

## XV LEGISLATURA - DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

REGIONE		Rimborsi	Autotutela	Verifiche fiscali	Tributi locali	Istanze varie	Totale
Abruzzo	1° sem.	9	19	2	10	19	59
	2° sem.	22	15	4	11	18	70
Basilicata	1° sem.	-	-	-	-	-	-
	2° sem.	-	-	-	-	-	-
Bolzano	1° sem.	-	-	-	-	-	-
	2° sem.	-	-	-	-	-	-
Calabria	1° sem.	13	25	1	5	15	59
	2° sem.	6	15	-	-	18	39
Campania	1° sem.	16	25	-	-	59	100
	2° sem.	-	-	-	-	-	153
Emilia Romagna	1° sem.	12	11	1	7	28	59
	2° sem.	14	9	1	8	27	59
Friuli Venezia Giulia	1° sem.	11	17	3	3	16	50
	2° sem.	19	32	3	4	31	89
Lazio	1° sem.	95	10	-	24	49	178
	2° sem.	92	17	-	22	41	172
Liguria	1° sem.	5	-	6	14	34	59
	2° sem.	7	-	8	8	25	48
Lombardia	1° sem.	332	77	-	28	561	998
	2° sem.	201	100	-	50	674	1025
Marche	1° sem.	8	20	1	-	35	64
	2° sem.	20	17	2	-	21	60
Molise	1° sem.	9	3	-	2	7	21
	2° sem.	4	3	-	1	4	12
Piemonte	1° sem.	40	133	1	6	74	254
	2° sem.	20	65	-	3	119	206
Puglia	1° sem.	18	27	2	26	17	90
	2° sem.	32	21	7	19	40	119
Sardegna	1° sem.	7	-	0	9	42	58
	2° sem.	16	2	1	4	41	64
Sicilia	1° sem.	8	32	1	-	27	68
	2° sem.	22	133	2	-	44	201
Toscana	1° sem.	-	14	-	2	104	120
	2° sem.	-	12	1	12	92	117
Trento	1° sem.	14	-	1	1	16	32
	2° sem.	5	-	-	-	10	15
Umbria	1° sem.	1	1	-	-	19	21
	2° sem.	1	-	2	-	51	54
Valle d'Aosta	1° sem.	-	-	-	-	-	84
	2° sem.	-	-	-	-	-	56
Veneto	1° sem.	29	-	-	-	43	72
	2° sem.	-	-	-	-	-	81

Nelle successive tabelle è rappresentato il numero delle istanze relative alle questioni più rilevanti pervenute ad ogni Garante negli ultimi quattro anni.

## XV LEGISLATURA - DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

**RIMBORSI**

<b>REGIONE</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>Totale</b>
Abruzzo	44	18	14	9	85
Basilicata	-	9	-	-	9
Bolzano	-	4	-	-	4
Calabria	-	-	16	13	29
Campania	-	7	-	16	23
Emilia Romagna	169	19	61	26	275
Friuli Venezia Giulia	29	-	19	30	78
Lazio	-	-	1096	187	1283
Liguria	21	43	10	12	86
Lombardia	1404	41	615	533	2593
Marche	43	97	33	28	201
Molise	-	53	4	13	70
Piemonte	139	108	99	60	406
Puglia	88	50	32	50	220
Sardegna	97	-	29	23	149
Sicilia	-	50	1032	30	1112
Toscana	-	147	-	-	147
Trento	22	46	8	19	95
Umbria	10	3	3	2	18
Valle d'Aosta	-	-	-	-	-
Veneto	-	10	-	29	39
<b>Totale generale</b>	<b>2066</b>	<b>705</b>	<b>3071</b>	<b>1080</b>	<b>6922</b>

**AUTOTUTELA**

<b>REGIONE</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>Totale</b>
Abruzzo	64	11	5	19	99
Basilicata	-	-	-	-	-
Bolzano	-	-	-	-	-
Calabria	-	58	34	13	105
Campania	-	-	-	25	25
Emilia Romagna	4	10	16	20	50
Friuli Venezia Giulia	-	7	14	49	70
Lazio	-	-	514	27	541
Liguria	23	-	83	-	106
Lombardia	88	132	125	177	522
Marche	44	50	42	37	173
Molise	-	-	4	6	10

