

Doc. **LII**

n. **1**

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

**(Anno 2007)**

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

*Presentata dal Ministro dell'economia e delle finanze*

**(TREMONTI)**

---

Comunicata alla Presidenza il 28 luglio 2008

---

PAGINA BIANCA

**INDICE**

PREMESSA .....	<i>Pag.</i>	5
IL GARANTE DEL CONTRIBUENTE E LE SUE FUNZIONI .....	»	5
PARTE I .....	»	9
L'ATTIVITÀ SVOLTA DAI GARANTI .....	»	9
1. La competenza .....	»	9
1.1. La competenza in materia di tributi locali ..	»	10
1.2. I rapporti con il Difensore civico .....	»	12
1.3. I rapporti con le Commissioni tributarie .	»	13
2. Le questioni oggetto di intervento del Garante del contribuente.....	»	14
2.1. I rimborsi .....	»	22
2.2. L'esercizio dell'autotutela .....	»	24
2.3. Le verifiche .....	»	29
2.4. Il fermo amministrativo.....	»	32
2.5. La funzionalità dei servizi di informazione e assistenza .....	»	36
3. I provvedimenti adottati a seguito di segnalazioni .....	»	37
4. L'attivazione dei poteri .....	»	40
5. Le iniziative di comunicazione .....	»	42
PARTE II .....	»	47
LE OSSERVAZIONI DEI GARANTI SULLE NORME ISTITUTIVE E SUL FUNZIONAMENTO DELL'ISTITUTO .....	»	47
6. Il contesto normativo .....	»	47
6.1. L'incompatibilità .....	»	49
6.2. I compensi .....	»	49
7. I regolamenti di organizzazione .....	»	50
8. Il funzionamento del collegio .....	»	50

---

9. L'autonomia del Garante .....	»	51
9.1. L'effettività dei poteri .....	»	51
9.2. L'autonomia finanziaria e organizzativa .....	»	52
9.3. Le risorse strumentali e il personale .....	»	54
10. Il coordinamento dei Garanti .....	»	56
PARTE III .....	»	59
LE PROPOSTE DI REVISIONE NORMATIVE DEI GARANTI .....	»	59
11. Le proposte di revisione dell'istituto .....	»	59
12. Le proposte in materia tributaria .....	»	61

## PREMESSA

### IL GARANTE DEL CONTRIBUENTE E LE SUE FUNZIONI

Il Garante del contribuente, previsto dall'art. 13 della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante "Disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente", è istituito presso ogni Direzione regionale delle entrate e delle Province Autonome di Trento e Bolzano ed è un organo collegiale autonomo - composto da un presidente e due componenti - avente 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, dall'altro a svolgere funzioni propulsive nei confronti dell'Amministrazione finanziaria affinché venga assicurato il sistema di garanzie previste dall'ordinamento tributario in favore del contribuente. La legge gli riconosce, infatti, il potere di intervenire ogni qualvolta, su segnalazione dell'interessato o d'ufficio, rilevi un comportamento degli uffici non conforme alle disposizioni o ai principi enunciati dallo Statuto.

In particolare, ai sensi dell'art. 13, comma 6, della citata legge, il Garante, a seguito di 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, rivolge richiesta di documenti o chiarimenti agli uffici competenti, che rispondono entro trenta giorni, e attiva le procedure di autotutela sugli atti amministrativi di accertamento o di riscossione, notificati al contribuente e ritenuti illegittimi.

In base al disposto dei commi successivi<sup>1</sup> il Garante richiama 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, inoltre, accedere nei locali degli uffici finanziari per riscontrare l'agibilità degli spazi aperti al pubblico e controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente.

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

Il Garante valuta l'attività degli uffici sia per quanto riguarda l'osservanza delle disposizioni di legge sia per ciò che concerne l'opportunità e la ragionevolezza di determinati comportamenti. In caso di inosservanza dei suoi richiami alla legalità, segnala le condotte inadeguate per un eventuale avvio di procedimento disciplinare a carico dei funzionari inadempienti e rivolge raccomandazioni ai dirigenti degli uffici, con il duplice intento di tutelare il contribuente e di migliorare l'organizzazione degli stessi.

Prospetta, infine, al Ministro dell'economia e delle finanze i casi per i quali è possibile procedere alla remissione in termini di determinati adempimenti fiscali già scaduti.

Il Garante svolge, in sintesi, funzioni di *auditing* in grado di evidenziare eventuali criticità dell'organizzazione sotto il profilo delle norme, del funzionamento delle procedure nonché delle responsabilità dirigenziali. A tal fine, l'art. 13, comma 12, prevede che ogni sei mesi ciascun Garante del contribuente presenti una relazione 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 con la prospettazione delle relative soluzioni.

E' bene sottolineare che, l'obbligo di informare i vertici dell'Amministrazione finanziaria, avviene nell'esclusivo interesse dell'Amministrazione stessa, in quanto, 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>.

Il sistema delle relazioni disegnato dallo Statuto del contribuente è stato arricchito da una norma della legge finanziaria per il 2003 (legge 27 dicembre 2002, n. 289), che ha aggiunto all'art. 13 il comma 13bis<sup>3</sup>. Tale disposizione prevede che

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

<sup>3</sup> Art. 94, comma 8, della legge n. 289 del 2002.

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.

Le due relazioni semestrali focalizzano gli aspetti organizzativi e l'individuazione degli interventi svolti su segnalazione dei contribuenti, nonché talune considerazioni propositive connesse agli esiti degli interventi stessi. Nella relazione annuale, invece, i Garanti evidenziano gli aspetti della legislazione tributaria e della prassi dell'Amministrazione finanziaria che inficiano il rapporto fisco-contribuenti e le relative proposte di miglioramento.

Il presente documento - nel quale, peraltro, vengono riproposte importanti questioni già segnalate nelle precedenti relazioni semestrali - è elaborato sulla base delle relazioni semestrali relative all'attività svolta dai Garanti nel 2007.

PAGINA BIANCA



## **PARTE I**

### **L'ATTIVITA' SVOLTA DAI GARANTI**

#### **1. La competenza**

Fin dalle prime relazioni, i Garanti hanno affrontato la questione della loro competenza per materia e territoriale riconoscendo per quest'ultima la possibilità di applicare, alternativamente, il criterio della residenza/domicilio del contribuente (criterio personale) ovvero quello dell'ufficio finanziario che ha emesso l'atto, che può anche trovarsi in una regione diversa da quella del contribuente (criterio territoriale in senso stretto).

Nel tempo, infatti, le situazioni potrebbero essere suscettibili di cambiamento, in quanto il contribuente potrebbe aver variato residenza o avere interessi economici in località differente da quella di residenza. Inoltre, la possibilità di un efficace intervento del Garante è condizionato anche alla prossimità geografica dell'ufficio che ha emesso l'atto, con risvolti sull'economicità complessiva tanto per il contribuente che per il Garante che deve operare.

La questione è stata risolta in via applicativa e di autoregolamentazione dai Garanti che hanno confermato la duplice alternativa, da non intendersi come uso arbitrario delle competenze ma, secondo lo spirito del legislatore, quale espressione piena e autonoma dell'azione a difesa del contribuente nonché, quando possibile, quale ipotesi deflattiva del contenzioso tributario.

L'autonomia di ogni Garante ha determinato che alcuni abbiano optato per la tesi della competenza territoriale mentre altri per quella personale, anche se la maggior parte, tuttavia, ritiene che il criterio della competenza debba fare esclusivo riferimento al luogo dove ha sede l'ufficio che ha emesso l'atto.

### 1.1 La competenza in materia di tributi locali

La competenza del Garante in merito ai tributi locali rappresenta una delle questioni riproposte nelle relazioni del 2007. I Garanti, infatti, esercitano le proprie attribuzioni anche nei confronti della Regione, degli Enti locali e dei loro concessionari, senza alcuna contestazione in ordine ai poteri di intervento del Garante “statutario” riguardo ai tributi gestiti dai predetti enti, nonostante il contrario “parere di massima” espresso dall’Avvocatura Generale dello Stato<sup>4</sup>, su richiesta del Garante del Veneto. E’, infatti, ormai di consolidata prassi l’interpretazione “estensiva” delle disposizioni dell’art. 13, dello Statuto relative alla competenza “per materia” del Garante del contribuente, fortemente sostenuta da quasi tutti i Garanti in virtù delle molteplici considerazioni illustrate nelle relazioni dei precedenti anni<sup>5</sup>.

Tale estensione, in sintesi, viene ricondotta sia all’art. 13, relativo all’istituzione e alle funzioni del Garante, sia all’obbligo posto a carico degli enti previsti dall’art. 1 dello Statuto, commi 3 e 4, di adeguare i loro statuti e atti normativi ai principi dettati dalla legge n. 212/2000. Tuttavia, il Garante del Veneto continua a dichiararsi incompetente e a trasmettere ai difensori civici comunali e regionali le segnalazioni e le istanze che riguardano l’applicazione di tributi locali, informandone contestualmente il contribuente<sup>6</sup>.

I Garanti intervenuti sull’argomento confermano 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 Regioni, ma istituiti e disciplinati con leggi dello Stato e, come tali, di competenza dello stesso Garante.

A questo proposito, il Garante della Puglia propone modifiche legislative tese a chiarire il contenuto dell’art. 1 dello Statuto dei diritti del contribuente. Ciò che interessa, osserva il Garante, è la tutela del cittadino-contribuente, a prescindere dalla

---

<sup>4</sup> Il parere dell’Avvocatura Generale, reso in data 23 ottobre 2001 prot. n. 116905, sostiene che “*la competenza del Garante si estende soltanto a quei tributi locali (quali l’INVIM e, in via transitoria, l’IRAP) la cui gestione, in particolare l’accertamento, è attribuita agli uffici dell’Amministrazione finanziaria dello Stato*”.

<sup>5</sup> Per tutti Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2007, pag. 4; Garante del contribuente della Basilicata, Rel. II sem. 2007, pag. 2; Garante del contribuente della Puglia, Rel. I sem. 2007, pag. 29.

<sup>6</sup> Garante del contribuente del Veneto, Rel. I sem. 2007, pag. 1.

natura e dalla fonte dei tributi cui viene assoggettato e/o dal soggetto impositore. Inoltre, per Amministrazione finanziaria si intende, in senso lato, la controparte del rapporto tributario, ivi incluse Regioni, Province, Comuni e qualsiasi altro ente autorizzato per legge ad emettere atti impositivi.

A conferma del coinvolgimento del Garante nell'attività finanziaria degli enti locali è *“la formulazione dell'art. 17 della legge n. 212/2000 che estende l'attività di accesso, controllo e vigilanza del Garante anche nei confronti di soggetti che rivestono la qualifica di concessionari e di organi indiretti dell'Amministrazione finanziaria, ivi compresi soggetti che esercitano l'attività di accertamento, di liquidazione e di riscossione dei tributi di qualunque natura”*<sup>7</sup>.

Diversi Garanti segnalano 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. Accade, infatti, frequentemente che gli uffici locali tributari delle varie regioni si comportino in modo non uniforme: in alcune come ad es. la Campania, gli uffici locali *“il più delle volte non rispondono nemmeno alle segnalazioni dell'Ufficio del Garante”*<sup>8</sup>; in altre, invece, come ad esempio il Friuli Venezia Giulia *“forniscono puntuali e sollecite spiegazioni in merito al loro operato”*<sup>9</sup>.

Sulla base di tali considerazioni, viene sottolineata l'opportunità di stabilire, con espressa norma di legge, l'ambito di esercizio dei poteri del Garante e di risolvere così i problemi di interpretazione e applicazione dell'art. 13, eliminando definitivamente ogni possibile contestazione sulla legittimità dell'azione del Garante riguardo ai tributi delle Regioni e degli Enti locali nei confronti degli uffici e dei soggetti che li gestiscono<sup>10</sup>. In caso contrario, i Garanti ritengono che il contribuente rimarrebbe privo di un'efficace tutela tecnica nei confronti degli *“enti impositori minori o di loro concessionari i quali sfruttano la scarsa chiarezza del dettato*

<sup>7</sup> Garante del contribuente della Puglia, Rel. I sem. 2007, pag. 28.

<sup>8</sup> Garante del contribuente della Campania, Rel. II sem. 2007, pag. 6.

<sup>9</sup> Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. I sem. 2007, pag. 3.

<sup>10</sup> Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2007, pag. 7; Garante del contribuente della Puglia, Rel. I sem. 2007, pag. 31.

*normativo per sottrarsi a qualsiasi forma di controllo di legalità sui loro atti nella fase amministrativa delle vertenze”<sup>11</sup>.*

## 1.2 I rapporti con il Difensore civico

La questione dei rapporti tra Garante del contribuente e Difensore civico è strettamente collegata a quella della competenza per materia, poiché l’attività del Garante si affianca a quella del Difensore civico - istituto di tutela alternativo alla giurisdizione – avente compiti di garanzia e buon andamento dell’Amministrazione<sup>12</sup>.

Nella previsione normativa, la competenza del Garante del contribuente si pone, rispetto a quella del Difensore civico, in relazione di specialità al fine di evitare che l’affidamento di funzioni nella stessa materia, porti ad una duplicazione di interventi sulla medesima pratica e ad un’eventuale disparità di pronunce su problemi analoghi.

Nella prassi, come risulta anche dalle relazioni del 2007, tra i due organi si sono instaurati, in generale, rapporti collaborativi e in più casi è avvenuta la remissione di istanze, soprattutto quando è emersa una competenza specifica del Garante in luogo di quella del Difensore civico<sup>13</sup>. In ordine a quest’ultimo aspetto, il Garante della Toscana segnala la fattiva collaborazione fra il proprio ufficio e i Difensori civici della Regione e di molti Comuni, in relazione alla trattazione di pratiche relative a questioni e a rapporti di natura tributaria per i quali questi ultimi trasmettono all’organo generale di tutela le istanze ricevute per la definizione di competenza<sup>14</sup>.

Anche il Garante della Lombardia, nel precisare che ha perduto consistenza l’interrogativo d’ordine sistematico circa l’estensione ai tributi locali della competenza del Garante, fa presente che *“gli Enti locali, e specificatamente quelli*

<sup>11</sup> Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2007, pag. 4.

