

SENATO DELLA REPUBBLICA

————— XVII LEGISLATURA —————

Doc. LII
n. 1

RELAZIONE

SULL'ATTIVITÀ SVOLTA DAL GARANTE DEL CONTRIBUENTE

(Anno 2012)

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

Presentata dal Ministro dell'economia e delle finanze
(SACCOMANNI)

—————
Comunicata alla Presidenza il 14 febbraio 2014
—————

INDICE

PREMESSA	Pag.	7
LE FUNZIONI E I POTERI DEL GARANTE DEL CONTRIBUENTE	»	7
PARTE I		
L'ATTIVITÀ SVOLTA DAI GARANTI	»	10
1. La competenza: principi generali	»	10
1.1 I rapporti con il Difensore civico e con le Commissioni tributarie ..	»	12
1.2 I rapporti con gli Agenti della riscossione	»	13
2. Le questioni oggetto di intervento del Garante del contribuente	»	15
2.1 I rimborsi	»	24
2.2 L'esercizio dell'autotutela	»	25
2.3 Le verifiche fiscali	»	28
3. I provvedimenti adottati a seguito di segnalazioni	»	30
4. L'attivazione dei poteri	»	32
5. Le iniziative di comunicazione	»	35
PARTE II		
LE OSSERVAZIONI DEI GARANTI SULLE NORME ISTITUTIVE E SUL FUNZIONAMENTO DELL'ISTITUTO	»	38
6. Il contesto normativo	»	38
7. Osservazioni e critiche dei Garanti alla nuova formula monocratica	»	38
8. L'autonomia del Garante e l'effettività dei suoi poteri	»	42
8.1 L'autonomia finanziaria e organizzativa	»	44
8.2 Le risorse strumentali e il personale	»	44
9. Il coordinamento dei Garanti	»	46
Parte III		
LE PROPOSTE DI REVISIONE NORMATIVA DEI GARANTI	»	48
10. Le proposte di revisione normativa	»	48
11. Le proposte in materia tributaria	»	50

RELAZIONE¹

il Direttore Generale delle finanze ha trasmesso la relazione sull'attività svolta nell'anno 2012 dai Garanti del contribuente, elaborata sulla base delle relazioni semestrali inviate dagli stessi Garanti del contribuente operanti presso ciascuna regione e provincia autonoma, ai sensi dell'art. 13, comma 12, della legge n. 212 del 2000.

La Relazione, dopo aver riepilogato, in una premessa di carattere generale, le funzioni e i poteri del Garante del contribuente, si articola in tre parti:

- la prima, illustra l'attività svolta dai Garanti nel corso del 2012, con particolare riferimento agli aspetti relativi alla competenza, sia per territorio che per materia, ai settori oggetto di principale intervento (rimborsi, autotutela, verifiche), alle iniziative poste in atto per incrementare l'informazione e comunicazione;
- la seconda parte, contiene osservazioni sulle norme istitutive e sul funzionamento dell'istituto ed evidenzia le criticità formulate dalla quasi totalità dei Garanti in merito alla recente trasformazione da Organo collegiale a Organo monocratico, operata dall'articolo 4, comma 36, della legge 183 del 2011;
- l'ultima parte, la terza, reca infine alcune proposte di revisione normativa che, per quanto riguarda le più significative, possono essere così riassunte:
 - necessità di una modifica normativa che assicuri all'Istituto l'indipendenza necessaria allo svolgimento delle funzioni attraverso la rescissione di ogni legame economico e funzionale del Garante con l'Agenzia delle entrate;
 - modifica dell'art. 13, comma 2, della citata legge n. 212 del 2000, al fine di riconsiderare la composizione collegiale del Garante o, in alternativa, prevedere la figura di un supplente o di un sostituto per i periodi di assenza del titolare;
 - ampliare i poteri dei Garanti in materia di procedure di autotutela, comprendendo anche tutti gli atti posti in essere dall'Amministrazione;
 - chiarire la competenza dei Garanti anche in ordine ai tributi locali;
 - conferire una maggiore ed adeguata autonomia amministrativa, logistica e strutturale;
 - semplificare gli adempimenti tributari e razionalizzare la normativa fiscale nel rispetto del principio della "certezza del diritto";

¹ Relazione sull'attività svolta dai Garanti del contribuente, elaborata sulla base delle relazioni semestrali inviate dai Garanti del contribuente operanti presso ciascuna regione e provincia autonoma.

- prevedere la sospensione dei termini (60 giorni) stabiliti dall'articolo 21 del decreto legislativo n. 546 del 1992 per adire il giudice tributario nell'ipotesi di attivazione della procedura di autotutela inoltrata al Garante.

In merito a tali proposte si esprimono perplessità, in particolare su alcune di esse, come quella di riconsiderare la composizione collegiale di tale Organo, che sembra non tener conto dell'esigenza di contenimento delle spese e della correlata difficoltà nel reperire risorse, particolarmente avvertita in questo momento storico; anche la richiesta di autonomia funzionale rispetto all'Agenzia delle entrate appare poco condivisibile, vuoi perché quest'ultima è, allo stato, in grado di garantire una struttura organizzativa adeguata, anche in considerazione dell'articolazione dei propri uffici su tutto il territorio nazionale, vuoi perché sembra porsi in controtendenza rispetto ai criteri per l'organizzazione degli uffici dettati dall'art. 2, comma 10, del decreto-legge n. 95 del 2012, orientati all'unificazione, anche in sede periferica, delle strutture che svolgono funzioni logistiche e strumentali. Relativamente, poi, alla proposta di ampliare i poteri dei Garanti in materia di autotutela, va ricordato che si tratta di un potere proprio, per struttura e funzione, dell'autorità che adotta il provvedimento e non di soggetti terzi. Perplessità si manifestano, altresì, circa la proposta di sospendere per un congruo periodo, il termine di 60 giorni per il ricorso alle Commissioni tributarie nell'ipotesi in cui venga inoltrata la segnalazione al Garante in quanto tale richiesta è suscettibile di determinare impatti negativi nella tempistica della definizione dei rapporti tributari.

PREMESSA

LE FUNZIONI E I POTERI DEL GARANTE DEL CONTRIBUENTE

Il Garante del contribuente è stato istituito dall'art. 13 della legge 27 luglio 2000, n. 212, nota come Statuto dei diritti del contribuente, ed è Organo di tutela e di mediazione tra i cittadini e l'Amministrazione finanziaria.

La sua attività, disciplinata, in particolare, dai commi da 6 a 11 del citato art. 13, è diretta sia a tutelare i diritti dei contribuenti lesi da atti e comportamenti degli Uffici finanziari, sia 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 finanziari non conforme alle disposizioni o ai principi enunciati dallo Statuto.

E' Organo operante in piena autonomia ed indipendenza funzionale al quale è affidato, principalmente, il compito di vigilare ed assicurare l'attuazione sostanziale delle regole e dei principi peculiari dello Statuto dei diritti del contribuente, con funzione equilibratrice tra le posizioni dei contribuenti e dell'Amministrazione finanziaria.

Il Garante offre indicazioni e consigli a tutela dei diritti del contribuente anche quando non ci sono fondate ragioni per un suo 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. Entro limiti compatibili con le specifiche funzioni dell'Organismo, in alcuni casi fornisce all'istante un parere meramente orientativo, non vincolante né per l'Amministrazione, né per lo stesso Garante.

Il Garante è, pertanto, titolare di una funzione d'indirizzo nei confronti degli Uffici senza detenere, però, alcun potere coercitivo, essendogli inibita l'adozione di decisioni vincolanti o sanzionatorie per l'Amministrazione finanziaria, in coerenza con il quadro normativo generale che attribuisce ai competenti Organi giurisdizionali la tutela effettiva del contribuente.

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.

Il Garante è anche Organo referente al Governo ed al Parlamento nelle scelte di politica fiscale. Infatti, l'art. 13, comma 12, della legge n. 212 del 2000 prevede che ciascun Garante del contribuente presenti, ogni sei mesi, 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, individuando gli aspetti critici più rilevanti nel rapporto fisco-contribuente e prospettando le relative soluzioni.

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”*.¹

La legge finanziaria per il 2003, inserendo nell'art. 13 il comma 13-*bis*², ha previsto, inoltre, che ciascun Garante presenti direttamente al Governo e al Parlamento una relazione annuale, in cui siano evidenziati sia gli aspetti della legislazione tributaria e della prassi dell'Amministrazione finanziaria che inficiano il rapporto fisco-contribuente, sia le relative proposte di miglioramento.

Si segnala, in particolare, che l'art. 4, comma 36, della legge n. 183 del 2011, ha trasformato, dal 1° gennaio 2012, il Garante del contribuente da Organo collegiale ad Organo monocratico, scelto e nominato dal Presidente della Commissione tributaria regionale o sua sezione distaccata nella cui circoscrizione è compresa la Direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate. E' istituito presso ogni Direzione regionale delle Entrate e Direzione delle Entrate delle Province autonome di Trento e Bolzano e l'incarico ha durata quadriennale, rinnovabile, in considerazione della professionalità, produttività ed attività svolta.

¹ Art. 13, comma 13, della legge n. 212 del 2000.

² Art. 94, comma 8, della legge n. 289 del 2002.

Il presente documento - nel quale, peraltro, sono approfonditi alcuni argomenti già segnalati in anni precedenti - è elaborato sulla base delle relazioni semestrali relative all'attività svolta dai Garanti nell'anno 2012.

PARTE I

L'ATTIVITA' SVOLTA DAI GARANTI

1. La competenza: principi generali

Per quanto concerne la competenza del Garante, l'art. 13, comma 6, della legge n. 212 del 2000 stabilisce che tale Organo, anche sulla base di segnalazioni inoltrate per iscritto dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto interessato, rivolge richieste di documenti o chiarimenti agli uffici competenti dell'Amministrazione finanziaria, attiva le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente e comunica l'esito dell'attività svolta alla Direzione regionale competente o al Comando di zona della Guardia di Finanza nonché agli organi di controllo, informandone l'autore della segnalazione.

Da sempre più dibattuta è l'estensione della competenza del Garante in merito ai tributi locali, questione riproposta da alcuni Garanti anche nelle relazioni per l'anno 2012. Infatti, il citato comma 6 dell'art. 13, che ha previsto le attività che il Garante può svolgere presso gli "uffici competenti" dell'Amministrazione finanziaria, non ha stabilito la competenza di tale Organo anche in materia di tributi locali.