## XV LEGISLATURA - DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

Piemonte	10	-	23	198	231
Puglia	56	78	30	48	212
Sardegna	18	10	3	2	33
Sicilia	-	-	81	165	246
Toscana	22	23	31	26	102
Trento	-	-	-	-	-
Umbria	3	4	4	1	12
Valle d'Aosta	-	-	-	-	-
Veneto	-	20	10	-	30
<b>Totale generale</b>	<b>332</b>	<b>403</b>	<b>1019</b>	<b>813</b>	<b>2567</b>

## VERIFICHE FISCALI

REGIONE	2003	2004	2005	2006	Totale
Abruzzo	3	-	1	2	6
Basilicata	-	-	-	-	-
Bolzano	-	-	-	-	-
Calabria	-	7	-	1	8
Campania	-	-	-	-	-
Emilia Romagna	8	6	1	2	17
Friuli Venezia Giulia	-	1	3	6	10
Lazio	-	-	-	-	-
Liguria	1	2	-	14	17
Lombardia	-	-	29	-	29
Marche	2	2	1	3	8
Molise	-	-	-	-	-
Piemonte	1	-	6	1	8
Puglia	11	17	11	9	48
Sardegna	5	1	5	-	11
Sicilia	-	2	1	3	6
Toscana	8	3	1	3	15
Trento	4	2	3	1	10
Umbria	2	4	-	2	8
Valle d'Aosta	-	-	-	-	-
Veneto	-	-	-	-	-
<b>Totale generale</b>	<b>45</b>	<b>47</b>	<b>62</b>	<b>47</b>	<b>201</b>

## XV LEGISLATURA - DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

## TRIBUTI LOCALI

REGIONE	2003	2004	2005	2006	Totale
Abruzzo	-	8	8	29	45
Basilicata	-	-	-	-	-
Bolzano	-	12	-	-	12
Calabria	-	34	36	5	75
Campania	-	-	-	-	-
Emilia Romagna	11	4	18	15	48
Friuli Venezia Giulia	-	2	4	7	13
Lazio	-	59	277	46	382
Liguria	-	13	-	22	35
Lombardia	81	96	53	78	308
Marche	4	-	-	-	4
Molise	-	3	1	3	7
Piemonte	9	11	10	9	39
Puglia	61	64	607	45	777
Sardegna	29	23	8	13	73
Sicilia	-	6	-	-	6
Toscana	-	8	18	14	40
Trento	10	7	12	1	30
Umbria	1	1	2	-	4
Valle d'Aosta	-	-	-	-	-
Veneto	-	-	-	-	-
<b>Totale generale</b>	<b>206</b>	<b>351</b>	<b>1054</b>	<b>287</b>	<b>1898</b>

## ISTANZE VARIE

REGIONE	2003	2004	2005	2006	Totale
Abruzzo	21	67	8	19	115
Basilicata	-	-	-	-	-
Bolzano	-	43	-	-	43
Calabria	-	31	26	15	72
Campania	-	-	-	59	59
Emilia Romagna	69	65	66	55	255
Friuli Venezia Giulia	-	24	26	88	138
Lazio	-	371	277	90	738
Liguria	25	25	44	59	153
Lombardia	724	868	1002	1235	3829
Marche	31	38	38	56	163

Molise	-	6	1	11	18
Piemonte	83	108	10	193	394
Puglia	43	34	19	57	153
Sardegna	102	51	45	83	281
Sicilia	-	21	9	71	101
Toscana	-	103	145	196	444
Trento	27	26	45	26	124
Umbria	6	14	213	70	303
Valle d'Aosta	-	-	-	-	-
Veneto	-	-	63	43	106
Totale generale	1131	1895	2037	2426	7489

Il volume complessivo delle pratiche analizzate dai Garanti negli ultimi quattro anni di attività è di **19077**; dall'andamento prospettato si rilevano informazioni interessanti in tema di raffronto a livello regionale e quantitativamente nell'intero comparto nazionale. Da queste emerge che le richieste dei contribuenti hanno riguardato, in prevalenza, problematiche e ritardi nelle procedure dei rimborsi dei crediti accertati e riconosciuti nei loro confronti e l'attivazione dell'autotutela. Elevato anche il numero delle istanze varie, categoria eterogenea nella quale sono ricomprese per lo più segnalazioni di irregolarità commesse dagli Uffici finanziari, denunce di carenza di motivazione, mancate risposte ai quesiti dei contribuenti e semplici richieste di informazioni.

