

Tributi locali									
REGIONE	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Totale
Abruzzo	0	8	8	29	10	20	2	0	77
Basilicata	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Bolzano	0	12	0	0	0	0	0	0	12
Calabria	0	34	36	5	0	0	0	0	75
Campania	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Emilia Romagna	11	4	18	15	8	16	0	32	104
Friuli Venezia Giulia	0	2	4	7	14	4	3	3	37
Lazio	0	59	277	46	0	80	43	16	521
Liguria	0	13	0	22	11	0	17	20	83
Lombardia	81	96	53	78	67	82	0	45	502
Marche	4	0	0	0	0	0	0	7	11
Molise	0	3	1	3	8	0	0	4	19
Piemonte	9	11	10	9	5	161	0	19	224
Puglia	61	64	607	45	37	32	19	78	943
Sardegna	29	23	8	13	23	19	23	27	165
Sicilia	0	6	0	0	5	0	0	0	11
Toscana	0	8	18	14	0	7	0	0	47
Trento	10	7	12	1	0	10	1	6	47
Umbria	1	1	2	0	5	11	12	0	32
Valle d'Aosta	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Veneto	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Totale generale	206	351	1054	287	193	442	120	257	2910

Istanze varie									
REGIONE	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Totale
Abruzzo	21	67	8	19	28	50	18	96	307
Basilicata	0	0	0	0	0	0	80	30	110
Bolzano	0	43	0	0	0	0	0	89	132
Calabria	0	31	26	15	15	44	98	119	348
Campania	0	0	0	59	1000	3159	901	449	5568
Emilia Romagna	69	65	66	55	78	164	0	113	610
Friuli Venezia Giulia	0	24	26	88	55	63	70	36	362
Lazio	0	371	277	90	0	155	687	64	1644
Liguria	25	25	44	59	82	148	70	83	536
Lombardia	724	868	1002	1235	1368	1593	0	446	7236
Marche	31	38	38	56	73	55	0	59	350
Molise	0	6	1	11	5	32	56	25	136
Piemonte	83	108	10	193	385	569	0	1917	3265
Puglia	43	34	19	57	76	95	188	211	723
Sardegna	102	51	45	83	1047	574	140	124	2166
Sicilia	0	21	9	71	60	513	554	500	1728
Toscana	0	103	145	196	147	206	228	213	1238
Trento	27	26	45	26	45	61	53	46	329
Umbria	6	14	213	70	44	54	64	95	560
Valle d'Aosta	0	0	0	0	96	199	173	133	601
Veneto	0	0	63	43	161	230	216	146	859
Totale generale	1131	1895	2037	2426	4765	7964	3596	4994	28808

E' di 46.470 il volume complessivo delle pratiche analizzate dai Garanti negli ultimi otto anni di attività. 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 continuato a riguardare, 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 2009 del 38% con un incremento di 1398 pratiche trattate. In questa categoria sono ricomprese le segnalazioni d'irregolarità commesse dagli Uffici finanziari, denunce di carenza di motivazione, mancate risposte ai quesiti dei contribuenti e semplici richieste d'informazioni, spesso estranee alle competenze funzionali del Garante.

Tale ultima circostanza è confermata dal Garante della Valle D'Aosta, ribadendo la frequenza di chiarimenti e informazioni richiesti personalmente dai contribuenti su 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.¹³

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

Di seguito si evidenziano le principali osservazioni dei Garanti sulle materie oggetto d'intervento e alcune problematiche d'interesse per l'esercizio delle funzioni.