Nonostante il "parere di massima" contrario espresso dall'Avvocatura generale dello Stato³, la Corte di Cassazione, con sentenza n. 21513 del 6 ottobre 2006, ha precisato che il principio della tutela dell'affidamento è applicabile, oltre che ai rapporti tributari sorti in epoca anteriore alla sua entrata in vigore, anche ai rapporti fra contribuente ed Ente impositore diverso dall'Amministrazione finanziaria dello Stato.

La quasi totalità dei Garanti ha sempre ritenuto che le proprie funzioni debbano essere svolte anche nei confronti di Enti dotati di potere impositivo diversi dallo Stato, nonché degli altri soggetti indicati nell'art. 17 dello Statuto dei diritti del contribuente, in considerazione del fatto che la prassi seguita si fonda sull'interpretazione sistematica degli artt. 1, 13 e 17 della legge n. 212 del 2000 e delle norme statutarie nel loro complesso, che non consente lacune nella tutela amministrativa dei contribuenti, né ingiustificate

³ 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".

discriminazioni fondate sulla circostanza che l'Ente gestore o beneficiario del tributo sia lo Stato o altro soggetto istituzionale designato dalla legge statale.

Sulla base di tali considerazioni, è sottolineata l'opportunità di stabilire, con espressa norma di legge, l'ambito di esercizio dei poteri del Garante e di risolvere così i problemi d'interpretazione e di applicazione dell'art. 13, eliminando ogni possibile contestazione sulla legittimità dell'azione del Garante riguardo ai tributi delle Regioni e degli Enti locali, nei confronti degli Uffici e soggetti che li gestiscono con il preciso scopo di evitare ulteriori confusioni e garantire certezza, equità e legalità.

In particolare, il Garante della Puglia riscontra ancora qualche difficoltà nei rapporti con gli Enti locali, così come con gli Uffici finanziari, in particolar modo a causa del mancato rispetto del termine di trenta giorni - stabilito dall'art. 13, comma 6, dello Statuto - per rispondere alle richieste del Garante.⁴

Il Garante della Valle d'Aosta rileva che resta ancora non chiara la competenza dei Garanti in riferimento ai tributi locali, *“considerato che nei territori regionali gli Uffici non hanno uniformità di intervento a fronte del vigente assetto normativo”*.⁵

Per quel che riguarda la competenza per territorio, non sono emersi dubbi circa 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 possono cambiare poiché il contribuente può variare residenza o avere interessi economici in località differente da quella di residenza. Inoltre, la possibilità di un efficace intervento del Garante è condizionata anche dalla prossimità geografica dell'Ufficio che ha emesso l'atto, con risvolti sull'economicità complessiva sia per il contribuente sia per il Garante che deve operare. La questione è stata risolta in via applicativa e di autoregolamentazione dai Garanti che nel tempo hanno confermato la duplice possibilità, 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.

⁴ Garante del contribuente della Puglia, Rel. I sem. 2012, pag. 4.

⁵ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2012, pag. 11.

L'autonomia di ogni Garante ha determinato che alcuni di essi abbiano optato per la tesi della competenza territoriale mentre altri per quella personale. La maggior parte dei Garanti, tuttavia, ritiene da sempre che il criterio della competenza debba fare esclusivo riferimento al luogo dove ha sede l'Ufficio fiscale che ha emesso l'atto.

1.1 I rapporti con il Difensore civico e con le Commissioni tributarie

La questione dei rapporti tra Garante del contribuente e Difensore civico è collegata alla competenza per materia, poiché l'attività del Garante si è venuta ad affiancare a quella del Difensore civico - istituto di tutela alternativo alla giurisdizione - con compiti di garanzia e buon andamento dell'Amministrazione⁶.

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 sul medesimo argomento e ad un'eventuale disparità di pronunce su problematiche analoghe.

In generale, tra i due Organi i rapporti sono collaborativi e improntati a una reciproca correttezza e collaborazione e in più casi è avvenuto un trasferimento d'istanze, in particolar modo quando è emersa una cognizione specifica del Garante in luogo di quella del Difensore civico.

In tal senso, il Garante della Valle d'Aosta evidenzia che il raccordo con il Difensore civico operante presso tale Regione *"è stato rafforzato con incontri informali per l'esame del contesto socio-economico della collettività regionale"*.⁷

Il Garante di Trento segnala, altresì, l'importanza dei buoni rapporti con il Difensore civico *"nel comune intento di migliorare le attività al servizio dei cittadini ed i rapporti tra i medesimi e le Pubbliche Amministrazioni"*.⁸

Come già rilevato negli anni precedenti, è convinzione diffusa che il Garante abbia l'obbligo di non ampliare la propria cognizione anche alle Commissioni tributarie, la cui azione non può essere controllata o corretta.

⁶ Il Difensore civico ha trovato organica disciplina nella normativa in materia di Enti locali con il d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267.

⁷ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2012, pag. 6.

⁸ Garante del contribuente di Trento, Rel. I sem. 2012, pag. 2.

L'Ufficio del Garante non deve sovrapporsi alle Commissioni tributarie, non essendo compito del Garante quello di fornire l'interpretazione delle norme, fatta salva l'ipotesi che sussistano le condizioni di cui all'art. 13 (atti illegittimi che giustificino l'attivazione dell'autotutela, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualsiasi comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e Amministrazione finanziaria). Le eventuali lagnanze dei contribuenti in merito all'attività delle Commissioni sono rapidamente trasmesse dagli Uffici dei Garanti alle Presidenze delle suddette Commissioni.⁹

1.2 I rapporti con gli Agenti della riscossione

Alcuni Garanti hanno segnalato che uno dei problemi che viene posto alla loro attenzione, e che affligge maggiormente i contribuenti attesa l'attuale situazione economica-finanziaria del Paese, sono i rapporti con gli Agenti della riscossione.

Come rileva, in proposito, il Garante della Campania, l'attuale sistema prevede che gli Agenti attuino le *“attività esecutive in presenza di un semplice atto di accertamento,...imponendo, nei ristrettissimi limiti temporali previsti dalla legge, l'esecuzione di provvedimenti (fermo amministrativo, ipoteca, pignoramento, etc.) senza che il cittadino... abbia potuto dimostrare l'illegittimità della procedura o l'infondatezza della pretesa creditoria.”*

Ciò determina in alcune Regioni numerose reazioni sia nei confronti di Equitalia, per il crescente aumento del debito originario a causa dell'onere delle sanzioni, degli interessi e dell'aggio, sia nei confronti dell'Agenzia delle entrate, in particolar modo per l'uso delle presunzioni e della conseguente inversione dell'onere della prova.

Al riguardo, il Garante della Campania ritiene che dovrebbe essere previsto, con opportuna rivisitazione della normativa vigente, l'intervento di tale Organo presso i giudici tributari per promuovere una sollecita trattazione soprattutto di quei ricorsi relativi a procedimenti di riscossione per i quali risultano pendenti iscrizioni ipotecarie, fermi amministrativi o vendite giudiziarie di beni, con la contestuale richiesta di provvedimenti di sospensione dell'attività esecutiva.¹⁰

⁹ Garante del contribuente della Calabria, Rel. II sem. 2012, pag. 15.

¹⁰ Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2012, pag. 5.

Anche il Garante dell'Abruzzo segnala alcune criticità nei rapporti con gli Agenti della riscossione, da parte dei quali si rileva *“un atteggiamento...di scarsa considerazione per i vari interventi del Garante, ai quali spesso non viene neppure dato riscontro”*¹¹, mentre il Garante della Liguria evidenzia la carenza di tempestività nelle risposte a richieste di chiarimenti.¹²

Un altro problema che, secondo quanto evidenziato dal Garante della Puglia, emerge da tempo è quello ascrivibile all'insufficiente collegamento tra gli Enti impositori e gli Agenti della riscossione, soprattutto in quei casi in cui, pur sussistendo un provvedimento di sospensione della esecuzione o il pagamento del debito sia già avvenuto da parte del contribuente, l'Agente continua la sua attività esecutiva. Lo stesso Garante ha fatto presente che Equitalia è intervenuta per risolvere tale questione, ma sarebbe opportuno che continuasse ad operare con maggiore efficacia.¹³

Infine, nell'intento di favorire, da un lato, la riscossione dei debiti tributari e, dall'altro, la solvibilità del contribuente debitore, è stato valutato positivamente l'aumento del numero delle rate in cui può essere frazionato il debito.

Tuttavia, secondo quanto segnalato dal Garante della Sardegna, avendo riguardo per la varietà dei casi che l'esperienza quotidiana presenta, *“potrebbe essere utile una maggiore personalizzazione del piano di pagamento, che tenga conto della particolare condizione del contribuente e della sua volontà di adempiere”*.¹⁴

Il Garante della Sicilia, per le iscrizioni ipotecarie per debiti d'importo inferiore a 8.000 euro avvenute prima dell'entrata in vigore dell'art. 3, comma 2-ter, del D.L. n. 40 del 2010, ha ritenuto opportuno segnalare che l'Agente della riscossione procede già alla cancellazione di tale misura cautelare, su richiesta dell'interessato, senza richiedere il pagamento delle spese, come, peraltro, stabilito dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite con sentenza n. 5771 del 12 aprile 2012.¹⁵

¹¹ Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. I sem. 2012, pag. 2.

¹² Garante del contribuente della Liguria, Rel. I sem. 2012, pag. 4.

¹³ Garante del contribuente della Puglia, Rel. I sem. 2012, pag. 5.

¹⁴ Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2012, pag. 3.

¹⁵ Garante del contribuente della Sicilia, Rel. II sem. 2012, pag. 2.

2. Le questioni oggetto di intervento del Garante del contribuente

Lo Statuto riconosce un significativo “*corpus*” di funzioni al Garante in previsione di assicurare il rispetto effettivo dei diritti dei contribuenti, anche attraverso una ricognizione delle segnalazioni pervenute alla sua attenzione, fondamentale per formulare proposte d'intervento correttivo su processi e organizzazione dell'Amministrazione finanziaria.

I Garanti si sono occupati nel corso del 2012, per la maggior parte, dell'attuazione dell'istituto dell'autotutela, di questioni relative all'interpretazione ed all'applicazione di disposizioni tributarie, nonché di segnalazioni riguardanti i tributi locali. In quasi tutti i casi, è stata rilevata una maggiore attenzione e collaborazione da parte degli Uffici finanziari nell'esaminare le segnalazioni effettuate dagli stessi Garanti e, soltanto raramente, condotte improprie da parte degli stessi Uffici soprattutto per quel che riguarda il rispetto dei limiti temporali nel fornire le risposte.¹⁶

Nell'esplicitare la tipologia degli interventi realizzati, i Garanti hanno utilizzato, come nel passato, due diversi criteri: in alcuni casi l'attività svolta è stata descritta in relazione alla materia oggetto della procedura attivata a seguito della richiesta, in altri è stata definita richiamando i poteri del Garante, di cui all'art. 13 della legge n. 212 del 2000.

