

**ATTI PARLAMENTARI**

**XV LEGISLATURA**

---

# **CAMERA DEI DEPUTATI**

---

**Doc. LII  
n. 2**

## **RELAZIONE SULL'ATTIVITÀ SVOLTA DAL GARANTE DEL CONTRIBUENTE**

**(Anno 2006)**

*(Articolo 13, comma 13, della legge 27 luglio 2000, n. 212)*

**Presentata dal Ministro dell'economia e delle finanze  
(PADOA-SCHIOPPA)**

---

**Trasmessa alla Presidenza il 6 luglio 2007**

---

PAGINA BIANCA

## INDICE

PREMESSA .....	Pag.	5
Il Garante del contribuente e le sue funzioni .....	»	5
PARTE I .....	»	8
L'attività svolta dai garanti .....	»	8
1. <i>La competenza</i> .....	»	8
1.1 La competenza in materia di tributi locali .....	»	9
1.2 I rapporti con il Difensore civico .....	»	13
1.3 I rapporti con le Commissioni Tributarie .....	»	14
2. <i>Le principali questioni oggetto di intervento del Garante del contribuente</i> .....	»	15
2.1 I rimborsi .....	»	21
2.2 L'esercizio dell'autotutela .....	»	25
2.3 Le verifiche .....	»	29
2.4 Il fermo amministrativo .....	»	32
2.5 La funzionalità dei servizi di informazione e assistenza .....	»	33
3. <i>I provvedimenti adottati a seguito di segnalazioni</i> .....	»	33
4. <i>L'attivazione dei poteri</i> .....	»	37
5. <i>Le iniziative di comunicazione</i> .....	»	39
PARTE II .....	»	43
Le Osservazioni dei garanti sulle norme istitutive e sulle regole di funzionamento dell'Istituto .....	»	43
6. <i>I Garanti</i> .....	»	43
6.1 L'incompatibilità .....	»	45
6.2 I compensi .....	»	46
7. <i>Il regolamento di organizzazione</i> .....	»	47
8. <i>Il funzionamento del Collegio</i> .....	»	47

9. <i>L'autonomia del Garante</i> .....	Pag.	48
9.1 L'effettività dei poteri .....	»	48
9.2 L'autonomia finanziaria e organizzativa .....	»	49
9.3 Le risorse strumentali e il personale .....	»	50
10. <i>Il coordinamento dei Garanti</i> .....	»	53
PARTE III .....	»	55
Le proposte di revisione normativa avanzate dai Garanti...	»	55
11. <i>Le proposte di modifica dell'Istituto</i> .....	»	55
12. <i>Le proposte in materia tributaria</i> .....	»	57

## **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 illegittimi<sup>1</sup>.

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

---

<sup>1</sup> 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”*<sup>2</sup>.

<sup>2</sup> 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<sup>bis</sup> all'articolo 13 della legge n. 212/2000<sup>3</sup>. 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.

---

<sup>3</sup> 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*<sup>4</sup>.

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 riferimento<sup>5</sup>.

#### 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 contribuente<sup>6</sup>.

Nonostante il “parere di massima” contrario espresso dall'Avvocatura Generale dello Stato<sup>7</sup>, 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

<sup>4</sup> Garante del contribuente della Sardegna, Rel. I sem. 2006, pag. 3.

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

<sup>6</sup> 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.

<sup>7</sup> 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'INVM 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 impositivi<sup>8</sup>.

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*

<sup>8</sup> 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"<sup>9</sup>.*

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 statali<sup>10</sup>.

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 Contribuente<sup>11</sup>.

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.

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

<sup>9</sup> Garante del contribuente della Sardegna, Rel. I sem. 2006, pag. 3.

<sup>10</sup> Garante del contribuente di Bolzano, Rel. I sem. 2006, pag. 4.

<sup>11</sup> 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 Costituzione<sup>12</sup>. 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 legalità<sup>13</sup>.

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.

<sup>12</sup> Sentenza della Corte Costituzionale del 17 gennaio 2006 n. 2.

<sup>13</sup> 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'Amministrazione<sup>14</sup>.

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”<sup>15</sup>.

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”<sup>16</sup>.

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

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

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

<sup>16</sup> 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 civico<sup>17</sup>.

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”*<sup>18</sup>.

### 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. 37<sup>19</sup>.

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

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

<sup>18</sup> Garante del contribuente della Lombardia, Rel. II sem. 2006, pag. 6.

<sup>19</sup> 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 Garanti<sup>20</sup>.

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 onerose<sup>21</sup>.

## **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:

<sup>20</sup> 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.

<sup>21</sup> 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	tasce 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 territorio<sup>22</sup>.

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.

<sup>22</sup> 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.



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.

**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

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>

**TRIBUTI LOCALI**

<b>REGIONE</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>Totale</b>
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**

<b>REGIONE</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>Totale</b>
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.



fiscali e il relativo affidamento della materia al giudice tributario attribuisce al Garante *“competenza sia in riferimento agli atti che alle prassi amministrative o comportamenti non conformi ai principi di correttezza e buona fede all'interno del suddetto rapporto”*<sup>52</sup>.

## 2.5 La funzionalità dei servizi di informazione e assistenza

In merito all'informazione e assistenza ai contribuenti è stato manifestato in generale apprezzamento per la buona funzionalità ed efficienza dei servizi offerti anche attraverso la realizzazione di front office attrezzati<sup>53</sup>; solo il Garante del Friuli, nonostante il giudizio positivo per quanto realizzato dall'Agenzia delle Entrate, rileva in relazione al Call Center una scarsa validità soprattutto riguardo al buon esito dei contatti e al tempo di attesa<sup>54</sup>.

Il Garante della Sardegna, pur valutando positivamente le molteplici iniziative assunte dall'Amministrazione in relazione all'assistenza dei contribuenti, evidenzia che le stesse non sono ancora adeguatamente conosciute dai contribuenti e suggerisce, quindi, di potenziare la pubblicità anche attraverso la maggiore diffusione dell'Annuario del contribuente<sup>55</sup>. Da alcuni Garanti viene, inoltre, sottolineato che la mancanza di risorse non consente di esercitare l'accesso sistematico agli Uffici per verificarne la funzionalità dei servizi nonché l'agibilità degli spazi aperti al pubblico e che, pertanto, è possibile effettuare solo un controllo indiretto fondato su dati forniti dalla stessa Amministrazione<sup>56</sup>.

## 3. I provvedimenti adottati a seguito di segnalazioni

<sup>52</sup> Garante del contribuente della Toscana, Rel. II sem. 2006, pagg. 12-13.

<sup>53</sup> Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2006, pag. 5; Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. II sem. 2006, pag. 2.

<sup>54</sup> Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, I sem. 2006, pag. 2.

<sup>55</sup> Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2006, pag. 6.

<sup>56</sup> Garante del contribuente della Lombardia, Rel. II sem. 2006, pag. 4.

I Garanti del contribuente, anche nel 2006, hanno espresso, seppur con qualche eccezione, giudizi positivi sulle relazioni con gli Uffici finanziari sia locali che centrali. Fatte salve le problematiche relative alla materia dei rimborsi e dell'autotutela, si è registrata nelle relazioni semestrali un'opinione condivisa circa il grado di effettiva collaborazione prestata dagli Uffici finanziari i quali hanno, in generale, fornito risposte esaurienti e tempestive, nel rispetto dei termini di legge<sup>57</sup>.

A conferma del rapporto collaborativo, il Garante della Sicilia segnala che è stato creato presso la Direzione Regionale un apposito Ufficio incaricato di relazionarsi con il Garante e che i casi di mancata risposta entro il termine di 30 giorni previsto dal 6° comma dell'art. 13 sono esigui, grazie anche all'intervento della stessa Direzione Regionale che monitora costantemente tutta la corrispondenza tra il Garante e gli Uffici operativi<sup>58</sup>.

