

Rimborsi								
REGIONE	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	Totale
Abruzzo	44	18	14	9	12	14	0	111
Basilicata	0	9	0	0	0	0	0	9
Bolzano	0	4	0	0	0	0	0	4
Calabria	0	0	16	13	12	20	10	71
Campania	0	7	0	16	0	0	0	23
Emilia Romagna	169	19	61	26	23	18	0	316
Friuli Venezia Giulia	29	0	19	30	22	18	26	144
Lazio	0	0	1096	187	0	99	42	1424
Liguria	21	43	10	12	0	0	16	102
Lombardia	1404	41	615	533	564	387	0	3544
Marche	43	97	33	28	23	26	26	276
Molise	0	53	4	13	6	-	0	76
Piemonte	139	108	99	60	59	25	0	490
Puglia	88	50	32	50	36	38	29	323
Sardegna	97	0	29	23	28	23	51	251
Sicilia	0	50	1032	30	57	0	0	1169
Toscana	0	147	0	0	47	12	0	206
Trento	22	46	8	19	16	10	15	136
Umbria	10	3	3	2	3	0	7	28
Valle d'Aosta	0	0	0	0	0	0	0	0
Veneto	0	10	0	29	14	26	7	86
Totale generale	2066	705	3071	1080	922	716	229	8789

Autotutela								
REGIONE	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	Totale
Abruzzo	64	11	5	19	0	0	0	99
Basilicata	0	0	0	0	0	0	0	0
Bolzano	0	0	0	0	0	0	0	0
Calabria	0	58	34	13	19	48	23	195
Campania	0	0	0	25	0	0	0	25
Emilia Romagna	4	10	16	20	29	18	0	97
Friuli Venezia Giulia	0	7	14	49	29	29	36	164
Lazio	0	0	514	27	0	185	237	963
Liguria	23	0	83	0	0	0	0	106
Lombardia	88	132	125	177	307	266	0	1095
Marche	44	50	42	37	129	38	62	402
Molise	0	0	4	6	13	0	0	23
Piemonte	10	0	23	198	63	41	0	335
Puglia	56	78	30	48	90	92	57	451
Sardegna	18	10	3	2	0	0	0	33
Sicilia	0	0	81	165	39	0	0	285
Toscana	22	23	31	26	43	27	0	172
Trento	0	0	0	0	0	0	6	6
Umbria	3	5	4	1	5	17	0	35
Valle d'Aosta	0	0	0	0	0	0	0	0
Veneto	0	20	10	0	0	0	17	47
Totale generale	332	404	1019	813	766	761	438	4533

Verifiche								
REGIONE	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	Totale
Abruzzo	3	0	1	2	1	8	3	18
Basilicata	0	0	0	0	0	0	0	0
Bolzano	0	0	0	0	0	0	0	0
Calabria	0	7	0	1	0	0	0	8
Campania	0	0	0	0	0	0	0	0
Emilia Romagna	8	6	1	2	6	11	0	34
Friuli Venezia Giulia	0	1	3	6	4	4	9	27
Lazio	0	0	0	0	0	0	6	6
Liguria	1	2	0	14	6	0	7	30
Lombardia	0	0	29	0	0	0	0	29
Marche	2	2	1	3	0	1	6	15
Molise	0	0	0	0	0	0	0	0
Piemonte	1	0	6	1	0	0	0	8
Puglia	11	17	11	9	9	25	7	89
Sardegna	5	1	5	0	11	2	5	29
Sicilia	0	2	1	3	50	0	0	56
Toscana	8	3	1	3	17	1	0	33
Trento	4	2	3	1	2	0	0	12
Umbria	2	4	0	2	3	6	6	23
Valle d'Aosta	0	0	0	0	0	0	0	0
Veneto	0	0	0	0	0	0	0	0
Totale generale	45	47	62	47	109	58	49	417

