

PREMESSA

IL GARANTE DEL CONTRIBUENTE E LE SUE FUNZIONI

Il Garante del contribuente, istituito dall'art. 13 della legge del 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente) presso ogni Direzione Regionale delle Entrate e delle Province Autonome di Trento e Bolzano, è un organo autonomo e collegiale, composto da un Presidente e due componenti, con il compito di accertare l'effettivo rispetto dei principi contenuti nello Statuto.

L'attività del Garante è diretta da un lato alla tutela dei diritti dei contribuenti lesi da atti e comportamenti degli Uffici finanziari e dall'altro a svolgere funzioni di stimolo nei confronti dell'Amministrazione finanziaria perché sia assicurato il sistema di garanzie previste per il contribuente nell'ordinamento tributario. La legge gli riconosce, infatti, il potere di intervenire ogni volta che, 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 comma 6 dell'articolo 13 della legge n. 212/2000 fa riferimento a lamentele in ordine a disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia fra cittadino e Amministrazione finanziaria, consentendo al Garante di rivolgere richiesta di documenti o chiarimenti agli Uffici competenti, che rispondono entro trenta giorni, e di attivare le procedure di autotutela sugli atti amministrativi di accertamento o di riscossione, notificati al contribuente e ritenuti illegittimi¹.

Il Garante, inoltre, può richiamare gli Uffici finanziari agli obblighi di informazione, al rispetto delle regole di equità tributaria e dei diritti del contribuente sottoposto a verifica fiscale e all'osservanza dei termini previsti per i rimborsi d'imposta; può accedere nei locali degli Uffici finanziari per riscontrare l'agibilità

¹ Art. 13, commi 6,7, 8, 9, 10 e 11 della legge n. 212/2000.

degli spazi aperti al pubblico e controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente.

Lo stesso valuta l'attività degli Uffici sia per quanto riguarda l'osservanza delle disposizioni di legge che per l'opportunità e la ragionevolezza di determinati comportamenti. In caso di inosservanza dei suoi richiami alla legalità, può segnalare i comportamenti inadeguati per un eventuale avvio di procedimenti disciplinari a carico di funzionari inadempienti e rivolgere raccomandazioni ai dirigenti degli Uffici, con il duplice intento di tutelare il contribuente e di migliorare l'organizzazione degli Uffici.

Nell'ambito delle proprie competenze il Garante segnala, inoltre, al Ministro dell'Economia e delle Finanze i casi per i quali è possibile, per determinati adempimenti fiscali, procedere alla remissione dei termini già scaduti.

Il Garante svolge, quindi, funzioni di *auditing* in grado di evidenziare eventuali criticità dell'organizzazione sotto il profilo delle norme, del funzionamento delle procedure e delle responsabilità dirigenziali. A tal fine, l'articolo 13, comma 12, prevede che ogni sei mesi ciascun Garante del contribuente presenti una relazione sull'attività svolta 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 delle relative soluzioni.

L'obbligo di informare i vertici dell'Amministrazione, quale atto interno, viene manifestato nell'esclusivo interesse dell'Amministrazione finanziaria, poiché 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.

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

Il presente documento è elaborato sulla base delle relazioni semestrali relative all'attività svolta dai Garanti nel 2006 nelle quali sono riproposte questioni fondamentali già segnalate nelle precedenti relazioni semestrali.

Il sistema delle relazioni, così disegnato dallo Statuto del contribuente, è stato arricchito da una norma della legge finanziaria per il 2003 (legge n. 289 del 27 dicembre 2002), che ha aggiunto il comma 13*bis* all'articolo 13 della legge n. 212/2000³. Tale disposizione prevede che ciascun Garante presenti direttamente al Governo e al Parlamento una relazione annuale, con dati e notizie sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuenti nel campo della politica fiscale.

In tale quadro, le due relazioni semestrali si caratterizzano sia per la focalizzazione sugli aspetti organizzativi e l'individuazione degli interventi svolti su segnalazione dei contribuenti, che per la formulazione di talune considerazioni propositive connesse agli esiti degli interventi medesimi. Nella relazione annuale, invece, sono evidenziati sia gli aspetti critici di maggiore rilevanza emergenti dalla legislazione tributaria e della prassi dell'Amministrazione finanziaria che gli elementi utili a rilevare, sotto un profilo più generale, i rapporti esistenti fra cittadini-contribuenti e Amministrazione finanziaria con le conseguenti proposte per il perseguimento del carattere fiduciario di tali rapporti.