Anche il Garante dell'Abruzzo segnala *“una buona disposizione al colloquio da parte degli Uffici finanziari, tendenti a considerare nella giusta misura i rilievi del Garante”*<sup>59</sup>.

Il Garante della Puglia precisa che gli Uffici si sono adeguati alle norme sullo Statuto, soprattutto a quelle relative alla motivazione e chiarezza degli atti di liquidazione, accertamento e riscossione, mentre alcune disfunzioni sono emerse in materia di accertamento in base agli studi di settore e accertamento con adesione per i quali auspica una maggiore attenzione da parte degli Uffici delle Entrate nella fase del contraddittorio<sup>60</sup>.

Diversi sono i Garanti che, nel ribadire la propria soddisfazione per le relazioni intercorrenti tra i propri Uffici e quelli finanziari, sia statali che locali, sottolineano

<sup>57</sup> Garante del contribuente del Molise, Rel. II sem. 2006, pag. 3; Garante del contribuente della Provincia di Trento, Rel. II sem. 2006, pag. 6; Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. II sem. 2006, pag. 3; Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2006, pag. 4; Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. I sem. 2006, pag. 1; Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Bolzano, Rel. I sem. 2006, pag. 1; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2006, pag. 4; Garante del contribuente della Toscana, Rel. I sem. 2006, pag. 4; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2006, pag. 2; Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2006, pag. 5; Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2006, pag. 5; Garante del contribuente della Toscana, Rel. I sem. 2006, pag. 6.

<sup>58</sup> Garante del contribuente della Sicilia, Rel. I sem. 2006, pag. 2.

<sup>59</sup> Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. I sem. 2006, pag. 2.

<sup>60</sup> Garante del contribuente della Puglia, Rel. I sem. 2006, pag. 12.

che la naturale contrapposizione dialettica fra le parti non ha mai dato causa a momenti di pregiudiziale conflittualità fra tali Organismi. Anche in caso di dissenso, il contraddittorio con gli Uffici finanziari è sempre stato improntato alla massima disponibilità per la comune ricerca di una giusta composizione delle controversie ed è in aumento il numero di casi in cui i suggerimenti dei Garanti vengono accolti <sup>61</sup>.

In particolare, per il Garante delle Marche *“la collaborazione compensa la carenza di poteri sostitutivi, coercitivi e sanzionatori in capo al Garante sia perché consente di superare ingiustificate resistenze o immotivati rifiuti degli Uffici di rimuovere o rettificare i propri atti dei quali sia dimostrata l'infondatezza o l'illegittimità sia perché il contributo dell'Organo regionale alla corretta soluzione di questioni oggettivamente complesse agevola le determinazioni di competenza degli Uffici locali e ne limita le responsabilità”*<sup>62</sup>.

A questo apprezzamento sfuggono, però, le analisi di alcuni Garanti tra cui quello del Friuli Venezia Giulia che registra la resistenza di alcuni Uffici delle Entrate a tener conto delle osservazioni del Garante e a rivedere, quindi, le proprie posizioni. Spesso, inoltre, le risposte degli Uffici non risultano esaustive soprattutto in relazione alle situazioni più complesse per le quali sono necessari ulteriori chiarimenti con conseguente dilatazione dei tempi. La situazione evidenzia, secondo tale Garante, soprattutto *“l'inadeguatezza degli strumenti posti dalla vigente normativa a disposizione degli Uffici del Garante ai fini di un'efficace tutela dei contribuenti; l'esito ultimo degli interventi finisce, infatti, per essere rimesso esclusivamente alla discrezionalità delle Direzioni Regionali delle Agenzie di volta in volta interessate, le quali, portate probabilmente a privilegiare la considerazione del rendimento complessivo degli uffici dipendenti sugli altri aspetti dell'azione amministrativa, non sempre dimostrano propensione a fornire quel supporto senza il quale ogni iniziativa del Garante è destinata a rimanere pressoché vana”*<sup>63</sup>.

<sup>61</sup> Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2006, pagg. 4-5; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2006, pag. 5.

<sup>62</sup> Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2006, pagg. 4-5

<sup>63</sup> Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. I sem. 2006, pag. 2.

Anche il Garante della Campania, nonostante i buoni rapporti con gli Uffici finanziari, osserva che i tempi della trattazione delle pratiche sono ancora troppo lunghi, con inevitabili conseguenze negative nel rapporto tra fisco e contribuenti<sup>64</sup>.

Stessa situazione è stata rilevata per le risposte che gli Enti locali forniscono alle sollecitazioni del Garante, che ritiene di avere competenza su questioni e procedure di autotutela riferite a tributi locali. Alcuni Garanti hanno, infatti, segnalato che gli Uffici dei piccoli Comuni spesso non forniscono risposte precise e tempestive *“soprattutto nei casi in cui la gestione dell'imposta, e non solo la riscossione, è stata affidata a Concessionari, e che sovente dimostrano una familiarità assai scarsa con la materia fiscale, e difficoltà nei rapporti coi cittadini. Ciò vale in particolare per i problemi dell'ICI ed ora anche della TARSU”*<sup>65</sup>.

Diversi Garanti precisano che risultano ancora frequenti i casi di mancate risposte degli Uffici finanziari alle istanze scritte dei contribuenti o di risposte negative prive di sostanziale motivazione che, oltre a costituire violazione delle disposizione dello Statuto, contrastano con l'auspicata disponibilità nei confronti del contribuente. A questo proposito, il Garante del Piemonte osserva che l'abitudine di non motivare gli atti, sebbene in diminuzione, è ancora presente in molti Uffici, in quanto *“molti atti sono redatti su moduli ministeriali che non sono stati aggiornati alle nuove esigenze, e in molti casi gli uffici non sono in grado di fornire una reale motivazione perché gli atti sono frutto di operazioni informatiche realizzate su programmi forniti dal Ministero”*<sup>66</sup>.

Una considerazione particolare viene formulata dal Garante del Veneto che evidenziando la mancanza nell'ordinamento di un procedimento che risolva i dubbi di interpretazione tra Garante e Uffici finanziari, suggerisce, ancora una volta, di affidare la risoluzione di tali conflitti al Consiglio di Stato<sup>67</sup>.

<sup>64</sup> Garante del contribuente della Campania Rel. II sem. 2006, pag. 4.

<sup>65</sup> Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2006, pag. 5; Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2006, pag. 2.

<sup>66</sup> Garante del Friuli Venezia Giulia, Rel. II sem. 2006, pag. 2; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2006, pag. 7.

<sup>67</sup> Garante del contribuente del Veneto, Rel. II sem. 2006, pag. 2.

#### 4. L'attivazione dei poteri

Tutti i Garanti concordano nel riconoscere come loro prerogativa la possibilità di iniziare l'attività non solo sulla base di segnalazioni scritte dei contribuenti, ma anche d'ufficio e di propria iniziativa, avendo acquisito in altro modo la notizia delle disfunzioni.

I Garanti ritengono corretto, infatti, recepire anche dichiarazioni orali dei contribuenti qualora non sia possibile acquisire per motivi diversi (carenze culturali, difetto di assistenza) la segnalazione scritta, che è tuttora ritenuta la forma ordinaria di attivazione del collegio. Anche nel 2006, infatti, le modalità di acquisizione delle segnalazioni pervenute ai Garanti sono state molteplici: dalla tradizionale forma scritta inviata per posta ordinaria, dal fax al colloquio telefonico, fino al verbale redatto in presenza del contribuente per il ricevimento delle sue dichiarazioni. Al riguardo, il Garante della Lombardia ha escluso qualsiasi formalismo sulle istanze e denunce che i contribuenti presentano all'Ufficio di segreteria del Garante prevedendo un *“ventaglio di possibilità di accesso che si è consolidato nel tempo e che ha permesso di raggiungere un buon livello di comunicazioni”*<sup>68</sup>.