Tributi locali								
REGIONE	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	Totale
Abruzzo	0	8	8	29	10	20	2	77
Basilicata	0	0	0	0	0	0	0	0
Bolzano	0	12	0	0	0	0	0	12
Calabria	0	34	36	5	0	0	0	75
Campania	0	0	0	0	0	0	0	0
Emilia Romagna	11	4	18	15	8	16	0	72
Friuli Venezia Giulia	0	2	4	7	14	4	3	34
Lazio	0	59	277	46	0	80	43	505
Liguria	0	13	0	22	11	0	17	63
Lombardia	81	96	53	78	67	82	0	457
Marche	4	0	0	0	0	0	0	4
Molise	0	3	1	3	8	0	0	15
Piemonte	9	11	10	9	5	161	0	205
Puglia	61	64	607	45	37	32	19	865
Sardegna	29	23	8	13	23	19	23	138
Sicilia	0	6	0	0	5	0	0	11
Toscana	0	8	18	14	0	7	0	47
Trento	10	7	12	1	0	10	1	41
Umbria	1	1	2	0	5	11	12	32
Valle d'Aosta	0	0	0	0	0	0	0	0
Veneto	0	0	0	0	0	0	0	0
Totale generale	206	351	1054	287	193	442	120	2653

Istanze varie								
REGIONE	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	Totale
Abruzzo	21	67	8	19	28	50	18	211
Basilicata	0	0	0	0	0	0	80	80
Bolzano	0	43	0	0	0	0	0	43
Calabria	0	31	26	15	15	44	98	229
Campania	0	0	0	59	1000	3159	901	5119
Emilia Romagna	69	65	66	55	78	164	0	497
Friuli Venezia Giulia	0	24	26	88	55	63	70	326
Lazio	0	371	277	90	0	155	687	1580
Liguria	25	25	44	59	82	148	70	453
Lombardia	724	868	1002	1235	1368	1593	0	6790
Marche	31	38	38	56	73	55	0	291
Molise	0	6	1	11	5	32	56	111
Piemonte	83	108	10	193	385	569	0	1348
Puglia	43	34	19	57	76	95	188	512
Sardegna	102	51	45	83	1047	574	140	2042
Sicilia	0	21	9	71	60	513	554	1228
Toscana	0	103	145	196	147	206	228	1025
Trento	27	26	45	26	45	61	53	283
Umbria	6	14	213	70	44	54	64	465
Valle d'Aosta	0	0	0	0	96	199	173	468
Veneto	0	0	63	43	161	230	216	713
Totale generale	1131	1895	2037	2426	4765	7964	3596	23814

Il volume complessivo delle pratiche analizzate dai Garanti negli ultimi sette anni di attività è di **40.206**; dall'andamento prospettato si rilevano informazioni interessanti in tema di raffronto a livello regionale e, quantitativamente, nell'intero comparto nazionale. Da queste emerge che le richieste dei contribuenti hanno riguardato, in prevalenza, l'autotutela, i rimborsi in forma paritetica e i tributi locali. Da notare che il totale delle istanze varie è aumentato rispetto al 2008. In questa categoria sono ricomprese le 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.

Tale ultima circostanza viene confermata dal Garante della Valle D'Aosta ribadendo la frequenza di chiarimenti e informazioni fatte personalmente dai contribuenti in relazione a problemi di carattere vario. Le risposte fornite spesso convincono gli interessati a non insistere su pretese prive di fondamento o, in ogni caso, ad abbandonare richieste di valore irrisorio.²⁰

Per semplicità espositiva vi sono state, inoltre, inserite le questioni non inquadrabili nelle macrovoci elencate nei precedenti prospetti.

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

2.1 I rimborsi

La questione dei ritardi nelle procedure di pagamento dei rimborsi continua a costituire tuttora una delle principali cause di conflittualità tra contribuenti e fisco, che determina un clima di sfiducia e una lesione dell'immagine e della credibilità dell'Amministrazione finanziaria.

Ancora oggi due sono i motivi che inducono i contribuenti a rivolgersi al Garante: il primo è relativo alla generale riluttanza degli Uffici tributari a fornire

²⁰ Garante del contribuente della Valle D'Aosta, Rel. II sem. 2009, pag. 6.

informazioni sui termini dei rimborsi e sul rispetto di precise scadenze, soprattutto in relazione a rimborsi già riconosciuti; il secondo riguarda le motivazioni che l'Amministrazione non fornisce ai contribuenti per la mancata erogazione materiale dei rimborsi, quando è legata all'assenza di fondi.²¹

Rispetto a tali istanze il Garante può attivarsi inviando agli Uffici, una lettera di sollecito al pagamento o di richiamo al rispetto dei termini.

