

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 - cui è affidato, principalmente, il compito di vigilare ed assicurare l'attuazione sostanziale delle regole e dei principi peculiari dello "Statuto dei diritti del contribuente", con funzione equilibratrice tra le posizioni dei contribuenti e dell'Amministrazione finanziaria. E' 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 sia 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 d'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.

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.

Il Garante è, pertanto, titolare di una funzione d'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 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 n. 212/2000.

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.

La legge finanziaria per il 2003, inserendo nell'art. 13 il comma 13bis³, ha previsto che ciascun Garante presenti direttamente al Governo e al Parlamento una relazione annuale, in cui siano evidenziati sia gli aspetti della legislazione tributaria e della prassi dell'Amministrazione finanziaria che inficiano il rapporto fisco-contribuente, sia le relative proposte di miglioramento.

Il presente documento - nel quale, peraltro, sono approfonditi alcuni argomenti già segnalati in anni precedenti - è elaborato sulla base delle relazioni semestrali relative all'attività svolta dai Garanti nel 2010.

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

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

PARTE I

L'ATTIVITA' SVOLTA DAI GARANTI

1. La competenza

Il legislatore nulla ha precisato riguardo 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 condizionata anche dalla prossimità geografica dell'Ufficio che ha emesso l'atto, con risvolti sull'economicità complessiva sia per il contribuente sia 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 possibilità, 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. 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.

1.1 La competenza in materia di tributi locali

Da sempre più dibattuta, è l'estensione della competenza del Garante in merito ai tributi locali, questione riproposta da alcuni Garanti anche nelle relazioni del 2010. 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 Stato⁴, 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, è sottolineata l'opportunità di stabilire, con espressa norma di legge, l'ambito di esercizio dei poteri del Garante e di risolvere così i problemi d'interpretazione e applicazione dell'art. 13, eliminando ogni possibile contestazione 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.

Il Garante del contribuente di Bolzano *"non ha perplessità alcuna in ordine alla tuttora dibattuta questione dell'estensione degli Enti locali all'applicazione delle disposizioni di cui allo Statuto dei diritti del contribuente. E ciò alla luce della precettività e generalità delle norme contenute nell'art. 13 della legge 212/2000 che accordano al contribuente tutela qualunque sia il soggetto impositore, a prescindere dalla natura e dalla fonte dei singoli tributi"*⁵.

Il Garante della Toscana si chiede se allo stesso istituto *"competa di occuparsi anche dei tributi locali. Il dubbio è sorto per la scarsità delle segnalazioni in questo campo, in*

⁴ 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 di Bolzano, Rel. II sem. 2010, pagg. 2 e 3.

*raffrontò a quelle che pervengono ad altri Uffici del Garante, dal che ci si è chiesti se non sia diffusa l'opinione che per queste difficoltà la competenza spetti ad altri Organi"*⁶.

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 Piemonte⁷.

Al riguardo, il Garante della Lombardia si è espresso in termini positivi comunicando come *"gli Uffici regionali, provinciali e comunali hanno risposto alle richieste informative non solo tempestivamente, ma fornendo altresì ampia collaborazione inviando relazioni ben strutturate e corredate da opportuna documentazione"*⁸.

Per altri Garanti, come ad esempio per quello della Valle d'Aosta, invece, occorre chiarire l'ambito di competenza del Garante anche riguardo ai tributi degli Enti locali, in quanto non sempre si sono realizzati rapporti collaborativi tra i due Organi e i problemi di competenza tra gli stessi sono ancora da risolvere⁹.

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.¹⁰

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 a una reciproca correttezza e collaborazione e in più casi è avvenuto un trasferimento d'istanze, in particolar modo quando è emersa una cognizione specifica del Garante in luogo di quella del Difensore civico.

⁶ Garante del contribuente della Toscana, Rel. I sem. 2010 all. , pag. 2.

⁷ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2010, pag. 6.

⁸ Garante del contribuente della Lombardia, Rel. II sem. 2010, pag. 8.

⁹ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2010, pag. 5.