Per tali ragioni, la maggior parte delle relazioni attinenti l'attività svolta nell'anno 2012 riporta, prevalentemente, segnalazioni sulle seguenti materie:

IRPEF	Interpretazione ed applicazione di leggi tributarie
IRPEG	Tasse automobilistiche
IRES	Attivazione autotutela
IVA	Imposta di registro
ICI	Canoni televisivi
TARSU	Riscossione
TOSAP	Materie di competenza dell'Agenzia del Territorio
ICIAP	Omissioni o irregolarità degli Uffici impositori
Rimborsi	Interpretazione e applicazione di leggi tributarie
Verifiche nelle aziende	Semplici richieste d'informazioni
Studi di settore	

¹⁶ Garante del contribuente della Puglia, Rel. I sem. 2012, pag. 4 e II sem. 2012, pag. 5.

Altre relazioni, invece, registrano le procedure di autotutela attivate, le raccomandazioni e gli inviti rivolti agli Uffici, gli accessi effettuati presso gli Uffici finanziari e le attività di vigilanza svolte nel rispetto di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali.

Nella seguente tabella sono indicate, suddivise secondo le principali tipologie, il numero d'istanze pervenute ad ogni Garante nell'anno 2012. È opportuno precisare che la mancanza di omogeneità delle informazioni fornite non 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.	-	-	4	9	40	53
	2° sem.	-	-	2	10	31	43
Basilicata	1° sem.	-	-	1	3	19	23
	2° sem.	-	-	-	-	19	19
Prov. Aut. Bolzano	1° sem.	-	-	-	-	16	16
	2° sem.	-	-	-	-	26	26
Calabria	1° sem.	-	-	-	-	48	48
	2° sem.	-	-	-	-	56	56
Campania	1° sem.	-	-	-	-	268	268
	2° sem.	-	-	-	-	187	187
Emilia Romagna	1° sem.	17	40	12	19	64	152
	2° sem.	21	12	7	9	53	102
Friuli Venezia Giulia	1° sem.	8	19	1	-	20	48
	2° sem.	2	26	1	-	9	38
Lazio	1° sem.	34	112	-	52	126	324
	2° sem.	45	123	-	18	119	305
Liguria	1° sem.	-	6	-	11	55	72
	2° sem.	-	9	2	8	39	58
Lombardia	1° sem.	-	-	-	-	219	219
	2° sem.	-	-	-	-	220	220
Marche	1° sem.	-	-	-	-	79	79
	2° sem.	5	21	-	10	24	60

Molise	1° sem.	5	6	-	2	32	45
	2° sem.	-	3	2	2	15	22
Piemonte	1° sem.	18	24	-	7	170	219
	2° sem.	23	29	-	10	112	174
Puglia	1° sem.	-	-	-	-	114	114
	2° sem.	18	39	4	20	24	105
Sardegna	1° sem.	-	-	1	20	67	88
	2° sem.	-	-	2	16	65	83
Sicilia	1° sem.	24	101	2	-	177	304
	2° sem.	26	128	3	-	174	331
Toscana	1° sem.	-	-	-	-	72	72
	2° sem.	-	-	-	-	74	74
Prov. Aut. Trento	1° sem.	-	-	-	7	22	29
	2° sem.	-	-	-	1	24	25
Umbria	1° sem.	-	-	-	-	36	36
	2° sem.	4	9	3	-	6	22
Valle d'Aosta	1° sem.	-	-	-	-	9	9
	2° sem.	-	-	-	-	7	7
Veneto	1° sem.	17	47	-	-	27	91
	2° sem.	47	58	-	-	70	175
Totale generale		314	812	47	234	3034	4441

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

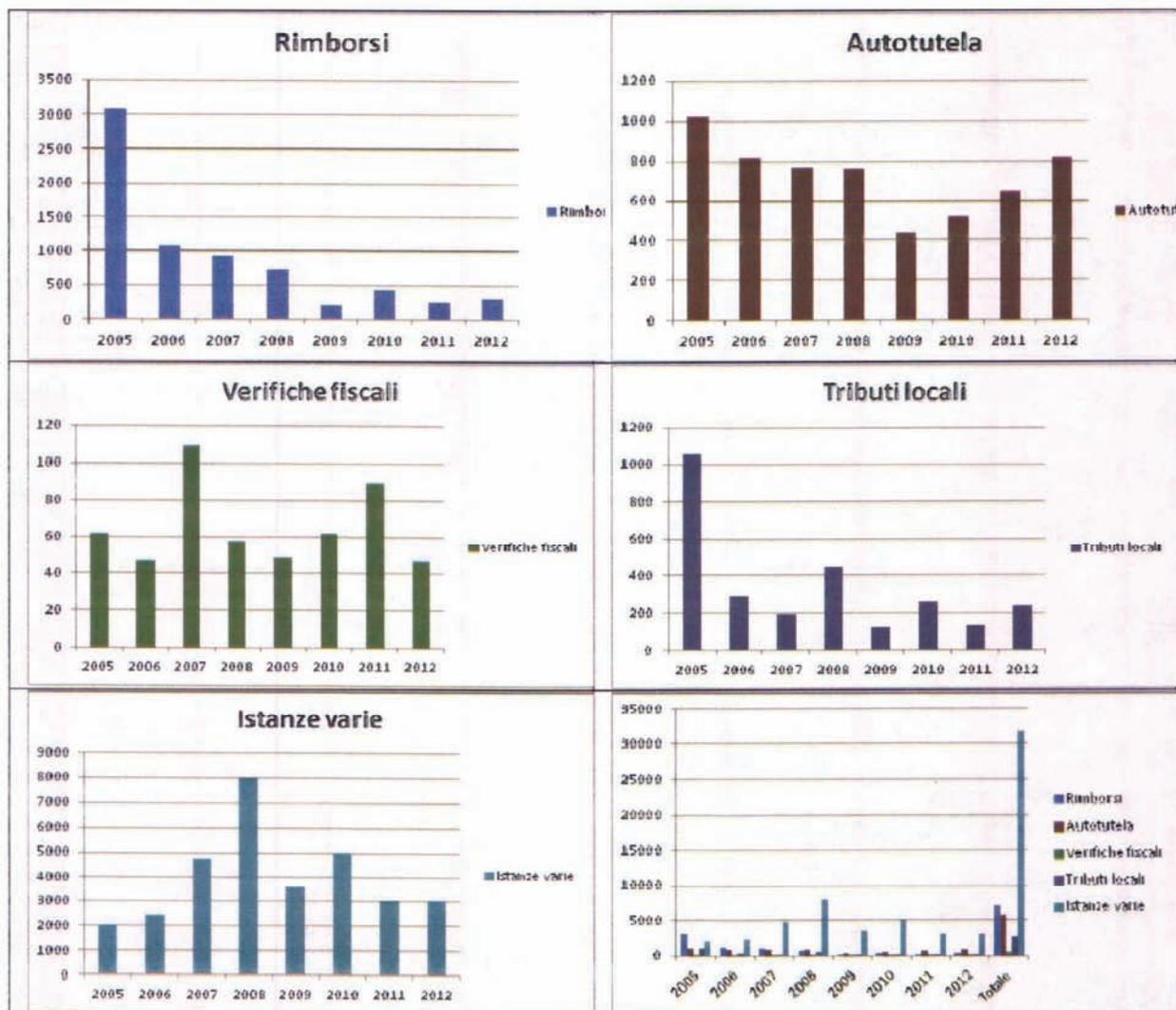
Rimborsi									
REGIONE	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	Totale
Abruzzo	14	9	12	14	0	0	0	0	49
Basilicata	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Bolzano	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Calabria	16	13	12	20	10	10	0	0	81
Campania	0	16	0	0	0	0	0	0	16
Emilia Romagna	61	26	23	18	0	34	27	38	227
Friuli Venezia Giulia	19	30	22	18	26	9	7	10	141
Lazio	1096	187	0	99	42	39	63	79	1605
Liguria	10	12	0	0	16	7	0	0	45
Lombardia	615	533	564	387	0	149	32	0	2280
Marche	33	28	23	26	26	27	17	5	185
Molise	4	13	6	0	0	0	0	5	28
Piemonte	99	60	59	25	0	56	40	41	380
Puglia	32	50	36	38	29	52	33	18	288
Sardegna	29	23	28	23	51	13	12	0	179
Sicilia	1032	30	57	0	0	0	0	50	1169
Toscana	0	0	47	12	0	0	0	0	59
Trento	8	19	16	10	15	5	5	0	78
Umbria	3	2	3	0	7	0	0	4	19
Valle d'Aosta	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Veneto	0	29	14	26	7	33	28	64	201
Totale generale	3071	1080	922	716	229	434	264	314	7030

Autotutela									
REGIONE	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	Totale
Abruzzo	5	19	0	0	0	0	0	0	24
Basilicata	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Bolzano	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Calabria	34	13	19	48	23	10	0	0	147
Campania	0	25	0	0	0	0	0	0	25
Emilia Romagna	16	20	29	18	0	24	24	52	183
Friuli Venezia Giulia	14	49	29	29	36	9	40	45	251
Lazio	514	27	0	185	237	168	356	235	1722
Liguria	83	0	0	0	0	0	0	15	98
Lombardia	125	177	307	266	0	120	0	0	995
Marche	42	37	129	38	62	27	33	21	389
Molise	4	6	13	0	0	0	0	9	32
Piemonte	23	198	63	41	0	56	45	53	479
Puglia	30	48	90	92	57	52	99	39	507
Sardegna	3	2	0	0	0	13	0	0	18
Sicilia	81	165	39	0	0	0	0	229	514
Toscana	31	26	43	27	0	0	0	0	127
Trento	0	0	0	0	6	5	6	0	17
Umbria	4	1	5	17	0	0	0	9	36
Valle d'Aosta	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Veneto	10	0	0	0	17	33	48	105	213
Totale generale	1019	813	766	761	438	517	651	812	5777