2.1 I rimborsi

Il tema dei ritardi nelle procedure di pagamento dei rimborsi continua a costituire una delle principali cause di conflittualità tra contribuenti e fisco, determinando 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 riguarda la generale riluttanza degli Uffici tributari a fornire 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 e ciò si verifica abitualmente quando c'è assenza di fondi.¹⁴

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 continua a lamentare l'esistenza in materia di rimborsi di reclami da parte dei contribuenti i quali, pur dopo la convalida della richiesta, sono spesso costretti, per lunghi periodi, a restare in attesa di ricevere quanto versato anticipatamente senza comunque essere edotti dei motivi di ritardo e senza alcuna notizia o informazione sugli Uffici competenti a definire le pratiche, sui tempi e sui modi della corresponsione del rimborso spettante e su ogni altro aggiornamento al riguardo.¹⁵

Anche i Garanti della Puglia e dell'Abruzzo denunciano, a distanza di anni, il persistere della questione della compensazione tra debiti e crediti ovvero la problematica dei rimborsi.¹⁶ In particolare, il Garante dell'Abruzzo continua a riscontrare *"una generale*

¹³ Garante del contribuente della Valle D'Aosta, Rel. II sem. 2010, pag. 3.

¹⁴ Garante del contribuente del Molise, Rel. II sem. 2010 pag. 2.

¹⁵ Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2010, pag. 5 e Rel. II sem. 2010, pag. 4.

¹⁶ Garante del contribuente della Puglia, Rel. I sem. 2010, pag. 8; Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. II sem. 2010, pag. 5.

ritrosia degli Uffici finanziari a procedere favorevolmente in ordine alle richieste dei contribuenti, per quanto fondate, opponendo agli stessi il mancato o errato adempimento d'inconcepibili formalità burocratiche che rendono patologicamente lunghi i tempi di pagamento".

Il Garante del Piemonte conferma, anche per il 2010, una forte diminuzione nella sua Regione delle istanze relative ai rimborsi pur segnalando ancora la mancata risoluzione del problema dei ritardi. In particolare, tale Garante osserva che *"i contribuenti fanno anche troppo bene quanto gravi e 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"*¹⁷.

A fronte di simili segnalazioni, diversi Garanti evidenziano, invece, una situazione in netto miglioramento e un'effettiva diminuzione della conflittualità nel settore.¹⁸

In particolare, il Garante di Trento osserva che le lamentele per i ritardi dei rimborsi erariali non hanno più un peso significativo. Anche i rimborsi di livello locale sono effettuati alla scadenza prevista.¹⁹

Un'apprezzabile e costante diminuzione delle istanze riguardanti i rimborsi è evidenziata dal Garante della Valle D'Aosta il quale, altresì, rileva che sono del tutto scomparse le segnalazioni relative a istanze di rimborso rimaste inevase.²⁰ Il Garante delle Marche precisa, invece, che *"la maggiore regolarità e la tendenziale correttezza in materia dell'attività dell'Amministrazione ha trovato condizioni favorevoli nelle disposizioni relative all'istituto della compensazione nei rapporti tributari. In particolare, la norma (art. 28 ter del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602, introdotta con l' art. 2, comma 13, al D.L. 262/2005) che ha previsto il pagamento di debiti fiscali iscritti a ruolo mediante compensazione volontaria con crediti d'imposta, ha ridotto l'entità dei rimborsi.*

Ciò nonostante, il suddetto Garante ribadisce di prevedere termini e responsabilità per le procedure di rimborso. *"Tutto ciò al fine di evitare quella situazione di squilibrio che si verifica tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente. La prima può imporre pesanti sanzioni ed esercitare azioni cautelari ed esecutive; il secondo è costretto, per la*

¹⁷ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2010, pag. 11 e Rel. II sem. 2010, pag. 10.

¹⁸ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2010, pag. 6, e Rel. II sem. 2010, pag. 10.

¹⁹ Garante del contribuente per la Provincia Autonoma di Trento, Rel. I sem. 2010, pag. 4.

²⁰ Garante del contribuente della Valle D'Aosta, Rel. II sem. 2010, pag. 3.

