

PREMESSA

L'ISTITUTO DEL GARANTE DEL CONTRIBUENTE E I SUOI POTERI

Il Garante del contribuente, istituito dall'art. 13 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), è un organo collegiale, composto da un Presidente e da due componenti, con piena autonomia e indipendenza funzionale, che ha il compito di vigilare sul rispetto dei principi contenuti nello Statuto¹.

La legge gli riconosce il potere di rivolgere richieste di documenti o chiarimenti agli Uffici competenti, sulla base di segnalazioni inoltrate per scritto dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto interessato che lamenti disfunzioni, scorrettezze, prassi amministrative anomale o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia fra cittadino e Amministrazione finanziaria, secondo i noti principi di legalità, imparzialità e buon andamento dell'azione amministrativa.

Il Garante può attivare la procedura di autotutela sugli atti amministrativi di accertamento o di riscossione, notificati al contribuente e ritenuti illegittimi.

¹ L'art. 13, commi 6, 7, 8, 9, 10 e 11 della legge n. 212/2000 prevede espressamente: "Il Garante, anche sulla base di segnalazioni inoltrate per iscritto dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto interessato che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria, rivolge richieste di documenti o chiarimenti agli uffici competenti, i quali rispondono entro trenta giorni, e attiva le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente. Il Garante del contribuente comunica l'esito dell'attività svolta alla direzione regionale o compartimentale o al comando di zona della Guardia di finanza competente nonché agli organi di controllo, informandone l'autore della segnalazione.

Il Garante del contribuente rivolge raccomandazioni ai dirigenti degli uffici ai fini della tutela del contribuente e della migliore organizzazione dei servizi.

Il Garante del contribuente ha il potere di accedere agli uffici finanziari e di controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente nonché l'agibilità degli spazi aperti al pubblico.

Il Garante del contribuente richiama gli uffici al rispetto di quanto previsto dagli art. 5 e 12 della presente legge.

Il Garante del contribuente richiama gli uffici al rispetto dei termini previsti per il rimborso d'imposta.

Il Garante del contribuente individua i casi di particolare rilevanza in cui le disposizioni in vigore ovvero i comportamenti dell'Amministrazione determinano un pregiudizio dei contribuenti o conseguenze negative nei loro rapporti con l'Amministrazione, segnalandoli al direttore regionale o compartimentale o al comandante di zona della Guardia di finanza competente e all'ufficio centrale per l'informazione del contribuente, al fine di un eventuale avvio del procedimento disciplinare. Prospetta al Ministro delle finanze i casi in cui possono essere esercitati i poteri di rimessione in termini previsti dall'art. 9".

Lo stesso Organo richiama gli Uffici finanziari agli obblighi di informazione, al rispetto dei diritti del contribuente sottoposto a verifica fiscale e all'osservanza dei termini previsti per i rimborsi d'imposta; il Garante, inoltre, può accedere 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.

Il Garante valuta l'attività degli Uffici sia per quanto riguarda l'osservanza delle disposizioni di legge sia sotto il profilo dell'opportunità e della ragionevolezza di determinati comportamenti. In caso di inosservanza dei propri richiami alla legalità, può segnalare ai competenti Organi i comportamenti inadeguati, per un eventuale avvio di procedimenti disciplinari a carico di funzionari inadempienti, e può rivolgere raccomandazioni ai dirigenti degli Uffici, con il duplice intento di tutelare il contribuente e di migliorare l'organizzazione degli Uffici.

Nell'ambito della sue competenze il Garante segnala al Ministro dell'economia e delle finanze i casi per i quali è possibile, per determinati adempimenti fiscali, procedere alla rimessione dei termini già scaduti.

A riscontro dell'attività svolta, l'articolo 13, al comma 12, prevede che ogni Garante del contribuente presenti semestralmente 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 una relazione sull'attività svolta, con l'individuazione degli aspetti critici rilevanti nel rapporto fisco-contribuente e delle relative soluzioni².

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*

² Art. 13, c. 12, legge n. 212/2000: *“Ogni sei mesi il Garante del contribuente presenta una relazione sull'attività svolta dal Ministro delle finanze, al direttore regionale delle entrate, ai direttori compartimentali delle dogane e del territorio nonché al Comandante di zona della Guardia di finanza, individuando gli aspetti critici più rilevanti e prospettando le relative soluzioni”*.

*delle questioni segnalate nonché ai provvedimenti adottati a seguito delle segnalazioni del Garante stesso*³.

