-
	2° sem.	-	-	-	-	-	-
Calabria	1° sem.	8	22	-	-	30	60
	2° sem.	12	26	-	-	14	52
Campania	1° sem.	-	-	-	-	1700	1700
	2° sem.	-	-	-	-	1459	1459
Emilia Romagna	1° sem.	10	10	6	10	104	140
	2° sem.	8	8	5	6	60	87
Friuli Venezia Giulia	1° sem.	11	14	3	2	46	76
	2° sem.	7	15	1	2	17	42
Lazio	1° sem.	44	120	-	32	58	254
	2° sem.	55	65	-	48	97	265
Liguria	1° sem.	-	-	-	-	76	76
	2° sem.	-	-	-	-	72	72
Lombardia	1° sem.	248	126	-	39	972	1385
	2° sem.	149	140	-	43	611	943
Marche	1° sem.	10	22	-	-	36	68
	2° sem.	16	16	1	-	29	62
Molise	1° sem.	-	-	-	-	10	10
	2° sem.	-	-	-	-	12	12
Piemonte	1° sem.	25	41	-	10	151	227
	2° sem.	16	25	1	17	124	183
Puglia	1° sem.	18	51	11	22	49	151
	2° sem.	20	41	14	10	46	131
Sardegna	1° sem.	17	-	1	15	516	549
	2° sem.	6	-	1	4	58	69
Sicilia	1° sem.	-	-	-	-	267	267
	2° sem.	-	-	-	-	246	246
Toscana	1° sem.	-	-	-	-	152	152
	2° sem.	12	27	1	7	54	101
Trento	1° sem.	8	-	-	-	26	34
	2° sem.	3	-	-	9	35	47
Umbria	1° sem.	-	4	3	4	23	34
	2° sem.	-	13	3	7	31	54
Valle d'Aosta	1° sem.	-	-	-	-	71	71
	2° sem.	-	-	-	-	57	57
Veneto	1° sem.	26	-	-	-	88	114
	2° sem.	-	-	-	-	142	142

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

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	-	-	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.

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.Troppo 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 abili 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 Tributarî, 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.

La tabella contiene i nominativi e la provenienza professionale di tutti Garanti del contribuente, aggiornati a Maggio 2009.

SEDE (Regione o Provincia autonoma)	Presidente	Componente	Componente
ABRUZZO	Prof. F. S. D'Ayala Valva <i>Professore universitario</i>	Dr. L. Asci <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Dr. R. Quarchioni <i>Commercialista</i>
BOLZANO	Dr. F. Martinolli <i>Magistrato</i>	Dr. M. Scarantino <i>Notaio</i>	Dr.ssa M. Brugger <i>Commercialista</i>
BASILICATA	Dr. R. Stella	Avv. G. Vorrasi	Dr. C. Maiorano
CALABRIA	Dr. C. Salvatore <i>Consigliere di Stato</i>	Dr. S. Timpano <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Rag. S. Muleo <i>Commercialista</i>
CAMPANIA	Dr. R. Numeroso <i>Magistrato</i>	Gen. D. Barbato <i>G. d F.</i>	Dr. E. Gambardella <i>Commercialista</i>
EMILIA ROMAGNA	Dr. F. Pinter <i>Magistrato</i>	Dr. R. Tangari <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Rag. L. Zauli <i>Ragioniere</i>
FRIULI VENEZIA GIULIA	Dr. C. Dapelo <i>Pres. di Corte d'Appello</i>	Dr. C. Varriale <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Avv. F. Franzutti <i>Avvocato</i>
LAZIO	Dr. T. Figliuzzi <i>Pres. di Corte d'Appello</i>	Gen. V. Biscaglia <i>G. d F.</i>	Avv. G. Colecchia <i>Avvocato</i>
LIGURIA	Dr. G. Gavotti <i>Magistrato</i>	Dr. R. Cingano <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Avv. G. Mancuso <i>Avvocato</i>
LOMBARDIA	Dr. U. Loi <i>Magistrato</i>	Dr. G. Perrone <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Avv. C. Chiaffarelli <i>Avvocato</i>
MARCHE	Dr. S. Nardino <i>Magistrato di Cassazione</i>	Dr. P. Narbone <i>Dir. Amm. Fin.</i>	D.ssa A. M. Bevilacqua
MOLISE	Prof. F. S. D'Ayala Valva <i>Professore universitario</i>	Dr. P. A. Ferraris <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Dr. O. Caputi <i>Dir. Amm. Fin.</i>
PIEMONTE	Dr. S. Pieri <i>Primo Pres. Onorario Corte Cassazione</i>	Dr. F. Vitullo <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Dr. G. Lazzara <i>Commercialista</i>
PUGLIA	Prof. D. Ciavarella <i>Professore Universitario</i>	Dr. D. Fulco <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Dr. N. Chiechi <i>Commercialista</i>
SARDEGNA	Dr. P. Corda <i>Magistrato di Cassazione</i>	Col. Ris. G. Erriu <i>G. d F.</i>	Dr. A. Aledda <i>Commercialista</i>
SICILIA	Dr. B. Pellingra Contino <i>Magistrato del T.A.R.</i>	Dr. S. Forastieri <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Avv. F. Pillitteri <i>Avvocato</i>
TOSCANA	Prof. U. Nannucci <i>Magistrato</i>	Dr. N. Battaglia <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Dr. F. Vannoni <i>Commercialista</i>
TRENTO	Dr. S. Coraiola <i>Magistrato</i>	Gen. M. Porretti <i>G. d F.</i>	Dr. I. G. Favoino <i>Commercialista</i>
UMBRIA	Dr. G. Morani <i>Magistrato</i>	Gen. G. Bianco <i>G. d F.</i>	Dr. V. Pilone <i>Dir. Amm. Fin.</i>
VALLE D'AOSTA	Dr. D. Cuzzola <i>Magistrato</i>	Dr. P. Scrima <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Avv. L. Fournier <i>Avvocato</i>
VENETO	Prof. E. Rosini <i>Pres. Onorario Consiglio di Stato</i>	Dr. R. Romani <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Avv. G. Altieri <i>Avvocato</i>