¹⁰ Il Difensore civico ha trovato organica disciplina nella normativa in materia di Enti locali con il D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267.

In tal senso, il Garante della Valle d'Aosta evidenzia il raccordo con il Difensore civico operante presso tale Regione *“per una sinergia nell'analisi degli strumenti preposti a rispondere alle tematiche poste dalla collettività regionale¹¹”*.

Il Garante della Toscana segnala anche nel 2010 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 non quindi nei confronti di quelli istituiti dagli altri Enti locali¹².

Nonostante non si siano verificate situazioni problematiche con la maggior parte dei Garanti, considerata la fungibilità e la genericità di alcune funzioni e la possibilità di un conflitto di competenze tra i due Uffici, continua a ritenere necessario un intervento legislativo che definisca i rapporti tra le due figure.

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. L'Ufficio del Garante non deve sovrapporsi alle Commissioni tributarie, non essendo compito del Garante quello di fornire l'interpretazione delle norme, fatta salva l'ipotesi che sussistano le condizioni di cui all'art. 13 (atti illegittimi che giustifichino l'attivazione dell'autotutela, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualsiasi comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e Amministrazione finanziaria). Le eventuali lagnanze dei contribuenti in merito all'attività delle Commissioni sono rapidamente trasmesse alle Presidenze delle suddette Commissioni.

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 in previsione di assicurare il rispetto effettivo dei diritti dei contribuenti, anche attraverso una ricognizione

¹¹Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rcl. I sem. 2010, pag. 4.

¹²Garante del contribuente della Toscana, Rcl. I sem. 2010, allegato pag. 2 e 3.

delle segnalazioni pervenute alla sua attenzione, fondamentale per formulare proposte d'intervento correttivo su processi e organizzazione dell'Amministrazione finanziaria. I Garanti si sono occupati anche 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.

Per tali ragioni, la maggioranza delle relazioni anche nel 2010 riporta, 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 d'informazioni
Studi di settore	Interpretazione e 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.	-	-	-	-	44	44
	2° sem.	-	-	-	-	52	52
Basilicata	1° sem.	-	-	-	-	13	13
	2° sem.	-	-	-	-	17	17
Bolzano	1° sem.	0	0	0	0	89	89
	2° sem.	-	-	-	-	-	-
Calabria	1° sem.	-	-	-	-	96	96
	2° sem.	10	39	0	0	23	72
Campania	1° sem.	-	-	-	-	306	306
	2° sem.	-	-	-	-	143	143
Emilia Romagna	1° sem.	24	12	5	21	63	125
	2° sem.	10	12	15	11	50	98
Friuli Venezia Giulia	1° sem.	4	31	2	3	24	64
	2° sem.	5	22	1	0	12	40
Lazio	1° sem.	39	0	76	16	156	287
	2° sem.	-	-	-	-	-	-
Liguria	1° sem.	2	0	3	4	45	54
	2° sem.	5	0	2	16	38	61
Lombardia	1° sem.	-	-	-	-	-	0
	2° sem.	149	120	-	45	446	760
Marche	1° sem.	18	25	0	0	30	73
	2° sem.	9	14	2	7	29	61
Molise	1° sem.	-	-	-	-	21	21
	2° sem.	0	0	0	4	4	8
Piemonte	1° sem.	38	26	0	17	151	232
	2° sem.	18	21	0	2	1766	1807
Puglia	1° sem.	18	54	8	29	83	192
	2° sem.	34	76	24	49	128	311
Sardegna	1° sem.	9	0	9	12	65	95
	2° sem.	4	0	0	15	59	78
Sicilia	1° sem.	-	-	-	-	297	297
	2° sem.	-	-	-	-	203	203
Toscana	1° sem.	-	-	-	-	119	119
	2° sem.	-	-	-	-	94	94
Trento	1° sem.	3	1	0	2	22	28
	2° sem.	2	9	0	4	24	39
Umbria	1° sem.	-	-	-	-	68	68
	2° sem.	-	-	-	-	27	25
Valle d'Aosta	1° sem.	-	-	-	-	75	75
	2° sem.	-	-	-	-	58	58
Veneto	1° sem.	-	-	-	-	-	-
	2° sem.	33	13	-	-	146	192

Nelle successive tabelle è rappresentato il numero delle istanze concernenti le questioni più rilevanti pervenute ad ogni Garante negli ultimi otto anni.

