

PREMESSA**LE FUNZIONI E I POTERI DEL GARANTE DEL CONTRIBUENTE**

Il Garante del contribuente, istituito dall'art. 13 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), è un Organo collegiale operante in piena autonomia e indipendenza funzionale - composto da un Presidente e da 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;
- individua i casi di particolare rilevanza in cui le disposizioni di legge o i comportamenti dell'Amministrazione determinino un pregiudizio dei contribuenti segnalandoli agli Organi competenti per un eventuale avvio del 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 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.

Il Garante è anche Organo referente al Governo e al Parlamento nelle scelte di politica fiscale. Infatti 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

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

l'individuazione degli aspetti critici più rilevanti nel rapporto fisco-contribuente e con la prospettazione delle relative soluzioni.

E' bene sottolineare che l'obbligo di informare i vertici dell'Amministrazione finanziaria avviene nell'esclusivo interesse dell'Amministrazione stessa, in quanto, sulla base di tali relazioni, il Ministro dell'Economia e delle Finanze *“riferisce annualmente alle competenti Commissioni parlamentari in ordine al funzionamento del Garante del contribuente, all'efficacia dell'azione da esso svolta ed alla natura delle questioni segnalate nonché ai provvedimenti adottati a seguito delle segnalazioni del Garante stesso”*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 approfonditi alcuni argomenti già segnalati in anni precedenti - è elaborato sulla base delle relazioni semestrali relative all'attività svolta dai Garanti nel 2009.

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

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

PAGINA BIANCA

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 poiché 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 sia 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 di essi abbiano optato per la tesi della competenza territoriale mentre altri per quella personale. In particolare, il Garante della Provincia di Bolzano ritiene che nella propria Provincia, in ossequio al bilinguismo, sia di notevole importanza l'attribuzione della competenza personale⁴. La maggior parte dei Garanti, tuttavia, ritiene da sempre che il criterio della competenza debba fare esclusivo riferimento al luogo dove ha sede l'Ufficio fiscale che ha emesso l'atto.

⁴ Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Bolzano, Rel. II sem. 2009, pag. 3.

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 da alcuni Garanti anche nelle relazioni del 2009.

Manca, infatti, 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.

Nonostante il "parere di massima" contrario espresso dall'Avvocatura Generale dello Stato⁵, la Cassazione, con Sentenza 6 ottobre 2006, n. 21513, ha precisato che il principio della tutela dell'affidamento è applicabile, oltre che ai rapporti tributari sorti in epoca anteriore alla sua entrata in vigore, anche ai rapporti fra contribuente ed Ente impositore diverso dall'Amministrazione finanziaria dello Stato.

La quasi totalità dei Garanti svolge, quindi, le proprie funzioni anche nei confronti di Enti dotati di potere impositivo diversi dallo Stato, nonché degli altri soggetti indicati nell'art. 17 dello Statuto dei diritti del contribuente, in considerazione del fatto che 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, i Garanti ribadiscono che l'azione di tutela dei contribuenti e di controllo della legalità affidata dallo Statuto agli stessi non possa arrestarsi di fronte a tributi devoluti alle Regioni, ma istituiti e disciplinati con leggi dello Stato e, come tali, di competenza dello stesso Garante. Sulla base di tali considerazioni, viene sottolineata l'opportunità di stabilire, con espressa norma di legge, l'ambito di esercizio dei poteri del Garante e di risolvere così i problemi di interpretazione e applicazione dell'art. 13, eliminando ogni possibile contestazione

⁵ 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"*.

sulla legittimità dell'azione del Garante riguardo ai tributi delle Regioni e degli Enti locali, nei confronti degli uffici e soggetti che li gestiscono con il preciso scopo di evitare ulteriori confusioni e garantire certezza, equità e legalità.⁶

Come viene evidenziato dal Garante del contribuente della Puglia, gli Enti locali gestiscono tutte le entrate come se fossero tributi. Ai fini della competenza del Garante in materia di tributi locali è opportuno distinguere le entrate di diritto pubblico (vale a dire il gettito derivante da tutti quei tributi con cui gli Enti si procurano i mezzi per soddisfare i bisogni collettivi) da quelle di diritto privato (i corrispettivi relativi alle prestazioni di servizi resi dagli Enti stessi). Ciò premesso, nei confronti di atti impositivi riguardanti tasse, imposte e tributi propriamente intesi, sia in fase di accertamento che di riscossione, il destinatario può sempre invocare le tutele predisposte dallo Statuto del contribuente e, di conseguenza, il ricorso al Garante.

Al contrario per le entrate di diritto privato, come per esempio il canone che non comporta l'obbligo di dichiarazione e di conseguenza fasi di accertamento e riscossione, non è possibile richiamare l'intervento del Garante⁷.