Il Garante della Campania lamenta ancora l'esistenza di crediti per i quali il ritardo nei rimborsi supera ogni ragionevolezza e segnala il grave pregiudizio che tale problema costituisce a scapito dei rapporti di fiducia e collaborazione tra cittadino ed Erario.²²

Anche il Garante della Liguria denuncia, a distanza di anni, disservizi inerenti il ritardo nel pagamento dei rimborsi nonché la difficoltà di pervenire con l'Amministrazione alla compensazione tra crediti e debiti. Tutto ciò, ribadisce tale Organo, *"provoca una situazione di insofferenza e sfiducia del contribuente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, per la scarsa considerazione dei suoi diritti che ad essa viene attribuita, in contrapposizione al rigore e alla prontezza con cui si richiede che egli adempia i suoi obblighi verso il Fisco"*.²³

Il Garante del Piemonte conferma, anche per il 2009, una forte diminuzione nella sua Regione d'istanze relative ai rimborsi pur segnalando ancora la mancata risoluzione del problema dei ritardi.²⁴ In particolare, tale Garante osserva che *"i contribuenti fanno anche troppo bene quanto gravi ed immediate siano le conseguenze di un loro ritardo anche minimo nell'adempimento dei doveri fiscali, e non riescono a comprendere perché mai queste regole debbano valere solo contro di loro"*. A fronte di tali segnalazioni, diversi Garanti evidenziano, invece, una situazione in netto miglioramento e una effettiva diminuzione della conflittualità nel settore.²⁵ In particolare, il Garante di Trento osserva che le lamentele per i ritardi dei

²¹ Garante del contribuente del Molise, Rel. I sem. 2009 pag. 2.

²² Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2009, pag. 5.

²³ Garante del contribuente della Liguria, Rel. I sem. 2009, pag. 8.

²⁴ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2009, pagg. 10 e 11.

²⁵ Garante del contribuente della Puglia, Rel. II sem. 2009, pag. 7. Garante della Provincia di Bolzano, Rel. II sem. 2009, pag. 3.

rimborsi erariali non hanno più un peso significativo. Anche i rimborsi di livello locale sono effettuati alla scadenza prevista.²⁶ Il Garante della Valle D'Aosta, altresì, rileva che sono del tutto scomparse le segnalazioni relative a istanze di rimborso rimaste inevase.²⁷

Il Garante delle Marche precisa che sono in via di graduale diminuzione le istanze volte a sollecitare l'erogazione dei rimborsi di imposte, che in passato costituivano una delle principali cause di conflittualità tra Fisco e contribuenti ed il prevalente oggetto dell'azione del Garante. Le segnalazioni riguardano per lo più l'omessa convalida di rimborsi risalenti ad anni piuttosto lontani (2003 e successivi) rispetto ai quali il Garante ha determinato l'attivazione delle procedure di controllo ed il formale riconoscimento da parte dell'Ufficio – mediante la convalida – del diritto del contribuente alla restituzione di tributi indebitamente versati. Permangono comunque, anche secondo tale Ufficio, *"immotivati ritardi nella definizione di alcune vertenze, ... ritardi che l'Amministrazione avrebbe il dovere di risolvere ..."*. Ad avviso del Garante, la normalizzazione delle procedure di rimborso risulta favorita dall'applicazione dell'istituto della compensazione ai rapporti tributari e, segnatamente dalla disposizione di cui all'art. 28-ter del DPR n. 602/73.²⁸

Per attenuare le conseguenze negative dell'inadempimento delle obbligazioni di rimborso da parte dell'Amministrazione finanziaria, secondo tale Garante, occorrerebbe emanare idonei provvedimenti amministrativi, quali:

- specifiche direttive che stabiliscano e rendano vincolanti per gli Uffici finanziari i termini per la trattazione e la conclusione dei procedimenti amministrativi originati dalle domande di rimborso nonché per l'erogazione dei rimborsi non contestati risultanti dalle dichiarazioni dei redditi; a tale scopo, si dovrebbe 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"*;

²⁶ Garante del contribuente per la Provincia Autonoma di Trento, Rel. II sem. 2009, pag. 4.