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

PARTE I

L'ATTIVITA' SVOLTA DAI GARANTI

1. La competenza

Fin dalle prime relazioni, i Garanti hanno affrontato la questione della competenza, in relazione sia alla territorialità che alla materia. Riguardo alla competenza territoriale quasi tutti i Garanti riconoscono il principio generale che prevede per la competenza territoriale la possibilità di applicare, alternativamente, il criterio della residenza/domicilio del contribuente ovvero quello della localizzazione dell'Ufficio finanziario. La questione è stata risolta in via di applicazione e di autoregolamentazione dai Garanti con la conferma della duplicità dell'alternativa per cui la competenza può intendersi riferita sia alla residenza fiscale del contribuente sia all'Ufficio finanziario che ha emesso l'atto e che può trovarsi in una regione diversa da quella del contribuente.

Nel tempo, infatti, le situazioni sono suscettibili di cambiamento, poiché il contribuente può aver variato residenza o avere interessi economici in località differente da quella di residenza. La valutazione sulla possibilità di un efficace intervento del Garante è condizionato anche alla prossimità geografica dell'Ufficio che ha emanato l'atto, con risvolti sull'economicità complessiva tanto per il contribuente che per il Garante che deve operare.

I Garanti sostengono che ciò non deve intendersi come uso arbitrario delle competenze ma, secondo lo spirito del legislatore, come l'espressione piena e autonoma dell'azione a difesa del contribuente nonché, quando possibile, deflattiva del contenzioso tributario.

L'autonomia di ogni Garante ha determinato una situazione per cui alcuni hanno optato per la tesi della competenza territoriale ed altri, invece, hanno sostenuto quella personale. A tale proposito, il Garante della Sardegna precisa che *"al fine di agevolare il contribuente che abbia cambiato residenza e che difficilmente, quindi,*

può contattare l'Ufficio del luogo della sua residenza precedente, nell'alternativa tra il criterio personale e quello territoriale, tale Garante ha adottato entrambi i criteri, considerando meritevoli di adesione le motivazioni sottintese a entrambi”⁴.

Tuttavia, la maggior parte dei Garanti è del parere che il criterio della competenza debba fare riferimento al luogo dove ha sede l'Ufficio finanziario di cui si discute.

Di avviso contrario, il Garante della Valle d'Aosta secondo il quale la soluzione migliore è l'applicazione della competenza territoriale basata sulla residenza del contribuente anche se ritiene comunque utile un intervento legislativo che definisca il principio cui fare riferimento⁵.

1.1 La competenza in materia di tributi locali

I Garanti, fin dalla loro istituzione, si sono dichiarati competenti, pur nel silenzio della norma, 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” contrario espresso dall'Avvocatura Generale dello Stato⁷, la generalità dei Garanti ha svolto e svolge la propria azione 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.

Anche nelle relazioni relative all'attività del 2006, i Garanti sono intervenuti sull'argomento precisando che l'azione di tutela dei contribuenti e di controllo della legalità loro affidata dallo Statuto non può arrestarsi di fronte a tributi devoluti alle

⁴ Garante del contribuente della Sardegna, Rel. I sem. 2006, pag. 3.

⁵ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2006, pag.7.

⁶ Per tutti Garante del contribuente della Puglia, Rel. I sem. 2006, pag. 8. Tale considerazione 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, su richiesta del Garante del Veneto, 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”.

Regioni, ma istituiti e disciplinati con leggi dello Stato e, come tali, di competenza dello stesso Garante.

A questo proposito, il Garante della Puglia considera utile proporre modifiche legislative tese a chiarire il contenuto dell'art. 1 dello Statuto dei diritti del contribuente. Ciò che interessa, secondo tale Garante, è la tutela del cittadino-contribuente, a prescindere dalla natura e dalla fonte dei tributi cui viene assoggettato e dal soggetto impositore. Per Amministrazione finanziaria si intende, infatti, in senso ampio la controparte del rapporto tributario, includendo quindi Regioni, Province, Comuni e qualsiasi altro Ente autorizzato per legge ad emettere atti impositivi⁸.