<sup>12</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>13</sup> Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2007, pag. 4.

<sup>14</sup> Garante del contribuente della Toscana, Rel. I sem. 2007, pag. 5.

*che hanno adottato uno statuto in materia fiscale e nominato un difensore civico con funzione analoghe a quelle dell'organo di garanzia previsto dall'art. 13 dello Statuto, non hanno mosso rilievi di sorta in ordine alle funzioni di questo ed hanno risposto alle richieste di informazioni, talvolta instaurando un efficace colloquio*"<sup>15</sup>.

Tuttavia, rileva che il rischio di conflitti non è tanto riferito alla presenza di più organi di garanzia nella stessa area istituzionale, quanto agli aspetti di diritto sostanziale, poiché l'esistenza di una pluralità di ordinamenti introduce incertezze interpretative a danno dei contribuenti<sup>16</sup>.

E, nonostante non si siano verificate situazioni problematiche, vi è stato, comunque, chi, considerata la fungibilità e la genericità di alcune funzioni, ha prefigurato un eventuale conflitto di competenza tra i due uffici, e ritiene necessario un intervento legislativo che definisca i rapporti tra Garante e Difensore civico<sup>17</sup>.

### 1.3 I rapporti con le Commissioni tributarie

L'ufficio del Garante, secondo opinione condivisa da tutti i Garanti, 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 stesse devono essere tempestivamente trasmesse alla presidenza di dette Commissioni.

Il Garante della Liguria fa presente che spesso i ricorsi alle Commissioni tributarie sono indirizzati anche al Garante del contribuente, considerato che la pendenza del giudizio non è di ostacolo all'attivazione della procedura di autotutela.

Ciò comporta che non essendo compito del Garante fornire l'interpretazione delle norme, fatta salva l'ipotesi che sussistano le condizioni di cui all'art. 13 (atti illegittimi che giustifichino l'attivazione dell'autotutela, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualsiasi comportamento suscettibile

<sup>15</sup> Garante del contribuente della Lombardia, Rel. II sem. 2007, pag. 5.

<sup>16</sup> Garante del contribuente della Lombardia, Rel. I sem. 2007, pag. 8.

<sup>17</sup> Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2007, pag. 12.

di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e Amministrazione finanziaria), esso debba astenersi dal proporre una soluzione sul caso controverso e archiviare la segnalazione senza pervenire ad una richiesta di attivazione di autotutela<sup>18</sup>.

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

A dimostrazione del progressivo livello di condivisione da parte dei contribuenti dell'operato degli uffici impositori, prosegue anche nel 2007 la diminuzione delle istanze relative a disfunzioni o comportamenti scorretti dell'Amministrazione finanziaria.

Sono, invece, in crescita il numero delle richieste riferite a temi molto complessi, poiché, spesso, a rivolgersi al Garante sono operatori professionali del settore fiscale<sup>19</sup>.

L'attività dei Garanti è stata diretta, per lo più, a soddisfare istanze relative a mancati rimborsi (soprattutto in materia di IRPEF), all'attuazione dell'istituto dell'autotutela e alla materia dei tributi locali<sup>20</sup>.

Per illustrare la tipologia degli interventi realizzati, i Garanti utilizzano, da sempre, due diversi criteri: in alcuni casi l'attività è descritta con riferimento alla materia oggetto della procedura attivata a seguito della richiesta, in altri è definita richiamando i poteri del Garante, di cui all'art. 13 della legge n. 212/2000.

Alcune relazioni riportano, pertanto, in modo dettagliato, segnalazioni sulle seguenti materie:

IRPEF	Imposte sulla pubblicità
IRPEG-IRES	Contributi consorziali
IVA	Tasse automobilistiche

<sup>18</sup> Garante del contribuente della Liguria, Rel. I sem. 2007, pag. 4.

<sup>19</sup> Garante del contribuente della Lombardia Rel. I sem. 2007, pag. 4; Garante del contribuente della Liguria, Rel. I sem. 2007, pag. 3.

<sup>20</sup> Per tutti, il Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. I sem. 2007, pag. 3.

ICI	Attivazione autotutela
COSAP	Imposta di registro
TARSU	Fermo amministrativo
TOSAP	Canoni televisivi
ICIAP	Imposte doganali
Rimborsi	Materie di competenza dell'Agencia del Territorio
Riscossione	Omissioni o irregolarità degli uffici impositori
Verifiche fiscali	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 finanziari, gli accessi presso questi ultimi e le attività di vigilanza sul rispetto di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali. Nella seguente tabella sono indicate, suddivise secondo le principali tipologie, il numero di istanze pervenute ad ogni Garante. E' opportuno precisare che la non omogeneità delle informazioni fornite non ne ha sempre permesso una ricostruzione dettagliata e che la mancanza di dati per alcune Regioni è dovuta all'assenza di riferimenti numerici all'interno delle relazioni, ovvero all'impossibilità di ricostruirli.

REGIONE		Rimborsi	Autotutela	Verifiche fiscali	Tributi locali	Istanze varie	Totale
Abruzzo	1° sem.	2	-	-	8	39	49
	2° sem.	10	-	1	10	28	49
Basilicata	1° sem.	-	-	-	-	-	-
	2° sem.	-	-	-	-	-	-
Bolzano	1° sem.	-	-	-	-	-	-
	2° sem.	-	-	-	-	-	-
Calabria	1° sem.	-	-	-	-	-	26
	2° sem.	12	19	-	-	15	46
Campania	1° sem.	-	-	-	-	550	550
	2° sem.	-	-	-	-	450	450
Emilia Romagna	1° sem.	13	11	5	3	32	64
	2° sem.	10	18	1	5	46	80
Friuli Venezia Giulia	1° sem.	8	12	3	11	26	60
	2° sem.	14	17	1	3	29	64
Lazio	1° sem.	-	-	-	-	-	-
	2° sem.	-	-	-	-	-	-
Liguria	1° sem.	-	-	-	26	67	93
	2° sem.	-	-	6	11	82	99
Lombardia	1° sem.	259	162	-	37	800	1258
	2° sem.	305	145	-	30	568	1048
Marche	1° sem.	16	107	-	-	38	161
	2° sem.	7	22	-	-	35	64
Molise	1° sem.	3	6	-	6	2	17
	2° sem.	3	7	-	2	3	15
Piemonte	1° sem.	32	41	-	3	310	386
	2° sem.	27	22	-	2	75	126
Puglia	1° sem.	27	52	3	26	39	147
	2° sem.	9	38	6	11	37	101
Sardegna	1° sem.	8	-	4	7	77	96
	2° sem.	20	-	7	16	1047	1090
Sicilia	1° sem.	18	0	47	-	31	96
	2° sem.	39	39	3	5	60	146
Toscana	1° sem.	19	36	17	-	74	146
	2° sem.	28	7	-	-	73	108
Trento	1° sem.	10	-	2	-	21	33
	2° sem.	6	-	-	-	24	30
Umbria	1° sem.	1	2	2	4	18	27
	2° sem.	2	3	1	1	26	33
Valle d'Aosta	1° sem.	-	-	-	-	-	-
	2° sem.	-	-	-	-	-	96
Veneto	1° sem.	14	-	-	-	74	88
	2° sem.	-	-	-	-	73	73



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

**RIMBORSI**

<b>REGIONE</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>Totale</b>
<b>Abruzzo</b>	44	18	14	9	12	97
<b>Basilicata</b>	-	9	-	-	-	9
<b>Bolzano</b>	-	4	-	-	-	4
<b>Calabria</b>	-	-	16	13	12	41
<b>Campania</b>	-	7	-	16	-	23
<b>Emilia Romagna</b>	169	19	61	26	23	298
<b>Friuli Venezia Giulia</b>	29	-	19	30	22	100
<b>Lazio</b>	-	-	1096	187	-	1283
<b>Liguria</b>	21	43	10	12	-	86
<b>Lombardia</b>	1404	41	615	533	564	3157
<b>Marche</b>	43	97	33	28	23	224
<b>Molise</b>	-	53	4	13	6	76
<b>Piemonte</b>	139	108	99	60	59	465
<b>Puglia</b>	88	50	32	50	36	256
<b>Sardegna</b>	97	-	29	23	28	177
<b>Sicilia</b>	-	50	1032	30	57	1169
<b>Toscana</b>	-	147	-	-	47	194
<b>Trento</b>	22	46	8	19	16	111
<b>Umbria</b>	10	3	3	2	3	21
<b>Valle d'Aosta</b>	-	-	-	-	-	-
<b>Veneto</b>	-	10	-	29	14	53
<b>Totale generale</b>	<b>2066</b>	<b>705</b>	<b>3071</b>	<b>1080</b>	<b>922</b>	<b>7844</b>

**AUTOTUTELA**

<b>REGIONE</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>Totale</b>
<b>Abruzzo</b>	<b>64</b>	<b>11</b>	<b>5</b>	<b>19</b>	<b>-</b>	<b>99</b>
<b>Basilicata</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>Bolzano</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>Calabria</b>	<b>-</b>	<b>58</b>	<b>34</b>	<b>13</b>	<b>19</b>	<b>124</b>
<b>Campania</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>25</b>	<b>-</b>	<b>25</b>
<b>Emilia Romagna</b>	<b>4</b>	<b>10</b>	<b>16</b>	<b>20</b>	<b>29</b>	<b>79</b>
<b>Friuli Venezia Giulia</b>	<b>-</b>	<b>7</b>	<b>14</b>	<b>49</b>	<b>29</b>	<b>99</b>
<b>Lazio</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>514</b>	<b>27</b>	<b>-</b>	<b>541</b>
<b>Liguria</b>	<b>23</b>	<b>-</b>	<b>83</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>106</b>
<b>Lombardia</b>	<b>88</b>	<b>132</b>	<b>125</b>	<b>177</b>	<b>307</b>	<b>829</b>
<b>Marche</b>	<b>44</b>	<b>50</b>	<b>42</b>	<b>37</b>	<b>129</b>	<b>302</b>
<b>Molise</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>4</b>	<b>6</b>	<b>13</b>	<b>23</b>
<b>Piemonte</b>	<b>10</b>	<b>-</b>	<b>23</b>	<b>198</b>	<b>63</b>	<b>294</b>
<b>Puglia</b>	<b>56</b>	<b>78</b>	<b>30</b>	<b>48</b>	<b>90</b>	<b>302</b>
<b>Sardegna</b>	<b>18</b>	<b>10</b>	<b>3</b>	<b>2</b>	<b>-</b>	<b>33</b>
<b>Sicilia</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>81</b>	<b>165</b>	<b>39</b>	<b>285</b>
<b>Toscana</b>	<b>22</b>	<b>23</b>	<b>31</b>	<b>26</b>	<b>43</b>	<b>145</b>
<b>Trento</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>Umbria</b>	<b>3</b>	<b>5</b>	<b>4</b>	<b>1</b>	<b>5</b>	<b>18</b>
<b>Valle d'Aosta</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>Veneto</b>	<b>-</b>	<b>20</b>	<b>10</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>30</b>
<b>Totale generale</b>	<b>332</b>	<b>404</b>	<b>1019</b>	<b>813</b>	<b>766</b>	<b>3334</b>

**VERIFICHE FISCALI**

<b>REGIONE</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>Totale</b>
<b>Abruzzo</b>	3	-	1	2	1	7
<b>Basilicata</b>	-	-	-	-	-	-
<b>Bolzano</b>	-	-	-	-	-	-
<b>Calabria</b>	-	7	-	1	-	8
<b>Campania</b>	-	-	-	-	-	-
<b>Emilia Romagna</b>	8	6	1	2	6	23
<b>Friuli Venezia Giulia</b>	-	1	3	6	4	14
<b>Lazio</b>	-	-	-	-	-	-
<b>Liguria</b>	1	2	-	14	6	23
<b>Lombardia</b>	-	-	29	-	-	29
<b>Marche</b>	2	2	1	3	-	8
<b>Molise</b>	-	-	-	-	-	-
<b>Piemonte</b>	1	-	6	1	-	8
<b>Puglia</b>	11	17	11	9	9	57
<b>Sardegna</b>	5	1	5	-	11	22
<b>Sicilia</b>	-	2	1	3	50	56
<b>Toscana</b>	8	3	1	3	17	32
<b>Trento</b>	4	2	3	1	2	12
<b>Umbria</b>	2	4	-	2	3	11
<b>Valle d'Aosta</b>	-	-	-	-	-	-
<b>Veneto</b>	-	-	-	-	-	-
<b>Totale generale</b>	45	47	62	47	109	310

## TRIBUTI LOCALI

REGIONE	2003	2004	2005	2006	2007	Totale
Abruzzo	-	8	8	29	10	55
Basilicata	-	-	-	-	-	-
Bolzano	-	12	-	-	-	12
Calabria	-	34	36	5	-	75
Campania	-	-	-	-	-	-
Emilia Romagna	11	4	18	15	8	56
Friuli Venezia Giulia	-	2	4	7	14	27
Lazio	-	59	277	46	-	382
Liguria	-	13	-	22	11	46
Lombardia	81	96	53	78	67	375
Marche	4	-	-	-	-	4
Molise	-	3	1	3	8	15
Piemonte	9	11	10	9	5	44
Puglia	61	64	607	45	37	814
Sardegna	29	23	8	13	23	96
Sicilia	-	6	-	-	5	11
Toscana	-	8	18	14	-	40
Trento	10	7	12	1	-	30
Umbria	1	1	2	-	5	9
Valle d'Aosta	-	-	-	-	-	-
Veneto	-	-	-	-	-	-
<b>Totale generale</b>	<b>206</b>	<b>351</b>	<b>1054</b>	<b>287</b>	<b>193</b>	<b>2091</b>

## ISTANZE VARIE

REGIONE	2003	2004	2005	2006	2007	Totale
Abruzzo	21	67	8	19	28	143
Basilicata	-	-	-	-	-	-
Bolzano	-	43	-	-	-	43
Calabria	-	31	26	15	15	87
Campania	-	-	-	59	1000	1059
Emilia Romagna	69	65	66	55	78	333
Friuli Venezia Giulia	-	24	26	88	55	193
Lazio	-	371	277	90	-	738
Liguria	25	25	44	59	82	235
Lombardia	724	868	1002	1235	1368	5197
Marche	31	38	38	56	73	236
Molise	-	6	1	11	5	23
Piemonte	83	108	10	193	385	779
Puglia	43	34	19	57	76	229
Sardegna	102	51	45	83	1047	1328
Sicilia	-	21	9	71	60	161
Toscana	-	103	145	196	147	591
Trento	27	26	45	26	45	169
Umbria	6	14	213	70	44	347
Valle d'Aosta	-	-	-	-	96	96
Veneto	-	-	63	43	161	267
<b>Totale generale</b>	<b>1131</b>	<b>1895</b>	<b>2037</b>	<b>2426</b>	<b>4765</b>	<b>12254</b>

Il volume complessivo delle pratiche analizzate dai Garanti negli ultimi cinque anni di attività risulta essere di **25833**; dall'andamento prospettato si rilevano informazioni interessanti sia in tema di raffronto a livello regionale sia - da un punto di vista quantitativo - nell'intero comparto nazionale. Da queste stesse informazioni emerge anche che le richieste dei contribuenti hanno riguardato, in prevalenza, i rimborsi, l'autotutela e i tributi locali.