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

## 2.1. I rimborsi

Una parte notevole delle istanze dei contribuenti, anche nel 2006, continua a essere rappresentata dai ritardi nelle procedure dei rimborsi di crediti accertati per i quali il Garante si può attivare inviando agli Uffici una lettera di sollecito, richiamandoli al rispetto dei termini. Ancora oggi i profili ricorrenti delle istanze presentate dai contribuenti sono:

- la resistenza degli Uffici tributari a fornire notizie sui termini dei rimborsi e sul rispetto delle loro scadenze, soprattutto in relazione a rimborsi già riconosciuti;
- le “giustificazioni” che l’Amministrazione finanziaria non fornisce ai contribuenti per la mancata erogazione materiale dei rimborsi, quando legata all’assenza di fondi<sup>23</sup>.

Ciò evidenzia, secondo il Garante dell’Abruzzo, il disinteresse da parte dell’Amministrazione nei confronti del contribuente manifestato attraverso risposte generiche e prive di riferimenti temporali, come ad esempio “*la pratica è in liquidazione*” oppure “*sono stati richiesti agli uffici competenti i fondi relativi*”<sup>24</sup>.

Allo stesso modo il Garante della Sicilia sottolinea “*gravi situazioni di risposta inadeguata alle legittime richieste dei cittadini. Il settore dei rimborsi, infatti, continua ad essere un problema e forse il punto più dolente nel rapporto tra fisco e contribuenti*”. Tale Garante, per risolvere la situazione, suggerisce “*di autorizzare l’utilizzo in compensazione dei crediti richiesti a rimborso e non ottenuti in pagamento entro un certo limite di tempo accettabile*”<sup>25</sup>.

Il Garante della Lombardia in relazione alla questione dei rimborsi per il 2006 ha sollecitato “*gli uffici tributari locali ad esercitare, nella maggior latitudine possibile, il sistema del pagamento in conto sospeso anche quando difettino i rischi imminenti di un giudizio di ottemperanza successivamente alla formazione del giudicato*”<sup>26</sup>. Inoltre, ha sottolineato come al contenimento delle richieste contribuiscono le precisazioni fornite ai contribuenti dal Garante circa il fatto che solo per la fase di convalida può rappresentarsi una responsabilità degli Uffici locali mentre l’erogazione effettiva dipende da scelte amministrative più generali<sup>27</sup>.

<sup>23</sup> Garante del contribuente del Lazio, Rel. I sem. 2006, pag. 6.

<sup>24</sup> Garante del contribuente dell’Abruzzo Rel. I sem. 2006, pag. 2.

<sup>25</sup> Garante del contribuente della Sicilia, Rel. I sem. 2006, pagg. 5-6.

<sup>26</sup> Garante del contribuente Lombardia, Rel. I sem. 2006, pag. 3.

<sup>27</sup> Garante del contribuente Lombardia, Rel. II sem. 2006, pag. 4.

La maggior parte dei Garanti precisa che il venir meno delle scadenze temporali, previste dalle norme, non solo aggrava l'onere tributario, ma fa perdere, soprattutto, credibilità al sistema. Spesso, infatti, i contribuenti non si limitano a rilevare il danno legato alla mancata disponibilità delle somme riconosciute a titolo di rimborso, ma denunciano anche una caduta di certezze sul complesso normativo tributario.

Al riguardo, il Garante della Sardegna sottolinea come il fatto di non fornire da parte dell'Amministrazione indicazioni sui criteri adottati per i rimborsi dei crediti già convalidati determini nel contribuente creditore diffidenza verso l'Erario; pertanto sarebbe opportuno nell'erogazione dei rimborsi tener conto non della data di convalida del credito, ma dell'epoca in cui il credito è maturato al fine di *“evitare che un ritardo nella liquidazione di un rimborso comporti un ritardo rispetto a crediti sorti successivamente”*<sup>28</sup>.