*soddisfazione dei propri crediti ad attendere tempi lunghi e a ricorrere, con oneri e spese talvolta ingenti, alla giustizia tributaria e ordinaria".*²¹

2.2 L'esercizio dell'autotutela

Riguardo 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"*.²² 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 così l'annullamento, totale o parziale di qualsiasi atto amministrativo. Tale circostanza, come noto, non è prevista dal legislatore. A tale proposito ricorda il Garante del Molise che *"delimitato l'ambito di applicazione della norma di autotutela riservato agli Uffici dell' art. 68 del D.P.R. 27 marzo 1992 n. 87, nel quale si prevede la revisione dei soli propri atti specifici di accertamento o di riscossione riconosciuti illegittimi o infondati, va pure puntualizzato che il potere di attivazione della procedura di autotutela riconosciuta al Garante sembra limitato ad un "sollecito" rivolto all'Ufficio interessato di esaminare l'istanza del contribuente senza che ciò ingeneri l'obbligo dell'Ufficio né di adeguarsi alla pretesa di parte né di accogliere i suggerimenti di supporto delle stesse avanzate dall'Organo di garanzia proponente"*.²³

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 dare inizio alla procedura di autotutela, con conseguente obbligo dell'Ufficio finanziario di attenersi

²¹ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2010, pag. 6.

²² L'autotutela è regolata dall'art. 2 quarter, del D.L. 30 settembre 1994, n. 564, e ulteriormente disciplinata con il D.M. 11 febbraio 1997, n. 37.

²³ Garante del contribuente del Molise, Rel. II sem. 2010, pag. 2.

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 è 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.

Molti Garanti evidenziano che il ricorso a loro rivolto è considerato estrema risorsa difensiva quando l'atto impositivo sia divenuto definitivo per mancata tempestiva impugnazione davanti al giudice tributario o, anche in pendenza di giudizio, qualora il contribuente voglia ottenere dal Garante una pronuncia di supporto delle ragioni sostenute davanti al giudice. L'aumento delle istanze presentate è anche indice della tendenza del contribuente a sottrarsi all'onerosità delle spese di assistenza tecnica del giudizio tributario, nonché ad ottenere una consulenza gratuita prima della proposizione del ricorso giurisdizionale. 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 una simile 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 all'istituto maggiori poteri riguardo all'esercizio diretto dell'autotutela; in particolare, lo stesso sottolinea che a tale Organo *"dovrebbe essere attribuito il potere di rendere vincolante il proprio parere emesso dopo avere esaminato le considerazioni dell'Ufficio impositore ma, sul punto, esiste una forte resistenza dell'Amministrazione che vedrebbe ridotto il proprio potere impositivo in maniera determinante. Una soluzione intermedia"*, continua tale Ufficio, *"potrebbe consistere nel consentire al Garante di ritenere le osservazioni poste a base del rifiuto di accogliere l'istanza di autotutela del contribuente da parte dell'Ufficio finanziario, manifestamente infondate, dando rilievo al proprio parere divenuto così vincolante"*²⁴.

²⁴ Garante del contribuente delle Friuli Venezia Giulia, Rel. II sem. 2010, pag. 4.

Il Garante della Valle d'Aosta ravvisa anch'esso la necessità di rendere più incisivi e meglio definiti i poteri dei Garanti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria con particolare riferimento all'autotutela²⁵.

Il Garante delle Marche sottolinea che il settore d'intervento più rilevante, sia per la complessità delle questioni sia per il numero di richieste, è quello dell'autotutela e, consolidando la prassi operativa adottata, attiva la procedura sulla base di determinati presupposti. In primis, l'atto oggetto della procedura deve essere chiaramente affetto da vizi o da errori di fatto riferibili alle ipotesi di cui al D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, o ad ipotesi analoghe di pari evidenze. In secondo luogo le questioni da decidere non devono dipendere da un'interpretazione, controversa sul piano oggettivo, della normativa. Sarebbe, infatti, improduttivo chiedere all'Ufficio l'adozione di un'interpretazione discutibile contraria, comunque, agli interessi dell'Erario.