6.1 L'incompatibilità

Una questione non ancora risolta è la mancata previsione nella legge istitutiva di una disposizione che disciplini le incompatibilità per le nomine dei Garanti, e consenta di risolvere le ipotesi, potenzialmente verificabili, di un magistrato già membro della Commissione Tributaria o di un componente che svolge anche le funzioni di consulente professionale. In passato, alcuni Garanti hanno evidenziato che la valutazione delle incompatibilità non si riferisce esclusivamente a quelle preesistenti all'atto di nomina, ma potrebbe riguardare le eventuali incompatibilità sorte *in itinere* nel corso cioè di svolgimento della funzione istituzionale.

I pochi casi di incompatibilità riscontrati in questi anni hanno impedito che il problema assumesse una rilevanza significativa, anche se è evidente che le dimissioni dei componenti per situazioni di incompatibilità con l'attività svolta (ad esempio, un professore universitario già membro di Commissione Tributaria) hanno comportato necessariamente la variazione dei collegi già costituiti.

7. I regolamenti di organizzazione

I Garanti svolgono la propria attività sulla base di regolamenti predisposti secondo uno schema concordato a suo tempo con gli uffici ministeriali, al fine di dare uniformità alla disciplina dell'organizzazione e del funzionamento ed evitare diverse interpretazioni sulle modalità di svolgimento delle funzioni⁹⁹. Detti regolamenti, più o meno omogenei al modello ministeriale, disciplinano il sistema di regole a cui i Garanti si uniformano per i loro contatti e incontri, l'esame e le deliberazioni del Collegio, i rapporti con gli uffici finanziari, le Regioni e gli Enti locali, l'archiviazione delle segnalazioni nonché le procedure con le quali il contribuente ha modo di far conoscere le proprie questioni. Generalmente, però, non vincolano le

⁹⁹ L'ipotesi di regolamento era basata sullo studio di alcune figure simili al Garante del contribuente (Autorità garante della concorrenza e del mercato, Garante della privacy) ricalcandone alcune soluzioni organizzative e funzionali per la disciplina degli aspetti relativi al funzionamento del Collegio, come per l'assunzione delle funzioni, le dimissioni, sostituzioni dei componenti, le riunioni dei Garanti, le deliberazioni, il verbale delle riunioni, e degli aspetti organizzativi relativi alla segreteria dei Garanti e al personale loro assegnato. Nel rispetto dell'autonomia dei Garanti tale ipotesi di regolamento non è mai stata oggetto di soluzione centralizzata da parte degli uffici ministeriali.

modalità di accesso del contribuente all'ufficio, consentendo l'accettazione di forme diverse di presentazione delle istanze, come già precisato in occasione della disamina dei poteri del Garante.