Analoga situazione viene registrata dai Garanti della Campania, Valle d'Aosta e Toscana che sottolineano i cronici ritardi dei rimborsi che in alcuni casi hanno superato i quindici anni<sup>29</sup>.

Il Garante dell'Emilia Romagna osserva come *“le richieste d'intervento per ovviare al ritardo dei rimborsi d'imposta hanno ripreso la curva ascensionale, laddove, invece, la notevole riduzione delle segnalazioni tra il primo semestre del 2005 e il secondo semestre dello stesso anno aveva fatto intravedere una apprezzabile regressione del fenomeno”* Secondo la sua opinione l'Amministrazione, oltre ad emanare provvedimenti riorganizzativi del settore destinati ad assicurare nella legge di bilancio copertura previsionale dei fondi occorrenti per sanare il credito dei contribuenti, dovrebbe altresì dotare gli Uffici periferici dei fondi per provvedere direttamente alla soddisfazione dei crediti di modesto ammontare contestualmente all'esito positivo della validazione<sup>30</sup>.

<sup>28</sup> Garante del contribuente della Sardegna, Rel. I sem. 2006, pagg. 5-6.

<sup>29</sup> Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2006, pag. 4; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2006, pag. 4; Garante del contribuente della Toscana, Rel. I sem. 2006, pag. 3.

<sup>30</sup> Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. I sem. 2006, pag 2 e Rel. II sem. 2006, pag. 3.

In tale contesto, il Garante delle Marche rileva come il problema dei rimborsi, che nel primo semestre 2006 aveva registrato una normalizzazione degli arretrati, si sia aggravato anche per effetto della sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea in materia di detrazione dell'IVA sulle auto aziendali, nonostante i rilevanti sforzi compiuti dall'Agenzia delle Entrate per arginare il fenomeno<sup>31</sup>.

Come evidenziato nelle precedenti relazioni, alcuni Garanti ribadiscono le conseguenze sociali e giuridiche determinate dal mancato rispetto, da parte dell'Amministrazione finanziaria, dei termini rigorosi e delle precise modalità di esecuzione dei rimborsi.

A questo proposito, il Garante della Valle d'Aosta rileva che esistono procedure fallimentari e di liquidazione delle aziende ferme da molti anni e in attesa della definizione della pratica di rimborso. La registrazione di ritardi per somme così importanti ha negativa incidenza sulla stessa possibilità di proseguire l'attività aziendale ed è un aspetto che dovrebbe pertanto essere adeguatamente valutato dagli Organi competenti<sup>32</sup>.

Diversa è la situazione presentata dal Garante della Toscana e da quello del Friuli Venezia Giulia che, in particolare, evidenzia come *“la diminuzione delle doglianze relative ai rimborsi, che pur continuando ad essere numericamente apprezzabili non hanno riguardato importi particolarmente rilevanti, induce quindi un cauto ottimismo circa lo smaltimento dell'arretrato, sempre che il dato non sia stato influenzato e falsato da circostanze ignote al momento a quest'Ufficio”*<sup>33</sup>.

Il Garante del Piemonte, pur sottolineando la diminuzione delle pratiche relative ai rimborsi, manifesta perplessità sulla validità del comma 10 dell'articolo 13 della legge n. 212/2000, secondo il quale il Garante richiama gli Uffici finanziari al rispetto dei termini stabiliti per i rimborsi; nella maggior parte dei casi, infatti, gli Uffici locali rispondono alle sollecitazioni del Garante fornendo risposte generiche

<sup>31</sup> Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2006, pag. 7.

<sup>32</sup> Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2005, pag. 4.

<sup>33</sup> Garante del contribuente della Toscana, Rel. II sem. 2006, pag. 4; Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. I sem. 2006, pag. 2.



sulla convalida del rimborso e sul relativo pagamento con conseguente perdita di credibilità del Garante, che non riesce ad assolvere ai compiti previsti. Per tale motivo ritiene opportuno che i Garanti siano informati sulla situazione generale dei rimborsi anche attraverso un collegamento informatico<sup>34</sup>.