Così i Garanti intervenuti sul tema propongono modifiche legislative dirette a chiarire il contenuto dell'art. 1 dello Statuto dei diritti del contribuente. Ad esempio, il Garante della Campania ritiene *"indispensabile disporre legislativamente che la competenza del Garante in materia dei tributi locali comporti che la condotta agnostica o assenteistica degli enti locali, che non rispondono nemmeno alle segnalazioni dell'Ufficio del Garante, privo di qualsiasi potere nei confronti dei rappresentanti legali dell'Ente (sindaci, Presidenti, ecc.) sia sanzionabile nei riguardi dei dipendenti addetti agli uffici tributari locali, con provvedimenti da comunicare al Garante"*.⁸ Anche il Garante della Basilicata si ritiene competente per i tributi locali in considerazione della portata generale dei principi della legge 212/2000, riferibile a tutti gli Enti locali e ai loro tributi.⁹ Il Garante delle Marche conferma implicitamente tale indirizzo, sottolineando lo scarso utilizzo che del suo

⁶ Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2009 pag. 7 e Garante della Basilicata, Rel. I sem. 2009, par. VI.

⁷ Garante del contribuente della Puglia, Rel. II sem. 2009, pagg. 35 e 36.

⁸ Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2009, pag. 6.

⁹ Garante del contribuente della Basilicata, Rel. II sem. 2009, par. V.

Ufficio fanno i contribuenti locali, preferendo, spesso, la strada del contenzioso giurisdizionale presso le Commissioni tributarie provinciali e regionali.¹⁰

Ed ancora, il Garante di Bolzano ribadisce che *"i tributi locali istituiti con legge nazionale debbano rientrare nella competenza per materia del Garante"*.¹¹

Il Garante del Piemonte riscontra difficoltà concrete nei rapporti con gli Enti locali, in particolare con i piccoli Comuni, *"che frequentemente ritardano le risposte e che spesso dimostrano una conoscenza assai scarsa della materia fiscale"*, mentre risulta nel complesso più positiva la collaborazione offerta dalla Regione Piemonte¹².

1.2 I rapporti con il Difensore civico

La questione dei rapporti tra Garante del contribuente e Difensore civico è collegata alla competenza per materia, poiché l'attività del Garante si è venuta ad affiancare a quella del Difensore civico - istituto di tutela alternativo alla giurisdizione - con compiti di garanzia e buon andamento dell'Amministrazione.¹³

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.

In generale, tra i due Organi i rapporti sono collaborativi e improntati ad una reciproca correttezza e collaborazione e in più casi è avvenuto un trasferimento di istanze, in particolar modo quando è emersa una cognizione specifica del Garante in luogo di quella del Difensore civico.

A tale proposito, il Garante della Lombardia precisa che ormai non ha più consistenza l'interrogativo d'ordine sistematico circa l'estensione ai tributi locali della competenza del Garante. Secondo tale Garante, *"anche nelle sedi nelle quali gli*

¹⁰ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2009, pag. 6.

¹¹ Garante del contribuente di Bolzano, Rel. II sem. 2009, pag. 3.

¹² Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2009, pag. 7.

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

*statuti regionali o comunali hanno nominato il Difensore Civico attribuendo a questo competenza in materia di tributi locali, non sono sorti problemi di sorta in tema di competenza".*¹⁴

Il Garante della Toscana segnala che la legge regionale toscana (18 febbraio 2005 n. 31) ha affidato le funzioni di Garante del Contribuente al Difensore Civico regionale *"relativamente ai tributi regionali, con i poteri e le facoltà previste dalla legge regionale istitutiva"*. In questo caso, il Difensore Civico regionale ha funzioni di Garante nei soli riguardi dei tributi istituiti dalla Regione Toscana e, come in passato, il Garante ha continuato a trasmettere le pratiche relative a questioni e a rapporti di natura tributaria locale ai Difensori civici della Regione e/o dei Comuni.¹⁵

Per altri Garanti, invece, non sempre si sono realizzati rapporti collaborativi tra i due Organi e i problemi di competenza tra gli stessi sono ancora da risolvere¹⁶.

Al riguardo, il Garante delle Marche segnala la generale mancanza *"di rapporti con i Difensori civici operanti nel territorio marchigiano"* anche per la quasi totale rinuncia dei contribuenti marchigiani ad avvalersi della tutela del Garante riguardo ai tributi regionali e locali, nonostante un elevato contenzioso giurisdizionale in materia.¹⁷

Anche se non si sono verificate situazioni problematiche vi è chi, considerata la fungibilità e la genericità di alcune funzioni, prefigura un eventuale conflitto di competenza tra i due Uffici e ritiene necessario un intervento legislativo che definisca i rapporti tra Garante e Difensore civico. A tale proposito, il Garante della Basilicata osserva che allo stato attuale pur non sussistendo dubbi o aspetti critici rilevanti nel suo operare riguardo ai tributi locali con i Difensori civici, tuttavia, auspica una definizione delle competenze, dei limiti e dei reciproci rapporti tra gli stessi al fine di evitare disparità di comportamenti e contrasti tra tali Organismi, come avvenuto in alcuni casi.¹⁸

¹⁴ Garante del contribuente della Lombardia, Rel. I sem. 2009, pag. 4.