Verifiche fiscali									
REGIONE	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	Totale
Abruzzo	1	2	1	8	3	0	25	6	46
Basilicata	0	0	0	0	0	0	0	1	1
Bolzano	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Calabria	0	1	0	0	0	0	0	0	1
Campania	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Emilia Romagna	1	2	6	11	0	20	19	19	78
Friuli Venezia Giulia	3	6	4	4	9	3	2	2	33
Lazio	0	0	0	0	6	0	23	0	29
Liguria	0	14	6	0	7	5	0	2	34
Lombardia	29	0	0	0	0	0	0	0	29
Marche	1	3	0	1	6	2	2	0	15
Molise	0	0	0	0	0	0	0	2	2
Piemonte	6	1	0	0	0	0	0	0	7
Puglia	11	9	9	25	7	32	16	4	113
Sardegna	5	0	11	2	5	0	2	3	28
Sicilia	1	3	50	0	0	0	0	5	59
Toscana	1	3	17	1	0	0	0	0	22
Trento	3	1	2	0	0	0	0	0	6
Umbria	0	2	3	6	6	0	0	3	20
Valle d'Aosta	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Veneto	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Totale generale	62	47	109	58	49	62	89	47	523

Tributi locali									
REGIONE	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	Totale
Abruzzo	8	29	10	20	2	0	20	19	108
Basilicata	0	0	0	0	0	0	0	3	3
Bolzano	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Calabria	36	5	0	0	0	0	0	0	41
Campania	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Emilia Romagna	18	15	8	16	0	32	19	28	136
Friuli Venezia Giulia	4	7	14	4	3	3	8	0	43
Lazio	277	46	0	80	43	16	21	70	553
Liguria	0	22	11	0	17	20	0	19	89
Lombardia	53	78	67	82	0	45	0	0	325
Marche	0	0	0	0	0	7	12	10	29
Molise	1	3	8	0	0	4	0	4	20
Piemonte	10	9	5	161	0	19	8	17	229
Puglia	607	45	37	32	19	78	25	20	863
Sardegna	8	13	23	19	23	27	12	36	161
Sicilia	0	0	5	0	0	0	0	0	5
Toscana	18	14	0	7	0	0	0	0	39
Trento	12	1	0	10	1	6	2	8	40
Umbria	2	0	5	11	12	0	5	0	35
Valle d'Aosta	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Veneto	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Totale generale	1054	287	193	442	120	257	132	234	2719

Istanze varie									
REGIONE	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	Totale
Abruzzo	8	19	28	50	18	96	115	71	405
Basilicata	0	0	0	0	80	30	28	38	176
Bolzano	0	0	0	0	0	89	90	42	221
Calabria	26	15	15	44	98	119	157	104	578
Campania	0	59	1000	3159	901	449	621	455	6644
Emilia Romagna	66	55	78	164	0	113	107	117	700
Friuli Venezia Giulia	26	88	55	63	70	36	30	29	397
Lazio	277	90	0	155	687	64	218	245	1736
Liguria	44	59	82	148	70	83	131	94	711
Lombardia	1002	1235	1368	1593	0	446	0	439	6083
Marche	38	56	73	55	0	59	56	103	440
Molise	1	11	5	32	56	25	19	47	196
Piemonte	10	193	385	569	0	1917	217	282	3573
Puglia	19	57	76	95	188	211	123	138	907
Sardegna	45	83	1047	574	140	124	99	132	2244
Sicilia	9	71	60	513	554	500	623	351	2681
Toscana	145	196	147	206	228	213	161	146	1442
Trento	45	26	45	61	53	46	54	46	376
Umbria	213	70	44	54	64	95	57	42	639
Valle d'Aosta	0	0	96	199	173	133	24	16	641
Veneto	63	43	161	230	216	146	59	97	1015
Totale generale	2037	2426	4765	7964	3596	4994	2989	3034	31805



Il volume complessivo delle pratiche analizzate dai Garanti negli ultimi otto anni di attività è di 47.854. Dall'andamento prospettato, si rilevano informazioni interessanti in tema di raffronto a livello regionale e, quantitativamente, nell'intero comparto nazionale. Da queste emerge che le richieste dei contribuenti hanno continuato a riguardare, in prevalenza, l'autotutela, i rimborsi e i tributi locali. Nella categoria "Istanze varie" sono ricomprese le segnalazioni di irregolarità commesse dagli Uffici finanziari, denunce di carenza di motivazione, mancate risposte ai quesiti dei contribuenti e semplici richieste d'informazioni, spesso estranee alle competenze funzionali del Garante.

Per semplicità espositiva vi sono state, inoltre, inserite le questioni non inquadrabili nelle macrovoci elencate nei precedenti prospetti.

Di seguito si evidenziano le principali osservazioni dei Garanti sulle materie oggetto di intervento ed alcune problematiche di interesse per l'esercizio delle funzioni.

2.1 I rimborsi

La questione dei ritardi nelle procedure di pagamento dei rimborsi, che, fino all'anno 2011, ha costituito una delle principali cause di conflittualità tra contribuenti e fisco, determinando un clima di sfiducia oltre a un deterioramento dell'immagine e della credibilità dell'Amministrazione finanziaria, sembra essersi affievolita in alcune Regioni.¹⁷

Tuttavia, il Garante del Piemonte, pur confermando, anche per il 2012, una forte diminuzione nella propria Regione delle istanze relative ai rimborsi, segnala ancora la mancata risoluzione del problema dei ritardi nell'erogazione dei rimborsi, che *“ha l'effetto di portare all'esasperazione i contribuenti interessati, e di compromettere il prestigio e la credibilità dell'Amministrazione Finanziaria dello Stato”*.¹⁸

Nei casi in cui i contribuenti si rivolgono al Garante per segnalare ritardi nell'erogazione dei rimborsi, la risposta degli Uffici tributari è quasi sempre collegata alla insufficienza di fondi assegnati dagli Organi centrali, che impedisce agli Uffici stessi di liquidare, in molti casi, i rimborsi già convalidati.

Rispetto a tali istanze il Garante, in genere, si attiva inviando agli Uffici una lettera di sollecito al pagamento o di richiamo al rispetto dei termini.

Il Garante di Trento, nel rilevare che le lamentele per i ritardi dei rimborsi erariali, pur essendo sostanzialmente rare, ricevono comunque la dovuta attenzione da parte degli Uffici della competente Amministrazione *“anche per tenere saldo nei contribuenti quel rapporto di fiducia voluto dal Legislatore”*, evidenzia che i rimborsi sono quasi sempre effettuati alla scadenza prevista e, quando si verificano ritardi, questi sono dovuti per lo più all'esaurimento dei fondi a livello provinciale.¹⁹

¹⁷ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2012, pag. 8.

¹⁸ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2012, pag. 8.

¹⁹ Garante del contribuente per la Provincia Autonoma di Trento, Rel. I sem. 2012, pag. 5.

Profili di criticità nei rapporti tra Fisco e contribuenti, per quanto riguarda la lentezza nella liquidazione dei rimborsi, sono segnalati in particolare dai Garanti del Molise e di Bolzano.²⁰

Anche nella relazione del Garante dell'Abruzzo vengono evidenziate le numerose segnalazioni concernenti i mancati rimborsi e i tempi eccessivamente lunghi per ottenerli. Tale condotta omissiva incide in modo significativo sulla tutela dell'affidamento, della buona fede e dell'integrità patrimoniale.²¹

2.2 L'esercizio dell'autotutela

Riguardo all'autotutela, l'art. 13, comma 6, della legge n. 212 del 2000 dispone che il Garante ha il potere di attivare *“le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente”*.²²

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 con il ricorso al giudice tributario e, ancora, per valutare la convenienza di tale ricorso.

Fin dalla prima fase di attivazione del Garante, si sono verificati casi in cui i contribuenti hanno presentato le istanze di esercizio dell'autotutela per violazione della normativa tributaria direttamente al Garante, omettendo del tutto il rapporto diretto con il fisco, quasi che al Garante fossero attribuiti poteri sostitutivi in tutta l'area tributaria, nell'erroneo convincimento che tale competenza spetti in relazione a tutti gli atti emessi dagli Uffici ed ottenere così l'annullamento, totale o parziale di qualsiasi atto amministrativo. Questa circostanza, come noto, non è prevista dal legislatore.

Nessun Garante, in ogni caso, sostiene che a tale figura competa un potere di annullamento o revoca dell'atto ritenuto illegittimo ovvero di dare inizio alla procedura di autotutela, con conseguente obbligo dell'Ufficio finanziario di attenersi alle sue direttive;

²⁰ Garante del contribuente del Molise, Rel. I sem. 2012, pag. 3; Garante del contribuente della Provincia autonoma di Bolzano, Rel. annuale 2012, pag. 2.

²¹ Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. I sem. 2012, pag. 3.

²² L'autotutela è regolata dall'art. 2-quater, del D.L. 30 settembre 1994, n. 564. L'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria è disciplinato con il D.M. 11 febbraio 1997, n. 37.

tutti concordano, invece, nel ritenere che la *mission* istituzionale dell'Organo impone di limitarsi a denunciare l'illegittimità e, quindi, ad invitare l'Amministrazione ad attivare l'autotutela.

Ciò genera confusione nei contribuenti i quali si rivolgono al Garante ritenendo di poter ottenere l'accoglimento delle proprie ragioni e la soluzione delle controversie.²³

Resta, purtroppo, irrisolto il problema della tutela del contribuente di fronte al rifiuto dell'Amministrazione.

Sulla questione, si è pronunciata la Corte di Cassazione, IV Sez.civ., con ordinanza del 18 giugno 2012, n. 10020, la quale ha dichiarato inammissibile un ricorso presentato dal contribuente avverso il diniego di autotutela, in quanto privo dell'indicazione dell'interesse pubblico da porre a base dell'esercizio del potere di autotutela.

In particolare, la Suprema Corte ha precisato *“Ne consegue che contro il diniego dell'amministrazione di procedere all'esercizio del potere di autotutela può essere proposta impugnazione soltanto per dedurre eventuali profili di illegittimità del rifiuto e non per contestare la fondatezza della pretesa tributaria (cfr. Cass. n. 11457/2010; n. 16097/2009). Giacchè fuori dalla ridetta situazione, l'atto con il quale l'amministrazione finanziaria manifesta il rifiuto di ritirare in autotutela un atto impositivo divenuto definitivo – stante la relativa discrezionalità – non è suscettibile di essere impugnato innanzi alle commissioni tributarie (v. sez. un. N. 3698/2009)”*.