## 2.2 L'esercizio dell'autotutela

L'articolo 13, comma 6, prevede che il Garante attivi le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi o di accertamento o di riscossione notificati al contribuente. Tale previsione rappresenta uno dei settori di maggior interesse per i contribuenti poiché l'intervento del Garante è considerato un efficace mezzo di sostegno dell'iniziativa intrapresa nei confronti dell'Ufficio tributario per indurlo ad annullare o rettificare l'atto impositivo o come strumento per rafforzare la domanda in tali direzioni proposta col ricorso al giudice tributario, o, ancora, per valutare la convenienza della proposizione di tale ricorso<sup>35</sup>.

Fin dalla prima fase di attivazione dell'istituto si sono verificati alcuni casi in cui i contribuenti hanno presentato 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 nell'intera area tributaria.

Per queste ragioni i Garanti hanno manifestato, come negli anni precedenti, l'esigenza di delineare meglio l'ambito di operatività dei poteri loro attribuiti, in particolar modo per la necessità di chiarire che l'attivazione della procedura di autotutela non debba più essere considerata un semplice invito a procedere, ma un obbligo giuridico.

La maggior parte dei Garanti, in ogni caso, non ha mai contestato il principio che nega allo stesso il potere di annullare o revocare direttamente l'atto considerato

<sup>34</sup> Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2006, pag. 8; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2006, pag. 3.

<sup>35</sup> Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. I sem. 2006, pag. 2.

illegittimo ovvero di dare inizio alla procedura di autotutela, con obbligo dell'Ufficio finanziario di attenersi alle sue direttive; gli stessi ritengono necessario che il proprio Ufficio si limiti a denunciare l'illegittimità, invitando l'Amministrazione finanziaria ad attivare l'autotutela o, comunque, a riesaminare la questione.

Il Garante del Friuli Venezia Giulia ritiene, infatti, che l'attivazione debba essere, quanto meno, intesa come il potere di inoltrare una richiesta motivata di riesame determinando, così, l'obbligo dell' Ufficio interessato di fornire una risposta altrettanto motivata in relazione alle osservazioni e considerazioni contenute nella richiesta stessa. Tale Garante, tenuto conto della resistenza degli Uffici finanziari a rivedere le proprie posizioni, considera necessario prevedere degli strumenti idonei per attribuire maggiore incisività all'azione del Garante, analoghi a quelli dell'Amministrazione, come rendere obbligatoria l'instaurazione dell'azione disciplinare, attualmente facoltativa, nel caso di ripetute violazioni delle disposizioni dello Statuto del contribuente<sup>36</sup>.

Sulla questione, il Garante della Lombardia osserva che è aumentata la percentuale di istanze in autotutela presentate da professionisti che ritengono di poter utilizzare il percorso offerto dal 6° comma dell'art. 13 in alternativa o, talvolta, in parallelo al procedimento contenzioso davanti al giudice tributario *"in ragione del fatto che la pendenza davanti al Giudice tributario non si ritiene in generale preclusiva del ricorso all'autotutela,....., l'autotutela tende ad acquisire maggiore spessore e complessità sia per l'Amministrazione, sia per il Garante chiamato in più occasioni ad assumere iniziative nell'ambito della citata norma. Fermo restando che l'autotutela non può considerarsi mezzo processuale alternativo rispetto al normale esercizio dell'impugnazione davanti al Giudice tributario, secondo una logica che pure sembra farsi strada in una fascia di operatori professionali"*<sup>37</sup>.

I Garanti ribadiscono che la stessa norma che riconosce il potere di attivare la procedura di autotutela non permette, poi, ai Garanti stessi di pronunciarsi in favore

<sup>36</sup> Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. II sem. 2006, pag. 3.

<sup>37</sup> Garante del contribuente della Lombardia, Rel. I sem. 2006, pag. 4.

del contribuente, nel caso in cui l'Amministrazione interessata si sia espressa negativamente sull'istanza di annullamento. In merito, il Garante della Campania osserva che nessun rimedio è previsto in favore del contribuente nell'ambito della normale procedura di autotutela, che deve considerarsi esaurita con l'emissione da parte dell'Ufficio competente di un motivato provvedimento di diniego o rigetto dell'istanza di autotutela proposta dal contribuente o indotta dal Garante.