Il presente documento è elaborato sulla base delle relazioni semestrali del 2005 inviate dai Garanti del contribuente al Ministro dell'economia e delle finanze nonché delle questioni fondamentali segnalate già nelle precedenti relazioni semestrali dei Garanti del contribuente.

La legge finanziaria per il 2003 (legge n. 289 del 27 dicembre 2002), che ha aggiunto il comma 13-bis all'art. 13 della legge n. 212/2000⁴, ha previsto che ciascun Garante del contribuente presenti un'ulteriore relazione annuale al Governo e al Parlamento, con dati e notizie sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuenti nel campo della politica fiscale.

In questo quadro, le due relazioni semestrali restano caratterizzate sia dalla focalizzazione sugli aspetti organizzativi e dall'individuazione degli interventi svolti su segnalazione dei contribuenti, sia dalla formulazione di talune considerazioni propositive connesse agli esiti degli interventi medesimi; per contro, alla relazione annuale vengono rimessi gli aspetti notiziari, atti a cogliere sotto un profilo più generale i rapporti esistenti fra cittadini (contribuenti) e Amministrazione finanziaria nonché le proposte rilevanti per il perseguimento del carattere fiduciario di tali rapporti.

³ Art. 13, c. 13, legge n. 212/2000.

⁴ Art. 94, c. 8, legge 289/2002 *“all'articolo 13 della legge 27 luglio 2000, n. 212, è aggiunto, infine, il seguente comma: 13-bis. Con relazione annuale, il Garante fornisce al Governo ed al Parlamento dati e notizie sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuenti nel campo della politica fiscale”*.

PAGINA BIANCA

PARTE I

L'ATTIVITA' SVOLTA DAI GARANTI

1. Un problema generale: le competenze

Anche nel corso del 2005, i Garanti del contribuente hanno affrontato la questione della loro competenza, in relazione sia alla territorialità che alla materia.

E' stato nuovamente ribadito il principio generale che vuole per la competenza territoriale la possibilità di applicare, alternativamente, il criterio della residenza/domicilio del contribuente (criterio personale) ovvero quello della localizzazione dell'Ufficio finanziario (criterio territoriale). I Garanti hanno confermato il loro potere di autoregolamentazione, per cui la competenza può intendersi riferita sia alla residenza fiscale del contribuente oppure all'Ufficio finanziario che ha emesso l'atto e che può, ovviamente, trovarsi in una Regione diversa da quella del contribuente. Nel tempo, infatti, le situazioni sono suscettibili di cambiamento, perché il contribuente può aver variato residenza o avere interessi economici in località diversa da quella di residenza.

I Garanti ritengono che tutto ciò non deve intendersi come uso arbitrario delle competenze loro attribuite ma, secondo lo spirito del legislatore, come l'espressione piena e autonoma dell'azione a difesa del contribuente nonché, quando possibile, deflativa del contenzioso tributario. Quasi tutti i Garanti ritengono, tuttavia, che il criterio della competenza debba fare riferimento al luogo dove ha sede l'Ufficio finanziario di cui si discute. In particolare, il Garante della Basilicata, ribadendo quanto espresso nelle precedenti relazioni, suggerisce di introdurre la seguente norma: *“la competenza territoriale del Garante del contribuente è stabilita, in ambito*

regionale, dalla sede dell'Ufficio, Organo, Ente verso i quali il contribuente o qualsiasi altro soggetto interessato manifesti doglianze"⁵.

1.1 La competenza in materia di tributi locali

La competenza del Garante in merito alla tipicità dei tributi locali rappresenta una delle questioni più dibattute e di maggior interesse nelle relazioni semestrali relative al 2005.

La maggioranza dei Garanti, nel silenzio della norma, si è dichiarata di fatto competente anche in merito ai tributi locali, ritenendo estendibile alle Regioni e agli altri Enti locali l'applicazione delle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente⁶.

Nonostante il "parere di massima" espresso dall'Avvocatura Generale dello Stato⁷, quasi nessun Garante ha ravvisato ostacoli sostanziali per un intervento diretto del Garante nell'ambito della sua competenza territoriale, nei confronti di Enti dotati di potere impositivo diversi dallo Stato nonché degli altri soggetti indicati nell'art. 17 dello Statuto del contribuente.