Rimborsi									
REGIONE	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Totale
Abruzzo	44	18	14	9	12	14	0	0	111
Basilicata	0	9	0	0	0	0	0	0	9
Bolzano	0	4	0	0	0	0	0	0	4
Calabria	0	0	16	13	12	20	10	10	81
Campania	0	7	0	16	0	0	0	0	23
Emilia Romagna	169	19	61	26	23	18	0	34	350
Friuli Venezia Giulia	29	0	19	30	22	18	26	9	153
Lazio	0	0	1096	187	0	99	42	39	1463
Liguria	21	43	10	12	0	0	16	7	109
Lombardia	1404	41	615	533	564	387	0	149	3693
Marche	43	97	33	28	23	26	26	27	303
Molise	0	53	4	13	6	-	0	0	76
Piemonte	139	108	99	60	59	25	0	56	546
Puglia	88	50	32	50	36	38	29	52	375
Sardegna	97	0	29	23	28	23	51	13	264
Sicilia	0	50	1032	30	57	0	0	0	1169
Toscana	0	147	0	0	47	12	0	0	206
Trento	22	46	8	19	16	10	15	5	141
Umbria	10	3	3	2	3	0	7	0	28
Valle d'Aosta	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Veneto	0	10	0	29	14	26	7	33	119
Totale generale	2066	705	3071	1080	922	716	229	434	9223

Autotutela									
REGIONE	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Totale
Abruzzo	64	11	5	19	0	0	0	0	99
Basilicata	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Bolzano	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Calabria	0	58	34	13	19	48	23	10	205
Campania	0	0	0	25	0	0	0	0	25
Emilia Romagna	4	10	16	20	29	18	0	24	121
Friuli Venezia Giulia	0	7	14	49	29	29	36	9	173
Lazio	0	0	514	27	0	185	237	168	1131
Liguria	23	0	83	0	0	0	0	0	106
Lombardia	88	132	125	177	307	266	0	120	1215
Marche	44	50	42	37	129	38	62	27	429
Molise	0	0	4	6	13	0	0	0	23
Piemonte	10	0	23	198	63	41	0	56	391
Puglia	56	78	30	48	90	92	57	52	503
Sardegna	18	10	3	2	0	0	0	13	46
Sicilia	0	0	81	165	39	0	0	0	285
Toscana	22	23	31	26	43	27	0	0	172
Trento	0	0	0	0	0	0	6	5	11
Umbria	3	5	4	1	5	17	0	0	35
Valle d'Aosta	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Veneto	0	20	10	0	0	0	17	33	80
Totale generale	332	404	1019	813	766	761	438	517	5050

Verifiche									
REGIONE	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Totale
Abruzzo	3	0	1	2	1	8	3	0	18
Basilicata	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Bolzano	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Calabria	0	7	0	1	0	0	0	0	8
Campania	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Emilia Romagna	8	6	1	2	6	11	0	20	54
Friuli Venezia Giulia	0	1	3	6	4	4	9	3	30
Lazio	0	0	0	0	0	0	6	0	6
Liguria	1	2	0	14	6	0	7	5	35
Lombardia	0	0	29	0	0	0	0	0	29
Marche	2	2	1	3	0	1	6	2	17
Molise	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Piemonte	1	0	6	1	0	0	0	0	8
Puglia	11	17	11	9	9	25	7	32	121
Sardegna	5	1	5	0	11	2	5	0	29
Sicilia	0	2	1	3	50	0	0	0	56
Toscana	8	3	1	3	17	1	0	0	33
Trento	4	2	3	1	2	0	0	0	12
Umbria	2	4	0	2	3	6	6	0	23
Valle d'Aosta	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Veneto	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Totale generale	45	47	62	47	109	58	49	62	479