Pertanto, nessun rimedio o gravame è previsto in favore del contribuente, il quale può soltanto proporre istanza per l'annullamento dell'atto illegittimo o infondato, *“con motivata esposizione delle ragioni della richiesta, magari neppure prese in considerazione dall'ufficio”*, come rilevato dal Garante del contribuente della Campania.²⁴

Tuttavia, va segnalato che l'indirizzo della Suprema Corte di fronte al mancato esercizio di autotutela è quello di riconoscere il diritto dell'interessato al risarcimento del danno (Corte Cass., Sez. III, sent. n. 698 del 19 gennaio 2010 e sent. N. 5120 del 3 marzo 2011). Ciò deve essere tenuto in debita considerazione dall'Amministrazione finanziaria, che deve porre particolare cautela in caso di diniego dell'autotutela, essendo possibile una eventuale azione risarcitoria nei confronti dei funzionari autori del diniego.

²³ Garante del contribuente del Molise, Rel. II sem. 2012, pag. 4.

²⁴ Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2012, pag. 3.

Premesso ciò, la procedura di autotutela si considera esaurita, quindi, con l'emissione, da parte dell'ufficio competente, di un motivato provvedimento di accoglimento o di rigetto della istanza di autotutela, proposta dal contribuente o introdotta dal Garante.

Diversi problemi sorgono soprattutto nei casi in cui gli Uffici non intendono esercitare l'autotutela tributaria, nonostante sussistano i presupposti di legge, difendendo il proprio operato.²⁵

Alcuni Garanti ritengono che tale questione potrebbe essere risolta qualora il legislatore preveda la possibilità di proporre ricorso a tale Organo avverso la decisione di rigetto, conferendogli *“il potere di valutarla, di rilevarne i vizi di illegittimità o di infondatezza dedotti e di considerarla momentaneamente inefficace, con immediato rinvio all'ufficio per nuovo esame e per nuova decisione, questa volta definitiva, alla luce delle considerazioni e dei rilievi svolti con la pronuncia di temporanea inefficacia adottata dal Garante.”*²⁶

Tuttavia, nonostante le susesposte difficoltà riscontrate nella procedura di autotutela attivata per il tramite del Garante, in alcuni casi, come si evince nella relazione del Garante della Sicilia, le richieste di autotutela hanno più volte trovato una soluzione positiva, a riprova che non vi è un rifiuto pregiudiziale da parte degli Uffici, ma quando le ragioni del contribuente sono evidenti, non si verificano ostacoli all'annullamento dell'atto.²⁷

Come si rileva nelle relazioni del Garante per l'anno 2012, permane il ricorso massiccio all'istituto dell'autotutela da parte dei contribuenti, 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.

Per queste ragioni, i Garanti manifestano costantemente 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 dagli Uffici finanziari un semplice invito a procedere, ma un impegno a valutare con attenzione le delibere che hanno ad

²⁵ Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. I sem. 2012, pag. 2.

²⁶ Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2012, pag. 4.

²⁷ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2012, pag. 9.

oggetto una simile richiesta: deliberare che possono essere disattese, a loro giudizio, solo a fronte di una motivazione adeguata.

2.3 Le verifiche fiscali

Lo Statuto dei diritti del contribuente, all'art. 12, prevede specifiche garanzie per il contribuente sottoposto a ispezioni e controlli contabili effettuati dagli Uffici dell'Amministrazione finanziaria e dalla Guardia di Finanza. Si tratta di regole tese a consolidare disposizioni generali e di garanzia in modo da assicurare, da parte dell'Erario, il pieno rispetto della giustizia e dell'obiettività dell'azione tributaria.

Come osserva il Garante del Molise, nella fase di attuazione delle norme tributarie, l'esercizio dei poteri di indagine, attribuiti dalla legge agli Uffici finanziari ed alla Guardia di Finanza, rappresenta un momento estremamente delicato e cruciale, dato che la giustapposizione ideale tra interesse pubblico ed interesse del contribuente, di cui all'art. 53 della Costituzione, si traduce molto spesso in un contrasto tra la posizione predominante dell'Amministrazione finanziaria e la sfera di libertà del cittadino-contribuente. E' noto che l'esercizio dei suddetti poteri rappresenta un mezzo per il controllo della correttezza del comportamento del contribuente e per l'acquisizione degli elementi di prova dei presupposti di fatto indispensabili per l'emissione dei provvedimenti impositivi e/o sanzionatori.

Sotto tale aspetto, come prosegue il suddetto Garante, non si può non condividere la necessità di combattere l'evasione e l'elusione fiscale; tuttavia, il rapporto tra Fisco e contribuente deve essere sempre caratterizzato dalla trasparenza e dal necessario rispetto delle norme che disciplinano la corretta acquisizione delle prove al fine di ottimizzare l'utilizzazione delle stesse in sede di accertamento.²⁸

In particolare, il Garante delle Marche osserva che i principi contenuti nel citato art. 12 dello Statuto sono di diretta derivazione costituzionale, *“ciò nasce dall'esigenza di tutelare da una parte la libertà ed il lavoro del contribuente-imprenditore e dall'altra di consentire all'apparato amministrativo-finanziario l'attività di accertamento circa il*

²⁸ Garante del contribuente del Molise, Rel. Annuale 2012, pag. 4.

rispetto della normativa fiscale e la lotta all'evasione, aspetto quest'ultimo che assume nel nostro paese una importanza notevole in questo momento storico".²⁹

I Garanti hanno evidenziato, nel corso degli anni, come si stia rafforzando un orientamento giurisprudenziale teso a tutelare il contribuente sottoposto a verifica, il cui svolgimento, come noto, deve complessivamente durare trenta giorni lavorativi, prorogabili fino a sessanta.

Allo scopo di garantire la previsione di cui all'art. 12 dello Statuto, l'Agenzia delle Entrate ha raccomandato agli Uffici, con circolare 6/E del 25 gennaio 2008, di operare nella piena osservanza delle disposizioni in materia di "Statuto dei diritti del contribuente", contenute nella legge n. 212 del 2000.

La compilazione del solo verbale conclusivo di constatazione non sembra, però, sufficiente a garantire la trasparenza e la possibilità di un efficace controllo della legittimità e correttezza delle operazioni. Per alcuni Garanti si rende necessario, al riguardo, che anche per le singole attività di verifica siano redatti i relativi verbali per consentire al soggetto controllato di formulare, nell'immediatezza delle predette operazioni (e non soltanto al termine di esse), eventuali osservazioni e rilievi, come previsto dall'art. 12, comma 4, dello Statuto.

La maggioranza dei Garanti non ha segnalato, nel corso del 2012, particolari situazioni lesive o dannose per aziende e contribuenti circa le modalità degli accessi dalla Guardia di Finanza ovvero dai funzionari dell'Amministrazione finanziaria, che sempre più operano nel rispetto dei diritti e delle garanzie del contribuente previsti dalle norme dello Statuto dei diritti del contribuente.

Il Garante del Piemonte, infine, fa presente che le segnalazioni relative alle verifiche fiscali sono diminuite; pertanto la situazione parrebbe migliorare. Tuttavia, in alcuni casi, come quello evidenziato dallo stesso Garante del Piemonte, continua ad essere complessa la situazione dei controlli fiscali fondati sugli studi di settore, nei quali si ha l'impressione che gli Uffici Finanziari locali non siano in grado di controllare l'esattezza dei calcoli, per i quali si affidano unicamente ai programmi informatici forniti dal Ministero. Osserva il Garante che *"Sembra superfluo rilevare che anche i programmi informatici possono, in casi particolari, contenere degli errori, e che gli stessi programmi, in quanto fondati su*

²⁹ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2012, pag. 15.

*rilevazioni statistiche, non sono sempre idonei a risolvere casi anomali o particolari. In questa situazione, le legittime richieste dei contribuenti di spiegazioni e chiarimenti spesso non riescono ad ottenere risposte esaurienti, e non per cattiva volontà degli Uffici Finanziari interessati”.*³⁰

3. I provvedimenti adottati a seguito di segnalazioni

Ai sensi dell'art. 13, comma 6, della legge n. 212 del 2000, l'Agenzia deve rispondere alle richieste e agli interventi del Garante entro il termine di trenta giorni.

I Garanti hanno espresso rispetto al 2011 un maggior numero di valutazioni positive circa il grado di effettiva collaborazione prestata dagli Uffici finanziari sia centrali che locali.³¹ Sono cioè diminuiti i Garanti che lamentano insoddisfacenti risposte dagli Uffici finanziari competenti alle loro richieste di documenti e chiarimenti.

A conferma del buon livello di collaborazione con gli Uffici finanziari, i Garanti di Trento e del Molise sottolineano la fattiva collaborazione in termini di recepimento delle proprie richieste e segnalazioni da parte degli Uffici dell'Agenzia delle Entrate della propria Regione.³²

Positiva valutazione, circa il grado di effettiva collaborazione prestata dagli Uffici finanziari, è stata evidenziata, altresì, dal Garante della Lombardia e dal Garante della Sicilia secondo il quale, da parte degli Uffici tributari, i suggerimenti proposti trovano per lo più adeguata attenzione. In particolare, il Garante della Sicilia precisa che le risposte alle richieste rivolte agli Uffici delle Agenzie fiscali, degli Enti locali e dell'Agente della riscossione in ordine alle situazioni segnalate dai contribuenti, hanno mostrato un pressoché generale allineamento ai limiti temporali previsti dall'art. 13 della legge 212/2000.

Detto Garante conferma, inoltre, rispetto a quanto già prospettato nel 2011, che si è consolidata nel tempo l'ampia disponibilità degli Uffici ad un proficuo dialogo, nella convinzione che il rapporto sinergico tra Ente impositore e Garante del contribuente, lungi dall'essere di ostacolo all'attività di contrasto all'evasione fiscale, costituisce punto

³⁰ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2012, pag. 9.

³¹ Tra tutti, Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2012, pag. 6.

³² Garante del contribuente della Provincia autonoma di Trento, Rel. I sem. 2012, pag. 2; Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2012, pag. 4.

fondamentale per l'ottenimento della *tax compliance*, cui da molti anni mira tutta l'Amministrazione finanziaria.³³

Il Garante dell'Emilia Romagna considera, a sua volta, ottimi i rapporti che intercorrono con l'Amministrazione finanziaria, con la Guardia di Finanza, con gli Uffici tributari degli enti locali e con gli Agenti della riscossione. *“Salvo sporadici casi particolarmente complessi, gli Uffici rispondono alle richieste di chiarimenti con assoluta puntualità; le risposte sono complete su quanto forma oggetto delle richieste dell'organo di garanzia e illustrano il punto di vista dell'Amministrazione con argomentazioni apprezzabili sia nella valutazione del merito che sulle questioni giuridiche che si presentano”*.³⁴

La maggioranza dei Garanti precisa che la naturale contrapposizione fra le parti non ha mai determinato momenti di pregiudizievole conflittualità e che, comunque, il rapporto con gli Uffici finanziari si è sviluppato sempre, anche in caso di disaccordo, alla massima disponibilità per la comune ricerca di un accordo, sia per la difesa dei contribuenti sia per la corretta applicazione delle norme tributarie.