In tal senso, il Garante chiede un intervento legislativo per attribuire agli interessati la possibilità di proporre ricorso al Garante competente per territorio avverso il provvedimento di diniego dell'annullamento, con il conferimento allo stesso del potere di valutare la decisione emessa dall'Ufficio, di rilevarne gli eventuali vizi o motivi di infondatezza dedotti e di considerarla momentaneamente inefficace con rinvio all'Ufficio stesso per una nuova decisione, questa volta definitiva, alla luce delle considerazioni e dei rilievi svolti con la pronuncia di temporanea inefficacia adottata dal Garante.

Il Garante della Campania conclude: *“questa soluzione consentirebbe di attuare, nel rispetto delle esigenze dell'Amministrazione e del contribuente, una piena ed efficace tutela di quest'ultimo, lasciando nel contempo all'Ufficio una completa libertà di autodeterminazione in ordine alla sorte da riservare al proprio atto”*<sup>38</sup>.

Sulla necessità di un intervento legislativo diretto a dotare l'Organo di strumenti più incisivi si è espresso anche il Garante del contribuente della Puglia secondo il quale va riconosciuto allo stesso il potere di revocare o annullare l'atto dell'Ufficio con un provvedimento impugnabile davanti alle Commissioni Tributarie<sup>39</sup>.

Tale iniziativa suscita, però, delle perplessità per il Garante della Sardegna secondo il quale una generalizzata attribuzione di poteri sostitutivi in materia di autotutela determinerebbe una modifica della figura del Garante, con il rischio di una sovrapposizione a quella delle Commissioni Tributarie. Piuttosto ritiene, come il

<sup>38</sup> Garante del contribuente della Campania, Rel. II sem. 2006, pag. 3.

<sup>39</sup> Garante del contribuente della Puglia, Rel. I sem, 2006 pag. 5.

Garante di Bolzano, che per consentire al Garante il tentativo di dirimere il contrasto, prima e al di fuori dell'instaurazione del processo, è opportuno prevedere che l'intervento dell'Organo su istanza del contribuente comporti, sia pure entro un limite temporale prestabilito, la sospensione del termine entro il quale il contribuente può ricorrere alle Commissioni tributarie<sup>40</sup>.

Diversa è la posizione del Garante della Sicilia secondo il quale una soluzione potrebbe essere quella di convocare il contribuente e l'Ufficio tributario per l'instaurazione di un contraddittorio reale tra le parti che potrebbe dare risultati positivi e fare emergere le eventuali inadempienze non solo dell'Ufficio, ma anche del contribuente<sup>41</sup>.

Il Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, per potenziare l'effettività dell'Istituto propone, poi, di obbligare l'Ufficio finanziario ad emettere un espresso motivato atto di rigetto della risoluzione del Garante nonché di prevedere il ricorso di tale atto da parte del contribuente/o del Garante, in via amministrativa, davanti alla Direzione Regionale o centrale delle Entrate, *“affinché si pronunci sulla prospettata invalidazione o rettificabilità dell'atto impositivo”*<sup>42</sup>.

Alcuni Garanti sottolineano, inoltre, che non mancano esempi di risposte negative da parte degli Uffici, non sufficientemente motivate.

Al riguardo, il Garante delle Marche ritiene che il rifiuto di conformarsi alla proposta del Garante debba essere sorretto da motivazioni adeguate, idonee a confutare specificatamente le argomentazioni addotte dal Garante e a dimostrarne l'inattendibilità in fatto e in diritto. Lo stesso precisa che si tratta di episodi numericamente limitati, ma non irrilevanti in quanto suscettibili di pregiudicare l'immagine e la credibilità dell'Organo. Pertanto, ribadisce la necessità di una maggiore attenzione da parte degli Uffici locali dell'Agenzia delle Entrate e un più attivo controllo da parte della Direzione regionale sull'operato degli Uffici subordinati, in occasione degli interventi dei Garanti.

<sup>40</sup> Garante del contribuente della Sardegna, Rel. I sem. 2006, pag. 5; Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Bolzano, Rel. I sem. 2006, pag. 4.