²⁷ Garante del contribuente della Valle D'Aosta, Rel. II sem. 2009, pag. 5.

²⁸ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2009, pagg. 10 e 11.

- 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;
- prevedere che lo stanziamento nel bilancio annuale dello Stato delle risorse necessarie per il corretto adempimento delle obbligazioni di rimborso sia almeno approssimativamente corrispondente all'importo complessivo dei crediti dei contribuenti, da soddisfare nel corso dell'esercizio.²⁹

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”*³⁰. Tale previsione rappresenta uno dei settori di maggior interesse per i contribuenti poiché l'intervento del Garante è considerato un efficace mezzo di sostegno all'iniziativa intrapresa nei confronti dell'Ufficio tributario per indurlo ad annullare o rettificare l'atto impositivo, ovvero, uno strumento per rafforzare la domanda proposta con il ricorso al giudice tributario, e, ancora, per valutare la convenienza di tale ricorso. Fin dalla prima fase di attivazione del Garante si sono verificati casi in cui i contribuenti hanno presentato le istanze di esercizio dell'autotutela per violazione della normativa tributaria direttamente al Garante, omettendo del tutto il rapporto diretto con il fisco, quasi che al Garante fossero attribuiti poteri sostitutivi in tutta l'area tributaria, nell'erroneo convincimento che tale competenza spetti in relazione a tutti gli atti emessi dagli Uffici ed ottenere in tal modo l'annullamento, totale o parziale di qualsiasi atto amministrativo.³¹

Nessun Garante, in ogni caso, sostiene che al Collegio del Garante competa un potere di annullamento o revoca nei confronti dell'atto che reputi illegittimo ovvero di

²⁹ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2009.

³⁰ 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.

³¹ Garante del contribuente del Molise, Rel. I sem. 2009, pag. 7.

dare inizio alla procedura di autotutela, con conseguente obbligo dell'Ufficio finanziario di attenersi alle sue direttive; tutti concordano, invece, nel ritenere che il proprio Ufficio debba limitarsi a denunciare l'illegittimità e, quindi, ad invitare l'Amministrazione ad attivare l'autotutela. È giurisprudenza ormai consolidata, tra l'altro, che i provvedimenti del Garante del contribuente non sono vincolanti per il Fisco. Agli atti in questione viene attribuita una natura esclusivamente sollecitatoria, sostanziandosi in semplici raccomandazioni agli Uffici, prive non solo di ogni effetto coercitivo, ma anche di qualunque altra funzione diversa dalle semplici opinioni e dal mero sollecito.

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.

A tale proposito, il Garante del Friuli Venezia Giulia ritiene necessario attribuire al Garante maggiori poteri riguardo all'esercizio diretto dell'autotutela; in particolare, ritiene opportuno, in caso di dissenso da parte degli Uffici finanziari alla richiesta di autotutela, che gli stessi forniscano una congrua motivazione a sostegno di tale rifiuto, fermo restando che tale diniego possa essere censurato dal Garante sotto il profilo logico-motivazionale. Sottolinea, inoltre, che l'Amministrazione finanziaria fa raramente ricorso a tale istituto fondamentale per consentire un effetto deflattivo nei confronti del contenzioso tributario e per la definizione in tempi brevi dei contrasti tra Amministrazione Finanziaria e contribuenti.³²

Ancora presente, anche se meno evidente rispetto agli scorsi anni, è comunque l'insoddisfazione, da parte di alcuni Garanti, nel caso in cui sia gli Uffici delle Entrate che gli Enti locali non prendono in considerazione le pratiche di attivazione per l'annullamento degli atti in via di autotutela. Al riguardo, il Garante della Puglia sottolinea che gli Uffici si attengono alla interpretazione letterale della normativa,

³² Garante del contribuente delle Friuli Venezia Giulia, Rel. II sem. 2009, pag. 3.

senza tener conto anche delle norme statutarie, concernenti i principi di collaborazione e fiducia, dell'affidamento e buona fede ed errore scusabile, sanciti dallo Statuto dei diritti del contribuente.³³

Il Garante delle Marche osserva che sul piano dei risultati va rilevato che gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate (e, in pochi casi, quelli degli Enti locali), generalmente, si adeguano alle soluzioni proposte dal Garante, quando l'annullamento dell'atto oggetto del riesame è imposto dall'accertata presenza di errori di fatto o di calcolo assolutamente evidenti, ricompresi nella casistica di cui all'art. 2 del D.M. 37/97. Permane, invece, una pregiudiziale resistenza all'esercizio dell'autotutela a favore del contribuente quando la relativa istanza è fondata sulla denuncia di errori di diritto che determinano l'invalidità del provvedimento contestato.