Non mancano, tuttavia, i Garanti che evidenziano situazioni di criticità nel rapporto di collaborazione con gli Uffici finanziari.

Il Garante della Puglia rileva, con particolare riferimento al citato termine previsto dall'art. 13, comma 6, della legge n. 212 del 2000, che *“Nessun Ufficio ha mai osservato detto termine; diversi rispondono dopo alcuni mesi, alcuni dopo un anno e vari solleciti e diffida di sanzioni disciplinari o penali, altri poi non rispondono proprio. Tale negligenza si manifesta anche da parte di altri Enti impositori (ad esempio i Comuni)”*.³⁵

Anche il Garante del Piemonte lamenta che *“Quella di non rispondere alle richieste e segnalazioni dei contribuenti è poi una pessima consuetudine di vari Uffici Finanziari, difficile da sradicare... E' comunque doveroso riconoscere che la situazione, sotto questo profilo, è in lento, ma costante miglioramento.”*³⁶

³³ Garante del contribuente della Lombardia, Rel. annuale 2012, pag. 1; Garante del contribuente della Sicilia, Rel. I sem. 2012, pag. 3.

³⁴ Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. I sem. 2012, pag. 10.

³⁵ Garante del contribuente della Puglia, Rel. I sem. 2012, pag. 4.

³⁶ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2012, pag. 8.

Il Garante della Liguria segnala che non sempre le risposte alle richieste di chiarimenti risultano tempestive da parte dell'Agente della riscossione, così come sottolineato dal Garante dell'Abruzzo, il quale rileva che alcuni uffici finanziari e soprattutto Equitalia S.p.a., nonostante reiterati solleciti, non rispondono alle richieste del Garante o lo fanno con notevole ritardo rispetto al termine prescritto dalla legge.³⁷

Permangono numerose, in diversi casi, le segnalazioni, da parte dei contribuenti, per carenze di motivazione di atti emessi dagli Uffici finanziari. Purtroppo, come segnalato dal Garante del Piemonte, l'obbligo di motivare adeguatamente gli atti, previsto dalla legge n. 241 del 1990 e ribadito dall'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, continua ad essere trascurato da alcuni Uffici, *“anche perché molti atti sono redatti su moduli ministeriali che non sono aggiornati alle nuove esigenze”*.³⁸

Per quel che riguarda la funzionalità dei servizi di informazione e assistenza, l'art. 13, comma 8, della legge n. 212 del 2000 dispone che *“il Garante del contribuente ha il potere di accedere agli Uffici finanziari e di controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e informazione”*.

Rispetto a tale potere, diretto a verificare le modalità di erogazione delle prestazioni e, più in generale, le modalità di svolgimento delle funzioni degli Uffici finanziari, i Garanti sostanzialmente segnalano, come per l'anno precedente, strutture adeguate e funzionali e non evidenziano prassi amministrative anomale in tema di servizi d'informazione ed assistenza da parte degli Uffici finanziari.

In particolare, il Garante delle Marche rileva come la Direzione regionale delle entrate sia sollecita a provvedere alle esigenze necessarie per il funzionamento dell'Ufficio, competente per le soluzioni di problemi di interpretazione della normativa fiscale, efficiente e dinamica per quanto concerne l'organizzazione del complesso apparato fiscale.³⁹

4. L'attivazione dei poteri

Al pari di quanto segnalato nelle relazioni degli scorsi anni, i Garanti concordano nel riconoscere come loro prerogativa la possibilità di esercitare le funzioni previste dal citato art. 13 non solo su richiesta dei contribuenti, ma anche d'ufficio, a seguito, ad esempio, di

³⁷ Garante del contribuente della Liguria, Rel. I sem. 2012, pag. 4; Garante dell'Abruzzo, Rel. I sem. 2012, pag. 4.

³⁸ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2012, pag. 8.

³⁹ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2012, pag. 4.

articoli della stampa specializzata da cui emergano irregolarità o disfunzioni dell'Amministrazione tali da incrinare il rapporto di fiducia con i contribuenti. I Garanti, infatti, ritengono corretto recepire le dichiarazioni non scritte 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 per richiedere l'intervento del Garante.

Quasi tutti i Garanti privilegiano come prima forma di contatto con i contribuenti quella dell'ascolto in via informale e/o telefonico, soprattutto per venire incontro, in alcuni casi, alle difficoltà di parcheggio nelle zone prossime agli uffici; infatti, il modello organizzativo cui hanno improntato l'attività si basa su procedure semplici, dirette ad agevolare i contribuenti nella presentazione delle segnalazioni.⁴⁰

Per facilitare i contribuenti nella presentazione delle istanze, queste a volte sono prodotte anche verbalmente al personale di segreteria, che, dopo l'esposizione del caso segnalato, formalizza la procedura con la redazione di un regolare verbale, successivamente protocollato e posto in trattazione. Per quanto riguarda, invece, le normali modalità di presentazione, si è constatato, in base alle istanze ricevute, che il relativo invio è effettuato abitualmente tramite posta ordinaria, fax e posta elettronica. Durante la gestione della pratica, i Garanti si adoperano per instaurare un buon rapporto con gli interlocutori, fornendo in tempi rapidi ai contribuenti (sia di persona che per le vie brevi) informazioni dettagliate sulle procedure da seguire caso per caso e, in generale, sulle procedure più idonee e utili per la soluzione dei problemi prospettati.

In particolar modo, il Garante della Campania segnala come le tematiche prospettate dai contribuenti siano accuratamente vagliate e trattate, ed i richiedenti sono sempre informati delle deliberazioni e delle risoluzioni finali che li riguardano.⁴¹

Il Garante del Molise conferma che, anche nel corso dell'anno 2012, *“sono sempre numerosi i contribuenti che contattano il Garante, esponendo le problematiche in essere sia con gli Uffici Finanziari statali sia con i vari uffici impositori locali...Molti degli*

⁴⁰ Garante del contribuente della Campania, Rel. II sem. 2012, pag. 3; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2012, pag. 9.

⁴¹ Garante del contribuente della Campania, Rel. II sem. 2012, pag. 3.

*interessati, dopo i contatti con il Garante, hanno ritenuto non più opportuno formalizzare richieste, lamenti e domande".*⁴²

Stesso comportamento è adottato dal Garante di Bolzano che attua il suo intervento, laddove possibile, in forma esclusivamente verbale. Ai contribuenti è stato garantito, infatti, un accesso immediato con la segreteria, sia tramite l'accesso telematico con l'Ufficio del Garante ed, infine, con fissazione di un appuntamento con il Garante stesso entro una settimana⁴³.

Tutto ciò ha contribuito a realizzare un positivo incremento di richieste soprattutto provenienti dalla categoria dei professionisti.

E' opportuno segnalare che il dialogo con un Organo neutrale e indipendente, pur non trovando riscontro nelle statistiche dell'attività svolta dal Collegio, incontra il favore dei contribuenti e concorre alla riduzione del livello di conflittualità tra fisco e contribuente qualora all'interessato siano chiari i motivi per i quali la contestazione non sarebbe validamente sostenibile in sede giurisdizionale. I Garanti offrono indicazioni e consigli a tutela 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 i soggetti interessati.

In alcuni casi, come segnalato dal Garante di Bolzano, si è constatato che i contribuenti hanno fatto ricorso all'Autorità del Garante prima di aver completamente esaurito l'iter amministrativo presso il competente ufficio finanziario. Ciò, forse, anche nell'intento di avere una risposta dall'ufficio in tempi rapidi e certi.

In altri casi, invece, i contribuenti hanno richiesto l'intervento del Garante quando la cartella esattoriale sia già stata emessa e/o addirittura sia iniziata l'esecuzione forzata, lamentando come gli atti di accertamento che precedono tale momento non siano stati portati a loro effettiva conoscenza a causa di sistemi di notificazione che prescindono da una effettiva conoscenza dell'atto. Per scongiurare tale fenomeno, il Garante di Bolzano ritiene che gli uffici finanziari dovrebbero adottare, per quanto possibile, sistemi di notificazione che consentano al contribuente una reale ed effettiva conoscenza della pretesa fiscale, "onde

⁴² Garante del contribuente del Molise, Rel. II sem. 2012, pag. 5.

⁴³ Garante del contribuente di Bolzano, Rel. I sem. 2012, pag. 3.

*consentire loro o una definizione agevolata della controversia oppure il tempestivo ricorso alla Commissione Tributaria*⁴⁴.

Quanto sopra esposto appare utile per inquadrare la figura del Garante del contribuente nello svolgimento del compito deferitogli dalla legge riguardo le segnalazioni dei contribuenti.

Come osserva il Garante della Toscana, si è spesso asserito che il Garante del contribuente sia un'autorità "debole" perché priva di poteri decisori e anche sanzionatori nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

Ad avviso del predetto Garante, questo modo di valutare il ruolo di tale Organo non appare condivisibile in quanto non considera che la sua funzione di garanzia non è diretta a sanzionare i provvedimenti o i comportamenti scorretti o illegittimi dell'Amministrazione finanziaria, bensì ad agevolare la correzione dei suoi provvedimenti o comportamenti nell'ambito di una funzione di controllo collaborativo.

Il Garante, quindi, non sanziona, ma, in ottemperanza all'interpretazione letterale dell'art. 13 della legge n. 212 del 2000, attiva i procedimenti di riesame che l'Amministrazione stessa potrebbe attivare per proprio conto.

Il Garante non può, pertanto, sostituirsi all'Amministrazione, ma la sua incidenza sull'azione amministrativa deriva dalla fondatezza della motivazione dei suoi atti d'iniziativa per l'adozione dei provvedimenti di autotutela e dal potere di denunciare, nelle diverse sedi, il rifiuto dell'Amministrazione di provvedere nei casi in cui ciò avvenga nonostante sussistessero i presupposti per il ritiro dell'atto. In altre parole, osserva il Garante della Toscana, egli deve necessariamente motivare l'effettiva sussistenza di *"disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli degli Uffici"*.⁴⁵

5. Le iniziative di comunicazione

I Garanti, da sempre, segnalano la necessità di una maggiore informazione sullo Statuto dei diritti del contribuente in generale, sul ruolo del Garante e sulle relative funzioni.