In particolare, il Garante della Lombardia ha *"ritenuto di affermare la propria competenza anche per tali tributi, muovendo dai principi generali stabiliti dagli artt. 1 e 2 della Legge n. 212/2000, che non stabiliscono cesure tra tributi afferenti l'Amministrazione statale e prelevamenti di reddito effettuati da altri Enti titolari di potere impositivo e dal ruolo dell'organo di garanzia disegnato dall'articolo 13 in una prospettiva ormai legata ad un significativo decentramento regionale e locale anche a livello fiscale"*⁸.

⁵ Garante del contribuente della Basilicata, Rel. I sem. 2005, pag. 2.

⁶ Tale riflessione trova fondamento sia nell'art. 13 della legge n. 212/2000 che nell'obbligo posto a carico degli Enti previsti dall'art. 1, commi 3 e 4, di adeguare i loro statuti e atti normativi ai principi normativi dettati dalla legge in esame.

⁷ Il parere dell'Avvocatura Generale, reso in data 23 ottobre 2001, prot. n. 116905, ha sostenuto 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"*.

⁸ Garante del contribuente della Lombardia, Rel. I sem. 2005, pag. 9.

Lo stesso Garante, sul tema della competenza sui tributi locali e specificatamente sull'ICI, sottolinea *“che i problemi che hanno dato luogo nella Regione Puglia alla sentenza del TAR locale n. 5477 del 25.11.2004 non hanno avuto proiezioni nell'area lombarda nella quale i Comuni non hanno sollevato eccezioni di sorta in ordine alla competenza del Garante ed hanno dato risposta con sufficiente tempestività, talora trasmettendo, come si è innanzi ricordato, delucidazioni ampiamente articolate”*⁹. Il Garante conclude che *“nessun rilievo è stato mosso in ordine alla competenza del Garante per i tributi locali e le risposte alle richieste di chiarimenti e di informazioni sono state offerte (il discorso concerne in particolare l'ICI e la TARSU) in tempi non lontani dai trenta giorni previsti dal comma 6 dell'articolo 13, pur se in più casi è stato necessario inoltrare un formale sollecito”*¹⁰.

Anche il Garante della Basilicata, in un incontro a Potenza con la Commissione Finanze della Camera dei Deputati, il 30 giugno 2005, ha sostenuto che la competenza per materia deve essere riferita a tutte le imposte, tasse, tributi imposti dallo Stato, dalle Regioni, dalle Province, dai Comuni e anche da Enti non territoriali (Consorzi di Bonifica, Camere di Commercio ecc.)¹¹.

La necessità di un intervento legislativo per i contributi richiesti dai Consorzi di Bonifica viene segnalata dal Garante della Calabria, in quanto le sue richieste di chiarimenti in materia non sempre hanno trovato risposta dagli Enti preposti. Alcuni di questi consorzi hanno fornito le informazioni richieste solo dopo l'intervento della Regione e, comunque, opponendo l'incompetenza del Garante ad intervenire a favore del contribuente¹².

Per completezza si ricorda che il Tar della Puglia, a seguito della controversia sorta tra il Garante del contribuente e un comune in materia di occupazione di spazi ed aree pubbliche (Cosap ex Tosap) ha affermato tra l'altro che i poteri del Garante riguardano atti, fatti e comportamenti posti in essere dall'Amministrazione statale. Pertanto, secondo tale organo giurisdizionale il Garante non ha competenza sui tributi gestiti dagli Enti locali.

⁹ Garante del contribuente della Lombardia, Rel. I sem. 2005, pag. 10.

¹⁰ Garante del contribuente della Lombardia, Rel. II sem. 2005, pag. 8.

¹¹ Garante del contribuente della Basilicata, Rel. I sem. 2005, pag. 3 e 4.

¹² Garante del contribuente della Calabria, Rel. II sem. 2005, pag. 4.

Il Garante della Liguria osserva che *“in assenza di limitazioni specifiche nella norma istitutiva dei Garanti, si può far coincidere la loro sfera d’influenza con quella attribuita al Ministero stesso, per cui, tornando sulla vexata questio della competenza dei Garanti sui tributi locali, si può traslare sui Garanti lo stesso ambito di competenza che spetta al Ministero in tema di vigilanza e monitoraggio, sia al fine di suggerire atti normativi, sia di controllare che non vengano travalicati i confini di spettanza locale. Sul punto sarebbe comunque opportuna una definitiva e inequivocabile precisazione legislativa”*¹³.