Lo stesso Organo osserva che *"giustamente il precedente Garante ha usato, al riguardo, il termine di "resistenza pregiudiziale", volendosi indicare un rifiuto non adeguatamente motivato o, addirittura, immotivato. Ciò avviene non per mancanza di fiducia nel giudizio espresso dal Garante, ma per il timore di incorrere in responsabilità contabili o disciplinari. Si osserva, per fugare tale timore, che il giudizio espresso, data l'autorità da cui promana, costituisce una circostanza che dovrebbe escludere l'ipotesi di colpa grave, elemento costitutivo della responsabilità contabile"*.²⁶

Anche il Garante della Campania ritiene i propri poteri poco incisivi in materia di autotutela suggerendo in proposito la possibilità di accordare al contribuente il potere di proporre ricorso allo stesso Garante avverso la decisione di rigetto dell'Ufficio delle entrate ritenuta viziata²⁷.

I presupposti sopra indicati hanno consentito una selezione mirata degli interventi da parte dei Garanti. Ciononostante, in vari casi, la resistenza dell'Amministrazione si è dimostrata immutata.

Ed ancora il Garante dell'Emilia Romagna conferma l'opinione già espressa nella sua precedente relazione, vale a dire che si tratta di materia in cui è particolarmente incisivo l'intervento del Garante, perché quando la risoluzione si concluda con l'invito all'autotutela,

²⁵ Garante del contribuente della Valle D'Aosta, Rel. II sem. 2010 pag. 7.

²⁶ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2010, pagg. 6 e 7 e Rel. II sem. 2010, pag. 13.

²⁷ Garante del contribuente della Campania, Rel. II sem. 2010, pag. 5.

fornisce al contribuente un mezzo per evitare il ricorso al contenzioso tributario e all'Amministrazione la possibilità di esercitare il potere di autocorrezione²⁸.

Anche il Garante del Piemonte ricorda l'importanza dell'autotutela come strumento deflattivo del contenzioso tributario: *"In questa categoria, che è in sensibile aumento perché i contribuenti sembrano rendersi conto sempre di più dell'importanza e dell'utilità di questo istituto, rientrano pratiche di varia natura, tra le quali le più frequenti ed importanti sono quelle concernenti la possibilità per il contribuente di superare la mancata tempestiva proposizione d'istanze o ricorsi, qualora sia evidente che l'imposta richiesta dall'Amministrazione non è dovuta"*.²⁹

Lo stesso Organo osserva, però, che allo stato attuale, le reazioni degli Uffici finanziari alle richieste del Garante di attivazione di autotutela non sono migliorate.

In particolare rileva che *"molti Uffici finanziari assumono assai spesso, specie in tema di autotutela, una posizione negativa pregiudiziale, a volte senza dare di ciò alcuna motivazione, ed altre volte trincerandosi dietro motivazioni manifestatamene inconsistenti o addirittura assurde ..."*.³⁰

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.³¹

In tale senso, il Garante del Lazio sostiene con vigore la necessità di aumentare e meglio definire i poteri dei Garanti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria specialmente con riferimento all'attivazione delle procedure di autotutela, fissando tra l'altro, l'obbligo degli Uffici di fornire sempre tempestive risposte motivate alle richieste dei Garanti, consentendo quindi loro l'attivazione di autotutele in relazione a tutti gli atti e stabilendo la sospensione dei termini per ricorrere alle Commissioni tributarie in pendenza dei procedimenti davanti ai Garanti, analogamente a quanto disposto per le ipotesi di

²⁸ Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. I sem. 2010, pag. 4.

²⁹ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2010, pag. 10.

³⁰ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2010, pag. 5.