Al fine di semplificare l'azione amministrativa, quasi tutti i Garanti favoriscono, quando possibile, come prima forma di partecipazione dei contribuenti quella dell'ascolto, in via informale. Nelle relazioni 2006 viene ribadito che il colloquio informale può essere un utile strumento per evitare il protrarsi della controversia e l'inutile ricorso al contenzioso, qualora all'interessato siano spiegati i motivi per i quali la contestazione non è validamente sostenibile in sede giurisdizionale.

Diversi sono i Garanti che hanno sottolineato l'importanza di tale modalità di relazione con i cittadini, tra questi il Garante dell'Umbria precisa di aver improntato la propria attività a doverosi canoni di disponibilità nei confronti dei contribuenti

<sup>68</sup> Garante del contribuente della Lombardia, Rel. I sem. 2006, pag. 3.

anche attraverso frequenti consultazioni con gli altri Garanti per l'individuazione delle possibili soluzioni ai problemi prospettati<sup>69</sup>.

A tale proposito, il Garante della Calabria rileva che il minor numero di segnalazioni pervenute in via formale è dipeso dal fatto che numerosi contribuenti hanno contattato direttamente il Garante e che soddisfatti dei chiarimenti dallo stesso ricevuti non hanno ritenuto di formalizzare l'istanza<sup>70</sup>.

Tra i Garanti intervenuti sul tema, quello della Valle d'Aosta precisa come la propria attività non si esaurisca solo nello studio e trattazione delle pratiche, ma comprenda anche il colloquio personale e telefonico con i contribuenti e i loro rappresentanti<sup>71</sup>.

Pertanto, sempre più spesso, i Garanti offrono indicazioni e consigli a tutela dei diritti del contribuente, anche quando non ci sono fondate ragioni per un loro intervento, contribuendo in tal modo a rafforzare il rapporto di fiducia e cooperazione tra tutti i soggetti interessati<sup>72</sup>.

Non si tratta di esercizio di vera e propria consulenza fiscale, ma di attività di supporto giuridico e di tutela indiretta del contribuente, che non può ritenersi esclusa purchè contenuta nei limiti dell'informazione tecnica orientativa. Tuttavia, il Garante del Veneto fa presente di non aver aderito alle richieste di coloro che considerano il Garante come un consulente a cui rivolgere pareri sull'interpretazione delle norme, opponendo l'estraneità delle stesse alle funzioni istituzionali dell'Organo<sup>73</sup>.

I Garanti sottolineano, inoltre, che viene rispettato il diritto all'informazione del contribuente attraverso la trasmissione di copia delle delibere adottate, delle risposte ricevute dall'Amministrazione e qualsiasi notizia inerente lo svolgimento e definizione dei procedimenti<sup>74</sup>.

<sup>69</sup> Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. II sem. 2006, pag. 3.

<sup>70</sup> Garante del contribuente della Calabria, Rel. I sem. 2006, pag. 2.

<sup>71</sup> Garante del contribuente della Valle d'Aosta Rel. I sem. 2006, pag. 7.

<sup>72</sup> Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2006, pag. 3; Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2006, pag. 1; Garante del contribuente dell'Umbria I sem. 2006, pag. 5.

<sup>73</sup> Garante del contribuente del Veneto, Rel. II sem. 2006, pag. 2.

<sup>74</sup> Per tutti Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2006, pag. 3.

## 5. Le iniziative di comunicazione

La comunicazione relativa all'istituzione e all'attività svolta dai Garanti del contribuente è realizzata a livello regionale dagli stessi Garanti mentre la comunicazione più generale sullo Statuto del contribuente è affidata al Dipartimento per le Politiche Fiscali del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

All'interno del portale web [www.finanze.gov.it](http://www.finanze.gov.it) l'Ufficio Comunicazione Istituzionale del Dipartimento per le Politiche Fiscali ha, infatti, previsto un'apposita sezione dedicata allo Statuto del contribuente e ai Garanti con il fine di fornire un archivio informativo aggiornato per tutti i cittadini che vogliano avviare contatti con questi Organismi. In particolare, alla voce "Garante del contribuente", oltre alla legge istitutiva n. 212/2000, sono indicati i compiti dell'Organo e un elenco completo dei Garanti istituiti e dei loro contatti (recapiti telefonici e fax, indirizzi e nominativi dei componenti il Collegio)<sup>75</sup>.

La maggior parte dei Garanti rileva, però, la scarsa conoscenza dell'Istituto e delle relative funzioni presso la platea dei contribuenti<sup>76</sup>.

In particolare, il Garante del Piemonte ritiene che nulla sia stato fatto in ambito ministeriale e regionale per quanto concerne la visibilità dell'Ufficio del Garante, la cui stessa presenza continua ad essere praticamente ignorata dalla gran parte dei contribuenti. Tale Garante osserva, infatti, che per rendere veramente vitale l'Istituto, è indispensabile che la sua esistenza e attività siano portate a conoscenza dei cittadini-contribuenti e che tale obiettivo non possa essere perseguito con la sola organizzazione di conferenze e convegni ma è, altresì, necessario realizzare una campagna informativa con l'ausilio, ad esempio, di spot televisivi che, tuttavia, richiedono risorse economiche di cui i Garanti non dispongono<sup>77</sup>.

<sup>75</sup> Nella sezione "documentazione" alla voce Statuto del contribuente è possibile accedere a un dossier tematico che spiega in dettaglio la legge n. 212/2002.

Analoga iniziativa è stata realizzata dall'Agenzia delle Entrate all'interno del proprio sito [www.Agenziaentrate.gov.it](http://www.Agenziaentrate.gov.it)

<sup>76</sup> Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. II sem. 2006, pag. 2 e Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Bolzano, Rel. Annuale 2006, pag. 2; Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. II sem. 2006, pag. 2.

<sup>77</sup> Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2006, pag. 3.

A giudizio dei Garanti, infatti, una campagna di informazione efficace e mirata, che si proponga di raggiungere la maggioranza dei cittadini, non può comunque prescindere dall'impiego dei mass media e non può essere realizzata con sole manifestazioni culturali di indubbio interesse scientifico, ma riservate agli *“addetti ai lavori e neppure a mezzo di sporadici notiziari pubblicati su siti informatici e sulla stampa specializzata, non a tutti accessibili”*<sup>78</sup>.

A tale proposito, il Garante dell'Umbria fa presente come, in mancanza di un'adeguata campagna pubblicitaria, la propria attività sia soprattutto rivolta a professionisti e consulenti che rappresentano problematiche particolarmente complesse mentre dovrebbe essere rivolta soprattutto ai contribuenti meno esperti per assisterli a gestire i rapporti con gli Uffici finanziari<sup>79</sup>.

Alcuni Garanti hanno cercato di ovviare alle carenze di informazione circa l'esistenza e le funzioni dell'Istituto attivando in proprio iniziative di comunicazione più capillari verso i responsabili degli Uffici periferici e altre autorità locali, nei confronti di istituzioni scolastiche e universitarie, con le organizzazioni di categoria e gli ordini professionali, nonché con gli organi di stampa ecc..

Tra le concrete attività di comunicazione realizzate dai singoli Garanti, il Garante del Lazio ha incontrato alcune scolaresche alle quali ha illustrato le funzioni dell'Organo utili per costruire e consolidare il rapporto di fiducia tra cittadini e Amministrazione finanziaria, basato su trasparenza, collaborazione e buona fede<sup>80</sup>. Anche il Garante della Provincia Autonoma di Trento si è attivato partecipando ad attività formative intraprese dall'Agenzia delle Entrate nel mondo della scuola<sup>81</sup>.

Il Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Bolzano ha proseguito, sulla base dell'esperienza dello scorso anno, la divulgazione presso il pubblico dei compiti del Garante partecipando ad incontri con le autorità comunali di

<sup>78</sup> Per tutti Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2006, pag. 15.

<sup>79</sup> Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. II sem. 2006, pagg. 2-3.