<sup>41</sup> Garante del contribuente della Sicilia, Rel. I sem. 2006, pagg. 4 -5.

<sup>42</sup> Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. I sem. 2006, pag. 2.

Il Garante delle Marche evidenzia, altresì, che il mancato esercizio dell'autotutela, quando ne ricorrano i presupposti, oltre ad essere lesivo del diritto del contribuente può determinare danni erariali in conseguenza dell'eventuale condanna alle spese dell'Amministrazione che, non avendo dato seguito alla proposta del Garante o avendo tardi esercitato l'autotutela, sia rimasta soccombente nel successivo giudizio di impugnazione dell'atto contestato<sup>43</sup>.

Tuttavia, lo stesso Garante sottolinea di non aver accolto la maggior parte delle istanze di attivazione secondo quanto previsto dal DM 11/2/1997 n. 37 che limita l'esercizio del potere di autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria agli atti affetti da vizi di legittimità o da errori giuridici di fatto riconducibili alle previsioni non tassative dell'art. 2 del citato regolamento. Qualora, invece, il giudizio di legittimità sulla fondatezza dipenda da situazioni complesse il Garante fa presente di astenersi dall'intervento, comunicando al contribuente che spetta al giudice stabilire nel contraddittorio delle parti quale delle tesi contrapposte sia conforme al diritto<sup>44</sup>.

### 2.3 Le verifiche

Lo Statuto dei diritti del contribuente ha previsto 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 disposizioni aventi una funzione rafforzativa delle regole generali dell'ordinamento e di garanzia nei confronti dei poteri di cui l'Amministrazione finanziaria dispone, in modo da assicurare il pieno rispetto dell'equità e dell'imparzialità di trattamento.

Le verifiche fiscali svolte dal personale civile o militare dell'Amministrazione finanziaria esprimono, infatti, il grado di efficienza del sistema relazionale tra contribuente e Amministrazione finanziaria, fondato su principi di trasparenza e affidabilità.

<sup>43</sup> Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2006, pag. 9.

<sup>44</sup> Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2006, pag. 8.

In particolare, il comma 6 dell'articolo 12 della legge n. 212 /2000 consente al contribuente che ritenga che i verificatori abbiano proceduto con modalità non conformi alla legge di rivolgersi al Garante, secondo quanto previsto dall'articolo 13, attraverso un percorso alternativo alla giurisdizione al fine di ottenere la tutela delle posizioni giuridiche soggettive.

Nel corso del 2006 non sono state, comunque, dai Garanti 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<sup>45</sup>.

Fa eccezione il Garante della Provincia Autonoma di Trento per il quale è necessario che nei verbali siano indicate le situazioni antecedenti ai rilievi oggetto di contestazione, aspetto fondamentale per la regolarità del procedimento e per il contraddittorio, e che siano impartite direttive affinché i verificatori portino a conoscenza del contribuente le irregolarità/omissioni rilevate nei confronti del fisco, per consentire all'interessato una tempestiva difesa della propria posizione<sup>46</sup>.

Il Garante della Lombardia, come già precisato l'anno precedente, sottolinea che la progressiva riduzione delle contestazioni vada attribuita sia all'attenzione prestata in modo sistematico alla fase progettuale antecedente all'accesso, utile ai fini dell'abbattimento dei tempi di esecuzione delle ispezioni e verifiche, sia alla puntualizzazione dei reclami su aspetti marginali dell'accesso e delle ispezioni (orari, costi delle formazioni di copie) che sono da interpretare come un dato positivo rivelatore di una sensibilità del contribuente non *"più ridotta ad un ruolo di rassegnata passività"*<sup>47</sup>.

In proposito il Garante del Piemonte, pur sottolineando che le questioni relative alle verifiche fiscali sono state piuttosto scarse e che in tale settore è aumentato il numero di pratiche nelle quali l'Ufficio finanziario si è adeguato alle indicazioni del Garante, segnala, tuttavia, che continua ad essere complessa la situazione dei

<sup>45</sup> Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Bolzano, Rel. I sem. 2006, pag. 4; Garante del contribuente della Campania, Rel. II sem. 2006, pag. 3.