Il Garante della Sardegna, pur ritenendo in linea di principio che i tributi locali non rientrino nella propria competenza a causa di disposizioni contenute nel terzo e quarto comma dell'art. 1 della legge n. 212/2000, che prevedono per gli Enti territoriali termini entro cui adeguarsi ai principi dettati dalla legge medesima, sostiene che da ciò non si possa trarre la convinzione che lo Statuto del contribuente non sia immediatamente operativo anche per quanto riguarda i tributi locali. E ciò per molteplici considerazioni, tra loro convergenti.

Osserva, infatti, il Garante che *“Innanzi tutto, non è ragionevole ritenere che il citato art. 1, dopo aver affermato nel primo comma che le disposizioni dello Statuto del contribuente assurgono al rango di principi generali dell'ordinamento tributario, nei commi successivi abbia stabilito che tali principi valgono solo per i tributi erariali, nel senso che, per i tributi locali, le disposizioni contrastanti con i principi medesimi sopravvivono in mancanza d'interventi correttivi ad opera degli Enti impositori. Ma, anche se realmente il legislatore avesse, per i tributi locali, differito l'applicazione delle disposizioni in esse contenute, si dovrebbe quantomeno circoscrivere un tale differimento entro i termini (di un anno o sei mesi dall'entrata in vigore dello Statuto avvenuta il 1° agosto 2000) che gli ultimi due commi dell'art. 1 in questione indicano per l'adeguamento delle disposizioni sui tributi locali ai*

⁸ Garante del contribuente della Puglia, Rel. I sem. 2006, pagg. 4 -5.

principi generali dello Statuto, perché altrimenti si sarebbero lasciati tali principi alla mercé degli Enti impositori, tradendo lo scopo dello Statuto.

Inoltre, l'art. 17 dello Statuto, nello stabilire che le disposizioni in esso contenute si applicano anche ai concessionari della riscossione, già riferimento ai "tributi di qualunque natura", senza distinguere tra tributi erariali e altri tributi, e non pare sia logico affermare che il concessionario sia tenuto al rispetto di disposizioni che non vigono per l'Ente impositore"⁹.

Diversi Garanti segnalano, inoltre, che alcuni Comuni dichiarano di non ritenersi obbligati all'osservanza delle norme che regolano i rapporti tra Enti impositori e Garanti, ritenendo limitata la competenza di questi ultimi ai soli tributi statali¹⁰.

La necessità di una modifica legislativa è evidenziata anche dal Garante della Toscana secondo il quale i casi di contestazione della competenza per materia del Garante sono dovuti al dettato non esaustivo dell'articolo 1 della legge n. 212/2000. In tal senso, il Garante conferma la propria competenza anche per i tributi locali salvo non sussistano regolamenti emanati da parte del Consiglio dell'Ente in cui sia prevista l'istituzione di un proprio Garante del Contribuente¹¹.

In merito alla previsione di Garanti regionali, il Garante delle Marche richiama, invece, l'attenzione dei Presidenti della Giunte Regionali sulla non opportunità dell'istituzione, da parte delle singole Regioni, di propri Garanti con competenza limitata ai tributi c.d. "regionali" in aggiunta o sostituzione del Garante unico previsto dallo Statuto. Ciò determina un'irrazionale frammentazione di funzioni e ruoli con conseguente confusione e disorientamento nei contribuenti di fronte al non facile problema di individuare il Garante a cui rivolgersi in relazione alla natura del tributo e dell'Ente che lo gestisce.

Peraltro, ad avviso di tale Garante, l'istituzione di un Garante con competenza

⁹ Garante del contribuente della Sardegna, Rel. I sem. 2006, pag. 3.

¹⁰ Garante del contribuente di Bolzano, Rel. I sem. 2006, pag. 4.