¹⁵ Garante del contribuente della Toscana, Rel. I sem. 2009, pag. 3 e Rel. II sem. 2009, pag. 7.

¹⁶ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2009, pag. 8.

¹⁷ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2009, pagg. 6 e 7.

¹⁸ Garante del contribuente della Basilicata, Rel. I sem. 2009, pag. 5.

1.3 I rapporti con le Commissioni tributarie

Come già rilevato negli anni precedenti, è convinzione diffusa che il Garante abbia l'obbligo di non ampliare la propria cognizione anche alle Commissioni tributarie, la cui azione non può essere controllata o corretta: per questo, le eventuali lamentele dei contribuenti in merito all'attività delle Commissioni sono rapidamente trasmesse alle Presidenze delle suddette Commissioni.

Il Garante della Campania auspica che sarebbe opportuno conferire al Garante la facoltà di intervento presso i giudici tributari per segnalare l'urgenza della trattazione di ricorsi relativi a procedimenti di riscossione determinata da iscrizioni ipotecarie, fermi amministrativi e particolarmente in casi di fissazione di vendita giudiziaria di beni.¹⁹

Sostanzialmente, i Garanti non segnalano criticità nei loro rapporti con le Commissioni tributarie.

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 quest'anno, per la maggior parte, di rimborsi e dell'attuazione dell'istituto dell'autotutela, evidenziando al contempo, in taluni casi, condotte inattive o improprie dell'Amministrazione finanziaria.

Nell'esplicitare la tipologia degli interventi realizzati, i Garanti hanno utilizzato, come nel passato, due diversi criteri: in alcuni casi l'attività svolta è stata descritta in relazione alla materia oggetto della procedura attivata a seguito della richiesta; in altri è stata definita richiamando i poteri del Garante, di cui all'art. 13 della legge 212/2000.

¹⁹ Garante del contribuente della Campania, Rel. II sem. 2009, pag. 8.

Per tali ragioni, la maggioranza delle relazioni anche nel 2009 riportano, prevalentemente, segnalazioni sulle seguenti materie:

IRPEF	Interpretazione ed applicazione di leggi tributarie
IRPEG	Imposte sulla pubblicità
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 nelle aziende	Semplici richieste di informazioni
Studi di settore	Interpretazione ed applicazione di leggi tributarie

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

REGIONE		Rimborsi	Autotutela	Verifiche fiscali	Tributi locali	Istanze varie	Totale
Abruzzo	1° sem.	0	0	0	0	0	0
	2° sem.	0	0	3	2	18	23
Basilicata	1° sem.	0	0	0	0	22	22
	2° sem.	0	0	0	0	58	58
Bolzano	1° sem.	0	0	0	0	0	0
	2° sem.	0	0	0	0	0	0
Calabria	1° sem.	10	23	0	0	29	62
	2° sem.	0	0	0	0	69	69
Campania	1° sem.	0	0	0	0	291	291
	2° sem.	0	0	0	0	610	610
Emilia Romagna	1° sem.	13	5	0	14	78	110
	2° sem.	11	9	0	16	66	102
Friuli Venezia Giulia	1° sem.	10	12	4	1	25	52
	2° sem.	16	24	5	2	45	92
Lazio	1° sem.	42	50	0	34	602	728
	2° sem.	21	187	6	9	85	308
Liguria	1° sem.	9	0	3	9	39	60
	2° sem.	7	0	4	8	31	50
Lombardia	1° sem.	226	129	0	55	835	1245
	2° sem.	0	0	0	0	0	0
Marche	1° sem.	18	27	0	0	36	81
	2° sem.	8	35	6	0	20	69
Molise	1° sem.	0	0	0	0	11	11
	2° sem.	0	0	0	0	11	11
Piemonte	1° sem.	22	27	0	13	248	310
	2° sem.	0	0	0	0	544	544
Puglia	1° sem.	0	0	0	0	133	133
	2° sem.	29	57	7	19	55	167
Sardegna	1° sem.	8	0	3	11	69	91
	2° sem.	43	0	2	12	71	128
Sicilia	1° sem.	0	0	0	0	271	271
	2° sem.	0	0	0	0	283	283
Toscana	1° sem.	0	0	0	0	107	107
	2° sem.	0	0	0	0	121	121
Trento	1° sem.	5	1	0	1	24	31
	2° sem.	10	5	0	0	29	44
Umbria	1° sem.	0	0	5	4	25	34
	2° sem.	7	0	1	8	39	55
Valle d'Aosta	1° sem.	0	0	0	0	59	59
	2° sem.	0	0	0	0	114	114
Veneto	1° sem.	7	17	0	0	122	146
	2° sem.	0	0	0	0	94	94

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