Tale Garante utilizza, in particolare, l'espressione "*resistenza pregiudiziale*" perché il rifiuto dell'autotutela in tali ipotesi è quasi sempre immotivato o scarsamente motivato, se per motivazione si intende - com'è d'obbligo - la puntuale esposizione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche posti a fondamento della decisione (art. 7, comma 1, legge 212/2000). L'Ufficio si limita infatti, salvo poche eccezioni, a confermare il proprio provvedimento, senza confutare le argomentazioni svolte dal Garante e senza dimostrare di averle, almeno, adeguatamente valutate prima di disattenderle.

Né ottiene miglior risultato la replica, alla quale il Garante è costretto talvolta a ricorrere nel tentativo di persuadere l'Amministrazione a recedere da posizioni giuridicamente insostenibili o contrastanti con la sua stessa prassi.

Il Garante afferma, inoltre, *"la propria convinzione che un simile comportamento sia dettato non tanto da sottovalutazione del ruolo del Garante o da preconcepita indisponibilità ad accoglierne le proposte, quanto dalla preoccupazione dei funzionari dell'Agenzia delle Entrate di pregiudicare gli interessi dell'Erario e di esporsi per questa ragione al rischio di responsabilità disciplinare o contabile"*. In conclusione *"allo stato, l'autotutela tributaria a favore del contribuente viene esercitata in un numero talmente ridotto di casi da diventare praticamente irrilevante"*

³³ Garante del contribuente della Puglia, Rel. II sem. 2009, pag. 6.

*nel quadro complessivo dei rapporti tra contribuenti e Amministrazione Finanziaria”.*³⁴

Ed ancora il Garante dell'Emilia Romagna rileva che *"l'intervento del Garante che inviti l'Amministrazione all'autotutela riconoscendo il fondamento della sollecitazione del contribuente relativamente all'atto impositivo che egli contesta, gioverà non soltanto al contribuente ma anche alla stessa Amministrazione che eviterà la soccombenza nella controversia"*.³⁵

Anche il Garante del Piemonte ricorda l'importanza dell'autotutela come strumento deflattivo del contenzioso tributario. Lo stesso Organo osserva, però, che allo stato attuale, a differenza degli anni passati in cui la situazione era nettamente migliorata (in molti casi le sue istanze venivano accolte), le reazioni degli Uffici finanziari alle richieste del Garante di attivazione di autotutela sono peggiorate. *"Molti uffici finanziari assumono assai spesso, specie in tema di autotutela, una posizione negativa pregiudiziale, a volte senza dare di ciò alcuna motivazione,..."*. Evidenzia, inoltre, come la Direzione Regionale mantenga, quasi sempre, un comportamento di *"protezione"* dei suoi funzionari anche quando commettono errori o infrazioni gravi ed evidenti, in specie, con possibili violazioni delle norme di legge in tema di autotutela. Ne consegue che la disposizione dell'art. 13, comma 11 della legge 212/2000 viene completamente disattesa e le proteste e denunce del Garante non hanno alcun effetto.³⁶

Infine, il Garante della Liguria³⁷ afferma, che la violazione dell'esercizio corretto e tempestivo dell'autotutela *"può configurare il reato di omissione di atti di ufficio quando alla richiesta di attivazione da parte del Garante,..... non si dia alcuna risposta o si risponda senza una adeguata motivazione, o anche il reato di abuso di ufficio quando volontariamente con la omissione si viola il diritto del contribuente di cui si sia acquisita la consapevolezza; invero non corrispondere al contribuente ciò che si conosce essere dovuto, non rientra tra la facoltà di esercitare*

³⁴ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2009, pagg. 14, 15 e 16.