Elevato è altresì il numero delle “istanze varie”, categoria eterogenea nella quale sono, per lo più, comprese segnalazioni di irregolarità commesse dagli uffici finanziari, denunce di carenza di motivazione, mancate risposte ai quesiti dei contribuenti e semplici richieste di informazioni, spesso estranee alle competenze funzionali del Garante. Di seguito, le principali osservazioni dei Garanti in relazione alle materie oggetto d'intervento e ad alcune questioni d'interesse per l'esercizio delle funzioni.

## 2.1 I rimborsi

La problematica della mancata erogazione dei rimborsi costituisce, secondo i Garanti, una delle principali cause di conflittualità tra contribuenti e fisco<sup>21</sup>. Una notevole parte delle istanze dei contribuenti, infatti, anche se in diminuzione rispetto agli anni precedenti, continua ad essere avanzata per i ritardi nelle procedure di pagamento dei rimborsi di crediti accertati, per i quali il Garante può attivarsi mediante l'invio agli uffici, di una lettera di sollecito al pagamento e di richiamo al rispetto dei termini.

Ed uno dei motivi ricorrenti di dette istanze è la generale resistenza degli uffici tributari a fornire informazioni sui termini dei rimborsi e sul rispetto di precise scadenze, soprattutto in relazione a rimborsi già riconosciuti.

A tale proposito, il Garante delle Marche afferma che se non può disconoscersi il notevole sforzo compiuto in questi ultimi anni dall'Agenzia delle entrate per circoscrivere il fenomeno dell'inadempimento sistematico delle obbligazioni di rimborso, al tempo stesso, non può negarsi il perdurare di inefficienze che non appaiono trascurabili e che impongono un maggiore controllo sull'operato degli uffici locali, ai quali non può essere consentito di ritardare gli adempimenti di competenza.

---

<sup>21</sup> Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2007, pag. 3 e Rel. II sem. 2007, pag. 3; Garante del contribuente della Lombardia, Rel. I sem. 2007, pag. 6; Garante del contribuente della Puglia Rel. I sem. 2007, pag. 31; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2007, pag. 5; Garante del contribuente della Toscana, Rel. I sem. 2007, pag. 5; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2007, pag. 8; Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia Rel. II sem. 2007, pag. 2.

Tutto ciò si traduce in una palese violazione del diritto dei contribuenti a ottenere il pagamento dei loro crediti entro termini ragionevoli, oltre che *“nella lesione d’immagine e della credibilità dell’Amministrazione finanziaria”*<sup>22</sup>.

Il Garante del Piemonte si interroga sul valore concreto dell’art. 13, comma 10, della legge n. 212/2000, che riconosce al Garante il potere di richiamare gli uffici finanziari al rispetto dei termini stabiliti per i rimborsi, atteso che tale richiamo può essere trascurato senza alcuna conseguenza per gli uffici; nella maggior parte dei casi, infatti, sia gli uffici locali sia quelli centrali rispondono alle sollecitazioni del Garante con risposte generiche sulla convalida del rimborso e sul relativo pagamento, con conseguente perdita di credibilità del Garante, che non riesce ad assolvere concretamente ai compiti previsti. Un’altra questione sollevata dallo stesso Garante è quella dell’efficacia della convalida delle domande di rimborso, poste in essere prima della scadenza dei termini della prescrizione, delle quali il contribuente abbia avuto notizia successivamente. Secondo tale organo, la convalida equivale ad un riconoscimento di debito, idoneo ad interrompere la prescrizione, in quanto con tale atto l’ufficio competente accerta che non vi sono ostacoli all’effettuazione del rimborso e del relativo pagamento; mentre per l’Amministrazione la convalida rappresenta un mero atto interno, da non comunicare al contribuente. Osserva, però il Garante che l’art. 2944 del codice civile non prevede che il riconoscimento del debito debba essere comunicato formalmente al creditore per interrompere la prescrizione, in quanto la sua interruzione avviene automaticamente, per il solo fatto che vi sia stato riconoscimento del debito. Inoltre, dalla lettura dell’art. 6, comma 2, della legge n. 212/2000, il quale stabilisce che *“l’Amministrazione deve informare il contribuente di ogni fatto e circostanza a sua conoscenza dal quale possa derivare il mancato riconoscimento di un credito”*, ne discenderebbe il dovere dell’Amministrazione di informare il contribuente dell’avvicinarsi dei termini di prescrizione<sup>23</sup>.

<sup>22</sup> Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2007, pag. 5.

<sup>23</sup> Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2007, pag. 8-9.

Per il Garante della Sardegna è, invece, opportuno che nella determinazione dei tempi dei rimborsi si tenga conto non della data di convalida dei singoli crediti, ma dell'epoca in cui il credito è maturato ed, inoltre, che nel definire l'impiego del gettito supplementare proveniente dalla riscossione dei tributi, si dia priorità a coloro che attendono da molti anni la restituzione di somme indebitamente riscosse dall'Amministrazione<sup>24</sup>.

Un'apprezzabile e costante diminuzione delle istanze relative ai rimborsi è evidenziata, invece, dal Garante della Lombardia, secondo il quale ciò è da attribuire all'implementazione delle linee di rimborso, che, peraltro, hanno inciso sui debiti dell'Amministrazione per modesti importi, nonché alle precisazioni fornite dal Garante ai contribuenti in ordine alla questione della competenza, distinguendo tra responsabilità genericamente attribuite all'Amministrazione centrale (l'erogazione effettiva dipende da scelte amministrative più generali) e quelle riconducibili alle competenze degli uffici locali<sup>25</sup> (solo per la fase di convalida può rappresentarsi una responsabilità degli uffici locali).

## 2.2 L'esercizio dell'autotutela

L'autotutela ha formato oggetto di trattazione e di specifiche proposte in tutte le relazioni dei Garanti del contribuente. L'art. 13, comma 6, prevede che il Garante attivi le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento e 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 all'iniziativa intrapresa nei confronti dell'ufficio tributario per indurlo ad annullare o rettificare l'atto impositivo, ovvero, uno strumento per rafforzare la domanda proposta col ricorso al giudice tributario, e, ancora, per valutare la convenienza della proposizione di tale ricorso.

<sup>24</sup> Garante del contribuente della Sardegna, Rel. I sem. 2007, pag. 4.

<sup>25</sup> Garante del contribuente della Lombardia, Rel. II sem. 2007, pag. 5.



Fin dalla prima fase di avvio dell'istituto si sono verificati 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, nell'ottica che al Garante fossero attribuiti poteri sostitutivi nell'intera area tributaria.

Per queste ragioni, i Garanti manifestano, come negli anni precedenti, l'esigenza di delineare meglio l'ambito di operatività dei poteri loro attribuiti, e di chiarire che l'attivazione della procedura di autotutela non deve essere più considerata per gli uffici finanziari un semplice invito a procedere, ma un impegno a valutare con attenzione le delibere che hanno ad oggetto tale richiesta: delibere che possono essere disattese, a loro giudizio, solo a fronte di una motivazione adeguata.

Ad ogni modo, la maggior parte dei Garanti non ha mai contestato il principio che gli nega il potere di annullare o revocare direttamente l'atto considerato illegittimo oppure di dare inizio alla procedura di autotutela, con obbligo dell'ufficio finanziario di attenersi alle sue direttive; essi hanno ritenuto necessario limitarsi a rilevare l'illegittimità, invitando l'Amministrazione finanziaria ad attivare l'autotutela o, comunque, a riesaminare la questione<sup>26</sup>. Ma, come noto, presupposto indispensabile per l'esercizio del potere di autotutela è il rapporto di subordinazione gerarchica ovvero la possibilità di poterlo esercitare direttamente ed entrambe le ipotesi non compaiono tra le funzioni e i poteri attribuiti al Garante.

Ribadiscono, però, che la stessa norma che riconosce il potere di attivare la procedura di autotutela non gli permette, poi, di pronunciarsi in favore del contribuente, nel caso in cui l'Amministrazione interessata si sia espressa negativamente sull'istanza di annullamento. I Garanti chiedono, quindi, un intervento legislativo per attribuire agli interessati la possibilità di proporre ricorso avverso il provvedimento di diniego dell'annullamento al Garante competente per territorio, con il conferimento del potere di valutare la decisione emessa dall'ufficio, di rilevarne gli eventuali vizi o motivi di infondatezza dedotti e di considerarla momentaneamente,

<sup>26</sup> Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2007, pag. 4; Garante del contribuente di Trento, Rel. II sem. 2007, pag. 3.

inefficace con rinvio all'ufficio stesso per una nuova e definitiva decisione alla luce delle osservazioni formulate.

*“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>27</sup>.*

Sulla necessità di una modifica normativa diretta a dotare l'organo di strumenti più incisivi si è espresso, inoltre, il Garante della Basilicata che, peraltro, propone di ampliare il potere di attivare la procedura di autotutela a tutti gli atti di natura tributaria<sup>28</sup>.

Molti Garanti evidenziano che il ricorso a loro rivolto è considerato estrema risorsa difensiva quando l'atto impositivo sia divenuto definitivo per mancata tempestiva impugnazione davanti al giudice tributario o, anche in pendenza di giudizio, qualora il contribuente voglia ottenere dal Garante una pronuncia di supporto delle ragioni sostenute davanti al giudice. L'aumento delle istanze presentate è anche indice della tendenza del contribuente a sottrarsi all'onerosità delle spese di assistenza tecnica del giudizio tributario, nonché ad ottenere una consulenza gratuita prima della proposizione del ricorso giurisdizionale.

Da ciò ne consegue per il Garante dell'Emilia Romagna l'esigenza di una norma attuativa dell'art. 13, comma 6, che renda possibile ed efficace l'esercizio, da parte del Garante, della potestà di autotutela per la rimozione degli atti impositivi invalidi o illegittimi ancorché non impugnati dinanzi al giudice tributario. In particolare, il Garante ritiene che la norma dovrebbe prevedere: l'obbligo per l'ufficio tributario, titolare del potere di annullamento o rettifica dell'atto in discussione, di emettere un motivato provvedimento di rigetto della risoluzione del Garante, e, contestualmente, prevedere la possibilità per quest'ultimo di proporre ricorso

<sup>27</sup> Garante del contribuente della Campania, Rel. II sem. 2007, pag. 3.

<sup>28</sup> Garante del contribuente della Basilicata, Rel. II sem. 2007, pag. 2.

gerarchico avverso il provvedimento dell'autorità rimasta inerte ovvero ricorso gerarchico improprio contro gli atti emessi dal consiglio comunale o regionale<sup>29</sup>.

Il Garante della Puglia sottolinea che gli uffici sia locali sia erariali non sempre prendono in considerazione le pratiche di attivazione per l'annullamento degli atti in via di autotutela, attenendosi all'interpretazione letterale della normativa senza esaminare con la dovuta attenzione le norme statutarie, concernenti i principi di collaborazione, buona fede ed errore scusabile, sanciti dallo Statuto dei diritti del contribuente<sup>30</sup>.

Anche il Garante delle Marche, in attesa di interventi normativi sull'impugnabilità dei provvedimenti di rifiuto espresso o tacito dell'esercizio dell'autotutela su istanza del contribuente, ritiene utile riferirsi ai principi garantistici richiamati dallo Statuto del contribuente che devono costituire ineludibile parametro di riferimento per l'interpretazione e l'applicazione corretta delle norme tributarie. Secondo il Garante, è, pertanto, necessaria e decisiva un'azione sinergica con gli uffici locali e la Direzione regionale, ai fini del raggiungimento di un equilibrio tra il pubblico interesse alla percezione delle imposte accertate e l'interesse privato del contribuente, tutelato dal Garante, a rimuovere in autotutela atti viziati dal punto di vista della legittimità ovvero infondati nel merito. Per realizzare questo obiettivo è necessario che al contributo di studio ed esperienza del Garante corrisponda, da parte degli uffici competenti, l'imparziale riesame dei procedimenti segnalati, motivando, se del caso, in modo ragionato e convincente, il rifiuto di conformarsi alla soluzione proposta dal Garante. In difetto, *“il rifiuto è illegittimo ed è o dovrebbe essere impugnabile davanti al giudice tributario, dovendosi ravvisare, quanto meno, la violazione dell'interesse giuridicamente protetto del contribuente al corretto esercizio, da parte degli organi della Amministrazione finanziaria, del potere discrezionale di rimuovere o correggere in via di autotutela i propri atti illegittimi o infondati ancorché definitivi secondo le regole sostanziali e procedurali stabilite*

<sup>29</sup> Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. I sem. 2007, pag. 5-6.

<sup>30</sup> Garante del contribuente della Puglia, Rel. I sem. 2007, pag. 29.

dalla legge (art. 2 quater D.L. 564/94 convertito in legge 654/94) e dal regolamento (D. M. 11/2/1997 n. 37)”.