8. Il funzionamento del Collegio

Riguardo le modalità di funzionamento del Collegio la legge 212/2000 non offre indicazioni necessarie e utili ad assicurare l'omogeneo svolgimento delle funzioni di garanzia riconosciute ai Garanti sul territorio. Tale limite della norma è stato evidenziato dai Garanti fin dalle prime relazioni. L'assenza di una disciplina normativa, osservano, non può trovare una soluzione di tipo esclusivamente organizzativo: l'ufficio del Garante è un Collegio perfetto, la cui operatività è legata alla contemporanea presenza dei tre componenti, che assicurano la sinergia di competenze professionali eterogenee, con la conseguenza che l'assenza prolungata anche di un solo componente può pregiudicarne la funzionalità¹⁰⁰.

In mancanza di tale previsione, i Garanti, quando si è verificata l'assenza di uno dei componenti, hanno predisposto provvedimenti provvisori con riserva di ratifica al ritorno del componente assente: detti provvedimenti sono, dunque, operativi *medio tempore* e sono adottati dal Presidente del Collegio per ottenere una decisione tempestiva con effetti temporanei da sottoporre ad approvazione del Collegio nella prima riunione utile. Ma opinione generale di tutti i Garanti è che, anche in presenza di un regolamento interno che disciplini l'esercizio sostitutivo di poteri presidenziali, l'art. 13, comma 3, deve essere completato da una norma che preveda la designazione di uno o più membri supplenti¹⁰¹.

9. L'autonomia del Garante e l'effettività dei poteri

L'autonomia dell'istituto, prevista dall' art. 13, comma 2, laddove si afferma che il Garante è organo operante in piena autonomia, condiziona l'esercizio delle relative

¹⁰⁰ Garante del contribuente della Liguria, Rel. I sem. 2008, pag. 2; Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2008, pag. 1.

¹⁰¹ Garante del contribuente della Basilicata, Rel. I sem. 2008, pag. 2.

funzioni. Da parte di più Garanti è stato, però, rilevato che l'autonomia può essere acquisita solo se l'organo preposto alla garanzia dei diritti tutelati viene dotato dei poteri necessari per agire con indipendenza in modo da incidere efficacemente sulle dinamiche e i processi mentre la legge, oltre a non dire nulla riguardo ai contenuti dell'autonomia, non ha attribuito al Garante poteri sufficientemente incisivi.

Si rende necessario, ad avviso dei Garanti, ricercare il significato di autonomia che meglio si adatta alla natura ed alle funzioni del Collegio, il quale, pur essendo istituito presso la Direzione Regionale delle Entrate, è organo indipendente ed estraneo a qualsiasi struttura gerarchica.

Inoltre, se da un lato il Garante del contribuente è sottratto nel suo operare ad ogni vincolo gerarchico, al contempo, è privo di ogni mezzo di coercizione o pressione nei confronti degli uffici finanziari inadempienti alle sue indicazioni.

Diversi sono i poteri e le funzioni assegnati a tale organismo che tuttavia non possiede una matrice di indipendenza e autonomia di uguale peso, rispetto alle altre *Autorithies*. Gli atti emanati non sono infatti autonomamente impugnabili, né lo stesso può rivestire il ruolo di parte in qualsiasi giudizio amministrativo concernente l'eventuale illegittimità di un atto. I poteri attribuiti al Garante sono configurabili piuttosto come poteri d'impulso, che possono essere collocati fra gli atti di indirizzo, direzione o coordinamento, ma che non possono incidere sulle sfere giuridiche dell'Amministrazione e del contribuente non essendo attribuito dalla norma al predetto organo l'esercizio di alcun potere di amministrazione attiva. La figura è priva di incisività come si converrebbe ad un'autentica autorità investita di ampi poteri di controllo e vigilanza, ma piuttosto rivolta, in mancanza di un potere coercitivo, a effettuare solo richiami compartimentali non idonei, peraltro, a incidere sull'atto in contestazione.