<sup>80</sup> Garante del contribuente del Lazio, Rel. I sem. 2006, pag. 4.

<sup>81</sup> Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Trento, Rel. I sem. 2006, pag. 2.



Merano, con l'Agenzia delle Entrate alla "Fiera Internazionale di Bolzano" e a seminari di studio dei diritti del contribuente presso l'Università di Padova<sup>82</sup>.

Così ancora il Garante del Molise ha svolto un'attività di informazione e sensibilizzazione delle funzioni sia nella propria Regione che in altre attraverso la partecipazione a seminari e convegni<sup>83</sup>.

Si ricorda la presenza del Garante della Provincia Autonoma di Trento a diverse iniziative di divulgazione e promozione dell'Organo, tra cui: *"Il Garante del Contribuente – esperienze e prospettive alla luce dei principi della legge 212/2000 sullo Statuto dei diritti del contribuente"*, organizzata dalla Camera Avvocati Tributaristi del Veneto in collaborazione con l'Università degli Studi di Padova, e *"Il fattore R – La centralità della riscossione nelle manovre di finanza pubblica"*, realizzata dalla Direzione Regionale delle Entrate in collaborazione con l'Università degli studi di Trento<sup>84</sup>.

Adeguate attenzione è stata riservata anche quest'anno da parte del Garante della Toscana ai rapporti con gli ordini professionali e le associazioni di categoria attraverso la partecipazione a conferenze per la migliore conoscenza dell'Istituto<sup>85</sup>.

Il Garante della Valle d'Aosta, considerato il modesto numero di istanze ricevute ha ritenuto, invece, opportuno contattare direttamente i media e pubblicizzare l'Istituto con un servizio trasmesso dal telegiornale regionale<sup>86</sup>.

Per ovviare alla carenza di informazione, il Garante delle Marche ha fornito un contributo editoriale sulla figura del Garante al periodico *"Prima pagina"* e ha partecipato in modo costante a manifestazioni e convegni organizzati dalle Agenzie fiscali, dall'A.N.T.I., dagli Ordini professionali e dalla Facoltà Economica dell'Università Politecnica della Marche, nel corso dei quali sono stati illustrati il ruolo istituzionale e le attribuzioni del Garante del contribuente<sup>87</sup>.

<sup>82</sup> Garante del contribuente di Bolzano, Rel. II sem. 2006, pag. 1.

<sup>83</sup> Garante del contribuente del Molise, Rel. II sem. 2006, pag. 3.

<sup>84</sup> Garante del contribuente di Trento, Rel. II sem. 2006, pag. 2.

<sup>85</sup> Garante del contribuente della Toscana, Rel. I sem. 2006, pag. 4.

<sup>86</sup> Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2006, pag. 4.

<sup>87</sup> Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2006, pag. 15.

Tutti i Garanti, quindi, concordano sulla scarsa visibilità dell'Istituto e relative funzioni evidenziando la necessità di un intervento anche ministeriale<sup>88</sup> diretto a individuare gli strumenti opportuni e a stanziare le risorse necessarie per dare attuazione, a livello nazionale, ad una campagna d'informazione efficace e mirata, in considerazione dell'interesse pubblico e dell'utilità sociale che tale Organo persegue<sup>89</sup>.

Al riguardo, si precisa, tuttavia, che in merito alle iniziative di comunicazione la legge n. 212/2000 non contiene alcuna indicazione normativa.

---

<sup>88</sup> Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2006, pag. 2.

<sup>89</sup> Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2006, pag. 3; Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2006, pag. 15.

## PARTE II

### OSSERVAZIONI DEI GARANTI SULLE NORME ISTITUTIVE E SULLE REGOLE DI FUNZIONAMENTO DELL'ISTITUTO

#### 6. I Garanti

La disposizione che regola il funzionamento del Garante prevede che il Presidente del Collegio e i due componenti siano nominati dal Presidente della Commissione Tributaria Regionale o da una sua sezione distaccata, nella cui circoscrizione è compresa la Direzione Regionale delle Entrate. L'incarico di componente del Garante del contribuente, a seguito delle modifiche introdotte dalla legge n. 289/2002, articolo 84, comma 7, ha durata quadriennale ed è rinnovabile tenendo presenti professionalità, produttività ed attività già svolta<sup>90</sup>.

Ancora oggi non è stato chiarito, però, con quali modalità e strumenti di informazione il Presidente della Commissione Tributaria Regionale debba acquisire gli elementi di valutazione necessari per procedere al rinnovo dell'incarico di tutti o di taluni componenti.

In assenza di precise indicazioni normative, inoltre, si ritiene che le valutazioni relative alla professionalità, produttività e attività siano di competenza del soggetto titolato alla nomina, ovvero del Presidente della Commissione Tributaria Regionale.

<sup>90</sup> Art. 13, commi 2 e 3, legge n. 212/2000:

2. "Il Garante del contribuente, operante in piena autonomia, è organo collegiale costituito da tre componenti scelti e nominati dal Presidente della Commissione Tributaria Regionale o sua sezione distaccata nella cui circoscrizione è compresa la direzione regionale delle entrate e appartenenti alle seguenti categorie:

a) magistrati, professori universitari di materie giuridiche ed economiche, notai, sia a riposo sia in attività di servizio;  
b) dirigenti dell'amministrazione finanziaria e ufficiali generali e superiori della Guardia di finanza, a riposo da almeno due anni, scelti in una terna formata, per ciascuna direzione regionale delle entrate, rispettivamente, per i primi, dal direttore generale del Dipartimento delle entrate e, per i secondi, dal Comandante generale della Guardia di finanza;

c) avvocati, dottori commercialisti e ragionieri collegiati, pensionati, scelti in una terna formata, per ciascuna direzione regionale delle entrate, dai rispettivi ordini di appartenenza.

3. L'incarico ha durata quadriennale ed è rinnovabile tenendo presenti professionalità, produttività ed attività già svolta. Le funzioni di Presidente sono svolte dal componente scelto nell'ambito delle categorie di cui alla lettera a) del comma 2. Gli altri due componenti sono scelti uno nell'ambito delle categorie di cui alla lettera b) e l'altro nell'ambito delle categorie di cui alla lettera c) del comma 2".

La tabella contiene i nominativi e la provenienza professionale di tutti Garanti del contribuente, aggiornati ad Aprile 2007.