<sup>46</sup> Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Trento, Rel. I sem. 2006, pag. 4.

<sup>47</sup> Garante del contribuente della Lombardia, Rel. II sem. 2006, pag. 8.

controlli fiscali fondati sui parametri o sugli studi di settore. Per tali calcoli, precisa il Garante, gli Uffici utilizzano i programmi informatici forniti dall'Amministrazione e basati su rilevazioni statistiche, non sempre idonee a risolvere casi anomali<sup>48</sup>.

La diminuzione delle istanze presentate dimostra, secondo il Garante delle Marche, che il personale civile e militare addetto alle verifiche fiscali, nonostante la mancata emanazione del "codice di comportamento" previsto dall'articolo 15 della legge n. 212/2000, si è conformato alle nuove regole garantiste introdotte dall'articolo 12 e non ha offerto ai contribuenti validi motivi di contestazione sul piano della correttezza formale dell'attività d'indagine, salvo casi eccezionali. A tale situazione, ha contribuito anche l'azione dei Garanti che hanno sottoposto a rigoroso vaglio le poche segnalazioni ricevute dai contribuenti<sup>49</sup>.

I Garanti non hanno, invece, riproposto nelle relazioni 2006 la dibattuta questione concernente le modalità di calcolo del termine di permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente che, secondo il comma 5 dell'articolo 12 della legge n. 212/2000, non può superare i 30 giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori 30 giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine. La norma non chiarisce, inoltre, se il termine di 30 giorni debba essere utilizzato dai verificatori in modo continuativo o se possa essere suddiviso in periodi più brevi, anche distanziati tra di loro.

Secondo il Garante delle Marche il minor numero di istanze pervenute in relazione a tale problematica è la dimostrazione che anche su tale questione, che ha formato oggetto di alcune segnalazioni in una prima fase di applicazione dello Statuto, è stato raggiunto un "*modus vivendi con conseguente miglioramento dei rapporti tra contribuenti e operatori finanziari*"<sup>50</sup>.

<sup>48</sup> Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2006, pag. 9.

<sup>49</sup> Garante del contribuente del Marche, Rel. I sem. 2006, pag. 11.

<sup>50</sup> Garante del contribuente del Marche, Rel. I sem. 2006, pag. 12.

#### 2.4 Il fermo amministrativo

Il fermo amministrativo dei beni mobili iscritti nei pubblici registri, previsto dall'articolo 86 del D.P.R. n. 602/73, è utilizzato dai Concessionari della riscossione allorché il contribuente si trovi in una condizione debitoria nei confronti dello Stato, definita da una cartella di pagamento.

I Garanti hanno da sempre manifestato perplessità in ordine all'emissione del provvedimento in questione quando non viene rispettato il principio di proporzionalità tra l'ammontare del debito a garanzia del quale il fermo viene disposto e i gravi danni che provoca al soggetto colpito.

Per questa ragione ritengono necessaria una normativa più puntuale che ne imponga l'utilizzo secondo regole prestabilite, improntate a criteri di equità e di rispetto degli interessi dei contribuenti.

Al riguardo, il Garante del Friuli Venezia Giulia evidenzia che in una recente risoluzione l'Agenzia delle Entrate ha revocato la sospensione temporanea dell'adozione delle procedure di fermo amministrativo dei veicoli a motore e dei motoscafi senza alcun riferimento alla questione della congruità tra valore del bene fermato e il carico da riscuotere. Tale problema, sottolinea il Garante, è risultato realmente sussistente a seguito delle verifiche effettuate in sede locale presso la competente concessionaria dalle quali è emerso che la procedura adottata non prevede alcuna valutazione in merito. Ad avviso del Garante, pertanto, *“la questione dovrebbe essere affrontata e risolta mediante opportune istruzioni alle Concessionarie circa i criteri da seguire nella scelta dei beni da sottoporre a fermo”*<sup>51</sup>.

Il Garante della Toscana, nel segnalare contestazioni inerenti tale fattispecie giuridica, ha sottolineato in merito alla dibattuta questione concernente l'impugnabilità del provvedimento di fermo che la reintroduzione delle gancie

<sup>51</sup> Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. I sem. 2006, pag. 3.