³¹ Garante del contribuente della Provincia di Trento, Rel. II sem. 2010, pag. 5; Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2010, pag. 3.

accertamento con adesione³². In particolare, il Garante della Sardegna rileva che il problema è così sentito *"che nelle proposte di modifica dell' art. 13 citato, formulate dalla Commissione del Consiglio Nazionale dei dottori commercialisti in data 21.10.2010, si prevede che il Garante segnali alla competente Procura della Corte dei Conti il responsabile del procedimento che ha respinto la richiesta di annullamento in autotutela, quando in sede d'impugnazione venga riconosciuta l'illegittimità dell'atto"*.³³

Dello stesso parere anche il Garante dell'Abruzzo che auspica il riconoscimento al proprio Ufficio del potere di pronuncia nel merito, nonché di sanzionare, al pari delle altre *Autorithies*, i comportamenti omissivi o, comunque, anomali o scorretti dell'Amministrazione.³⁴

La Corte dei Conti, infatti, potrebbe ravvisare in caso d'inutile, evitabile contenzioso, nonostante la contraria, corretta opinione del Garante, la responsabilità amministrativa per danno erariale. Tra i danni erariali, configurati dalla Corte dei Conti con la sua nuova giurisprudenza, sono da ricordare due particolari voci di pregiudizio, vale a dire il danno da disservizio e il danno all'immagine.

Secondo una recente pronuncia della Corte dei Conti a Sezioni Riunite (23 aprile 2003, n. 10) che ha mutato il precedente orientamento, il danno all'immagine di un Ente pubblico è non solo un danno patrimoniale ai sensi dell'art. 2059 c.c., ma è raffigurabile anche come un danno patrimoniale in senso ampio, rientrante nella più generale figura del c.d. danno esistenziale, risarcibile anche in mancanza di un danno patrimoniale in senso stretto.³⁵

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

³² Garante del contribuente del Lazio, Rel. I sem. 2010, pag. 4.

³³ Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2010, pag. 4.

³⁴ Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. II sem. 2010, pag. 4.

³⁵ Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. II sem. 2010, pag. 14.

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 teso 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 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.

Allo scopo di garantire la previsione di cui all' art. 12, comma 7, dello Statuto, l'Agenzia delle Entrate ha raccomandato agli Uffici, con circolare 6/E del 25 gennaio 2008, l'opportunità di terminare 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.

Al riguardo il Garante del Veneto evidenzia che *"numerosi contribuenti sottoposti a verifica, condotta sia da operatori civili sia da parte di militari della Guardia di Finanza, lamentano l'eccessivo lasso di tempo intercorrente tra l'inizio della predetta attività di controllo e la sua conclusione, in occasione della notifica del P.V. di constatazione"*³⁶.

Così il Garante della Calabria comunica che, per le verifiche fiscali, le segnalazioni pervenute *"ripropongono la vexata questio, ancora non soddisfacentemente risolta, della durata degli accessi da parte della Guardia di Finanza o da parte degli Uffici finanziari"*.³⁷

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

³⁶ Garante del contribuente del Veneto, Rel. II sem. 2010, pag. 2 e Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2010, pag. 7.

³⁷ Garante del contribuente della Calabria, Rel. Annuale 2010, pag. 4.

termine di esse), eventuali osservazioni e rilievi, come previsto dall'art. 12, comma 4, dello Statuto.

La maggioranza dei Garanti non ha segnalato, nel corso del 2010, 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.³⁸

Nonostante il dato confortante e stabile che conferma nella maggioranza dei casi una sostanziale correttezza del comportamento del personale addetto alle verifiche fiscali nell'esecuzione d'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. In tal senso il Garante della Puglia ritiene utile per un adeguato contraddittorio che venga “ *redatto un apposito processo verbale di constatazione, non solo a seguito dei controlli e delle verifiche fiscali esterne, ma anche per tutti i controlli iniziati presso le sedi delle attività imprenditoriali e proseguiti, comunque, presso gli Uffici della Guardia di Finanza* ”.³⁹

Il Garante dell'Abruzzo segnala ancora qualche caso (certamente in numero inferiore rispetto all'anno precedente) di contribuenti che hanno lamentato, in particolare, operazioni di verifica fiscale effettuate con modalità non conformi alla legge.⁴⁰

Il Garante del Piemonte, infine, rileva anche quest'anno 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* ”. Lo stesso Garante ricorda in particolare che “ *gli studi di settore sono redatti sulla base di rilevazioni statistiche; che non tutte le situazioni particolari possono rientrare esattamente nelle rigide tabelle; e che gli*

³⁸ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2010, pag. 11 e Rel. II sem. 2011, pag. 11; Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2010, pag. 11; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2010, pag. 3.