¹¹ Garante del contribuente della Toscana, Rel. I sem. 2006, pag. 3.

limitata ai tributi regionali provocherebbe non pochi problemi anche alla luce di quanto stabilito dalla Corte Costituzionale secondo cui l'Irap, le tasse automobilistiche, le addizionali Irpef, Ici e altri tributi devoluti alle Regioni sono istituiti e disciplinati nei loro elementi essenziali con leggi dello Stato e non formano oggetto di legislazione concorrente ai sensi dell'articolo 117, comma 3 della Costituzione, ma restano nella competenza dello Stato e non possono essere considerati tributi regionali come previsto dall'articolo 119, comma 2 della Costituzione¹². Ne consegue, per il Garante delle Marche, che la funzione di tutela dei contribuenti che lo Statuto gli affida non può non estendersi a tali tributi e agli Uffici che li gestiscono in quanto sono e restano tributi statali e perciò rientrano nella competenza del Garante, Organo istituito con legge che contiene principi fondamentali dell'ordinamento e norme di attuazione di precetti costituzionali vincolanti per tutti i soggetti istituzionali che operano nel settore tributario. Del resto, i cittadini sono contribuenti anche quando sono assoggettati in forza di legge statale a prestazioni di cui sono beneficiarie le Regioni o gli Enti locali ed hanno, quindi, diritto alla tutela affidata dallo Statuto ad un Organo di garanzia autonomo indipendentemente dai soggetti pubblici o privati che amministrano le varie forme di prelievo fiscale e dalla destinazione del loro gettito. Inoltre, la previsione di un solo Garante del contribuente per tutti i tributi può evitare ulteriori confusioni, aggravii di spese per l'Erario e garantire certezza, equità e legalità¹³.

Sulla base di tali considerazioni viene sottolineata la necessità di un intervento legislativo che definisca l'esatta competenza per materia e risolva i problemi di interpretazione e applicazione dell'articolo 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 dei soggetti che li gestiscono. In mancanza di ciò i Garanti ritengono che il contribuente rimarrebbe privato di un'efficace tutela tecnica nei confronti degli Enti impositori "*minori*", i quali assorbono ormai una parte rilevante della fiscalità generale.

¹² Sentenza della Corte Costituzionale del 17 gennaio 2006 n. 2.

¹³ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2006, pagg. 6-7.

1.2 I rapporti con il Difensore civico

La questione dei rapporti tra Garante del contribuente e Difensore civico è strettamente connessa a quella 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 dell'imparzialità e del buon andamento dell'Amministrazione¹⁴.

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 non si sono verificate situazioni critiche e tra i due Organi si sono realizzati, in generale, incontri istituzionali sostanzialmente collaborativi e, in più casi, è avvenuta una remissione di istanze, soprattutto quando è emersa una competenza specifica del Garante in luogo di quella del Difensore civico”¹⁵.

In ordine a quest'ultimo aspetto il Garante delle Marche, sottolineando la fattiva collaborazione tra i due Organi, precisa che, secondo una prassi consolidata, il Difensore civico regionale trasmette al Garante del Contribuente, con richiesta di parere o intervento diretto, le poche istanze a lui pervenute riguardanti questioni o rapporti di natura tributaria, nella consapevolezza che gli interessi e le ragioni del contribuente trovino una migliore e più efficace forma di tutela ad opera del Garante “specializzato”¹⁶.

Nonostante non si siano verificate situazioni problematiche, vi è stato chi ha prefigurato l'eventualità di un conflitto di competenza tra i due Uffici, considerata la

¹⁴ Il Difensore civico ha trovato organica disciplina nella normativa in materia di Enti locali con il D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267.

¹⁵ Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Trento, Rel. I sem. 2006, pag. 5.

¹⁶ Garante del contribuente delle Marche Rel. I sem. 2006, pag. 8.

fungibilità e genericità di determinate funzioni, ritenendo necessario un intervento legislativo che definisca i rapporti tra Garante e Difensore civico¹⁷.

Per il Garante della Lombardia, infatti, il rischio di conflitti non è tanto riferito alla presenza di più Garanti operanti nella stessa area istituzionale, quanto all'adozione di *“normazioni sostanziali - a livello centrale o locale - che incidono sull'impianto interpretativo”*¹⁸.

1.3 I rapporti con le Commissioni Tributarie

Secondo l'opinione condivisa da tutti i Garanti, l'Istituto del Garante non deve sovrapporsi alle Commissioni Tributarie, il cui funzionamento non può essere sindacato o censurato e le eventuali contestazioni dei contribuenti in merito all'attività delle Commissioni devono essere tempestivamente trasmesse alle Presidenze delle Commissioni.