Ma l’attenzione dell’Amministrazione deve essere vigile anche sugli atti rispetto ai quali è ancora pendente il termine per proporre ricorso giurisdizionale, poiché il rifiuto di rimuovere in sede amministrativa l’atto contestato e poi annullato dal giudice tributario, costituisce causa di danno erariale nel caso in cui l’Amministrazione soccombente sia condannata alle spese, nonché fonte di responsabilità disciplinare per inosservanza delle direttive impartite dagli organi centrali dell’Agenzia, atteso che con queste si raccomanda agli uffici periferici di annullare in via di autotuelu e, nel più breve tempo possibile, gli atti illegittimi o infondati, al fine di evitare la proposizione del giudizio da parte del contribuente e la dichiarazione di cessazione della materia del contendere.

Pertanto, è necessario, secondo il Garante delle Marche, che gli sia consentito di insistere, nell’invito rivolto agli uffici, di valutare con cura i suoi interventi, considerato che provengono da un’autorità neutrale e indipendente, e che esistono sentenze dei giudici tributari che hanno accolto le ragioni del contribuente e condannato l’Amministrazione alle spese di giudizio per aver dato causa alla lite, disattendendo in modo ingiustificato tali interventi<sup>31</sup>.

Il Garante della Toscana, di concorde parere, suggerisce che gli uffici fiscali tengano in maggiore considerazione le soluzioni prospettate dal Garante, quale sorta di “*giurisprudenza di persuasione*”<sup>32</sup>.

Diversa la posizione del Garante del Piemonte che evidenzia come le reazioni degli uffici finanziari alle richieste di attivazioni di autotuelu, prima negative, siano migliorate e sempre più numerosi siano i casi in cui le istanze del Garante vengono accolte<sup>33</sup>.

<sup>31</sup> Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2007, pag. 5-6-7.

<sup>32</sup> Garante del contribuente della Toscana, Rel. I sem. 2007, pag. 9.

<sup>33</sup> Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2007, pag. 8.

### 2.3 Le verifiche

Lo Statuto dei diritti del contribuente prevede specifiche garanzie per il contribuente sottoposto a ispezioni e controlli contabili effettuati dagli uffici dell'Amministrazione finanziaria e della Guardia di finanza. Si tratta di disposizioni aventi una funzione rafforzativa delle regole generali dell'ordinamento e di garanzia nei confronti dei poteri di cui l'Amministrazione finanziaria dispone, tali da assicurare il pieno rispetto dell'equità e dell'imparzialità di trattamento.

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

In particolare, l'art. 12, comma 6, dello Statuto prevede che il contribuente qualora ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge, possa rivolgersi al Garante, secondo quanto previsto dal successivo art. 13, attraverso un percorso alternativo al contenzioso, per ottenere la tutela dei propri diritti.

Non sono, comunque, state segnalate dai Garanti, nel corso del 2007, 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>34</sup>. La diminuzione delle istanze presentate dimostra che il personale civile e militare addetto alle verifiche fiscali, nonostante la mancata emanazione del "codice di comportamento" previsto dall'art. 15 della legge n. 212/ 2000, opera secondo le regole garantiste introdotte dall'art. 12 sopra citato, non offrendo ai contribuenti, salvo casi eccezionali, validi motivi di contestazione sul piano della correttezza formale dell'attività d'indagine<sup>35</sup>.

Tuttavia, il Garante della Sicilia e quello della Puglia fanno presente che non sempre le operazioni di verifica sono effettuate secondo le modalità previste dall'art.

<sup>34</sup> Garante del contribuente della Campania, Rel. II sem. 2007, pag. 5; Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2007, pag. 4; Garante del contribuente di Bolzano, Rel. II sem. 2007, pag. 4; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2007, pag. 9; Garante del contribuente della Lombardia, Rel. I sem. 2007, pag. 7.

<sup>35</sup> Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2007, pag. 6.

12, sottolineando che i motivi di contestazione si riferiscono alla presunta mancata comunicazione dei motivi del controllo e alla durata di permanenza dei militari nei locali aziendali<sup>36</sup>.

In particolare, in relazione alla durata della permanenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente, l'art. 12, comma 5, della richiamata legge n. 212/2000, stabilisce che tale termine non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta nei casi di particolare complessità dell'indagine. La norma non chiarisce poi se tale termine debba essere utilizzato dai verificatori in modo continuativo oppure se possa essere suddiviso in termini più brevi, anche distanziati tra loro.

Tale limite temporale, come più volte segnalato dai Garanti nelle precedenti relazioni, è insufficiente laddove si tratta di effettuare verifiche presso aziende di grandi dimensioni o gruppi aziendali e ciò ha indotto il Comando della Guardia di finanza ad emanare circolari con le indicazioni necessarie per l'esercizio del potere di controllo. Le verifiche, pertanto, si svolgono molto spesso mediante una serie di brevi accessi nella sede aziendale senza superare, normalmente, il numero massimo dei giorni di permanenza in azienda fissato dalla legge. In realtà tali accessi, secondo i Garanti, possono protrarsi per vari mesi senza che di volta in volta il ritorno dei verificatori sia giustificato, con inevitabili conseguenze negative sulle attività aziendali. Per tali ragioni continuano a ritenere indispensabile una revisione della norma che chiarisca in modo definitivo la durata massima dei controlli e le modalità di calcolo.

Sull'argomento il Garante del Friuli Venezia Giulia rappresenta che il legislatore ha dimostrato di considerare accessi, ispezioni e verifiche come strumenti da utilizzare con parsimonia, nei soli casi di concreta ed effettiva necessità di indagini in "loco", in quanto suscettibili di incidere pesantemente sul normale espletamento dell'attività dei verificati. Rivolge, pertanto, una raccomandazione sia alla Direzione

<sup>36</sup> Garante del contribuente della Sicilia, Rel. II sem. 2007, pag. 2; Garante del contribuente della Puglia, Rel. II sem. 2007, pag. 35.

regionale dell’Agenzia delle entrate sia al Comando regionale della Guardia di finanza affinché non compromettano il rapporto fiduciario con i contribuenti<sup>37</sup> e tengano in considerazione, nell’esercizio delle facoltà discrezionali che gli competono, lo spirito informatore delle disposizioni dell’art. 12 dello Statuto, senza ostacolare più dello stretto necessario le normali attività.

Anche il Garante del Piemonte, pur sottolineando che le questioni relative alle verifiche fiscali sono state poche 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 la situazione dei controlli fiscali fondati sui parametri o sugli studi di settore continua ad essere complessa. Per i calcoli legati a detti studi, precisa il Garante, gli uffici utilizzano programmi informatici forniti dall’Amministrazione e basati su rilevazioni statistiche che non sempre sono idonee a risolvere casi anomali<sup>38</sup>.

Il Garante della Lombardia ribadisce che la tipologia di richieste presentate non si riferisce tanto al mancato rispetto del termine di permanenza nella sede del contribuente quanto ad aspetti più marginali dell’accesso e delle ispezioni (orari, tutela della *privacy* per soggetti non direttamente coinvolti, ecc.). Ciò dimostra il superamento della fase di maggiore criticità nell’applicazione dei principi fissati dall’art. 12 dello Statuto e la maggiore sensibilità del contribuente al corretto svolgimento dell’attività prodromica all’accesso, utile all’abbattimento dei tempi di esecuzione delle ispezioni e delle verifiche, da sempre considerate come “*pesante intrusione nella vita dell’impresa*”<sup>39</sup>.

Sul tema è intervenuto anche il Garante della Provincia Autonoma di Trento, il quale evidenzia la fragilità probatoria di alcuni accertamenti fondati esclusivamente sui rilievi e sulle osservazioni emergenti dal processo verbale di constatazione della Guardia di finanza, senza alcuna comparazione con la documentazione offerta dal verificato. Ciò avviene in quanto, ai fini della regolarità del procedimento, si ritiene

<sup>37</sup> Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. II sem. 2007, pag. 3.

<sup>38</sup> Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2007, pag. 9.

<sup>39</sup> Garante del contribuente della Lombardia, Rel. II sem. 2007, pag. 5.

necessario che nei verbali siano indicate le situazioni antecedenti ai rilievi oggetto di contestazione assumendo in tal modo *“l’atto accertativo..... quel carattere di autonomia impositiva voluta dalla normativa in materia”*<sup>40</sup>.

#### 2.4 Il fermo amministrativo

Come noto, il fermo amministrativo dei beni mobili iscritti nei pubblici registri, previsto dall’articolo 86 del Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 29 settembre 1973, viene utilizzato dai Concessionari della riscossione quando il contribuente si trovi in una condizione debitoria nei confronti dello Stato, definita da una cartella di pagamento<sup>41</sup>. I Garanti manifestano perplessità in ordine all’emissione del provvedimento in questione qualora non venga rispettato il principio di proporzionalità tra l’ammontare del debito, a garanzia del quale il fermo viene disposto, e i danni che provoca al soggetto colpito, ritenendo necessaria una rivisitazione normativa improntata a criteri di equità e di rispetto degli interessi dei contribuenti.

In particolare, il Garante della Puglia fa presente che, recentemente, Equitalia S.p.A., accogliendo le richieste avanzate anche dai vari Garanti del contribuente, ha ritenuto di dover migliorare il sistema e ha previsto: *“norme più eque in materia di iscrizione ipotecaria, in modo da assicurare un principio di trasparenza ed uniformità da parte degli agenti della riscossione nei confronti dei contribuenti. Infatti, come, peraltro, rilevato dal Garante negli anni passati, spesso i Concessionari della riscossione hanno abusato degli strumenti esecutivi messi a loro disposizione, anche per il recupero di somme di scarsissima rilevanza.*

<sup>40</sup> Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Trento, Rel. II sem. 2007, pag. 4.

<sup>41</sup> Il fermo amministrativo è un atto di riscossione coattiva con il quale le amministrazioni o gli enti competenti possono “bloccare” un bene mobile iscritto in pubblici registri del debitore o dei coobbligati (artt. 50 e 86 del DPR n. 602/1973). Il presupposto è il mancato pagamento da parte del debitore nei termini di 60 giorni dalla notifica della cartella esattoriale. La legge n. 248 del 4 agosto 2006 di conversione del decreto legge n. 223 del 4 luglio 2006, ha stabilito che il fermo amministrativo è impugnabile davanti alle Commissioni tributarie provinciali.



*È stato così stabilito che le procedure riguardanti il fermo amministrativo devono essere strettamente correlate agli importi da recuperare e, soprattutto per importi inferiori a 10.000 Euro, disposti solo dopo vari preavvisi di pagamento*<sup>42</sup>.

Anche il Garante dell'Umbria evidenzia che nel corso dell'anno la società Equitalia è intervenuta sulla questione stabilendo su territorio nazionale criteri omogenei per l'adozione dei suddetti provvedimenti, auspicando *“un intervento legislativo che preveda un controllo sull'attività di Equitalia S.p.A. da parte di un soggetto che deve essere, però, terzo rispetto agli azionisti. Questo perché l'importante e delicata attività di riscossione deve essere espletata con la massima correttezza e senza ingiustificati carichi per i cittadini*”<sup>43</sup>.

Ed ancora, il Garante della Liguria ritiene necessario un intervento chiarificatore del legislatore. Pur riconoscendo, infatti, che in linea generale Equitalia ha operato in accoglimento di talune richieste del Garante, osserva che a livello locale permangono numerose lamentele sia in ordine al fermo amministrativo degli autoveicoli, sia riguardo iscrizioni di ipoteca su immobili per debiti tributari già assolti o di modesta entità. In particolare, sottolinea che sono iscritte ipoteche per crediti che non superano complessivamente € 8000, limite al di sotto del quale, in base al disposto dell'art. 76 del D.P.R. n. 602/1973, non si può procedere all'espropriazione immobiliare: *“ammetterne l'iscrizione laddove l'espropriazione stessa non è consentita, la trasforma in un mezzo di coazione nei confronti del debitore, non previsto dalla legge e pertanto illegittimo*”<sup>44</sup>.

Quanto ai poteri riconosciuti agli agenti della riscossione, i Garanti ritengono che essi debbano agire con profonda attenzione e scrupolo nell'adozione dei fermi amministrativi, considerato che la normativa non prevede serie garanzie per il contribuente sottoposto a questi provvedimenti, la cui adozione continua a suscitare vivacissime proteste.

<sup>42</sup> Garante del contribuente della Puglia, Rel. I sem. 2007, pag. 32.

<sup>43</sup> Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. II sem. 2007, pag. 6 - 7.

<sup>44</sup> Garante del contribuente della Liguria, Rel. II sem. 2007, pag. 6 - 7.

Al riguardo, il Garante del Piemonte ribadisce la mancanza di ogni controllo preventivo - fino a poco tempo fa anche successivo - sulla motivazione dell'adozione di detto provvedimento che non è ancora soggetto ad un procedimento di convalida; il fermo, sottolinea *“viene quindi attuato per il solo fatto che esiste una cartella esattoriale insoluta, indipendentemente dal fatto che la cartella stessa sia o non sia regolare, sia motivata o meno ed eventualmente oggetto di contestazioni. Il “fermo” comporta il divieto assoluto per il proprietario di utilizzare il veicolo, e ciò indipendentemente dal fatto che possa trattarsi per lui di uno strumento di lavoro indispensabile, e non è prevista alcuna ragionevole proporzione tra l'entità economica del provvedimento cautelare e il valore del bene sequestrato, mentre la legge prevede che non si può procedere all'espropriazione immobiliare se il credito per cui si agisce non supera l'importo di € 8.000”*<sup>45</sup>.

Alcuni Garanti sono intervenuti, più in generale, sulla fase della riscossione dei tributi, con riferimento sia all'utilizzo del fermo amministrativo sia alle iscrizioni ipotecarie. Tra questi, il Garante della Calabria segnala lamentele in ordine alle misure adottate dall'agente della riscossione relative a debiti tributari già assolti o per i quali i contribuenti attendevano lo sgravio per infondatezza della pretesa del fisco riconosciuta dagli stessi uffici finanziari o dichiarata tale dalle Commissioni tributarie<sup>46</sup>.