³⁵ Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. I sem. 2009, pag. 5.

³⁶ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2009, pag. 6 e Rel. II sem. 2009, pag. 5.

³⁷ Garante del contribuente della Liguria, Rel. I sem. 2009, pagg. 5 e 6.

o non esercitare l'autotutela ma costituisce un vero e proprio comportamento arbitrario che può dar luogo a responsabilità anche di ordine penale”.

Pertanto, in considerazione del fatto 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, diversi Garanti segnalano la necessità di rendere più incisiva la loro funzione sull'attivazione della procedura dell'autotutela e auspicano, quindi, un intervento legislativo per l'attribuzione di più poteri.³⁸

2.3 Le verifiche

Lo Statuto dei diritti del contribuente prevede specifiche garanzie per il contribuente sottoposto a ispezioni e controlli contabili effettuati dagli Uffici dell'Amministrazione finanziaria e della Guardia di Finanza. Si tratta di regole tese a consolidare disposizioni generali e di garanzia in modo da assicurare, da parte dell'Erario, il pieno rispetto della giustizia e dell'obiettività dell'azione tributaria.

In particolare, l'art. 12, comma 6, della legge 212/2000, prevede che il contribuente, nel caso ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge, possa rivolgersi al Garante del contribuente secondo quanto previsto dall'art. 13, attraverso un percorso alternativo alla giurisdizione, al fine di ottenere la tutela delle posizioni giuridiche soggettive.

I Garanti evidenziano come si stia rafforzando un orientamento giurisprudenziale con cui si tende a tutelare il contribuente sottoposto a verifica, il cui svolgimento, come noto, deve complessivamente durare trenta giorni lavorativi, prorogabili fino a sessanta. In base a tale orientamento, il mancato rispetto dei termini viola la disposizione contenuta nell'art. 12, comma 5, dello Statuto dei diritti dei contribuenti, rendendo nullo, di conseguenza, il relativo atto di accertamento.

Un altro importante orientamento giurisprudenziale in tema di verifiche riguarda il rispetto da parte dell'Ufficio del termine di sessanta giorni dalla

³⁸ Garante del contribuente della Basilicata, Rel. II sem. 2009, pag. 6 e Garante della Provincia di Trento, II sem. 2009 pag. 6.

sottoscrizione del verbale di constatazione prima di notificare l'avviso di accertamento. Ciò per tutelare il diritto del contribuente di presentare, entro detto termine, memorie o deduzioni.³⁹ Allo scopo di garantire la previsione di cui all'art. 12, comma 7, dello Statuto, l'Agenzia delle Entrate ha raccomandato agli Uffici, con apposita circolare, l'opportunità di concludere le operazioni di verifica con largo anticipo e, comunque, almeno quattro mesi prima del termine di decadenza dell'azione accertatrice stabilito per le singole imposte.

La compilazione del solo verbale conclusivo di constatazione non sembra, però, sufficiente a garantire la trasparenza e la possibilità di un efficace controllo della legittimità e correttezza delle operazioni. Per alcuni Garanti si rende necessario, al riguardo, che anche per le singole attività di verifica siano redatti i relativi verbali per consentire al soggetto controllato di formulare, nell'immediatezza delle predette operazioni (e non soltanto al termine di esse), eventuali osservazioni e rilievi, come previsto dall'art. 12, comma 4 dello Statuto.⁴⁰

La maggioranza dei Garanti, non ha segnalato, nel corso del 2009, particolari situazioni lesive o dannose per aziende e contribuenti circa le modalità degli accessi effettuati dalla Guardia di Finanza ovvero dai funzionari dell'Amministrazione finanziaria, che sempre più si adeguano alle norme sancite dallo Statuto soprattutto alle disposizioni relative la motivazione, la chiarezza degli atti di liquidazione, l'accertamento e la riscossione.⁴¹

Nonostante il dato confortante e stabile che conferma la correttezza del comportamento del personale addetto alle verifiche fiscali nell'esecuzione di indagini finanziarie, persiste l'inosservanza dell'obbligo imposto alle Autorità indicate dall'art. 15 della legge 212/2000 di emanare il codice di comportamento destinato, nelle intenzioni del legislatore statutario, a disciplinare con regole certe e trasparenti le operazioni di verifica, al fine di eliminare alla radice le cause di potenziali contestazioni.⁴² Diversamente, il Garante dell'Abruzzo segnala “*abusi in sede di*

³⁹ Garante del contribuente della Puglia, Rel. II sem. 2009, pag. 19.