Tutti i Garanti ogni anno evidenziano, infatti, come l'esercizio delle loro funzioni sia strutturalmente circoscritto alla segnalazione, all'invito, alla raccomandazione o al richiamo, senza poter incidere in concreto sugli aspetti

realmente critici del rapporto tra fisco e contribuente né poter sanzionare inerzie, inadempienze e negligenze degli uffici finanziari.

Risulta, peraltro, chiaro come le funzioni di garanzia esercitate dall'organo, prive di un qualsiasi potere di coercizione, rischiano di fargli perdere credibilità sia nei confronti dei contribuenti che ad esso si rivolgono, sia verso gli stessi uffici destinatari dei suoi interventi.

Per queste ragioni, fin dalla loro istituzione, i Garanti manifestano la necessità di modificare la struttura dell'organo, dotandolo di poteri più incisivi, al fine di renderlo assolutamente autonomo nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, ma tale risultato è conseguibile solo a condizione di riconoscere all'organo autonomia finanziaria, organizzativa e disponibilità di risorse.

Al riguardo, il Garante della Lombardia propone di realizzare un'indagine sul grado di soddisfazione dei contribuenti sui servizi erogati dallo stesso. Ciò al fine di rendere trasparente il rapporto tra risorse e risultati, prefigurare eventuali interventi correttivi, conoscere l'efficacia degli interventi del Garante e delle ricadute che gli stessi determinano nella relazione contribuente e fisco.

Osserva però il Collegio che il livello di gradimento è falsato dal fatto di considerare tale ufficio come una *“struttura di servizio professionale alla quale affidare iniziative e adempimenti relativi a posizioni soggettive, in una logica lontana dal ruolo attribuito al Garante dall'art. 13 dello Statuto”*¹⁰².

9.1 L'autonomia finanziaria e organizzativa

Ulteriore espressione dell'autonomia del Garante è la sua indipendenza finanziaria, intesa come disponibilità di risorse finanziarie autonomamente gestibili, ovvero, come da più parti segnalato, di un fondo annuale per le spese di funzionamento, con obbligo di rendiconto, al fine di consentire all'istituzione

¹⁰² Garante del contribuente della Lombardia, Rel. I sem. 2008, pag. 3.

autonomia organizzativa e terzietà proprie dell'istituto, così come delineato dall'art. 13, della legge 212/2000¹⁰³.

Al riguardo, alcuni Garanti ritengono indispensabile pervenire a una completa autonomia di bilancio del Garante rispetto all'attuale posizione di dipendenza dall'Agenzia delle Entrate, proponendo, in alternativa, di riservare nell'ambito dei fondi assegnati alla Direzione Regionale, un'apposita voce distinta e separata destinata alla gestione dell'ufficio del Garante¹⁰⁴.

Autonomia, nella definizione che ne danno i Garanti, significa anche dislocazione e organizzazione dell'ufficio che, per operare in modo autonomo e affermare la propria indipendenza, deve poter disporre di una propria sede e di risorse strumentali e di personale certe¹⁰⁵.

Per tale ragione, i Garanti ribadiscono l'assoluta necessità di ottenere una vera indipendenza dall'Agenzia delle Entrate, in modo da evitare che per l'assegnazione delle risorse umane e materiali indispensabili allo svolgimento della propria attività istituzionale sia necessario il supporto logistico dell'Agenzia stessa. Auspicano, pertanto, che gli uffici del Garante con le relative competenze transitino al Dipartimento delle Finanze, che già gestisce e amministra tutte le spese occorrenti per il funzionamento delle Commissioni Tributarie¹⁰⁶.

Del resto, l'affermazione secondo cui organizzazione e risorse condizionano il raggiungimento dei fini è ancor più vera in un organo per il quale la legge si è limitata a disegnare le principali aree di intervento, lasciando all'autoregolamentazione organizzativa un ruolo primario nello svolgimento concreto dell'attività.

Si precisa, infine, che la gestione delle spese per il funzionamento del Garante spetta al Dipartimento delle Finanze che, sulla base del relativo capitolo di bilancio

¹⁰³ Garante del contribuente della Toscana, Rel. II sem. 2008, pag. 4; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2008, pag. 3.

¹⁰⁴ Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. II sem. 2008, pag. 14; Garante del contribuente della Toscana, Rel. I sem. 2008, pag. 2.