Il Garante del contribuente delle Marche sottolinea che le iniziative legislative di alcune Regioni e le modifiche ordinamentali operate da parecchi Comuni, aventi ad oggetto l’istituzione di Garanti del contribuente locali totalmente diversi dal modello istituzionale adottato dall’art. 13 della legge n. 212/2000, stanno creando una proliferazione di Garanti, con un’irrazionale frammentazione di funzioni e ruoli che ha come *“unico risultato quello di determinare confusione e disorientamento nei contribuenti”*¹⁴. Riguardo a ciò tale Garante propone, in via alternativa e subordinata, di stralciare dal contesto del provvedimento la disposizione del comma 11, che definisce la competenza per materia e per territorio dei Garanti del contribuente, e di inserire nella prossima legge finanziaria o in una diversa legge tributaria la seguente disposizione: *“in presenza di più Organi di tutela alternativa alla giurisdizione, la difesa specifica dei cittadini nei loro rapporti con gli Enti dotati di potestà impositiva non può che essere affidata all’Organo speciale appositamente istituito per fornire ai contribuenti un elevato livello tecnico e giuridico di garanzia dei loro diritti, qualunque sia il soggetto che ne abbia cagionato la lesione”*¹⁵.

In definitiva, i Garanti ritengono che l’azione di tutela dei contribuenti e di controllo della legalità loro affidata dallo Statuto non può arrestarsi di fronte a tributi

¹³ Garante del contribuente della Liguria, Rel. I sem. 2005, pag. 2.

¹⁴ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2005, pag. 5.

¹⁵ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2005, pag. 6.

devoluti alle Regioni, ma istituiti e disciplinati con leggi dello Stato e, come tali, di competenza del Garante¹⁶.

I Garanti considerano indispensabile, pertanto, un intervento del legislatore che definisca l'esatta competenza per materia e risolva i problemi di interpretazione e applicazione dell'art. 13, eliminando ogni possibile contestazione sulla legittimità dell'azione del Garante riguardo i tributi delle Regioni e degli Enti locali nei confronti degli Uffici e soggetti che li gestiscono.

1.2 I rapporti con il Difensore civico e regionale

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'Amministrazione¹⁷.

Nella previsione normativa, la competenza del Garante del contribuente si pone, rispetto a quella del Difensore civico, in relazione di specialità per evitare che l'affidamento di funzioni nella stessa materia anche ai Difensori civici porti a duplicazione di interventi sulla medesima pratica e a disparità di pronunce su problemi analoghi.

Nella prassi, come risulta dalle relazioni dei Garanti, in più casi, è avvenuta una rimessione di istanze, soprattutto quando è emersa una competenza specifica del Garante in luogo di quella del Difensore civico; tra i due Organi si sono realizzati, in generale, incontri istituzionali sostanzialmente collaborativi¹⁸. In ordine a quest'ultimo aspetto, il Garante della Provincia Autonoma di Trento, pur richiamando l'attenzione sull'opportunità di fissare una puntuale linea di demarcazione tra l'attività del Garante e quella del Difensore civico, fa presente di "*aver instaurato*

¹⁶ Per tutti il Garante del contribuente della Puglia, Rel. I sem. 2005, pag. 34 e 35.

¹⁷ Il Difensore civico ha trovato organica disciplina nella normativa in materia di Enti locali con il D. lgs. 18 agosto 2000, n. 267.

¹⁸ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2005, pag. 9.

rapporti di fattiva collaborazione con il Difensore civico in carica presso il Consiglio Provinciale di Trento sia in riferimento ai tributi locali, sia con riguardo a quelli erariali: rapporto collaborativo che risponde alle aspettative del contribuente e che certamente concorre al migliore conseguimento dei fini dello Statuto dei diritti del contribuente”¹⁹.

Nonostante non si siano verificate situazioni critiche, vi è stato chi tra i Garanti ha prefigurato l’eventualità di un conflitto tra i due Uffici, considerata la fungibilità e genericità di determinate funzioni.

A tale proposito è stata accertata da parte del Garante della Toscana “*la scarsa informazione dei contribuenti sull’ambito di competenza e di intervento fra le varie istituzioni poste a difesa della generalità degli stessi, quali il Difensore civico ed il Garante del contribuente come previsto dallo statuto della Regione Toscana per i tributi di competenza di detto Ente rispetto alla competenza legislativamente attribuita al Garante del contribuente di cui all’art. 13 della Legge 212/2000*”²⁰.