Il Garante del Lazio rileva, inoltre, che molti contribuenti, senza alcuna preventiva comunicazione, vengono casualmente a conoscenza di iscrizioni ipotecarie a loro carico, anche di importi irrisori, che, oltretutto, provocano lievitazione di costi a causa della mancata estensione su altra ipoteca preesistente, sempre ad opera dello stesso concessionario. Altre disfunzioni si verificano nel caso di fermo amministrativo, *“relativamente a quei contribuenti che non hanno ricevuto alcuna notifica di cartelle esattoriali o che hanno pagato e i relativi pagamenti non sono stati correttamente registrati, o ancora, che nella vertenze tributarie hanno avuto*

<sup>45</sup> Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2007, pag. 11.

<sup>46</sup> Garante del contribuente della Calabria, Rel. II sem. 2007, pag. 8.

*sentenze favorevoli e che gli uffici interessati non hanno provveduto a comunicare all'Esattore tale circostanza ed il conseguente annullamento delle iscrizioni a ruolo".*

Tali casi determinano, a suo parere, *"la confusa e problematica situazione della fase di riscossione, situazione certamente cretasi nel tempo ed ereditata dalla Gerit S.p.A. del Gruppo Riscossione S.p.A., ora Equitalia....e che in sostanza ostacolano grandemente l'opera di costruzione del rapporto di fiducia fisco-contribuente"*<sup>47</sup>.

In proposito, il Garante della Sicilia sottolinea che *"mentre il rapporto fra Agenzia delle Entrate e contribuente può considerarsi notevolmente migliorato, lo stesso non può dirsi per quello fra contribuente e agente della riscossione"*<sup>48</sup>.

Sulla questione è intervenuto anche il Garante delle Marche il quale, ferma restando l'esigenza di utilizzare con doverosa prudenza gli strumenti predisposti dalla legge per assicurare la riscossione dei tributi accertati ed iscritti a ruolo, ritiene indispensabili maggiori controlli sull'operato degli agenti della riscossione al fine di garantire il rispetto del diritto dei contribuenti all'integrità del patrimonio. L'attribuzione ai concessionari di strumenti di coazione dovrebbe essere bilanciata da una normativa di rafforzamento della tutela dei contribuenti mediante previsione di modalità, condizioni e limiti all'attività di riscossione, al fine di contemperare l'interesse degli enti impositori alla realizzazione dei propri crediti con quello dei contribuenti a non essere assoggettati ad azioni esecutive ingiustificate. Se da un lato è apprezzabile l'iniziativa di Equitalia di regolare e limitare con disposizioni interne l'esercizio dei poteri degli agenti della riscossione, dall'altro non può dirsi altrettanto per la perdurante inerzia dell'autorità statale nell'emanazione del regolamento prescritto dal citato art. 86 in materia di fermo amministrativo. Si è preferito, infatti, richiamare in vita con una norma interpretativa (art. 3, del Decreto legge 30 settembre 2005 n. 2003 convertito in legge 2 dicembre 2005 n. 248) il regolamento di cui al

<sup>47</sup> Garante del contribuente del Lazio, Rel. I sem. 2007, pag. 4-5.

<sup>48</sup> Garante del contribuente della Sicilia, Rel. II sem. 2007, pag. 3.

Decreto ministeriale del 7 settembre 1998 n. 503, lasciando il privato libero di dettare regole, condizioni e limiti che dovrebbero trovare la fonte in un atto generale della pubblica autorità designata dalla legge. Nessuna disposizione di legge o regolamento, prosegue il Garante, vincola gli agenti della riscossione al rispetto della proporzionalità tra importo del credito erariale iscritto a ruolo e uso della misura, né è prescritto alcun divieto di utilizzo dell'istituto del fermo in presenza di situazioni particolari familiari, personali o di lavoro che rendono indispensabile l'utilizzo del veicolo<sup>49</sup>.

## 2.5 La funzionalità dei servizi di informazione e assistenza

I Garanti continuano a manifestare, in generale, apprezzamento per la buona funzionalità ed efficienza dei servizi di assistenza e informazione offerti ai contribuenti, anche attraverso la realizzazione di *front office* attrezzati<sup>50</sup>.

Al riguardo, il Garante della Toscana segnala le misure organizzative adottate dalla Direzione regionale e dagli uffici competenti, dirette al miglioramento della qualità dei servizi e delle procedure telematiche, nonché la varietà e diffusione delle fonti informative messe a disposizione dell'Agenzia delle entrate.

Diversa la posizione del Garante della Calabria e di quello del Friuli Venezia Giulia che, nonostante il giudizio positivo per quanto realizzato dall'Agenzia delle entrate, ribadiscono la scarsa efficienza dei *Call Center*, soprattutto riguardo al buon esito dei contatti e al tempo di attesa<sup>51</sup>. In particolare, il Garante del Friuli Venezia Giulia segnala disfunzioni sia in ordine al servizio di prenotazioni *via web* poiché, dopo l'esaurimento del numero di appuntamenti prestabilito, il sistema non fornisce all'utente informazioni circa le date in cui sarà possibile usufruirne, sia in relazione

<sup>49</sup> Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2007, pag. 16-17.

<sup>50</sup> Garante del contribuente della Campania, Rel. II sem. 2007, pag. 2; Garante del contribuente della Basilicata, Rel. I sem. 2007, pag. 1; Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. II sem. 2007, pag. 2; Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. I sem. 2007, pag. 1.

<sup>51</sup> Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. I sem. 2007, pag. 2; Garante del contribuente della Calabria, Rel. II sem. 2007, pag. 8.

alla mancanza in diversi uffici di un apparecchio “elimina code”<sup>52</sup>. Il Garante del Lazio, invece, evidenzia carenze nell’assistenza ai contribuenti da parte di alcuni uffici<sup>53</sup>.

Da altri Garanti viene sottolineato, inoltre, che la mancanza di risorse non consente di esercitare l’accesso sistematico agli uffici per verificarne la funzionalità dei servizi e l’agibilità degli spazi aperti al pubblico e che, pertanto, è possibile effettuare solo un controllo indiretto, fondato su dati forniti dalla stessa Amministrazione o su quanto rappresentato dai contribuenti o dai professionisti che prestano loro assistenza<sup>54</sup>.

### 3. I provvedimenti adottati a seguito di segnalazioni

Giudizi positivi sono espressi dai Garanti, seppur con qualche eccezione, anche sul sistema di relazioni con gli uffici finanziari sia locali che centrali. Fatte salve le problematiche relative alla materia dei rimborsi e dell’autotutela, nelle relazioni semestrali si è registrata una comune opinione circa il grado di effettiva collaborazione prestata dagli uffici finanziari, i quali, solitamente, hanno fornito risposte esaurienti e tempestive nel rispetto dei termini di legge<sup>55</sup>.

A tale proposito, il Garante della Sicilia sottolinea il rapporto collaborativo esistente tra tutti gli uffici dell’Agenzia delle entrate presenti nel territorio siciliano e l’ufficio del Garante, circostanza che agevola sia *“l’attività dell’organismo sia la realizzazione del rapporto di fiducia tra fisco e contribuente”*. Le segnalazioni ricevute dal Garante o le iniziative intraprese sono considerate occasioni utili per far *“emergere situazioni magari sconosciute al responsabile dell’ufficio finanziario, ma probabilmente in grado di recare pregiudizio ai cittadini”*<sup>56</sup>. Il perseguimento della corretta applicazione delle norme tributarie costituisce obiettivo comune e momento

<sup>52</sup> Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. II sem. 2007, pag. 2.

<sup>53</sup> Garante del contribuente del Lazio, Rel. I sem. 2007, pag. 3.

<sup>54</sup> Garante del contribuente della Lombardia, Rel. I sem. 2007, pag. 3.

<sup>55</sup> Garante del contribuente della Valle d’Aosta, Rel. II sem. 2007, pag. 4; Garante del contribuente dell’Umbria, Rel. II sem. 2007, pag. 4 -5; Garante del contribuente dell’Abruzzo, Rel. II sem. 2007, pag. 1; Garante del contribuente della Basilicata, Rel. II sem. 2007, pag. 1; Garante del contribuente del Veneto, Rel. II sem. 2007, pag. 2; Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2007, pag. 2.

<sup>56</sup> Garante del contribuente della Sicilia, Rel. I sem. 2007, pag. 3.

di necessario confronto per l'attuazione del principio di trasparenza posto a base dell'attività impositiva fiscale. Tuttavia, prosegue il Garante, è comunque necessaria una migliore definizione dei poteri dell'organo, al fine di evitare che l'efficacia dell'attività sia legata esclusivamente alla capacità dei suoi componenti e all'esistenza di un proficuo dialogo con l'Amministrazione finanziaria.

Diversi sono poi i Garanti che, nel ribadire la propria soddisfazione per le relazioni intercorrenti tra i loro uffici e quelli finanziari, sia statali sia locali, sottolineano che la naturale contrapposizione dialettica fra le parti non ha mai dato causa a momenti di pregiudiziale conflittualità. Anche in caso di dissenso, il contraddittorio con gli uffici finanziari è sempre stato improntato alla massima disponibilità per la comune ricerca di un accordo ed il numero di casi in cui i suggerimenti dei Garanti sono accolti è in aumento<sup>57</sup>.

Valutazione positiva sulla effettiva collaborazione prestata dagli uffici finanziari è espressa dal Garante di Trento secondo il quale se da una parte non è mancato, in termini generali, il confronto dialettico con gli uffici finanziari, dall'altro si è riscontrata *“una puntuale osservanza dei termini di risposta alle richieste e/o deduzioni del Garante. Tali elementi, se adeguatamente apprezzati, possono concorrere al raggiungimento di significativi risultati ed al soddisfacimento delle esigenze di chiarezza e linearità da parte degli Uffici finanziari con riferimento alla effettiva posizione del contribuente interessato*<sup>58</sup>.

Al generale apprezzamento sfuggono, però, le analisi di alcuni Garanti tra cui quello della Campania che, nonostante i buoni rapporti con gli uffici finanziari, osserva come i tempi della trattazione delle pratiche siano ancora troppo lunghi, con inevitabili conseguenze negative sul rapporto tra fisco e contribuenti<sup>59</sup>.

Il Garante delle Marche registra un aumento dei casi di inosservanza del termine di trenta giorni entro il quale gli uffici devono trasmettere i chiarimenti ed i documenti richiesti nonché comunicare allo stesso i provvedimenti adottati in

<sup>57</sup> Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2007, pag. 5.

<sup>58</sup> Garante del contribuente per la Provincia Autonoma di Trento, Rel. I sem. 2007, pag. 4.

<sup>59</sup> Garante del contribuente della Campania Rel. I sem. 2007, pag. 4.

relazione alle fattispecie segnalate. Tutto ciò, secondo il Garante, determina deterioramento dei rapporti con gli interlocutori istituzionali e pregiudizio dell'immagine del Garante nei confronti dei contribuenti che lamentano l'inefficacia dell'azione di tutela dei loro diritti<sup>60</sup>. Stessa situazione è stata rilevata, circa la competenza su questioni e procedure di autotutela riferite a tributi locali, per le risposte fornite dagli enti locali.

Anche altri Garanti segnalano che gli uffici dei piccoli Comuni a volte 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 .... 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>61</sup>.

Il Garante dell'Abruzzo, ribadendo la propria competenza in materia di tributi locali, sottolinea che alcuni enti territoriali della propria regione non si ritengono obbligati a fornire una tempestiva risposta alle richieste inviate dagli uffici del Garante<sup>62</sup>.

Diversi Garanti precisano, infine, 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 disposizioni dello Statuto, contrastano con l'auspicata disponibilità nei confronti del contribuente. A questo proposito, il Garante del Friuli Venezia Giulia rinnova *“la raccomandazione agli uffici di fornire motivata risposta scritta alle istanze dei contribuenti, entro tempi ragionevoli, in ossequio all'obbligo previsto dall'art. 2 della legge 212/2000 e dalle norme generali in materia di provvedimenti amministrativi”*<sup>63</sup>.

<sup>60</sup> Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2007, pag. 3.

<sup>61</sup> Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2007, pag. 5.

<sup>62</sup> Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. II sem. 2007, pag. 1.

<sup>63</sup> Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. I sem. 2007, pag. 2.

#### 4. L'attivazione dei poteri

I Garanti concordano nel riconoscersi la possibilità di esercitare i loro poteri non solo sulla base di segnalazioni scritte da parte dei contribuenti, ma anche d'ufficio, una volta venuti a conoscenza in altro modo dell'esistenza di disfunzioni. Ritengono, infatti, corretto anche recepire le dichiarazioni orali dei contribuenti, quando non sia possibile acquisire per motivi diversi (carenze culturali, difetto di assistenza) la segnalazione scritta, che è ritenuta comunque la forma ordinaria dell'attivazione del collegio. Nell'anno di riferimento, le modalità di acquisizione delle segnalazioni pervenute ai Garanti sono state molteplici: dalla tradizionale forma scritta inviata per posta ordinaria, al fax, al colloquio telefonico, alla posta elettronica, fino al verbale redatto per ricevere le dichiarazioni del contribuente.

Essi favoriscono, quando possibile, come prima forma di partecipazione dei contribuenti, quella dell'ascolto informale, che è un utile strumento per evitare il protrarsi della controversia ed il ricorso al contenzioso, qualora all'interessato siano spiegati i motivi per i quali la contestazione non sarebbe validamente sostenibile in sede giurisdizionale.

Al riguardo, il Garante della Campania concede ampio spazio al colloquio diretto e telefonico con il contribuente al quale, pur non fornendo alcuna consulenza nelle ipotesi di materie estranee alle proprie funzioni, comunica sempre le ragioni di rigetto delle istanze con l'indicazione dell'ente a cui rivolgersi e la procedura da adottare<sup>64</sup>. A questo stesso proposito, il Garante delle Marche fa presente che, entro limiti compatibili con le specifiche funzioni dell'organismo, in alcuni casi viene trasmesso all'istante un parere meramente orientativo, non vincolante né per l'Amministrazione finanziaria né per il Garante<sup>65</sup>.

I Garanti ritengono che questo particolare aspetto dell'attività, che non trova riscontro nel protocollo dell'ufficio e nei verbali delle delibere collegiali, contribuisca

<sup>64</sup> Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2007, pag. 3.

<sup>65</sup> Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2007, pag. 4.



in misura rilevante a ridurre il livello di conflittualità tra enti impositori e contribuenti e produca non trascurabili effetti deflattivi del contenzioso giurisdizionale<sup>66</sup>.