¹⁰⁵ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2008, pag. 1.

¹⁰⁶ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2008, pag. 3; Garante del contribuente del Molise, Rel. II sem. 2008, pag. 7; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2008, pag. 9;

1557, cura la liquidazione dei rimborsi spettanti. Nell'anno di riferimento le procedure di pagamento non sono state oggetto di alcuna segnalazione particolare da parte dei Garanti.

9.2 Le risorse strumentali e il personale

L'altro indicatore significativo dell'autonomia e indipendenza dell'organismo è l'adeguata assegnazione di dotazioni organiche e strumentali, rispetto alla quale i Garanti rappresentano differenti realtà operative.

In particolare, continuano ad essere segnalate inadeguatezze in ordine al rispetto della disposizione, art. 13, comma 5, che stabilisce *“le funzioni di segreteria e tecniche sono assicurate al Garante dagli uffici della Direzione Regionale delle Entrate presso le quali lo stesso è istituito*, ritenendo utile un intervento legislativo che chiarisca il significato della norma che nulla dice sul reperimento dei fondi necessari all'Agenzia delle Entrate per garantire il funzionamento della struttura¹⁰⁷.

Dopo un avvio, a volte difficile, con le Direzioni Regionali proprio in relazione all'individuazione dei locali, del personale e delle attrezzature necessarie, la situazione complessiva delle risorse disponibili è tuttavia migliorata per la maggior parte dei Garanti, grazie anche all'assegnazione di personale di segreteria qualificato¹⁰⁸.

In proposito, viene ribadita la necessità di un inquadramento giuridico ed economico dei componenti della segreteria del Collegio identico a quello degli impiegati dell'Agenzia delle Entrate, in considerazione della specificità delle

¹⁰⁷ L'art. 15 della convenzione tra il Ministero dell'economia e delle finanze e l'Agenzia delle Entrate per il triennio 2007-2009 stabilisce tra l'altro che *“L'Agenzia, in attuazione delle previsioni di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212, assicura al Garante del contribuente per lo svolgimento delle sue funzioni le risorse necessarie, con particolare riferimento ai locali e al personale di segreteria”*.

¹⁰⁸ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2008, pagg. 1-2; Garante del contribuente della Toscana, Rel. I sem. 2008, pag. 3; Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. II sem. 2008, pag. 12; Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2008, pag. 1; Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Bolzano, Rel. II sem. 2008, pag. 1; Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Trento, Rel. II sem. 2008, pag. 1.

mansioni o, in alternativa, appare auspicabile un inquadramento organico in un ruolo distinto¹⁰⁹.

Per altri Garanti persistono, invece, contesti di difficoltà relativi sia agli strumenti necessari per lo svolgimento delle funzioni di segreteria e di quelle tecniche (supporti telematici, linee telefoniche, attrezzatura informatica, locali adeguati e loro sicurezza) sia all'assegnazione di un numero sicuro e congruo di personale a propria disposizione¹¹⁰.

In particolare, il Garante della Lombardia osserva che le risorse disponibili rappresentano uno *standard* minimo, indispensabile per l'espletamento delle funzioni, ma insufficiente in prospettiva di un progressivo incremento delle istanze dei contribuenti. La struttura dovrebbe operare con organico disegnato e calibrato in parallelo alle funzioni attribuite, consentendo di prefigurare programmi di intervento non episodici, ma idonei a rispondere alle esigenze previste dalla legge istitutiva, quali le attività di controllo e iniziativa di cui ai commi 7 e 8 dell'art. 13.¹¹¹

Per un efficiente svolgimento delle funzioni, molti Garanti rinnovano le seguenti richieste:

- riviste specializzate (Sole 24 ore, Italia Oggi, Il Fisco), raccolte di codici e testi di diritto tributario¹¹²;
- accesso all'Anagrafe tributaria per ottenere notizie e dati utili per le pratiche segnalate dai contribuenti, con conseguente risparmio di tempo anche per gli uffici ai quali le informazioni sono richieste¹¹³;

¹⁰⁹ Garante del contribuente della Toscana, Rel. I sem. 2008, pag. 2; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2008, pag. 3; Garante del contribuente della Sicilia, Rel. II sem. 2008, pag. 10; Garante della Campania, Rel. I sem. 2008, pag. 1.