SEDE (Regione o Provincia autonoma)	Presidente	Componente	Componente
ABRUZZO	Prof. F. S. D'Ayala Valva <i>Professore universitario</i>	Dr. L. Asci <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Dr. R. Quarchioni <i>Commercialista</i>
BOLZANO	Dr. F. Martinolli <i>Magistrato</i>	Dr. M. Scarantino <i>Notaio</i>	Dr.ssa M. Brugger <i>Commercialista</i>
BASILICATA	Dr. F. Lazazzera <i>Pres. di Corte d'Appello</i>	Col. A. Mascaro <i>G. d F.</i>	Dr. G. Iaculli <i>Commercialista</i>
CALABRIA	Dr. C. Salvatore <i>Consigliere di Stato</i>	Dr. S. Timpano <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Rag. S. Muleo <i>Commercialista</i>
CAMPANIA	Dr. F. D'Alessandro <i>Magistrato</i>	Gen. D. Barbato <i>G. d F.</i>	Dr. E. Gambardella <i>Commercialista</i>
EMILIA ROMAGNA	Dr. P. Iannaccone <i>Magistrato</i>	Dr. R. Tangari <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Rag. L. Zauli <i>Ragioniere</i>
FRIULI VENEZIA GIULIA	Dr. A. Marinelli <i>Magistrato</i>	Gen. E. Boi <i>G. d F.</i>	Avv. E. Niseteo <i>Avvocato</i>
LAZIO	Dr. T. Figliuzzi <i>Pres. di Corte d'Appello</i>	Gen. V. Biscaglia <i>G. d F.</i>	Avv. G. Colecchia <i>Avvocato</i>
LIGURIA	Dr. G. Gavotti <i>Magistrato</i>	Gen. D. Siri <i>G. d F.</i>	Dr. G. Carbone <i>Commercialista</i>
LOMBARDIA	Dr. U. Loi <i>Magistrato</i>	Dr. G. Perrone <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Avv. C. Chiaffarelli <i>Avvocato</i>
MARCHE	Dr. S. Nardino <i>Magistrato di Cassazione</i>	Dr. P. Narbone <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Avv. C. Perrone <i>Avvocato</i>
MOLISE	Prof. F. S. D'Ayala Valva <i>Professore universitario</i>	Dr. P. A. Ferraris <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Dr. O. Caputi <i>Dir. Amm. Fin.</i>
PIEMONTE	Dr. S. Pieri <i>Primo Pres. Onorario Corte Cassazione</i>	Dr. F. Vitullo <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Dr. G. Lazzara <i>Commercialista</i>
PUGLIA	Prof. D. Ciavarella <i>Professore Universitario</i>	Dr. D. Fulco <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Dr. N. Chiechi <i>Commercialista</i>
SARDEGNA	Dr. P. Corda <i>Magistrato di Cassazione</i>	Col. Ris. G. Erriu <i>G. d F.</i>	
SICILIA	Dr. B. Pellingra Contino <i>Magistrato del T.A.R.</i>	Dr. S. Forastieri <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Avv. F. Pillitteri <i>Avvocato</i>
TOSCANA	Prof. R. Torrigiani <i>Professore Universitario</i>	Dr. N. Battaglia <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Dr. R. Lamioni <i>Commercialista</i>
TRENTO	Prof. G. Bronzetti <i>Magistrato del T.A.R.</i>	Gen. V. Laino <i>G. d F.</i>	Dr. L. Negherbon <i>Commercialista</i>
UMBRIA	Dr. N. Restivo <i>Magistrato</i>	Gen. P. Pasini <i>G. d F.</i>	Avv. E. Taddonio <i>Avvocato</i>
VALLE D'AOSTA	Dr. D. Cuzzola <i>Magistrato</i>	Dr. P. Scrima <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Avv. L. Fournier <i>Avvocato</i>
VENETO	Prof. E. Rosini <i>Pres. Onorario Consiglio di Stato</i>	Dr. R. Romani <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Avv. G. Altieri <i>Avvocato</i>

### 6.1 L'incompatibilità

Fin dalle prime relazioni sono emerse alcune questioni relative alla mancanza di una disposizione che disciplini le incompatibilità per le nomine dei Garanti e risolva ipotesi, potenzialmente verificabili, come il caso di un magistrato già membro della Commissione Tributaria o di un componente che presti consulenza professionale.

I Garanti evidenziano che la valutazione dell'incompatibilità non si riferisce esclusivamente a quelle preesistenti all'atto di nomina, ma potrebbe riguardare le eventuali incompatibilità sorte *in itinere* nel corso di svolgimento della funzione istituzionale. I pochi casi di incompatibilità riscontrati in passato, soprattutto per la figura del Presidente, hanno impedito che il problema avesse rilevanza significativa, anche se è evidente che le dimissioni dei componenti per situazioni di incompatibilità con l'attività svolta (ad esempio, un professore universitario già membro di Commissione tributaria) produrranno in ogni caso la variazione dei Collegi già costituiti.

### 6.2 I compensi

La gestione delle spese per il funzionamento del Garante spetta all'Ufficio Amministrazione Risorse del Dipartimento per le Politiche Fiscali che, sulla base del relativo capitolo di bilancio 1557, cura la liquidazione dei relativi rimborsi.

Le procedure di pagamento non sono state oggetto di segnalazioni particolari da parte dei Garanti, anche se il Garante della Puglia, nell'auspicare che il pagamento sia reso più regolare, ha precisato di voler presentare al Parlamento, a nome dell'Organizzazione nazionale dei Garanti, la richiesta di un maggior compenso ai componenti dello stesso Ufficio, considerato che la corresponsione *“non è stata mai aggiornata, sin dall'istituzione dell'Organo, mentre ne sono state ampliate le funzione con l'introduzione dell'articolo 13 bis”*<sup>91</sup>.

<sup>91</sup> Garante del contribuente della Puglia, Rel. I sem. 2006, pag. 6.

Alcuni Garanti sottolineano, inoltre, la necessità di risolvere il problema delle indennità di trasferta per gli spostamenti effettuati a causa di servizio<sup>92</sup>. In particolare, il Garante del Piemonte richiede un fondo spese da amministrare direttamente in relazione alle esigenze dell'Ufficio<sup>93</sup>.

## 7. Il regolamento di organizzazione

Nell'ambito dell'autonomia riconosciuta dallo Statuto del contribuente, i Garanti hanno organizzato, come negli anni passati, l'attività sulla base di propri regolamenti realizzati secondo uno schema concordato, a suo tempo, con gli Uffici ministeriali per uniformare la disciplina di alcuni aspetti dell'organizzazione e del funzionamento al fine di evitare diverse interpretazioni sulle modalità di svolgimento delle funzioni. L'ipotesi di regolamento era basata sullo studio di alcune figure similari al Garante del contribuente quali l'Autorità del Garante della concorrenza e del mercato e Garante della Privacy, ricalcandone alcune soluzioni organizzative e funzionali per la disciplina degli aspetti relativi al funzionamento del collegio. Nel rispetto dell'autonomia dei Garanti tale ipotesi di regolamento non è mai stata oggetto di soluzione centralizzata da parte degli Uffici Ministeriali. I regolamenti, sia quelli conformi al modello ministeriale sia quelli autonomi, disciplinano le regole a cui i Garanti si uniformano per i contatti e gli incontri, le procedure con le quali il contribuente ha modo di far conoscere le proprie richieste, l'esame e le deliberazioni del collegio, i rapporti con gli Uffici finanziari, le Regioni e gli Enti locali.

Il lavoro dei Garanti ha prodotto regolamenti “*snelli*”, tali da non rendere troppo difficili le modalità di ingresso del contribuente all'Ufficio e consentire in tal modo l'accettazione di forme diverse per la presentazione delle istanze, come precisato in relazione all'attivazione dei poteri.

<sup>92</sup> Garante del contribuente del Molise, Rel. II sem. 2006, pag. 2.

<sup>93</sup> Garante del Piemonte, Rel. II sem. 2006, pag. 17; Garante del contribuente della Toscana, Rel. II sem. 2006, pag. 3.

## 8. Il funzionamento del Collegio

I Garanti, fin dalle prime relazioni, hanno evidenziato che in merito al funzionamento del collegio la legge n. 212/2000 non offre le indicazioni necessarie per assicurare l'omogeneo svolgimento sul territorio delle funzioni di garanzia riconosciute dallo Statuto del contribuente. L'assenza di una disciplina normativa non può trovare, infatti, una soluzione di tipo esclusivamente organizzativo: l'Ufficio del Garante è un collegio perfetto, la cui operatività è legata alla contemporanea presenza dei tre componenti, che assicurano competenze professionali eterogenee, di modo che l'assenza prolungata di uno dei componenti potrebbe pregiudicarne la funzionalità, come sottolineato dal Garante del Veneto, che per un lungo periodo di tempo si è trovato ad operare, per cause di forza maggiore, con la presenza di soli due componenti<sup>94</sup>.

La soluzione auspicata dai Garanti è ancora oggi la previsione di un supplente investito dei medesimi poteri del componente in caso di assenza dovuta alle cause più diverse (malattia, ferie e incompatibilità). In mancanza di tale previsione, i Garanti hanno elaborato alcuni provvedimenti provvisori, con riserva di ratifica al ritorno del componente assente. La questione dell'assenza di uno dei membri del collegio e della funzionalità dell'Organo è strettamente collegata a quella delle facoltà presidenziali ovvero dei provvedimenti operativi *medio tempore* adottati dal Presidente del collegio per ottenere una decisione tempestiva con effetti temporanei, da sottoporre ad approvazione del collegio nella prima riunione utile. Opinione generale di tutti i Garanti è che, anche in presenza di un regolamento interno che regoli l'esercizio sostitutivo di poteri presidenziali, il comma 3 dell'art. 13 debba essere completato da una norma che preveda la designazione di un membro supplente.