Così il Garante dell'Umbria, il quale precisa di aver improntato l'attività secondo criteri di disponibilità e informalità per agevolare i cittadini contribuenti nella presentazione delle segnalazioni, osserva che *“I contatti diretti si rivelano particolarmente significativi nel caso in cui, già dal solo colloquio, emerge la non sostenibilità delle ragioni esposte dal soggetto interessato, specialmente quando si evidenzia con chiarezza l'inesistenza di comportamenti scorretti da parte degli Uffici, quali inizialmente - segnalati dai contribuenti. Tale procedura è utile per contribuire ad eliminare sul nascere potenziali controversie che si rivelerebbero prive alla fine di fondamento”*<sup>67</sup>.

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. Non si tratta di esercizio di vera e propria consulenza fiscale, ma di attività di supporto giuridico - che non può ritenersi esclusa purché contenuta nei limiti dell'informazione tecnica orientativa - e di tutela indiretta del contribuente.

A tale proposito, il Garante della Calabria rileva che sono numerosi i contribuenti che contattano ogni giorno l'ufficio esponendo le varie problematiche e che soddisfatti dei chiarimenti ricevuti, ritengono, poi, di non dover formalizzare l'istanza: ciò a dimostrazione che *“la figura del Garante pur in assenza di adeguata pubblicizzazione, comincia a radicarsi nella coscienza dei contribuenti”*<sup>68</sup>.

Altri Garanti prediligono, invece, uno scambio formale sia con gli uffici interessati sia con i contribuenti che fanno pervenire gli esposti, attivandosi, secondo

<sup>66</sup> Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2007, pag. 2.

<sup>67</sup> Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. II sem. 2007, pag. 5.

<sup>68</sup> Garante del contribuente della Calabria, Rel. II sem. 2007, pag. 4.

quanto previsto dal comma 6 dell'art. 13, solo a seguito di segnalazioni inoltrate per iscritto ed esaurientemente documentate per riconoscerne il fondamento<sup>69</sup>.

Ed altri ancora sottolineano, infine, che il diritto all'informazione del contribuente viene rispettato attraverso la trasmissione di copia delle delibere adottate, delle risposte ricevute dall'Amministrazione e di qualsiasi altra notizia inerente allo svolgimento e alla definizione dei procedimenti.

Al riguardo, il Garante della Lombardia fa presente di aver operato con rapidità in ordine alle funzioni correlate alle istanze, sollecitazioni e segnalazioni di cui all'art. 13, comma 6, e, più in generale, sulla "*triangolazione informativa tra contribuente - Garante e Amministrazione*" trasmettendo dapprima al contribuente una risposta in termini non superiori a dieci giorni, alla quale fanno seguito le determinazioni definitive dei competenti uffici<sup>70</sup>.

Anche il Garante del Piemonte afferma che il tempo impiegato dal proprio ufficio per l'esame delle segnalazioni è assai breve (di solito non supera i quindici giorni) e in alcuni casi le pratiche vengono risolte per telefono, immediatamente. In realtà "*la maggior parte del tempo impiegato per il disbrigo delle pratiche trascorre nell'attesa delle risposte degli Uffici Finanziari interessati a cui sono state richieste notizie e documentazioni*"<sup>71</sup>.

## 5. Le iniziative di comunicazione

La legge n. 212/ 2000 non contiene alcuna indicazione in merito alle iniziative di comunicazione utili a far conoscere la figura e i compiti del Garante da sempre svolte a livello regionale dai singoli Garanti e a livello centrale dal Dipartimento per

<sup>69</sup> Garante del contribuente della Basilicata, Rel. I sem. 2007, pag. 2; Garante del contribuente del Molise, Rel. I sem. 2007, pag. 1 dell'allegato.

<sup>70</sup> Garante del contribuente della Lombardia, Rel. I sem. 2007, pag. 2-3.

<sup>71</sup> Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2007, pag. 5

le Politiche Fiscali - ora Dipartimento delle Finanze<sup>72</sup> - attraverso un'apposita sezione all'interno del portale web [www.finanze.gov.it](http://www.finanze.gov.it).

In particolare, sul sito indicato, alla voce Garante del contribuente, oltre al dossier tematico sulla legge istitutiva n. 212/2000, è presente anche - al fine di fornire un archivio informativo aggiornato per tutti i cittadini che vogliono avviare contatti con questi organismi - l'indicazione dei compiti del Collegio e un elenco completo dei Garanti e dei relativi recapiti (numeri telefonici, fax, indirizzi e nomi dei componenti il collegio)<sup>73</sup>.

Sono molti i Garanti che anche quest'anno segnalano la scarsa conoscenza, da parte dei contribuenti, dell'istituto e delle relative funzioni nonché dello Statuto dei diritti del contribuente in generale, richiedendo un intervento ministeriale diretto a colmare tale lacuna<sup>74</sup>.

In particolare, ritengono che nulla sia stato fatto in ambito ministeriale e regionale per dare visibilità all'ufficio del Garante e che tale obiettivo non possa essere perseguito con la sola organizzazione di conferenze e convegni. Per rendere vitale l'istituto è indispensabile che la sua esistenza e attività siano portate a conoscenza dei cittadini-contribuenti attraverso una campagna informativa con l'ausilio, ad esempio, di *spot* televisivi che richiedono risorse economiche di cui i Garanti non dispongono<sup>75</sup>.

A tale proposito, il Garante delle Marche sottolinea che le iniziative di informazione sul servizio reso dai Garanti alla collettività sono dirette ad incrementare nella generalità dei contribuenti la conoscenza dei diritti e delle garanzie previste dallo Statuto nonché ad assicurare, secondo lo spirito dello Statuto stesso, a tutti i contribuenti, in particolare ai meno esperti, la possibilità di avvalersi

<sup>72</sup> Il Dipartimento delle Finanze è nato con il DPR n. 43 del 30 gennaio 2008 di riorganizzazione del Ministero dell'Economia e delle Finanze, che completa la riforma dell'Amministrazione finanziaria avviata nel 2001.

<sup>73</sup> Analoga iniziativa è stata realizzata dall'Agenzia delle entrate all'interno del proprio sito [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it). Si precisa che in passato l'Ufficio comunicazione istituzionale del Dipartimento per le politiche fiscali aveva pubblicato un numero speciale della guida del contribuente sullo Statuto del contribuente distribuita presso gli uffici finanziari, all'interno della quale largo spazio era stato riservato proprio ai Garanti.

<sup>74</sup> Per tutti Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2007, pag. 4; Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Bolzano, Rel. I sem. 2007, pag. 4.

<sup>75</sup> Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2007, pag. 4; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2007, pag. 3.

di uno strumento di tutela rapido, efficace e gratuito. Peraltro una campagna di informazione determinerebbe, secondo il Garante, un utile effetto deflattivo del contenzioso consentendo la definizione di un numero non trascurabile di controversie in via amministrativa<sup>76</sup>.

Critici anche i rilievi mossi dal Garante dell'Umbria il quale fa presente come in mancanza di un'adeguata campagna pubblicitaria, la propria attività sia soprattutto indirizzata a professionisti e consulenti portatori di problematiche particolarmente complesse mentre, nello spirito della legge, dovrebbe essere rivolta, soprattutto, ai contribuenti meno esperti, al fine di poterli assistere nella gestione dei rapporti con gli uffici finanziari. Per questa ragione ritiene fondamentale che, a tutti i livelli, si operi con determinazione per far conoscere l'istituto a tutti i cittadini ed in particolare a quelli che partecipano, proporzionalmente alle proprie potenzialità finanziarie, alle entrate dello Stato<sup>77</sup>.

Alcuni Garanti cercano di ovviare alle carenze di informazione attivando "in proprio", all'interno della regione di appartenenza, iniziative di comunicazione più capillari verso i responsabili degli uffici periferici e altre autorità locali, istituzioni scolastiche e universitarie, organizzazioni di categoria, ordini professionali, organi di stampa, ecc.. In particolare, i Garanti partecipano e collaborano ad incontri nelle università, convegni sullo Statuto del contribuente, conferenze informative, ecc..

In questa direzione il Garante di Bolzano ha partecipato a convegni con ordini professionali e con docenti universitari nelle materie tributarie, organizzati sia nella propria Provincia che in quella di Trento e in Friuli Venezia Giulia<sup>78</sup>.

Ed anche il Garante dell'Abruzzo e del Molise, in collaborazione con gli istituti universitari, gli ordini professionali dei dottori commercialisti, dei ragionieri commercialisti e dei consulenti del lavoro delle rispettive Regioni, ha organizzato

<sup>76</sup> Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2007, pag. 2

<sup>77</sup> Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. II sem. 2007, pag. 4.

<sup>78</sup> Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Bolzano, Rel. II sem. 2007, pag. 1.

seminari e convegni di studio volti alla conoscenza e valorizzazione della figura del Garante e delle norme dello Statuto del contribuente<sup>79</sup>.

Così i Garanti del Lazio, Toscana e della Provincia Autonoma di Trento hanno riconfermato l'impegno volto a diffondere la conoscenza delle funzioni del Garante riservando particolare attenzione ai rapporti con gli ordini professionali e le associazioni di categoria, attraverso la partecipazione a conferenze informative, convegni e osservatori fiscali<sup>80</sup>.

Di contrario avviso altri Garanti<sup>81</sup>, secondo i quali, invece, l'aumento delle segnalazioni non è tanto da ricollegare all'inefficienza dei servizi offerti dagli uffici finanziari quanto alla maggiore informazione sull'esistenza del Garante, che nonostante la mancanza di adeguata pubblicità e la dipendenza organizzativa dagli uffici delle entrate, *“comincia a radicarsi nella coscienza dei contribuenti”*<sup>82</sup>.

---

<sup>79</sup> Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. I sem. 2007, pag. 1-2; Garante del contribuente del Molise, Rel. II sem. 2007, pag. 2. Per le regioni Molise e Abruzzo il presidente del collegio è il prof. F. S. D'Ayala Valva.

<sup>80</sup> Garante del contribuente della Toscana, Rel. I sem. 2007, pag. 6; Garante del contribuente del Lazio, Rel. I sem. 2007, pag. 6; Garante del contribuente della provincia Autonoma di Trento, Rel. II sem. 2007, pag. 2.

<sup>81</sup> Garante del contribuente della Liguria, Rel. II sem. 2007, pag. 5.

<sup>82</sup> Garante del contribuente della Calabria, Rel. II sem. 2007, pag. 4.

PAGINA BIANCA

## PARTE II

### LE OSSERVAZIONI DEI GARANTI SULLE NORME ISTITUTIVE E SUL FUNZIONAMENTO DELL'ISTITUTO

#### 6. Il contesto normativo

A norma dell'art. 13 dello Statuto, il Garante del contribuente è costituito da tre componenti scelti - fra magistrati, professori universitari di materie giuridiche ed economiche, notai, sia a riposo sia in attività di servizio, dirigenti dell'Amministrazione finanziaria e ufficiali generali e superiori della Guardia di finanza a riposo, avvocati, dottori commercialisti e ragionieri collegiati, pensionati - e nominati dal presidente della Commissione tributaria regionale o sua sezione distaccata nella cui circoscrizione è compresa la Direzione regionale delle entrate. L'incarico di componente, a seguito delle modifiche introdotte, art. 94, comma 7, della legge n. 289/2002, ha durata quadriennale ed è rinnovabile tenendo presenti professionalità, produttività ed attività già svolta<sup>83</sup>.

In assenza di precise indicazioni normative, 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.

Si sottolinea, inoltre, che il richiamato comma 7 non chiarisce 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.

---

<sup>83</sup> Art. 13, commi 2 e 3, legge n. 212/2000.

La tabella contiene i nominativi e la provenienza professionale di tutti Garanti del contribuente, aggiornati a Maggio 2008.

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



### 6.1 L'incompatibilità

In passato erano stati sollevati dubbi circa la mancata previsione nella legge istitutiva di una disposizione che disciplinasse le incompatibilità per le nomine dei Garanti, e consentisse di risolvere le ipotesi, potenzialmente verificabili, di un magistrato già membro della Commissione tributaria o di un componente anche consulente professionale. In particolare, alcuni Garanti avevano evidenziato che la valutazione delle incompatibilità non avrebbe dovuto essere riferita esclusivamente a quelle preesistenti all'atto di nomina, ma avrebbe potuto riguardare le eventuali incompatibilità sorte *in itinere* nel corso cioè di svolgimento della funzione istituzionale.

Allo stato attuale tale questione, anche se come auspicato non è ancora risolta in sede legislativa, sembra essere superata. I pochi casi di incompatibilità riscontrati in questi anni hanno impedito che il problema acquisisse una 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) hanno comportato necessariamente la variazione dei collegi già costituiti.

### 6.2 I compensi

La gestione delle spese per il funzionamento del Garante spetta al Dipartimento delle Finanze che, sulla base del relativo capitolo di bilancio 1557, cura la liquidazione degli spettanti rimborsi. Nell'anno di riferimento le procedure di pagamento non sono state oggetto di alcuna segnalazione particolare da parte dei Garanti, ad eccezione del Garante del Molise che ha lamentato il ritardo con il quale vengono corrisposti i compensi ai singoli componenti dell'ufficio del Garante<sup>84</sup>.

---

<sup>84</sup> Garante del contribuente del Molise, Rel. II sem. 2007, pag. 2.

## **7. I regolamenti di organizzazione**

Nell'ambito dell'autonomia riconosciutagli dallo Statuto, i Garanti svolgono la propria attività sulla base di regolamenti predisposti secondo uno schema concordato a suo tempo con gli uffici ministeriali, al fine di dare uniformità alla disciplina dell'organizzazione e del funzionamento ed evitare diverse interpretazioni sulle modalità di svolgimento delle funzioni<sup>85</sup>. Detti regolamenti, più o meno omogenei al modello ministeriale, disciplinano il sistema di regole a cui i Garanti si uniformano per i loro contatti e incontri, l'esame e le deliberazioni del collegio, i rapporti con gli uffici finanziari, le Regioni e gli Enti locali, l'archiviazione delle segnalazioni nonché le procedure con le quali il contribuente ha modo di far conoscere le proprie questioni. Generalmente, però, non vincolano in modo eccessivo le modalità di accesso del contribuente all'ufficio, consentendo l'accettazione di forme diverse di presentazione delle istanze, come già precisato in occasione della disamina dei poteri del Garante.