⁴⁴ Garante del contribuente di Bolzano, Rel. I sem. 2012, pag. 3.

⁴⁵ Garante del contribuente della Toscana, Rel. annuale 2012, pag. 4.

Solitamente, la comunicazione relativa all'istituzione e all'attività dei Garanti è realizzata a livello regionale dagli stessi Garanti, mentre la comunicazione sullo Statuto del contribuente è svolta dal Dipartimento delle Finanze e dall'Agenzia delle Entrate attraverso i rispettivi siti. Al riguardo, si ricorda che il Dipartimento delle Finanze ha dedicato, all'interno del sito www.finanze.gov.it, un'apposita sezione allo Statuto del contribuente e ai Garanti, per fornire un archivio informativo aggiornato per tutti i cittadini che vogliono avviare contatti con questi organismi. In particolare, alla voce Garante del contribuente, oltre alla legge istitutiva n. 212 del 2000, sono stati indicati i compiti dell'Organo ed un elenco completo dei Garanti e dei relativi recapiti (numeri telefonici e fax, indirizzi e nomi).⁴⁶

Comunque, la situazione sull'informazione al contribuente dell'esistenza del Garante e della relativa azione è migliorata.

Permangono, tuttavia, situazioni critiche poiché diversi Garanti sostengono, ancora oggi, che molti contribuenti ignorano l'esistenza o quantomeno la funzione stessa dell'Organo, prevalentemente conosciuto soltanto dagli addetti ai lavori, che quasi ogni giorno frequentano gli Uffici fiscali, o da coloro che sono comunque adeguatamente informati in ambito tributario.

Ciò lo rileva, in particolare, il Garante della Valle d'Aosta che conferma la mancanza di un'adeguata informazione presso l'opinione pubblica, sia dell'esistenza del Garante sia delle sue peculiari funzioni, che sono di supporto all'Amministrazione finanziaria. Eventi e relazioni esterne hanno comunque consentito di rapportarsi maggiormente con il territorio regionale per presentare ed illustrare l'esistenza, le funzioni e l'ubicazione dell'Ufficio del Garante.⁴⁷

Dello stesso avviso è il Garante del Piemonte, il quale evidenzia che la situazione non è mutata rispetto agli anni scorsi per quanto riguarda il problema della "visibilità" dell'Ufficio del Garante, la cui esistenza continua ad essere poco conosciuta dalla massa dei contribuenti. L'aumento dei flussi di lavoro è frutto, più che altro, di un passa parola dei contribuenti che sono rimasti soddisfatti del nostro intervento.

⁴⁶ Nella stringa "*Fisco e contribuenti*", alla voce "*Informazioni generali sullo Statuto*", è possibile accedere ad un dossier tematico che spiega, in dettaglio, la legge n. 212 del 2000. Analoga iniziativa è stata realizzata dall'Agenzia delle Entrate all'interno del proprio sito www.agenziaentrate.gov.it.

⁴⁷ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2012, pag. 6.

Lo stesso Garante rileva ancora che “.. è indispensabile che l’esistenza e l’attività del Garante siano portate a conoscenza...con mezzi più efficaci di quelli attualmente esistenti. Tale attività di pubblicizzazione dovrà però essere coordinata con l’auspicata riorganizzazione degli Uffici del Garante, che dovrà introdurre una più razionale distribuzione delle risorse sul territorio, e un accorpamento degli Uffici che consenta il ritorno alla collegialità”.⁴⁸

In conclusione, per i Garanti è fondamentale che, a tutti i livelli, si operi con determinazione e costanza per far conoscere l’organismo a tutti i cittadini e, in particolare, a quelli che partecipano, proporzionalmente alle loro potenzialità finanziarie, alle entrate dello Stato. L’attività di tale istituzione non può essere sollecitata - come spesso accade - solo da professionisti e consulenti per ottenere consulenze certificate e gratuite in particolari condizioni, ma deve essere orientata, più in generale, soprattutto nei confronti di tutti i contribuenti.

⁴⁸ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2012, pag. 5 e II sem. 2012, pag. 6.

PARTE II

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

6. Il contesto normativo

La riforma prevista dall'art. 4, comma 36, della legge n. 183 del 2011, ha trasformato il Garante del contribuente, a partire dal 1° gennaio 2012, da Organo collegiale in Organo monocratico scelto e nominato dal Presidente della Commissione tributaria regionale o sua sezione distaccata nella cui circoscrizione è compresa la Direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate. Il Garante, come già precisato, è Organo operante in piena autonomia e indipendenza funzionale cui è affidato, principalmente, il compito di vigilare ed assicurare l'attuazione sostanziale delle regole e dei principi peculiari dello "Statuto dei diritti del contribuente", con funzione equilibratrice tra le posizioni dei contribuenti e dell'Amministrazione finanziaria.

A seguito delle modifiche introdotte dall'art. 84, comma 7, della legge n. 289 del 2002, l'incarico ha durata quadriennale ed è rinnovabile tenendo presenti professionalità, produttività e attività svolta.⁴⁹

7. Osservazioni e critiche dei Garanti alla nuova formula monocratica

I Garanti hanno rilevato, nella quasi totalità, forti criticità in merito alla decisione del legislatore di trasformare tale Organo da collegiale in monocratico.

Secondo quanto osservato da alcuni Garanti, la novità della struttura monocratica di tale Organo, come stabilito dalla legge n. 183 del 2011, non ha modificato i molteplici compiti e le delicate funzioni dell'Istituto, rimasti invariati nell'ampia operatività dello stesso, introdotto dalla legge n. 212 del 2000 per il mutamento radicale del quadro dei

⁴⁹ Art. 13, commi 2 e 3, legge n. 212 del 2000 così come modificata dall'art. 4 della legge 183 del 2011:

2. "Il Garante del contribuente, operante in piena autonomia è Organo monocratico scelto e nominato dal Presidente della Commissione tributaria regionale o sua sezione distaccata nella cui circoscrizione è compresa la Direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate, tra gli appartenenti alle seguenti categorie:

a) magistrati, professori universitari di materie giuridiche ed economiche, notai, sia a riposo sia in attività di servizio
b) lettera abrogata dall'art. 4, della legge 183 del 12/11/2011;

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

3. L'incarico ha durata quadriennale ed è rinnovabile tenendo presenti professionalità, produttività ed attività già svolta".

rapporti tra cittadino-contribuente e Fisco in base ai principi ispiratori di collaborazione e di buona fede allo scopo di favorire l'instaurarsi di un clima leale di fiducia e di comprensione tra i suddetti soggetti anche nella diversa struttura.⁵⁰

La maggior parte dei Garanti evidenzia come la precedente composizione collegiale consentisse una migliore analisi delle questioni ed un confronto proficuo per l'apporto di esperienze professionali diverse. In tal senso, ritengono tali Organi, che il contribuente vede oggi diminuire le proprie garanzie in un momento in cui l'aumento della tassazione in generale e la lotta all'evasione, in particolare, esigono un più forte rispetto dei diritti dei cittadini.

La nuova composizione del Garante ha creato, quindi, diverse criticità funzionali, come segnalato dal Garante del Piemonte e da quello dell'Emilia Romagna, prima tra tutte il venir meno di una collegialità qualificata, nella quale confluivano varie esperienze professionali utili per la soluzione dei molteplici casi prospettati dai contribuenti.

Il Garante della Liguria rileva, in particolare, che *“una istituzione così strutturata e organizzata non si armonizza affatto con il principio del buon andamento sancito dall'art. 97, 1° comma, Cost., in quanto, come dimostrano i fatti, non è in grado di assicurare una risposta tempestiva e/o comunque in tempi ragionevoli alle istanze dei contribuenti”*.⁵¹

Inoltre, alcuni Garanti, tra i quali quello del Piemonte e della Provincia autonoma di Trento, evidenziano la mancata previsione di una forma di supplenza o di sostituzione in caso di assenza del Garante per ferie, malattia o altri impegni, che possa garantire la corretta funzionalità dell'Ufficio.⁵²

In particolare, il Garante del Piemonte, pur condividendo l'obiettivo che il legislatore ha inteso realizzare con la riforma in esame, primo fra tutti il risparmio delle spesa relativa ai compensi, auspica un intervento legislativo che provveda a riorganizzare gli Uffici di tale Organo con la reintroduzione della collegialità - con eventuale riduzione dei compensi dei singoli componenti -, e che colmi quei “vuoti” normativi in tema di competenze del Garante, alla luce della esperienza maturata in questo primo decennio di operatività.

⁵⁰ Per tutti, Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2012, pag. 8.

⁵¹ Garante del contribuente della Liguria, Rel. I sem. 2012, pag. 3.

⁵² Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2012, pag. 2; Garante del contribuente della Provincia autonoma di Trento, Rel. II sem. 2012, pag. 2.

Anche il Garante della Sardegna rileva criticità nella nuova struttura monocratica segnalando che, non potendo più essere nominati Garanti i dirigenti dell'Amministrazione finanziaria, i generali e gli ufficiali superiori della Guardia di Finanza, è venuta meno la partecipazione di soggetti particolarmente esperti in materia tributaria.⁵³

Tuttavia, con particolare riferimento a quest'ultimo aspetto, il Garante del Lazio segnala che tale esclusione e la monocraticità dell'Organo appaiono vicende legislative strettamente collegate in quanto l'esclusione di soggetti professionalmente vicini al fisco per specifica cultura non può considerarsi dato neutro, scollegato dall'insieme, di considerazione autonoma o priva di qualsiasi spiegazione. La riprova, infatti, consegue al fatto che la disposizione, di contro, circoscrive la scelta del Garante a categorie di persone indifferenti ai soggetti del rapporto tributario (magistrati, professori universitari, notai, avvocati, dottori commercialisti).

La novella, nel suo complesso, consente quindi di ritenere, ad avviso del predetto Garante, che la scelta del legislatore, al di là di ragioni di risparmio, sia stata connotata da volontà di rafforzare la posizione di terzietà del Garante eliminando legami culturali, anche se più o meno labili, e rimuovendo aspetti che avrebbero potuto offuscare l'immagine.