¹¹⁰ Garante del contribuente del Lazio, I sem. 2008, pag. 2; Garante del contribuente della Sardegna, Rel. I sem. 2008, pag. 2; Garante del contribuente della Calabria, Rel. II sem. 2008, pag. 10; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2008, pag. 2; Garante del contribuente della Lombardia, Rel. II sem. 2008, pag. 4; Garante del contribuente Friuli Venezia Giulia, Rel. I sem. 2008, pag. 2.

¹¹¹ Garante del contribuente della Lombardia, Rel. II sem. 2008, pagg. 1-2.

¹¹² Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2008, pag. 11; Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2008, pagg. 1-2; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2008, pag. 2; Garante della Campania, Rel. I sem. 2008, pag. 3; Garante della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2008, pag. 4; Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Trento, Rel. I sem. 2008, pag. 1.

¹¹³ Garante del contribuente del Lazio, Rel. I sem. 2008, pag. 2; Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2008, pag. 10; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2008, pag. 2; Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2008, pag. 4.

- documento d'identificazione che certifichi grado e funzione di ogni Garante e consenta gli accessi previsti dalla legge a tutti gli uffici finanziari¹¹⁴.

10. Il coordinamento dei Garanti

L'esigenza di un coordinamento tra i singoli Garanti è stata fortemente sentita fin dall'attivazione dell'istituto, anche se si è sempre rifiutata l'ipotesi di forme di imposizione e di regolamentazione rigidamente uniformi.

Nel maggio 2001, pertanto, i Garanti hanno costituito, in assenza di specifiche previsioni normative, un Comitato di coordinamento dei Garanti. Successivamente, con delibera del 16 marzo 2002, tale istituto è stato formalizzato nell'Organizzazione del Garante del contribuente, con compiti di collegamento e coordinamento di tutte le iniziative dei singoli Garanti regionali.

Tutti i Garanti ritengono, infatti, opportuno svolgere la propria attività in modo non contraddittorio attraverso l'adozione di regole analoghe, al fine di evitare che il contribuente risulti garantito e tutelato in modo diverso da una Regione all'altra; e in considerazione dell'indispensabile attività di collegamento, propongono da sempre il riconoscimento ufficiale dell'Organizzazione¹¹⁵.

¹¹⁴ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2008, pag. 2; Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2008, pag. 10; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2008, pag. 3.

¹¹⁵ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2008, pag. 7; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2008, pag. 10.

PARTE III

LE PROPOSTE DI REVISIONE NORMATIVA DEI GARANTI

11. Le proposte di revisione dell'istituto

Sulla base delle osservazioni rilevate dall'esperienza maturata in questi anni, i Garanti ritengono indispensabile la riforma e integrazione delle disposizioni dell'art. 13 dello Statuto dei diritti del contribuente, al fine di dare soluzione legislativa a questioni di interpretazione e applicazione della norma e di conferire maggiore funzionalità ed efficacia all'azione del Garante. In particolare, le soluzioni proposte nel corso degli anni convergono sulla necessità di una modifica normativa che assicuri all'istituto l'indipendenza necessaria allo svolgimento delle funzioni, attraverso la rescissione di ogni legame economico e funzionale del Garante con l'Agenzia delle Entrate, e rafforzi i poteri, previsti dalla norma, a rispondere alla missione di garanzia riconosciutagli dallo Statuto.

Due sono, infatti, gli elementi che condizionano l'effettiva applicazione dei principi previsti dallo Statuto: la carenza di poteri riconosciuti al Garante per intervenire in caso di violazione dei suoi precetti e la mancata previsione di reali forme di autonomia organizzativa e finanziaria per disporre di risorse assegnate in via esclusiva che assicurino al Garante indipendenza e incisività alla tutela non giurisdizionale dallo stessa perseguita. L'assenza di tali condizioni costituisce la causa delle difficoltà che il Garante incontra nell'assolvere ai propri compiti istituzionali e nel dare garanzie concrete ai contribuenti, nonché determina il limitato interesse da parte di questi ultimi a rivolgersi al Garante¹¹⁶.

Tra le più significative proposte di revisione normativa presentate nel periodo di riferimento, sostanzialmente coincidenti con quelle degli scorsi anni e con quelle formulate in sede parlamentare¹¹⁷, si segnalano:

¹¹⁶ Garante del contribuente della Puglia, Rel. II sem. 2008, pag. 19.