<sup>94</sup> Garante del contribuente del Veneto, Rel. I sem. 2006, pag. 1.

## 9. L'autonomia del Garante

Da sempre i Garanti hanno manifestato la necessità di modificare la struttura dell'Organo dotandolo di poteri più incisivi per renderlo assolutamente imparziale nei confronti della stessa Amministrazione finanziaria. L'autonomia dell'Istituto condiziona, infatti, l'esercizio delle relative funzioni e rappresenta una questione sulla quale quasi tutti i Garanti si sono espressi sottolineando che gli aspetti rilevanti che concorrono a delineare la nozione di autonomia sono oltre l'impianto normativo, l'effettività dei poteri, l'autonomia finanziaria e organizzativa e la disponibilità di risorse.

### 9.1 L'effettività dei poteri

Il primo aspetto riguarda quanto previsto dalla legge istitutiva nella parte in cui si afferma che il Garante del contribuente è Organo operante in piena autonomia (articolo 13, comma 2). Da parte di più Garanti è stato rilevato che l'autonomia può essere acquisita solo se l'Organo preposto alla garanzia dei diritti tutelati viene dotato dei poteri necessari per agire con indipendenza in modo da incidere efficacemente sulle dinamiche e i processi presidiati mentre la legge, oltre a non dire nulla riguardo i contenuti dell'autonomia, non ha attribuito al Garante poteri sufficientemente incisivi.

Si rende, pertanto, necessario, ad avviso dei Garanti, chiarire il significato di autonomia che meglio si adatta alla natura e alle funzioni del Garante, il quale, pur essendo stato istituito presso la Direzione regionale delle Entrate, è Organo indipendente ed estraneo a qualsiasi struttura gerarchica.

Se da un lato il Garante del contribuente è sottratto nel suo operare ad ogni vincolo gerarchico, nel contempo, è privo di ogni mezzo di coercizione o pressione, da poter utilizzare nei confronti degli Uffici finanziari inadempienti alle sue indicazioni.



Risulta evidente, però, come le funzioni di garanzia esercitate dall'Organo, prive di un qualsiasi potere di coercizione, rischiano di perdere plausibilità nei confronti dei contribuenti che ad esso si rivolgono e degli stessi Uffici destinatari dei suoi interventi.

Tutti i Garanti hanno da sempre evidenziato, infatti, come l'esercizio delle loro funzioni sia strutturalmente circoscritto alla segnalazione, all'invito, alla raccomandazione, al richiamo, senza che sia possibile incidere concretamente sugli aspetti realmente critici del rapporto tra fisco e contribuente e sanzionare inerzie, inadempienze e negligenze da parte degli Uffici finanziari.

#### 9.2 L'autonomia finanziaria e organizzativa

L'altro aspetto è quello dell'autonomia finanziaria e organizzativa dell'Organo, in relazione alla quale molti Garanti sottolineano che l'indipendenza si ricollega alla disponibilità di risorse finanziarie autonomamente gestibili e si consegue attribuendo all'Organo un fondo annuale per le spese di funzionamento con obblighi di rendiconto e documentazione<sup>95</sup>.

Alcuni Garanti, in alternativa, propongono l'assegnazione a ciascuna Direzione regionale di un apposito fondo destinato in via esclusiva al Garante<sup>96</sup>.

Per altri Garanti sarebbe auspicabile che nei capitoli di spesa di cui all'articolo 20 della legge n. 212/2000, finora utilizzati solo per i compensi dei componenti e le relative indennità di missione, venissero ricompresi anche i costi operativi degli Uffici del Garante, sostenuti ora dall'Agenzia delle Entrate, secondo quanto previsto dal 5 comma dell'articolo 13<sup>97</sup>.

Autonomia, nella definizione che ne danno comunemente i Garanti, significa anche dislocazione e organizzazione dell'Ufficio che, per operare in modo autonomo comunicando la propria indipendenza, deve disporre di una propria sede e di risorse

<sup>95</sup> Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2006, pag. 2; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2006, pag. 2; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2006, pag. 5.

<sup>96</sup> Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2006, pag. 2; Garante delle Marche, Rel. I sem. 2006, pag. 3.

<sup>97</sup> Garante del contribuente della Liguria, Rel. II sem. 2006, pag. 2; Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. II sem. 2006, pag. 8.

Il comma 5 dell'art. 13 dispone che "le funzioni di segreteria e tecniche sono assicurate al Garante del contribuente dagli uffici delle Direzioni regionali delle Entrate presso le quali lo stesso è istituito".

strumentali e di personale, distinte o quanto meno distinguibili da quelle dell'Agenzia delle Entrate.

A tale proposito il Garante del Piemonte evidenzia che *“la sua ubicazione presso un ufficio operativo periferico rafforza nella maggioranza dei contribuenti la persuasione di trovarsi di fronte ad una delle tante dipendenze dell'Agenzia”*<sup>98</sup>.

Anche il Garante della Campania rappresenta la necessità di una separazione tra i propri Uffici e gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate *“sia per rendere manifesta agli occhi del contribuente l'autonomia del Garante sia per tutelare la privacy del Garante stesso”*<sup>99</sup>.

Per queste ragioni i Garanti ritengono assolutamente necessario il distacco degli Uffici del Garante dall'Agenzia delle Entrate e l'affidamento degli stessi (con il trasferimento delle relative competenze) al Dipartimento per le Politiche Fiscali, che già gestisce ed amministra tutte le spese occorrenti per il funzionamento delle Commissioni Tributarie<sup>100</sup>.

Del resto, l'affermazione secondo cui organizzazione e risorse condizionano il raggiungimento dei fini è tanto più vera in un Organo per il quale la legge si è limitata a disegnare le principali aree di intervento, attribuendo all'autoregolamentazione organizzativa un ruolo primario nello svolgimento concreto dell'attività.

### 9.3 Le risorse strumentali e il personale

Dalle relazioni semestrali 2006 sono emerse, ancora, inadeguatezze in ordine al rispetto della disposizione che stabilisce che le funzioni di segreteria e tecniche sono assicurate al Garante dagli Uffici della Direzione regionale delle Entrate presso le quali lo stesso è istituito<sup>101</sup>.

<sup>98</sup> Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2006, pagg. 1-2.

<sup>99</sup> Garante del contribuente della Campania, Rel. II sem. 2006, pag. 5.

<sup>100</sup> Per tutti, come già segnalato, il Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2006, pagg. 1-2.

<sup>101</sup> L'art. 15 della convenzione tra il Ministero dell'Economia e delle Finanze per il triennio 2005-2007 stabilisce tra l'altro che *“L'agenzia, in attuazione delle previsioni di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212, assicura al Garante del contribuente per lo svolgimento delle sue funzioni le risorse necessarie, con particolare riferimento ai locali e al personale di segreteria”*.

Diversi Garanti evidenziano come il problema organizzativo e la mancanza di risorse, oltre ad ostacolare la possibilità di assorbire un'eventuale crescita esponenziale delle istanze, di fatto condizionano anche l'autonomia dell'Organo, non consentendo l'accesso agli Uffici per controllarne la funzionalità e la realizzazione, ad esempio, di uno sportello di front - office<sup>102</sup>.