Sulle diverse funzioni e competenze attribuite ai due Organi è intervenuto anche il Garante della Basilicata, che ritiene necessaria e urgente un’integrazione legislativa della legge n. 212/2000, prevedendo che “*siano assoggettati a tale legge lo Stato, le Regioni, le Province, i Comuni e tutti gli Enti non territoriali che hanno potestà di imporre imposte, tasse, tributi di ogni specie*”²¹.

E’ opportuno ricordare che la Regione Lombardia, con la Legge Regionale n. 79/03, ha stabilito un generale riordino delle disposizioni legislative regionali in tema tributario ed ha apprestato una struttura di servizio che fa capo all’Ufficio del Difensore Civico Regionale da tempo esistente.

“Tale intervento normativo, i cui effetti potranno essere evidentemente verificati solo alla distanza, ha interessato:

¹⁹ Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Trento, Rel. II sem. 2005, pag. 5.

²⁰ Garante del contribuente della Toscana, Rel. I sem. 2005, pag. 2.

²¹ Garante del contribuente della Basilicata, Rel. I sem. 2005, pag. 3.

- *Anagrafe tributaria su scala regionale (artt. 2, 3, 4, 5) con la previsione di un raccordo con l'Anagrafe Centrale (art. 6);*
- *tributi regionali propri (imposta sulle concessioni per l'occupazione e l'uso di beni del demanio e del patrimonio indisponibile dello Stato, l'addizionale regionale sull'ammontare dei canoni relativi alle utenze di acqua pubblica, le tasse automobilistiche regionali, ...);*
- *tributi regionali compartecipati (compartecipazione regionale all'IVA e la compartecipazione regionale all'accisa sulla benzina per autotrazione)²².*

1.3 I rapporti con le Commissioni tributarie

Secondo l'opinione condivisa da tutti i Garanti, l'istituto del Garante non deve estendere la competenza anche alle Commissioni tributarie, il cui funzionamento non può essere sindacato o censurato e le eventuali doglianze dei contribuenti in merito all'attività delle Commissioni devono essere tempestivamente trasmesse alle Presidenze delle commissioni.

Tuttavia il Garante del Piemonte segnala la necessità di chiarire definitivamente i rapporti intercorrenti tra gli Uffici del Garante e gli Organi della Giustizia Tributaria, dei quali non deve costituire un inutile doppione²³. Per lo stesso Garante e per quello della Provincia Autonoma di Bolzano è inoltre indispensabile stabilire la sospensione dei termini per ricorrere alle Commissioni tributarie in pendenza dei procedimenti attivati davanti ai Garanti²⁴.

²² Garante del contribuente della Lombardia, Rel. I sem. 2005, pag. 10 e 11.

²³ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2005, pag. 10.

²⁴ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2005, pag. 9; Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Bolzano, Rel. II sem. 2005, pag. 5.

2. Le questioni oggetto di segnalazione al Garante del contribuente

Numerose sono le modalità attraverso cui i Garanti acquisiscono le segnalazioni. Le segreterie hanno attivato, infatti, diverse forme di contatto con i contribuenti: dal fax al colloquio telefonico, fino al verbale redatto in presenza del contribuente per il ricevimento delle sue dichiarazioni.

I Garanti si sono occupati prevalentemente di tributi erariali e locali e hanno evidenziato una diminuzione delle istanze relative a disfunzioni e comportamenti dell'Amministrazione finanziaria. In molti hanno segnalato, infatti, l'aumento delle richieste che investono la generalità dei contribuenti e riferite a temi sempre più complessi, poiché a rivolgersi al Garante sono soprattutto operatori del settore fiscale²⁵.

Anche nel corso del 2005, ma in tono minore rispetto al 2004, l'attività dei Garanti è stata diretta a soddisfare per lo più le istanze relative a mancati rimborsi (soprattutto in materia di IRPEF) e all'applicazione dell'istituto dell'autotutela.

Nel riportare la tipologia degli interventi realizzati, i Garanti hanno utilizzato come nel passato due diverse forme di organizzazione concettuale: in alcuni casi l'attività svolta è stata descritta in relazione alla materia oggetto della procedura attivata; in altri è stata definita a partire dalla strutturazione dei poteri del Garante, di cui all'art. 13 della legge n. 212/2000.

Per tali ragioni alcune relazioni riportano, dettagliatamente, segnalazioni sulle seguenti materie:

- IRPEG;
- ILOR;
- ICI;

²⁵ Garante del contribuente della Liguria, Rel. II sem. 2005, pag. 2.