¹¹⁷ Atto Camera 5313, Atto Camera 5699; Atto Senato 1193; Atto Senato 1041, Atto Senato 649

- l'attribuzione al Dipartimento delle Finanze delle funzioni di supporto agli uffici del Garante (personale di segreteria, risorse materiali e mezzi tecnici, assegnazione del fondo spese autonomamente gestibile da ciascun Collegio), svincolandoli da qualsiasi forma di collegamento funzionale ed economico con l'Agenzia delle Entrate.¹¹⁸;
- l'obbligo, per gli uffici tributari, di fornire al Garante motivate risposte entro il termine di 30 giorni¹¹⁹ e la conferma del potere del Collegio di chiedere alle competenti autorità l'avvio del procedimento disciplinare nei confronti dei funzionari e dei dirigenti degli uffici cui sia imputabile inerzia o inadempimento nell'assolvimento di tali doveri¹²⁰;
- l'implementazione e definizione dei poteri dei Garanti in merito all'attivazione delle procedure di autotutela esercitabili nei confronti di qualsiasi atto avente natura tributaria¹²¹;
- il conferimento al Garante della facoltà di sospendere l'esecuzione dell'atto impositivo, in caso di istanza di autotutela presentata dal contribuente, come conferita all'ufficio finanziario (sospensione amministrativa art. 39 del D.P.R. 602/1973) e alla Commissione Tributaria Provinciale (articolo 47 del D.lgs. 546/1992). Ed ancora la previsione, tra gli atti impugnabili davanti al giudice tributario, elencati nell'art. 19 del citato D.lgs 546/92, del provvedimento espresso di diniego ed il silenzio rifiuto dell'Amministrazione finanziaria sull'istanza di annullamento o revoca in via di autotutela di atti impositivi, ritenuti illegittimi o infondati, presentata dal contribuente ovvero attivata dal Garante¹²². Per alcuni Garanti la presentazione dell'istanza di autotutela al Garante dovrebbe produrre l'effetto di prolungare congruamente (ad es: di cento giorni o 4 mesi) il termine per impugnare in sede giurisdizionale l'atto contestato, in modo da consentire l'esame dell'istanza da parte

¹¹⁸ Per tutti Garante del contribuente della Provincia Autonoma del Molise. Il sem. 2008, pag. 7.

¹¹⁹ Tale termine è stato espressamente ribadito dall'art. 14 della convenzione tra il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate per il triennio 2008-2010.

¹²⁰ Garante del contribuente della Campania, Rel. II sem. 2007, pag. 4.

¹²¹ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2008, pag. 7.

¹²² Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2008, pagg. 4 -5.

dell'Amministrazione, al fine di evitare controversie lunghe e costose e di non costringere il contribuente ad avvalersi dei rimedi giurisdizionali nel breve termine previsto di 60 giorni¹²³. Altri Garanti propongono inoltre di sospendere il termine per ricorrere alle Commissioni Tributarie in caso di istanza presentata al Garante del Contribuente. *“Ciò servirebbe a evitare che il contribuente ricorra al giudice quando è ragionevole confidare in una definizione non contenziosa della vertenza e, per evitare che l'istanza al Garante venga strumentalizzata per ritardare indebitamente l'adempimento dell'obbligazione tributaria, si potrebbe prevedere che la sospensione del predetto termine sia breve, limitata al tempo strettamente necessario al Garante per interpellare l'ufficio competente e a questo per rispondere al Garante”*¹²⁴.

- l'estensione della competenza per materia del Garante anche ai tributi locali e la precisazione dei rapporti tra Garanti e Difensori civici al fine di evitare confusione e sovrapposizioni di tutele¹²⁵;
- la disciplina uniforme di taluni aspetti dell'organizzazione e del funzionamento degli uffici del Garante, quali ad esempio i requisiti per aspirare all'incarico, i criteri di scelta e di nomina, le ipotesi di incompatibilità e decadenza e la nomina dei membri supplenti¹²⁶.
- la facoltà d'intervento sia nella procedura del conto sospeso, attraverso l'emanazione di un parere nelle ipotesi di esecuzione di giudicati sia nel giudizio di ottemperanza, nel caso di giudicato formale suscettibile di esecuzione forzata¹²⁷.