³⁹ Garante del contribuente della Puglia, Rel. I sem. 2010, pag. 7 e Rel. II sem. 2010, pag. 6.

⁴⁰ Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. I sem. 2010, pag. 2 e Rel. II sem. 2010, pag. 3.

studi di settore si fondano sulle rilevazioni relative a un determinato anno, ma sono poi applicate in via presuntiva, all'anno successivo; ciò che non può che provocare problemi in relazione all'attuale grave crisi economica mondiale". Tale Garante osserva poi che "molto spesso gli accertamenti compiuti in aziende che si concludono con dei verbali in cui si afferma che determinate operazioni risultanti dai bilanci sono in realtà fittizie, e s'irrogano quindi, oltre alla richiesta di pagamento delle relative imposte, delle gravissime sanzioni, senza che l'Amministrazione accenni neppure minimamente alle prove su cui fonda le proprie affermazioni".⁴¹

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 2010 i Garanti, pur prendendo atto di una diminuzione quantitativa del fenomeno, hanno mostrato perplessità a proposito dell'emissione del provvedimento in questione quando non sia rispettato il principio di proporzionalità tra l'ammontare del debito, a garanzia del quale il fermo è disposto, e i gravi danni che provocano 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 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

⁴¹ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2010, pag. 11.

realizzazione dei propri crediti con quello dei contribuenti a non essere assoggettati ad azioni esecutive ingiustificate.

Il Garante della Puglia, in tal senso, pur dando atto che il sistema di riscossione dei tributi, e soprattutto per la riscossione coattiva, è stato notevolmente migliorato, rivolge *"vive raccomandazioni affinché gli Organi centrali dell'Amministrazione finanziaria, di concerto con l'Agenzia delle Entrate e la Società Equitalia S.p.A., possano prendere opportune iniziative atte a rendere meno invasive le procedure di recupero dei crediti erariali, al fine di contemperare la tutela dell'Erario e degli altri Enti creditori con l'esigenza di concreate gravi pregiudizi ai contribuenti, in relazione al rischio di prosecuzione dell'attività imprenditoriale, soprattutto in questo momento di crisi economica"*. Tale Garante sottolinea, in particolare, che non si vuole disconoscere il potere discrezionale che il sistema di riscossione dei tributi e soprattutto quello che si riferisce al recupero dei crediti erariali attribuisce al Concessionario della riscossione, che è tenuto ad adottare ogni opportuno accorgimento al fine di evitare ogni pericolo per la riscossione e arginare anche l'evasione fiscale. Egli vuole soltanto sottolineare che *" tale potere discrezionale non deve assolutamente sfociare in comportamenti illogici e poco produttivi, che alla fine si rendono inefficaci ed inutili nei confronti dell'Erario e del buon andamento dell'azione amministrativa"*⁴².

Il Garante della Lombardia manifesta perplessità qualora, in determinate circostanze, l'adozione delle misure cautelari sia effettuata sulla totalità dei beni del debitore, indipendentemente dall'importo del credito erariale da riscuotere e nonostante sia depositata anche polizza fideiussoria⁴³.