⁴⁰ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2009, pag. 5.

⁴¹ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2009, pag. 11; Garante del contribuente della Provincia di Bolzano, Rel. I sem. 2009, pag. 5; Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2009, pag. 7; Garante del contribuente del Lazio, Rel. I sem. 2009, pag. 6; Garante del contribuente della Puglia, Rel. I sem. 2009, pag. 7.

⁴² Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2009, pag. 7.

*controlli fiscali da parte della Guardia di Finanza, soprattutto per l'eccessiva durata delle verifiche, prassi scorrette e legate ad un ingiustificato formalismo, omessa informazione preventiva delle ragioni ostative al mancato riconoscimento di un credito e di quelle che determinano l'irrogazione di sanzioni.”*⁴³

Mentre il Garante del Piemonte rileva che, accanto ad un quadro tutto sommato soddisfacente, *"c'è la complessa situazione dei controlli fiscali fondati sui parametri o sugli studi di settore, nei quali si ha l'impressione che gli Uffici Finanziari locali non siano in grado di controllare l'esattezza dei calcoli, per i quali si affidano unicamente ai programmi informatici forniti dal Ministero".*⁴⁴

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. n. 602/73 è utilizzato dai Concessionari della riscossione qualora il contribuente si trovi in una condizione debitoria nei confronti dello Stato, definita da una cartella di pagamento.

Anche nel corso del 2009 i Garanti, pur prendendo atto di una diminuzione quantitativa del fenomeno, hanno mostrato perplessità in ordine all'emissione del provvedimento in questione quando non venga rispettato il principio di proporzionalità tra l'ammontare del debito, a garanzia del quale il fermo viene disposto, e i gravi danni che provoca al soggetto colpito. Per tale ragione continuano a ritenere necessaria una normativa più equilibrata ed 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 attenzione e scrupolo, relativamente all'adozione dei fermi amministrativi, al fine di assicurare 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 proteste. In particolare, i Garanti, pur riconoscendo che Equitalia S.p.A ha operato in accoglimento di alcune

⁴³ Garante del contribuente dell'Abruzzo, Relazione annuale. 2009, pagg. 5 e 6.

⁴⁴ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2009, pag. 11.

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 ingiustificate.

Queste riflessioni, inoltre, hanno convinto il Garante della Puglia a ritenere opportuno l'emanazione di un codice di comportamento⁴⁵, da parte del concessionario per la riscossione dei crediti iscritti a ruolo, basato sui principi dello Statuto dei diritti del contribuente, tra cui il dovere d'informare il contribuente delle conseguenze concrete nel caso in cui perseveri in una posizione passiva.

L'auspicato codice di comportamento, prosegue il Garante, risulta necessario *“perché i Garanti del contribuente, in questi ultimi tempi, hanno assistito con sempre maggiore frequenza ad azioni scoordinate da parte di Equitalia S.p.A., che ha proceduto ad attivare contemporaneamente azioni esecutive ed azioni di consolidamento delle garanzie del credito pubblico, determinando gravi conseguenze nei rapporti tra i contribuenti e i terzi, oltre che con l'Amministrazione finanziaria e previdenziale”*.

Il Garante delle Marche ribadisce che l'esigenza di garantire l'acquisizione dei crediti erariali e di perseguire i contribuenti morosi e l'evasione fiscale con tutti i mezzi consentiti dalla legge, debba essere convenientemente bilanciata con la previsione di un livello minimo di tutela dell'interesse dei contribuenti a non essere assoggettati ad azioni esecutive e cautelari sproporzionate rispetto all'entità dell'obbligazione inadempita.

In tal senso, invita a valutare:

– “se sia ragionevole, logicamente coerente e conforme ai principi civilistici in materia di misure cautelari la disposizione di Equitalia S.p.a., contenuta nella stessa

⁴⁵ Garante del contribuente per la Puglia, Rel. II sem. 2009, pag. 37.