## **8. Il funzionamento del collegio**

Da lungo tempo i Garanti evidenziano che riguardo le modalità di funzionamento del collegio la legge n. 212/2000 non offre indicazioni necessarie ed utili ad assicurare l'omogeneo svolgimento delle funzioni di garanzia riconosciute ai Garanti sul territorio. L'assenza di una disciplina normativa, osservano, non può trovare 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 la sinergia di competenze professionali eterogenee, con la conseguenza che l'assenza prolungata anche di un solo componente può pregiudicarne la funzionalità.

---

<sup>85</sup> L'ipotesi di regolamento era basata sullo studio di alcune figure similari al Garante del contribuente (Autorità garante della concorrenza e del mercato, Garante della privacy) ricalcandone alcune soluzioni organizzative e funzionali per la disciplina degli aspetti relativi al funzionamento del collegio, come per l'assunzione delle funzioni, le dimissioni, sostituzioni dei componenti, le riunioni dei Garanti, le deliberazioni, il verbale delle riunioni, e degli aspetti organizzativi relativi alla segreteria dei Garanti e al personale loro assegnato. Nel rispetto dell'autonomia dei Garanti tale ipotesi di regolamento non è mai stata oggetto di soluzione centralizzata da parte degli uffici ministeriali.

La soluzione auspicata dai Garanti, anche nelle relazioni 2007, è la previsione di un supplente, in caso di assenza dovuta alle cause più diverse (malattia, ferie e incompatibilità), investito dei medesimi poteri del componente effettivo. In mancanza di tale previsione, i Garanti, quando si è verificata l'assenza di uno dei componenti, hanno predisposto provvedimenti provvisori con riserva di ratifica al ritorno del componente assente: detti provvedimenti sono, dunque, operativi *medio tempore* e sono adottati dal Presidente del collegio per ottenere una decisione tempestiva con effetti temporanei da sottoporre ad approvazione del collegio nella prima riunione utile. Ma opinione generale di tutti i Garanti è che, anche in presenza di un regolamento interno che disciplini l'esercizio sostitutivo di poteri presidenziali, l'art. 13, comma 3, deve essere completato da una norma che preveda la designazione di un membro supplente<sup>86</sup>.

## 9. L'autonomia del Garante

Fin dalla loro istituzione, i Garanti manifestano la necessità di modificare la struttura dell'organo, dotandolo di poteri più incisivi, al fine di renderlo assolutamente autonomo nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. L'autonomia ne condiziona, infatti, le funzioni e gli aspetti rilevanti che concorrono a delinearla sono, oltre all'impianto normativo, la disponibilità di risorse, l'effettività dei poteri nonché l'autonomia finanziaria ed organizzativa.

### 9.1 L'effettività dei poteri

Questo rilevante aspetto è previsto dall'art. 13, comma 2, della legge istitutiva, in cui si afferma che il Garante del contribuente è organo operante in piena autonomia. 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 mentre la legge, oltre a non dire nulla riguardo ai contenuti

<sup>86</sup> Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2007, pag. 7.

dell'autonomia, non ha attribuito al Garante poteri sufficientemente incisivi. A questo proposito, il Garante della Sicilia rileva che la questione dei poteri del Garante è strettamente legata a quella dell'efficacia dell'azione e l'attuale impianto normativo non fornisce strumenti sufficienti “ *per dare alla propria attività l'incisività che il legislatore certamente ha voluto attribuirgli* ”<sup>87</sup>.

Si rende necessario, ad avviso dei Garanti, ricercare il significato di autonomia che meglio si adatta alla natura ed alle funzioni del Collegio, il quale, pur essendo istituito presso la Direzione regionale delle entrate, è organo indipendente ed estraneo a qualsiasi struttura gerarchica.

Inoltre, se da un lato il Garante del contribuente è sottratto nel suo operare ad ogni vincolo gerarchico, allo stesso tempo, è privo di ogni mezzo di coercizione o pressione nei confronti degli uffici finanziari inadempienti alle sue indicazioni.

Tutti i Garanti da sempre evidenziano, infatti, come l'esercizio delle loro funzioni sia strutturalmente circoscritto alla segnalazione, all'invito, alla raccomandazione o al richiamo, senza poter incidere in concreto sugli aspetti realmente critici del rapporto tra fisco e contribuente né poter sanzionare le inerzie, inadempienze e negligenze degli uffici finanziari.

Risulta, peraltro, evidente come le funzioni di garanzia esercitate dall'organo, prive di un qualsiasi potere di coercizione, rischiano di fargli perdere credibilità sia nei confronti dei contribuenti che ad esso si rivolgono sia verso gli stessi uffici destinatari dei suoi interventi.

## 9.2 L'autonomia finanziaria e organizzativa

Ulteriore espressione dell'autonomia del Garante è la sua indipendenza finanziaria, intesa come disponibilità di risorse finanziarie autonomamente gestibili, ovvero, come da più parti segnalato, di un fondo annuale per le spese di funzionamento.

---

<sup>87</sup> Garante del contribuente della Sicilia, Rel. I sem. 2007, pag. 3.

Al riguardo, alcuni Garanti ritengono necessario assegnare a ciascun collegio un fondo spese annuale autonomamente gestibile, con obbligo di rendiconto, per sopperire al soddisfacimento dei bisogni essenziali dell'ufficio o, *nelle more*, riservare nell'ambito dei fondi assegnati alla Direzione regionale un'apposita voce destinata alle spese di gestione del Garante<sup>88</sup>.

Autonomia, nella definizione che ne danno comunemente i Garanti, significa anche dislocazione e organizzazione dell'ufficio che, per operare in modo autonomo ed affermare la propria indipendenza, deve poter disporre di una propria sede e di risorse strumentali e di personale certe.

In particolare, il Garante del Piemonte lamenta che l'attuale ubicazione dei Garanti presso uffici operativi periferici *“rafforza nella maggioranza dei contribuenti la convinzione di trovarsi di fronte ad una delle tante dipendenze dell'Agenzia”*<sup>89</sup>.

Altri Garanti ribadiscono l'assoluta necessità di ottenere una vera indipendenza dall'Agenzia delle entrate, in modo da evitare che per l'assegnazione delle risorse umane e materiali indispensabili allo svolgimento della propria attività istituzionale sia necessario il supporto logistico dell'Agenzia stessa<sup>90</sup>. Meglio sarebbe, a loro parere, che gli uffici del Garante con le relative competenze transitassero al Dipartimento delle finanze, che già gestisce ed amministra tutte le spese occorrenti per il funzionamento delle Commissioni tributarie<sup>91</sup>.

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

<sup>88</sup> Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2007, pag. 1; Garante del contribuente della Toscana, Rel. I sem. 2007, pag. 3; Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. II sem. 2007, pag. 11; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2007, pag. 2.

<sup>89</sup> Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2007, pag. 1-2.

<sup>90</sup> Garante del contribuente della Sardegna, Rel. I sem. 2007, pag. 9.

<sup>91</sup> Per tutti Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2007, pag. 3.

### 9.3 Le risorse strumentali e il personale

Motivi di insoddisfazione sussistono anche in relazione alle dotazioni organiche e strumentali, quale indicatore significativo dell'autonomia e indipendenza dell'organismo.

In particolare, continuano ad essere segnalate 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, ritenendo utile un intervento legislativo che chiarisca il significato della norma<sup>92</sup>.

Diversi Garanti evidenziano come il problema organizzativo e la mancanza di risorse, oltre ad ostacolare la possibilità di assorbire un'eventuale crescita delle istanze, di fatto condizionano anche l'autonomia dell'organo, non consentendo, in alcuni casi, ad esempio, la realizzazione di uno sportello di front – office e l'accesso agli uffici per controllarne la funzionalità<sup>93</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 all'art. 13, comma 5, della legge n. 212/2000 hanno inciso sull'assetto organizzativo e regolamentare dell'organismo, tenuto ad adempiere i compiti stabiliti dai commi 6, 7, 8, 9, 10 e 11 dello stesso articolo. La mancanza di disponibilità di personale e attrezzature non consente, infatti, di esercitare alcune delle funzioni previste e le attività di controllo e iniziativa di cui ai commi 7 e 8 nonché a concentrare l'attenzione sull'aspetto informativo legato alle esigenze dirette dei contribuenti. Il Garante osserva che l'autonomia organizzativa insieme alla terzietà costituiscono l'elemento più prezioso che caratterizza l'istituto, che deve collegarsi a risorse certe mentre la scelta normativa, misurata su un ruolo riduttivo dello stesso e su spazi dimensionali, estremamente limitati, sembra definire le funzioni di segreteria

<sup>92</sup> L'art. 15 della convenzione tra il Ministero dell'economia e delle finanze e l'Agenzia delle entrate per il triennio 2006-2008 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". Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2007, pag. 9.

<sup>93</sup> Garante del contribuente della Lombardia, Rel. II sem. 2007, pag. 4.

e tecniche come un'attività ausiliaria della stessa Direzione regionale piuttosto che una struttura di servizio del Garante<sup>94</sup>.

Nonostante alcuni Garanti<sup>95</sup> continuino ad evidenziare che le risorse di personale attribuite siano ancora insufficienti alle esigenze degli uffici, la situazione relativa al personale di segreteria è tuttavia migliorata quasi ovunque, grazie anche all'assegnazione di collaboratori più qualificati che hanno acquisito esperienza e professionalità e collaborano efficacemente con i componenti del collegio<sup>96</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 o del dipartimento delle Finanze o che, in alternativa, sia prevista un'attribuzione di fondi per lo straordinario ed il riconoscimento di indennità<sup>97</sup>. Il Garante della Puglia, oltre ad auspicare un ruolo distinto e autonomo alle dirette dipendenze del Garante, sollecita per gli stessi uno specifico inquadramento tecnico equivalente a quello degli addetti alle segreterie dei direttori dell'Agenzia delle entrate<sup>98</sup>.

Anche in merito alla disponibilità di risorse materiali e strumentali si segnalano differenti realtà operative; alcuni Garanti<sup>99</sup>, infatti, sottolineano un miglioramento, mentre altri continuano a rilevare situazioni di difficoltà, in particolar modo per ciò che concerne gli strumenti necessari all'espletamento delle funzioni di segreteria e

<sup>94</sup> Garante del contribuente della Lombardia, Rel. I sem. 2007, pag. 1-2-3-4.

<sup>95</sup> Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2007, pag. 10; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2007, pag. 3; Garante del contribuente della Liguria, Rel. I sem. pag. 3.

<sup>96</sup> Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2007, pag. 2; Garante del contribuente dell'Umbria Rel. I sem. 2007 pag. 10; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2007, pag. 3; Garante del contribuente della Calabria, Rel. II sem. 2007, pag. 9; Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Trento, Rel. II sem. 2007, pag. 1; Garante del contribuente della Lombardia, Rel. I sem. 2007, pag. 2; Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Bolzano, Rel. II sem. 2007, pag. 4; Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2007, pag. 1.

<sup>97</sup> Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2007, pag. 2; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2007, pag. 3; Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. II sem. 2007, pag. 10; Garante del contribuente della Puglia, Rel. II sem. 2006, pag. 19; Garante del contribuente della Basilicata, Rel. II sem. 2007, pag. 2; Garante del contribuente della Lombardia, Rel. I sem. 2007, pag. 2; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2007, pag. 3; Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2007, pag. 1; Garante del contribuente della Toscana, Rel. II sem. 2007, pag. 3.

<sup>98</sup> Garante del contribuente della Puglia, Rel. II sem. 2007, pag. 29.

<sup>99</sup> Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. II sem. 2007, pag. 10; Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Trento, Rel. I sem. 2007, pag. 1.

tecniche (supporti telematici, linee telefoniche, attrezzatura informatica, locali adeguati e loro sicurezza)<sup>100</sup>.

In concreto, per l'esercizio delle loro funzioni i Garanti chiedono di avere:

- riviste specializzate (Sole 24 ore, Italia Oggi, Il Fisco), raccolte di codici e testi di diritto tributario<sup>101</sup>;
- accesso all'Anagrafe tributaria per consentire ai Garanti di ottenere notizie e dati utili per le pratiche segnalate dai contribuenti, con conseguente risparmio di tempo anche per gli uffici ai quali le informazioni sono richieste<sup>102</sup>;
- documento d'identificazione che certifichi grado e funzione di ogni Garante e consenta gli accessi previsti dalla legge a tutti gli uffici finanziari<sup>103</sup>.

## 10. Il coordinamento dei Garanti

L'esigenza di un coordinamento tra i singoli Garanti è stata fortemente sentita fin dall'attivazione dell'istituto, anche se si è sempre rifiutata l'ipotesi di forme di imposizione e di regolamentazione rigidamente uniformi. Nel maggio 2001, pertanto, i Garanti hanno costituito, 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 del Garante del contribuente, con compiti di collegamento e coordinamento di tutte le iniziative dei singoli Garanti regionali.

Il Garante del Piemonte ribadisce la necessità di *“intensi contatti con altri Uffici Regionali del Garante del contribuente e con l'Organizzazione dei Garanti italiani del contribuente, per cercare, nei casi dubbi, di favorire l'adozione di regole*

<sup>100</sup> Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2007, pag. 2; Garante del contribuente della Liguria, Rel. I sem. pag. 3; Garante del contribuente della Calabria, Rel. I sem. 2007, pag. 9; Garante del contribuente del Lazio, Rel. I sem. 2007, pag. 2.

<sup>101</sup> Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2007, pag. 11; Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2007, pag. 4; Garante del contribuente della Toscana, Rel. I sem. 2007, pag. 3; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2007, pag. 2; Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2007, pag. 1; Garante del Lazio, Rel. I sem. 2007, pag. 2.

<sup>102</sup> Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2007 pag. 2; Garante del contribuente del Lazio, Rel. I sem. 2007, pag. 2; Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2007, pag. 4; Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2007, pag. 11; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2007, pag. 2; Garante del contribuente della Puglia, Rel. II sem. 2007, pag. 28; Garante del contribuente della Sicilia, Rel. I sem. 2007, pag. 2.