Il Garante della Campania segnala il fermo amministrativo e le altre principali attività esecutive in presenza di un atto di accertamento ordinario, magari basato su labili presunzioni, come uno dei problemi più seri che affliggono i contribuenti e i cittadini in genere. Secondo tale Garante il legislatore dovrebbe rivedere l'intero attuale sistema di esecuzione dei provvedimenti (fermo amministrativo, ipoteca, pegno, espropriazione forzata ... ecc.) per evitare che il cittadino subisca ancora oggi tutti gli effetti delle misure adottate nei suoi confronti *"(come ad esempio il fermo dell'unica vettura di cui dispone) senza che*

⁴² Garante del contribuente per la Puglia, Rel. I sem. 2010, pag. 13.

⁴³ Garante del contribuente per la Lombardia, Rel. II sem. 2010, pag. 7

nel frattempo abbia potuto dimostrare l'illegittimità della procedura o l'infondatezza della pretesa creditoria".⁴⁴

In attesa delle modifiche del sistema, sarebbe opportuno prevedere la possibilità per il Garante di intervenire presso i giudici tributari per segnalare la sollecita trattazione dei ricorsi relativi ai procedimenti di riscossione per i quali sono pendenti iscrizioni ipotecarie, fermi amministrativi o vendite giudiziarie di beni, con richiesta di eventuali provvedimenti di sospensione dell'attività esecutiva.

Anche il Garante della Sicilia fa presente, infine, che alcune segnalazioni lamentano, come per gli scorsi anni, l'applicazione talvolta arbitraria di misure cautelari particolarmente invasive. In particolare *"l'adozione da parte dell'Agente della riscossione, della misura cautelare dell'iscrizione dell'ipoteca per crediti erariali d'importo complessivo inferiore a 8.000 euro, evidenziando quindi la violazione della sentenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite n. 4077 del 22/2/2010 con la quale si è affermato che detta misura cautelare può essere adottata soltanto per importi non inferiori al citato importo".⁴⁵*

Anche il Garante del Lazio segnala giustificate lamentele dei contribuenti in merito all'adozione da parte dell'Agente della riscossione di provvedimenti di fermo amministrativo per debiti d'imposta d'importo limitato e d'iscrizione di ipoteca per debiti di imposta d'importo inferiore a 8000 euro.⁴⁶

Il Garante della Liguria segnala che per tutto il 2010 si sono avute notevoli difficoltà ad ottenere dall'Agente della riscossione Equitalia Sestri S.p.A. informazioni in riscontro alle segnalazioni dei contribuenti. Solo negli ultimi mesi tale Agente della riscossione *"ha dimostrato una maggiore tempestività peraltro solo verso le informazioni più recenti, mentre altre, più datate, rimangono ancora in attesa di riscontro".⁴⁷*

Il Garante del Friuli Venezia Giulia, allo scopo di comprendere la portata dei mancati pagamenti delle rateazioni, ha condotto presso Equitalia un'indagine accurata. Al riguardo, la possibilità di effettuare in forma rateale il pagamento delle imposte dovute a seguito di controlli formali e automatici quando la somma dovuta è superiore ai 2.000 euro è resa ardua dal disposto di cui al comma 4 dell'art. 3 bis del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462, che prevede la decadenza dalla rateazione in caso di mancato pagamento anche di una sola rata e

⁴⁴ Garante del contribuente per la Campania, Rel. I sem. 2010, pag. 7 e 8.

⁴⁵ Garante del contribuente della Sicilia, Rel. I sem. 2010, pag. 6.

⁴⁶ Garante del contribuente del Lazio, Rel. I sem. 2010, pag. 3.

⁴⁷ Garante del contribuente della Liguria, Rel. I sem. 2010, pag. 4.

l'obbligo di corrispondere l'importo dovuto per imposte, interessi e sanzioni in misura piena, che sono pari al 30% dell'intero importo rateizzato. Il Garante afferma, infatti, come *"la severità della norma, che ha lo scopo di procurare entrate all'Erario, raggiunge un effetto diametralmente opposto a quello avuto di mira dal legislatore in quanto il contribuente che trovi difficoltà a pagare anche una sola rata viene messo in condizioni di non pagare più né l'intero importo, già rateizzato, né la sanzione, né gli interessi. Una maggiore elasticità della norma potrebbe consentire al contribuente che si trova in difficoltà transitoria, di far fronte al suo debito tributario, qualora il beneficio della rateazione non venga meno in caso di mancato pagamento di una o due rate soprattutto quando una parte del debito tributario sia stata onorata"*.