¹²³ Garante della Basilicata, Rel. I sem. 2008, pag. 2; Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2008, pagg. 4 -5.

¹²⁴ Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2008, pag. 4; Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Bolzano, Rel. II sem. 2008, pag. 3.

¹²⁵ Garante del contribuente della Campania, Rel. II sem. 2008, pag. 5.

¹²⁶ Garante del contribuente della Basilicata, Rel. II sem. 2008, pag. 1;

¹²⁷ Garante del contribuente della Lombardia., Rel. I sem. 2008, pag. 5.

12. Le proposte in materia tributaria

I Garanti hanno elaborato proposte di revisione della legislazione tributaria tenendo conto dell'idoneità delle soluzioni normative ad assicurare l'attuazione dei principi ispiratori dello Statuto del contribuente. Tra queste, si segnalano:

- l'emanazione dei regolamenti volti a completare la disciplina statutaria in materia di compensazione (art. 8, comma 8) e di comportamento per il personale addetto alle verifiche fiscali, secondo quanto previsto dall'articolo 15 dello Statuto dei diritti del contribuente¹²⁸;
- la semplificazione e il coordinamento della normativa in materia fiscale, attraverso l'emanazione di Testi Unici per ogni singolo tributo al fine di dare attuazione alla chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie prevista dall'art. 2 dello Statuto in modo da ristabilire il rapporto di fiducia tra fisco e contribuenti ostacolato anche dall'eccessiva produzione legislativa¹²⁹;
- il riordino della legislazione sul canone televisivo¹³⁰;
- la definizione della questione tra credito e debito d'imposta¹³¹;
- l'introduzione di correttivi ai poteri conferiti agli Agenti della riscossione, non risultando sufficienti, ad assicurare i diritti dei contribuenti, le direttive emanate da Equitalia alle società partecipate. Al riguardo, i Garanti chiedono, in particolare, che gli Agenti della riscossione nello svolgimento dell'attività di riscossione coattiva applichino le misure cautelari previste dalla legge nella maniera meno invasiva possibile, ovvero solo con crediti superiori ad un ammontare predefinito¹³². Per i Garanti il rispetto dei principi di legalità, proporzionalità, trasparenza e buon andamento, ai quali è soggetta l'attività di pubblica riscossione delle imposte esige che l'Amministrazione finanziaria

¹²⁸ Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. II sem. 2008, pag. 15; Garante del contribuente della Basilicata, Rel. I sem. 2008, pag. 2; Garante del contribuente della Puglia, Rel. I sem. 2008, pag. 36;

¹²⁹ Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. II sem. 2008, pag. 15; Garante del contribuente della Liguria, Rel. I sem. 2008, pag. 5.

¹³⁰ Garante del contribuente del Lazio, Rel. I sem. 2008, pag. 12; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2008, pagg. 6-7.

¹³¹ Garante della Sardegna Rel. II sem. 2008, pag. 4.

¹³² Garante del contribuente della Sicilia, Rel. II sem. 2008, pag. 3; Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. II sem. 2008, pag. 7;

assuma concrete iniziative per dare attuazione a prescrizioni di legge inosservate e promuova l'intervento del legislatore nelle materie – come quella cautelare – in cui occorrono regole certe, uniformi che da un lato legittimano l'azione dei concessionari a tutela dei crediti erariali e dall'altra rendano possibile il controllo dei contribuenti sulla legalità e correttezza dei provvedimenti adottati nei loro confronti. Pertanto, non può essere differita l'emanazione del regolamento ministeriale di attuazione della disciplina del fermo dei beni mobili registrati previsto dal comma 4 del novellato art. 86 del DPR 602/73 privo della parte destinata a stabilire modalità, termini e procedure del fermo, a garantire la difesa dei contribuenti contro possibili eccessi ed abusi dei concessionari. Analoga esigenza ricorre in relazione all'iscrizione di ipoteca su beni immobili dei debitori del fisco, art. 77 del citato DPR 602/73, per la quale mancano provvedimenti legislativi e amministrativi diretti a porre limiti e condizioni vincolanti all'esercizio dell'azione cautelare dei concessionari, disciplinate ancora da norme interne dettate da Equitalia con le direttive di gruppo ¹³³.

¹³³ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2008, pagg. 18-19.