In merito a ciò, il Garante della Lombardia sottolinea che le limitate risorse a disposizione del Garante e, prima ancora, la mancanza di regolamenti attuativi del principio di cui al comma 5 dell'art. 13 della legge n. 212/2000, hanno inciso sull'assetto organizzativo e autoregolamentare dell'Organo deputato ad assolvere ai compiti previsti dai commi 6, 7, 8, 9, 10 e 11 della citata legge. La mancanza di disponibilità di personale e attrezzature oltre ad aver indotto il Garante ad adottare regolamenti leggeri, non ha consentito, infatti, di esercitare alcune delle funzioni previste.

Il Garante osserva che la scelta normativa, calibrata su un ruolo riduttivo dello stesso e su spazi dimensionali, in termini di quantità e qualità estremamente limitati, sembra definire le funzioni di segreteria e tecniche come un'attività ausiliaria della stessa Direzione regionale piuttosto che una struttura di servizio del Garante nella sua riconosciuta autonomia anche organizzativa. Per migliorare la funzionalità dell'Organo, occorrerebbe riconoscergli, quindi, peculiarità organizzative (organico del personale, possibilità di spesa) simili a quelle delle Commissioni Tributarie<sup>103</sup>.

Nonostante alcuni Garanti<sup>104</sup> evidenzino che le risorse del personale attribuite sono ancora insufficienti alle esigenze degli Uffici, la situazione relativa al personale di segreteria assegnato da parte delle Direzioni regionali è migliorata quasi ovunque, grazie anche alla dotazione di collaboratori più qualificati che hanno acquisito esperienza e professionalità e collaborano efficacemente con i componenti del

<sup>102</sup> Garante del contribuente della Lombardia, Rel. II sem. 2006, pag. 4.

<sup>103</sup> Garante del contribuente della Lombardia, Rel. I sem. 2006, pag. 1.

<sup>104</sup> Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. II sem. 2006, pag. 1; Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2006, pag. 1.

Collegio<sup>105</sup>. Per tale motivo diversi Garanti propongono che il trattamento giuridico ed economico del personale delle segreterie dei Garanti sia adeguato a quello dei dipendenti degli uffici dell'Agenzia delle Entrate<sup>106</sup>.

Anche in merito alle risorse materiali disponibili si segnalano differenti realtà operative; alcuni Garanti<sup>107</sup>, infatti, sottolineano un miglioramento delle risorse, per altri permangono, invece, situazioni di indubbia difficoltà, relative al reperimento degli strumenti necessari per l'espletamento delle funzioni di segreteria e di quelle tecniche (supporti telematici, linee telefoniche, attrezzatura informatica, locali adeguati e loro sicurezza)<sup>108</sup>.

In particolare, per l'esercizio dei compiti loro riconosciuti i Garanti chiedono di avere:

- riviste specializzate (Sole 24 ore, Italia Oggi, Il Fisco), raccolte di codici e testi di diritto tributario<sup>109</sup>.
- accesso all'Anagrafe tributaria che permetterebbe agli stessi Garanti di ottenere notizie e dati utili per le pratiche segnalate dai contribuenti, con conveniente risparmio di tempo anche per gli Uffici ai quali le informazioni sono richieste<sup>110</sup>.

<sup>105</sup> Garante del contribuente della Campania, Rel. II sem. 2006, pag. 1; Garante del contribuente dell'Umbria Rel. I sem. pag. 3; Garante del contribuente della Calabria, Rel. I sem. 2006, pag. 1; Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Trento, Rel. I sem. 2006, pag. 1; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2006, pag. 2.

<sup>106</sup> Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2006, pag. 2; Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. I sem. 2006, pag. 1, Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. II sem. 2006, pag. 7; Garante del contribuente della Puglia, Rel. II sem. 2006, pag. 19; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2006, pag. 4; Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, rel. II sem. 2006, pag. 2.

<sup>107</sup> Garante del contribuente del Molise, Rel. II sem. 2006, pag. 3.

<sup>108</sup> Garante del contribuente della Sardegna, Rel. I sem. 2006 pagg. 1-2; Garante del contribuente del Lazio, Rel. I sem. 2006, pag. 2; Garante del contribuente della Sicilia, Rel. I sem. 2006, pag. 2; Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. II sem. 2006, pag. 1; Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. II sem. 2006, pag. 1.

<sup>109</sup> Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2006, pag. 4; Garante del contribuente della Campania, Rel. II sem. 2006, pag. 2; Garante del contribuente della Valle d'Aosta Rel. I sem. 2006, pag. 2; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2006, pag. 2; Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Trento, Rel. I sem. 2006, pag. 1, Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. II sem. 2006, pag. 8.

<sup>110</sup> Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. pag. 2; Garante del contribuente del Lazio, Rel. I sem. 2006, pag. 2; Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2006, pag. 3; Garante del contribuente della Valle d'Aosta Rel. II sem. 2006, pag. 6; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I Sem. 2006, pag. 2; Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. II sem. 2006, pag. 8, Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2006, pag. 6.

- documento d'identificazione che certifichi grado e funzione di ogni Garante e consenta di avere accesso agli Uffici finanziari<sup>111</sup>.

## 10. Il coordinamento dei Garanti

L'esigenza di un coordinamento è stata fortemente sentita, fin dall'attivazione dell'Istituto del Garante, anche se i singoli Garanti hanno rigettato l'ipotesi di forme di imposizione e di regolamentazione rigidamente uniformi. Nel maggio 2001 hanno costituito, nell'ambito della loro autonomia e in assenza di specifiche previsioni normative, un Comitato di coordinamento dei Garanti. Successivamente, con delibera del 16 marzo 2002, tale istituto è stato formalizzato nell'Organizzazione Nazionale dei Garanti del contribuente, con compiti di collegamento e coordinamento di tutte le iniziative dei singoli Garanti regionali. All'Organizzazione è stata anche riconosciuta la rappresentanza unitaria nei rapporti con il Parlamento e il Governo al fine di ottenere le correzioni dell'articolo 13 che si sono rese necessarie alla luce delle esperienze maturate nei primi anni di vita dello Statuto<sup>112</sup>.

I Garanti hanno ritenuto opportuno svolgere la propria attività in modo non contraddittorio, per evitare che il contribuente risulti garantito e tutelato in modo diverso da una Regione all'altra e in considerazione dell'indispensabile attività di collegamento hanno avanzato proposte di riconoscimento ufficiale dell'Organizzazione.

A tale proposito, il Garante della Liguria ritiene che la natura privatistica e la mancanza di riconoscimento giuridico indebolisca il ruolo dell'Organizzazione e che, quindi, sia necessaria una struttura di rappresentanza democratica dei Garanti legislativamente prevista, con la determinazione dei criteri della sua elezione<sup>113</sup>.

<sup>111</sup> Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I Sem. 2006, pag. 2; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II Sem. 2006, pag. 12; Garante del contribuente della Valle d' Aosta, Rel. II sem. 2006, pag. 6;

<sup>112</sup> Garante del Lazio, Rel. I sem. 2006, pag. 5. Il 5 giugno 2006 il Presidente del Garante della Puglia, Prof. Domenico Ciavarella, è stato eletto Presidente dell'Organizzazione.

<sup>113</sup> Garante della Liguria, Rel. II sem. 2006, pag. 2.

Anche il Garante della Sicilia ritiene importante l'istituzione di un Organo di garanzia dell'autonomia dei Garanti per la migliore attuazione delle disposizioni previste dalla legge n. 212/2000 *“attraverso un visione più globale delle problematiche relative ai diritti dei contribuenti in tutto il territorio nazionale”*<sup>114</sup>.

---

<sup>114</sup> Garante del contribuente della Sicilia, Rel. I sem. 2006, pag. 3.

### **PARTE III**

## **LE PROPOSTE DI REVISIONE NORMATIVA AVANZATE DAI GARANTI**

### **11. Le proposte di modifica dell'Istituto**

La riflessione sulle prospettive del Garante del contribuente tiene conto sia della necessità di assicurare all'Istituto l'indipendenza necessaria allo svolgimento delle funzioni che dell'idoneità dei poteri – riconosciuti dalla norma ed esercitati nella prassi – a rispondere alla missione di garanzia riconosciuta al Garante.