L'indagine effettuata dal Garante del Friuli presso Equitalia ha fatto emergere che sono numerosi i casi di contribuenti inadempienti e che coloro che non hanno pagato una rata d'imposta, non hanno poi provveduto a saldare l'intero debito aumentato della sanzione e degli interessi⁴⁸.

2.5 La funzionalità dei servizi di informazione e assistenza

L'art. 13, comma 8, della legge 212/2000 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 ribadiscono, come per l'anno precedente, 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 pubblico⁴⁹.

Al riguardo, comunque, tutti i Garanti sostanzialmente segnalano strutture adeguate e funzionali.

Il Garante della Provincia di Bolzano sottolinea l'efficienza degli Uffici finanziari di Bolzano che, nonostante la carenza di personale, riescono a svolgere la propria attività

⁴⁸ Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. Annuale 2010, pag. 2.

⁴⁹ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2010, pag. 15.

istituzionale.⁵⁰ Così anche il Garante del Molise ribadisce la funzionalità e collaborazione degli Uffici dell'Agenzia delle Entrate della Regione Molise.⁵¹

Sostanzialmente, i Garanti non evidenziano prassi amministrative anomale in tema di servizi d'informazione ed assistenza da parte degli Uffici finanziari⁵².

3. I provvedimenti adottati a seguito di segnalazioni

Ai sensi dell'art. 13, comma 6, della legge 212/2000, l'Agenzia deve rispondere alle richieste e agli interventi del Garante entro il termine di trenta giorni.

I Garanti hanno espresso, anche nell'anno di riferimento, valutazioni non sempre positive od omogenee circa il grado di effettiva collaborazione prestata dagli Uffici finanziari sia centrali che locali. Tali Organi hanno sottolineato, infatti, che le richieste di documenti e chiarimenti rivolte dagli stessi ai vari Uffici dell'Agenzia delle Entrate non sempre sono state adeguatamente soddisfatte.

In tal senso, alcuni Garanti lamentano i ritardi con cui gli Uffici finanziari rispondono alle loro richieste nonostante i ripetuti solleciti.⁵³

Il Garante della Sardegna mostra disappunto per la scarsa collaborazione di alcuni Uffici finanziari dell'isola alle proprie richieste e segnalazioni.

Sottolinea, infatti, che non tutte le direzioni provinciali rispondono con regolarità alle richieste del Garante, che quindi non può svolgere appieno i propri compiti; ciò con grave danno per i rapporti fra istituzioni e cittadino contribuente, a causa della perdita di fiducia da parte di quest'ultimo sia nei confronti del fisco che del Garante⁵⁴.

Il Garante delle Marche segnala anche quest'anno alcuni limitati casi di importanti ritardi nelle risposte da parte degli Organi dell'Agenzia delle Entrate della propria Regione, ciò *"in violazione dei principi contenuti nella legge 27 luglio 2000, n. 212, principi che impongono chiarezza e trasparenza nei rapporti tra Uffici e contribuenti"*.

Il suddetto Garante rileva che non è facile individuare i motivi di tali ritardi. Se talvolta la complessità della questione può richiedere tempi più lunghi, nella maggioranza dei casi una certa carenza è alla base di comportamenti dilatori che forniscono un'immagine

⁵⁰ Garante del contribuente della Provincia di Bolzano, Rel. II sem. 2010, pag. 2 e 3.

⁵¹ Garante del contribuente del Molise, Rel. II sem. 2010, pag. 1 e 2.

⁵² Per tutti Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2010, pag. 8 e Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2010, pag. 7.

⁵³ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2010, pag. 4.

⁵⁴ Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2010, pag. 2.