<sup>103</sup> Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2007, pag. 2.



*di comportamento analoghe, se non necessariamente identiche, onde uniformare, per quanto possibile, l'attività dei vari uffici e le eventuali prese di posizione*<sup>104</sup>.

Tutti i Garanti ritengono opportuno svolgere la propria attività in modo non contraddittorio, al fine di evitare che il contribuente risulti garantito e tutelato in modo diverso da una Regione all'altra; ed in considerazione dell'indispensabile attività di collegamento, propongono il riconoscimento ufficiale dell'Organizzazione.

Tra questi, 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; in particolare, tale organismo dovrebbe occuparsi delle *“questioni relative alle eventuali violazioni delle disposizioni conseguenti ad attività legislativa (articoli 1, 2, 3, 4 della legge n. 212) e tutto ciò senza comportare ulteriore spesa pubblica”*<sup>105</sup>.

<sup>104</sup> Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2007, pag. 10.

<sup>105</sup> Garante del contribuente della Sicilia, Rel. I sem. 2007, pag. 4 -5.

PAGINA BIANCA

## **PARTE III**

### **LE PROPOSTE DI REVISIONE NORMATIVA DEI GARANTI**

#### **11. Le proposte di revisione dell'istituto**

Le riflessioni sulle prospettive del Garante del contribuente, precedentemente esposte, tengono conto sia della necessità di assicurare all'istituto l'indipendenza necessaria allo svolgimento delle funzioni sia dell'idoneità dei poteri – previsti dalla norma ed esercitati nella prassi – a rispondere alla missione di garanzia riconosciutagli.

Nelle relazioni semestrali 2007 e in quelle precedenti è stata, infatti, segnalata la necessità di riforma e integrazione delle disposizioni dell'art. 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.

In sintesi, i Garanti hanno elaborato 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;
- una più concreta e definita idoneità dei poteri individuati dalla legge per rispondere più efficacemente alla funzione di garanzia.

I Garanti ritengono alcune condizioni fondamentali ai fini della reale indipendenza dall'Agenzia, tra cui il riconoscimento dell'autonomia finanziaria ed organizzativa per poter disporre di risorse assegnate in via esclusiva. Ciò in quanto un'organizzazione indipendente è strettamente funzionale al rafforzamento del rapporto di fiducia fra contribuente e fisco.

Tra le più significative questioni oggetto di revisione dell'art. 13 che in passato sono state oggetto di proposte elaborate in sede parlamentare<sup>106</sup>, si segnalano:

- la concentrazione presso il Dipartimento delle finanze di 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), così da eliminare l'anomalia degli attuali rapporti di non completa autonomia tra organo di controllo e uffici finanziari controllati<sup>107</sup>;
- la previsione dell'obbligo, per gli uffici tributari, di fornire al Garante motivate risposte entro il termine di 30 giorni<sup>108</sup> e la conferma del potere del collegio di chiedere alle competenti autorità l'avvio del procedimento disciplinare nei confronti dei funzionari e dei dirigenti degli uffici cui sia imputabile inerzia o inadempimento nell'assolvimento di tali doveri<sup>109</sup>;
- l'implementazione e la definizione dei poteri dei Garanti con riferimento all'attivazione delle procedure di autotutela esercitabili nei confronti di qualsiasi atto avente natura tributaria<sup>110</sup>;
- l'attribuzione al Garante della facoltà di sospendere l'esecuzione dell'atto impositivo, in caso di istanza di autotutela presentata dal contribuente, come conferita all'ufficio finanziario (sospensione amministrativa art. 39 del D.P.R. n. 602/1973) e alla Commissione tributaria provinciale (articolo 47 del Decreto legislativo del 31 dicembre 1992, n. 546). Ed ancora la previsione, tra gli atti impugnabili davanti al giudice tributario, elencati nell'art. 19 del citato D.lgs 546/92, del provvedimento espresso di diniego ed il silenzio rifiuto dell'Amministrazione finanziaria sull'istanza di annullamento o revoca in via di

<sup>106</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".

Atto Senato 1193

<sup>107</sup> Per tutti Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Bolzano, Rel. I sem. 2007, pag. 5.

<sup>108</sup> Tale termine è stato espressamente ribadito dall'art. 14 della convenzione tra il Ministero dell'economia e finanze e l'Agenzia delle entrate per il triennio 2007-2009.

<sup>109</sup> Garante del contribuente della Campania, Rel. II sem. 2007, pag. 4.

<sup>110</sup> Garante del contribuente della Basilicata, Rel. II sem. 2007, pag. 2.

autotutela di atti impositivi, ritenuti illegittimi o infondati, presentata dal contribuente ovvero attivata dal Garante<sup>111</sup>;

- l'estensione della competenza per materia del Garante anche ai tributi locali, eliminando così ogni dubbio sulla legittimità degli interventi nei confronti di tutti gli enti, organi e uffici impositori, compresi le Regioni e gli Enti locali. Ed, inoltre, la precisazione dei rapporti tra Garanti e Difensori civici al fine di evitare confusione e sovrapposizioni di tutele<sup>112</sup>;
- la disciplina uniforme di taluni aspetti dell'organizzazione e del funzionamento degli uffici del Garante, quali ad esempio i requisiti per aspirare all'incarico, i criteri di scelta e di nomina, le ipotesi di incompatibilità e decadenza e la nomina dei membri supplenti<sup>113</sup>;
- la previsione, tra le competenze del Garante, delle procedure esecutive immobiliari promosse dagli agenti della riscossione volte ad accertarne la correttezza e regolarità, ad esempio, nei casi di contestazione della legittimità del titolo o di prassi anomale della procedura<sup>114</sup>;
- il riconoscimento della possibilità di intervento del Garante sia nel meccanismo del conto sospeso, attraverso l'emanazione di un parere di merito, sia nel giudizio di ottemperanza nei casi di giudicato formale suscettibile di esecuzione forzata<sup>115</sup>.

## 12. Le proposte in materia tributaria

Nelle relazioni del 2007, così come in quelle degli anni precedenti, i Garanti evidenziano alcune proposte in materia tributaria, tra cui:

<sup>111</sup> Garante del contribuente della Campania, Rel. II sem. 2007, pag. 4-5; Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2007.

<sup>112</sup> Garante del contribuente della Campania, Rel. II sem. 2007, pag. 5; Garante del contribuente della Puglia, Rel. I sem. 2007, pag. 30.

<sup>113</sup> Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2007, pag. 4.

<sup>114</sup> Garante del contribuente della Toscana, Rel. II sem. 2007, pag. 8.

<sup>115</sup> Garante del contribuente della Lombardia, Rel. II sem. 2007, pag. 4.

- il riordino della legislazione sul canone televisivo - Regio decreto del 21 febbraio 1938 - *"ormai decisamente superata"*, nonostante le modifiche apportate dalla legge 14 aprile 1975 n. 103<sup>116</sup>;
- la definizione della questione della compensazione tra credito e debito d'imposta. In particolare, diversi Garanti suggeriscono di attivare una procedura diretta alla compensazione dei crediti riconosciuti con i debiti fiscali, al fine di evitare decennali attese e il pagamento dei relativi interessi<sup>117</sup>. In proposito, i Garanti dell'Umbria e della Basilicata segnalano che l'art. 8, comma 8, dello Statuto del contribuente prevede l'emanazione di regolamenti destinati a disciplinare l'estinzione dell'obbligazione tributaria per compensazione<sup>118</sup>; il Garante del Piemonte propone, in alternativa, di *"emettere particolari titoli di Stato (negoziabili) da consegnarsi ai creditori di rimborsi, oppure consegnare ai contribuenti creditori dei certificati relativi al loro credito, che essi possano via via utilizzare fino ad estinzione per compiere i loro versamenti al Fisco"*<sup>119</sup>. Il Garante delle Marche suggerisce, inoltre, di estendere, con l'emanazione di tali regolamenti, la compensazione oltre i termini previsti, consentendone l'applicazione secondo i principi e regole del codice civile. Secondo il Garante *"sarebbe utile fissare un termine congruo e possibilmente unico entro il quale l'ufficio destinatario del rimborso sia obbligato a definire con provvedimento espresso il relativo procedimento ai sensi dell'art. 2 della legge 241/90, e disporre che, decorso il termine senza rilievi o contestazione da parte dell'ufficio, il diritto al rimborso si considera riconosciuto per silenzio assenso ed il credito utilizzato dal titolare come mezzo di estinzione dei debiti fiscali o, in alternativa, come titolo per ottenere il pagamento delle spettanze mediante*

<sup>116</sup> Garante del Piemonte, Rel. II sem. 2007, pag. 6-7.

<sup>117</sup> Garante del contribuente della Puglia, Rel. I sem. 2007, pag. 32; Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2007, pag. 14; Garante del contribuente della Sicilia, Rel. I sem. 2007, pag. 6.

<sup>118</sup> Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. II sem. 2007, pag. 12; Garante del contribuente della Basilicata, Rel. II sem. 2007, pag. 2.

<sup>119</sup> Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2007, pag. 8.

*emissione di mandato in conto sospeso, a norma dell'art. 14 del D. L. n. 669/96, convertito nella legge 30/97, opportunamente integrato*<sup>120</sup>;

- la modifica della legislazione sugli studi di settore e la previsione di semplificazioni burocratiche per le piccole e medie imprese<sup>121</sup>;
- la riorganizzazione dell'eccessiva produzione legislativa attraverso l'emanazione di Testi Unici per ogni singolo tributo al fine di dare attuazione alla chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie prevista dall'art. 2 dello Statuto<sup>122</sup>;
- l'emanazione del codice di comportamento per il personale addetto alle verifiche fiscali, secondo quanto previsto dall'articolo 15 dello Statuto dei diritti del contribuente<sup>123</sup>;
- l'applicabilità dell'articolo 142 del c.p.c. alla disciplina della notifica degli atti di accertamento e riscossione ai cittadini italiani residenti all'estero, prevista dagli artt. 58 e 60 del D.P.R. n. 600/1973. Tali articoli prevedono che, qualora la notificazione eseguita presso l'ultima residenza non fosse possibile, la notifica è effettuata col deposito dell'atto per otto giorni all'albo comunale *“con la conseguenza che, di fatto, il cittadino residente all'estero non è messo in grado di conoscere gli atti tributari emessi nei suoi confronti”*<sup>124</sup>.
- l'introduzione di apposite disposizioni affinché sia gli enti impositori sia la società di riscossione Equitalia provvedano a notificare correttamente ai contribuenti gli atti tributari, richiamando, tra l'altro, l'attenzione degli uffici competenti circa la responsabilità amministrativa, patrimoniale e penale per l'eventuale danno erariale. Al riguardo, alcuni Garanti segnalano l'eccessiva genericità delle comunicazioni inviate - precisamente nella parte in cui dovrebbero essere indicate le modalità, il termine, e l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è, eventualmente, possibile ricorrere - in ciò

<sup>120</sup> Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. e Annuale 2007, pag. 7.

<sup>121</sup> Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Bolzano, Rel. I sem 2007, pag. 2.

<sup>122</sup> Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. II sem 2007, pag. 13; Garante del contribuente della Liguria, Rel. II sem. 2007, pag. 4; Garante del contribuente del Lazio, Rel. I sem. 2007, pag. 12.

<sup>123</sup> Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2007, pag. 13; Garante del contribuente della Toscana Rel. I sem. 2006, pag. 8; Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Bolzano, Rel. I sem. 2007, pag. 4; Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. e Annuale 2007, pag. 1.

<sup>124</sup> Garante del contribuente del Lazio, Rel. I sem. 2007, pag. 9.

ravvisando una violazione dell'art. 7, comma 2, della legge n. 212/2000<sup>125</sup>; i Garanti richiedono, come già fatto presente, un intervento legislativo o regolamentare che ponga limiti alla discrezionalità dei concessionari nell'uso delle ipoteche iscritte sui beni immobili dei debitori del fisco<sup>126</sup>.

- l'integrazione dell'art. 2, comma 4, della legge 9 dicembre 1998, n. 431 che consente ai Comuni<sup>127</sup> di derogare al limite massimo del 7 per mille stabilito dalla normativa sull'ICI, in misura non superiore al 2 per mille, limitatamente agli immobili non locati per i quali non risultino essere stati registrati contratti di locazione da almeno due anni, La maggior parte dei Comuni, segnala il Garante delle Marche, applica l'aliquota del 9 per mille in modo indiscriminato agli immobili non locati da oltre due anni, compresi quelli che non sono locabili, come ad esempio le unità immobiliari che i contribuenti tengono a propria disposizione e che, quindi, utilizzano in modo saltuario. Ritiene, pertanto, necessaria una modifica legislativa con la previsione che la maggiore aliquota adottata dai Comuni in deroga al limite massimo non si applichi agli immobili destinati a "seconde case" o, comunque, a disposizione dei proprietari o di altri aventi diritto. A parere del Garante le delibere adottate dai Comuni, al fine di attuare la deroga al limite massimo del 7 per mille, non possono infatti ritenersi legittime se estensive dell'applicazione dell'aliquota maggiorata a situazioni diverse da quelle previste dalla legge dello Stato che regola i principi dell'ICI. Ciò impedirà, almeno per il futuro, *"ingiuste discriminazioni tra cittadini proprietari di immobili ubicati nei territori di Comuni che adottino regimi diversi per la tassazione ICI delle seconde case"*<sup>128</sup>.

<sup>125</sup> Garante del contribuente della Puglia, Rel. II sem. 2007, pag. 49 – 50; Garante del contribuente della Sicilia, Rel. II sem. 2007, pag. 3; Garante del contribuente del Veneto, Rel. I sem. 2007, pag. 2; Garante del contribuente del Lazio, Rel. I sem. 2007, pag. 5.

<sup>126</sup> Garante del contribuente della Liguria, Rel. I sem. 2007, pag. 6; Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. e Annuale 2007, pag. 24.

<sup>127</sup> I Comuni sono quelli individuati dall'art. 1 del Decreto legge 30 dicembre 1988, n. 551, convertito dalla legge 21 febbraio 1989, n. 61.

<sup>128</sup> Garante del contribuente della Marche, Rel. II sem. e Annuale 2007, pag. 40-41.