Sia nelle relazioni semestrali 2006 che in quelle precedenti è stata, infatti, segnalata la necessità di riforma e integrazione delle disposizioni dell'articolo 13 dello Statuto dei diritti del contribuente al fine di dare soluzione legislativa a questioni di interpretazione e applicazione di alcune norme e di conferire maggiore funzionalità ed efficacia all'azione del Garante. Tali considerazioni hanno condotto i Garanti a elaborare le seguenti proposte, sostanzialmente convergenti con quelle degli scorsi anni, e riassumibili lungo due linee guida:

- la rescissione di ogni legame economico e funzionale del Garante con l'Agenzia delle Entrate per una piena autonomia operativa e per una percezione “esatta” della sua funzione da parte del contribuente;

- una più concreta e definita idoneità dei poteri individuati dalla legge per rispondere più efficacemente alla propria funzione di garanzia.

Le questioni oggetto di revisione dell'art. 13, che nella passata legislatura sono state materia di alcune proposte elaborate in sede parlamentare<sup>115</sup>, recepiscono istanze e necessità più volte segnalate dagli stessi Garanti e relative all'autonomia, indipendenza ed organizzazione dell'Organo.

<sup>115</sup> Atto Camera 5313: Proposta di legge presentata il 30 settembre 2004, “Modifica dell'articolo 13 della Legge 27 luglio 2000, n. 212, concernente l'Istituto del Garante del contribuente”.

Atto Camera 5699: Proposta di legge presentata il 7 marzo 2005, “Modifica dell'articolo 13 della Legge 27 luglio 2000, n. 212, concernente l'Autorità del Garante del contribuente”.

Tra le più significative si segnalano:

- svincolare gli Uffici del Garante da qualsiasi forma di collegamento funzionale ed economico con l'Agenzia delle Entrate, così da eliminare in radice l'anomalia degli attuali rapporti tra Organo di controllo e Uffici finanziari controllati<sup>116</sup>;
- concentrare presso il Dipartimento per le Politiche Fiscali, sottraendole quindi alle Direzioni regionali delle Entrate, tutte le funzioni di supporto agli Uffici del Garante (personale di segreteria, risorse materiali e mezzi tecnici, assegnazione del fondo spese autonomamente gestibile da ciascun Collegio)<sup>117</sup>;
- prevedere la nomina dei membri supplenti nei casi di prolungata e giustificata assenza dei Garanti effettivi, riconoscendo, comunque, validità ed efficacia delle deliberazioni indifferibili adottate da due o anche da uno solo dei componenti l'Ufficio, nei casi di assenza o legittimo impedimento di breve durata<sup>118</sup>;
- stabilire l'obbligo per gli Uffici tributari di fornire al Garante motivate risposte entro il termine di trenta giorni in relazione alle questioni oggetto di segnalazione da parte del Garante e confermare il potere del Collegio di chiedere alle autorità competenti l'avvio del procedimento disciplinare nei confronti dei funzionari e dei dirigenti degli Uffici stessi ai quali sia imputabile inerzia o inadempimento nell'assolvimento di tali obblighi<sup>119</sup>;
- implementare e definire i poteri dei Garanti con riferimento all'attivazione delle procedure di autotutela esercitabile nei confronti di tutti gli atti dell'Amministrazione, compresi ad esempio quelli in materia catastale ed eliminare, quindi, nel comma 6 dell'art. 13 l'espressione "*nei confronti di atti amministrativi e di accertamento o di riscossione notificati al contribuente*"<sup>120</sup>;
- estendere la competenza "per materia" del Garante anche ai tributi locali e riconoscere la legittimità dei suoi interventi nei confronti di tutti gli Enti, Organi e

<sup>116</sup> Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2006, pag. 5; Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2006, pag. 5.

<sup>117</sup> Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2006, pag. 10; Garante del contribuente della Sicilia, Rel. Annuale 2006, pag. 2; Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2006, pag. 2.

<sup>118</sup> Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2006, pag. 6.

<sup>119</sup> Tale termine è espressamente ribadito dall'art. 15 della convenzione tra il Ministero dell'Economia e Finanze e l'Agenzia delle Entrate per il triennio 2006-2008).

<sup>120</sup> Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2006, pag. 11.



Uffici impositori, compresi gli Enti locali e le Regioni. Inoltre, precisare i rapporti tra Garanti e i Difensori civici al fine di evitare confusione e sovrapposizioni di tutele<sup>121</sup>;

- prevedere la sospensione del termine per ricorrere alla Commissione Tributaria Provinciale, qualora il contribuente si sia rivolto al Garante<sup>122</sup>;
- riconoscere veste ufficiale all'Organizzazione che i Garanti si sono spontaneamente dati in modo da consentire il coordinamento dell'attività tra i vari Uffici locali<sup>123</sup>.

## 12. Le proposte in materia tributaria

Anche in materia tributaria i Garanti del contribuente hanno avanzato nel corso del 2006 alcune proposte di revisione normativa.

Tra queste si ricordano:

- definire la questione della compensazione tra credito e debito d'imposta. Quasi tutti i Garanti ritengono, infatti, che debba essere attivata una procedura per la compensazione dei crediti riconosciuti con i debiti fiscali successivamente emergenti, al fine di evitare lunghe attese e il pagamento dei relativi interessi. Il Garante del Piemonte propone in alternativa di *“emettere titoli di Stato negoziabili nei confronti dei creditori dei rimborsi o consegnare ai contribuenti creditori dei certificati relativi al loro credito utilizzabili fino ad estinzione per compiere i loro versamenti al fisco”*<sup>124</sup>;
- riordinare la legislazione in materia di canone televisivo. Sempre il Garante del Piemonte evidenzia, infatti, che oltre il 90% delle pratiche riguardanti l'autotutela pervenute all'Ufficio riguardano avvisi di pagamento e minaccia di

<sup>121</sup> Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2006, pag. 17.

<sup>122</sup> Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2006, pag.17; Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Bolzano Rel. I sem. 2006, pag 4; Garante del contribuente della Sardegna, Rel. I sem. 2006, pag 5.

<sup>123</sup> Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem.2006, pag. 18.

<sup>124</sup> Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2006, pag. 9.

fermo amministrativo rivolte a contribuenti che avevano già effettuato negli anni scorsi una formale disdetta dell'abbonamento TV<sup>125</sup>;

- semplificare le procedure del sistema tributario in funzione partecipativa e collaborativa per migliorare il rapporto fisco-contribuenti; è infatti avvertita la necessità di maggiore chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie al fine di consentire al contribuente di agire in merito al *corpus* normativo tributario pur in assenza delle competenze tecniche proprie degli esperti del settore<sup>126</sup>;
- emanare il codice di comportamento per il personale addetto alle verifiche fiscali, secondo quanto previsto dall'articolo 15 dello Statuto dei diritti del contribuente<sup>127</sup>;
- integrare l'articolo 7, comma 2 dello Statuto del contribuente prevedendo che gli atti dell'Amministrazione e dei Concessionari contengano anche le informazioni sugli ulteriori rimedi offerti dalla legge per evitare il ricorso al contenzioso giurisdizionale, come la facoltà di rivolgere al Garante del contribuente un'istanza per l'attivazione della procura di autotutela. La comunicazione completa dell'indirizzo del Garante competente dovrebbe altresì precisare che l'eventuale avvio del procedimento da parte dello stesso Garante non sospende né interrompe il termine per la presentazione del ricorso alla Commissione Tributaria<sup>128</sup>.

<sup>125</sup> Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2006, pagg. 6-7.

<sup>126</sup> Garante del contribuente della Toscana, Rel. II sem. 2006, pag. 4.

<sup>127</sup> Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. II sem. 2006, pag. 11; Garante del contribuente della Toscana Rel. II sem. 2006, pag. 7.

<sup>128</sup> Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2006, pag. 16.