L'esigenza di non interferire, neppure indirettamente, nelle attribuzioni dell'autorità giudiziaria e di non anticipare valutazioni ad essa riservate induce il Garante delle Marche ad intervenire solo quando l'illegittimità o l'infondatezza dell'atto impugnato emerga dalla documentazione prodotta dal contribuente o acquisita d'ufficio. In tali casi invita l'Organo competente ad esercitare l'autotutela in corso di giudizio e consentita dal Regolamento dell'11 febbraio 1997, n. 37¹⁹.

Il Garante del Piemonte, richiamando le precedenti relazioni, segnala la necessità di chiarire definitivamente i rapporti intercorrenti tra gli Uffici del Garante e gli Organi della Giustizia Tributaria, dei quali il Garante non deve costituire un inutile doppione e ritiene inoltre, così come il Garante di Bolzano, indispensabile

¹⁷ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2006, pag. 8.

¹⁸ Garante del contribuente della Lombardia, Rel. II sem. 2006, pag. 6.

¹⁹ Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2006, pag. 4.

stabilire la sospensione dei termini per ricorrere alle Commissioni tributarie in pendenza dei procedimenti attivati davanti ai Garanti²⁰.

Il Garante della Liguria, invece, pur concordando sull'opportunità di chiarire la correlazione tra le funzioni del Garante e quelle delle Commissioni Tributarie, fa presente che l'effetto sospensivo dei termini per ricorrere al giudice tributario, in conseguenza dell'istanza rivolta al Garante, determinerebbe una mole di lavoro difficilmente sostenibile da tale Organo, considerato l'obiettivo del contribuente di dilatare i tempi per ricorrere al giudice anche nella speranza di soluzioni meno onerose²¹.

2. Le principali questioni oggetto di intervento del Garante del contribuente

Le segnalazioni hanno determinato l'impegno dei Garanti sia su tributi erariali che locali ed anche quest'anno hanno evidenziato una diminuzione delle istanze relative a disfunzioni e comportamenti dell'Amministrazione finanziaria a dimostrazione del progressivo livello di condivisione da parte dei contribuenti dell'operato degli Uffici impositori.

In generale, l'attività dei Garanti è stata diretta a soddisfare per lo più istanze relative a mancati rimborsi e all'applicazione dell'istituto dell'autotutela.

Nel riportare 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; 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 principali questioni:

²⁰ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2006, pag. 18; Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Bolzano, Rel. I sem. 2006, pag. 5.

²¹ Garante del contribuente della Liguria, Rel. II sem. 2006, pag. 4; Garante del contribuente dell'Emilia Romagna Rel. II sem. 2006, pag. 3; Garante del contribuente della Sicilia, Rel. I sem. 2006, pagg. 4 -5; Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. II sem. 2006, pag. 4.

IRPEG	imposte sulla pubblicità
IRES	contributi consorziali
IVA	tasse automobilistiche
ICI	attivazione autotutela
COSAP	imposta di registro
TARSU	fermo amministrativo
TOSAP	canoni televisivi
ICIAP	imposte doganali
rimborsi	materie di competenza dell'Agenzia del Territorio
riscossione	omissioni o irregolarità degli uffici impositori
verifiche nelle aziende	semplici richieste di informazioni
studi di settore	interpretazione ed applicazione di leggi tributarie

In altre relazioni, invece, sono evidenziate le procedure di autotutela attivate, le raccomandazioni e gli inviti rivolti agli Uffici, gli accessi svolti presso gli Uffici finanziari e le attività di vigilanza svolte nel rispetto di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali. A tale proposito, il Garante della Liguria e quello della Provincia Autonoma di Bolzano sottolineano la necessità che le relazioni possano essere valutate sotto aspetti uniformi, salva restando l'autonomia di ciascun Garante nel segnalare le questioni ritenute più rilevanti nel proprio territorio²².

Nella seguente tabella sono indicate, suddivise secondo le principali tipologie, il numero di istanze pervenute ad ogni Garante. E' opportuno precisare che la non completa omogeneità delle informazioni fornite non ha permesso sempre una ricostruzione dettagliata. La mancanza di dati per alcune Regioni è dovuta all'assenza di riferimenti numerici all'interno delle relazioni, ovvero all'impossibilità di ricostruirli.

²² Garante del contribuente della Liguria, Rel. I sem. 2006, pag. 1; Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Bolzano, Rel. I sem. 2006, pag. 4.