Il Garante del Lazio osserva, inoltre, che: *"..l'effetto legislativo di maggiore pregnanza, è da individuarsi in un significativo mutamento della fisionomia istituzionale della figura del Garante, che, con maggiore credibilità, si rappresenta come gestore e tutore unico del rapporto di fiducia da coltivare ed intensificare tra il contribuente ed il fisco. Ciò potrà comportare un rafforzamento della sua autonomia con diminuzione di quelle situazioni che ne offuscano il tratto peculiare, facendolo apparire, sia pure formalmente, organo collaterale dell'amministrazione finanziaria, sacrificando, in tale prospettiva, valide e specifiche competenze"*.⁵⁴

Riguardo alle modalità per il funzionamento dell'Ufficio del Garante, l'art. 4, comma 36, della legge n. 183 del 2011, che ha trasformato, come già detto, a partire dal 1° gennaio 2012, il Garante del contribuente da Organo collegiale in Organo monocratico, non offre alcuna indicazione necessaria per assicurare l'omogeneo svolgimento sul territorio delle funzioni di garanzia riconosciute dallo Statuto dei diritti del contribuente al Garante stesso.

⁵³ Garante del contribuente della Sardegna, Rel. I sem. 2012, pag. 2.

⁵⁴ Garante del contribuente del Lazio, Rel. I sem. 2012, pag. 4-5.

Tale limite della norma è ancora oggi evidenziato dai Garanti nelle loro relazioni.

La soluzione auspicata, ancor più necessaria vista la nuova dimensione monocratica dei Garanti, è la previsione di un supplente in caso di assenza o impedimento dei titolari.

La seguente tabella contiene i nomi e la provenienza professionale dei Garanti del contribuente, dopo la riforma prevista dall'art. 4, comma 36, della legge n. 183 del 2011, con incarico nell'anno 2012:

SEDE (Regione o Provincia autonoma)	Garante del contribuente
ABRUZZO	Prof. Avv. G. Greco - <i>Professore universitario</i>
BASILICATA	Dr. R. Stella - <i>Magistrato</i>
BOLZANO	Dr. M. Klammer - <i>Magistrato</i>
CALABRIA	Dr. C. Salvatore - <i>Consigliere di Stato</i>
CAMPANIA	Dr. R. Numeroso - <i>Magistrato</i>
EMILIA ROMAGNA	Dr. F. Pintor - <i>Magistrato</i>
FRIULI VENEZIA GIULIA	Dr. C. Dapelo - <i>Magistrato</i>
LAZIO	Dr. E. Quiligotti - <i>Professore universitario</i>
LIGURIA	Dr. L. Di Noto - <i>Magistrato</i>
LOMBARDIA	Dr. M. Blandini - <i>Magistrato</i>
MARCHE	Dr. A. De Feo - <i>Magistrato</i>
MOLISE	Prof.ssa S. Piccinini - <i>Professore universitario</i>
PIEMONTE	Dr. A. Gandolfo - <i>Magistrato</i>
PUGLIA	Dr. S. Paracampo - <i>Magistrato</i>
SARDEGNA	Dr. C. Piana - <i>Magistrato</i>
SICILIA	Prof. Dr. S. Forastieri - <i>Commercialista</i>
TOSCANA	Prof. A. Chiappetti - <i>Professore universitario</i>
TRENTO	Dr. S. Coraiola - <i>Magistrato</i>
UMBRIA	Avv. G. Morani - <i>Magistrato</i> sostituito, nel II semestre 2012, dal Dr. L. Principato - <i>Magistrato</i>
VALLE D'AOSTA	Prof. O. Formica - <i>Docente discipline giuridico economiche</i>
VENETO	Dr. S. Merz - <i>Magistrato</i>

8. L'autonomia del Garante e l'effettività dei suoi poteri

L'autonomia dell'Istituto, prevista dall'art. 13, comma 2, della legge n. 212 del 2000, laddove si afferma che il Garante è Organo "*operante in piena autonomia*", condiziona l'esercizio delle relative funzioni. Da parte di più Garanti è stato, però, rilevato che l'autonomia può essere acquisita solo se l'Organo preposto alla garanzia dei diritti tutelati è 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 dell'autonomia, non ha attribuito al Garante poteri sufficientemente incisivi.

Si rende necessario, ad avviso dei Garanti, ricercare il significato di autonomia che meglio si adatta alla natura ed alle funzioni del nuovo Ufficio monocratico, 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, al contempo è privo di ogni mezzo di coercizione o pressione nei confronti degli Uffici finanziari inadempienti alle sue indicazioni.

Diversi sono i poteri e le funzioni assegnati a tale organismo, che tuttavia non possiede una matrice d'indipendenza e autonomia di uguale peso, rispetto alle altre *Autorithies*. Gli atti emanati non sono, infatti, autonomamente impugnabili, né lo stesso può rivestire il ruolo di parte in qualsiasi giudizio amministrativo sull'eventuale illegittimità di un atto. I poteri attribuiti al Garante sono configurabili piuttosto come poteri d'impulso, che possono essere collocati fra gli atti di indirizzo, direzione o coordinamento, ma che non possono incidere sulle sfere giuridiche dell'Amministrazione e del contribuente, non essendo attribuito dalla norma al predetto Organo l'esercizio di alcun potere di amministrazione attiva. La figura è priva di incisività come si converrebbe ad un'autentica autorità investita di ampi poteri di controllo e vigilanza, ma piuttosto rivolta, in mancanza di un potere coercitivo, a effettuare solo richiami compartimentali non idonei, peraltro, a incidere sull'atto in contestazione.

Ciascun Garante ogni anno evidenzia, infatti, come l'esercizio delle proprie 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 inerzie, inadempienze e negligenze degli Uffici finanziari.

Risulta, peraltro chiaro, come le funzioni di garanzia esercitate dal suddetto 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.

Per queste ragioni, fin dalla loro istituzione, i Garanti hanno manifestato la necessità di modificare la struttura dell'Organo, dotandolo di poteri più incisivi, al fine di renderlo assolutamente autonomo nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, riconoscendogli appieno quel ruolo di soggetto "terzo" che si inserisce nel rapporto tra fisco e contribuenti.

A tal proposito, in merito alla rilevanza del ruolo che il Garante esplica all'interno del suddetto rapporto, si ritiene significativa l'affermazione del Garante della Valle d'Aosta: *"Il Garante, forte della sua professionalità giuridico-economica e tributaria, ha gli strumenti per interpretare le modificazioni intervenute e individuare i necessari correttivi, e nel rapportarsi con l'Amministrazione finanziaria e le Istituzioni è, quindi, un organo vitale, che dà "udienza" alle problematiche degli attori economico-sociali, valutando gli effetti dei tributi stessi sul sistema economico locale e le famiglie"*.

Ne discende, in definitiva, ad avviso del predetto Garante, una funzione sinergica con gli Enti impositori e gli Uffici preposti ad applicare e interpretare le normative, poichè il Garante, nel territorio, ascolta e si confronta con chi produce e lavora, investe, consuma e risparmia, ovvero coloro che rappresentano le forze vive che creano la ricchezza del Paese. Tale funzione può anche considerarsi di educazione civico-fiscale, a sostegno delle entrate pubbliche, dal momento in cui i contribuenti vengono indirizzati ad assolvere l'obbligazione tributaria quando gli atti emanati e esaminati sono legittimi.

Il Garante della Valle d'Aosta ritiene, infine, che l'attività svolta dall'Organo contribuisce a deflazionare il contenzioso, ad incrementare le entrate e, nel segnalare atti erariali e locali difformi alle leggi tributarie vigenti, afferma il diritto sostanziale e con la sua terzietà, contribuisce contestualmente a costruire un rapporto fiduciario e di comunicazione tra Fisco e contribuenti.⁵⁵

⁵⁵ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2012, pag. 5.

8.1 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, con obbligo di rendiconto, al fine di consentire l'autonomia organizzativa e terzietà proprie dell'Istituto, così come delineato dall'art. 13 della legge n. 212 del 2000.

L'autonomia finanziaria dell'Organo condiziona, infatti, l'esercizio delle relative funzioni e rappresenta una questione sulla quale quasi tutti i Garanti si sono espressi, sottolineando che gli aspetti rilevanti che concorrono a tracciare la nozione di autonomia sono, oltre che la disponibilità di risorse, anche un'adeguata collocazione e sistemazione dell'Ufficio, che deve avere una sede propria e dotazioni di personale certe e dipendenti dal solo Garante e non dall'Agenzia delle Entrate.

Si precisa che il D.P.C.M. 27 febbraio 2013, n. 67 (Regolamento di organizzazione del Ministero dell'economia e delle finanze) stabilisce che la Direzione della giustizia tributaria del Dipartimento delle finanze provveda all'amministrazione delle risorse finanziarie destinate al funzionamento del Garante del contribuente.

8.2 Le risorse strumentali e il personale

Come nelle relazioni degli anni precedenti, quasi tutti i Garanti hanno affrontato la questione dell'adeguata assegnazione di dotazioni organiche e strumentali quale fattore essenziale per il valido svolgimento delle funzioni dell'Istituto, nonché indicatore significativo dell'autonomia e indipendenza dell'Organo e rispetto al quale hanno rappresentato differenti realtà operative.

La situazione complessiva delle risorse disponibili per alcuni Garanti è positiva, grazie anche all'assegnazione di personale di segreteria che svolge le proprie mansioni con professionalità, dando al Garante, in molti casi, un supporto qualificato mettendo a disposizione la propria conoscenza in materia fiscale relativa, soprattutto, ai documenti di prassi.⁵⁶

⁵⁶ Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. II sem. 2012, pag. 2; Garante del contribuente del Lazio, Rel. II sem. 2012, pag. 4.

In particolare, il Garante di Bolzano segnala il perfetto bilinguismo del personale di segreteria nell'espletamento delle pratiche.

Lo stesso Garante sottolinea, inoltre, la necessità di mantenere alta l'attenzione, da parte degli Uffici, sull'uso del bilinguismo che, nella Provincia autonoma di Bolzano, è funzionale al rapporto di fiducia tra cittadino e Amministrazione finanziaria, con particolare riferimento all'adozione di un linguaggio tecnico unitario condiviso da tutti gli operatori del settore tributario.⁵⁷

Per altri Garanti persistono, invece, contesti di evidente difficoltà relativi sia agli strumenti necessari per l'espletamento delle funzioni di segreteria e di quelle tecniche (supporti telematici, linee telefoniche, attrezzatura informatica, locali adeguati e loro sicurezza) sia all'assegnazione di un numero congruo di personale a disposizione.⁵⁸

In alcuni casi, la situazione è migliorata nel corso del tempo, come segnalato dal Garante della Campania, che rileva il compimento del progetto di ampliamento degli spazi assegnati, *“per adeguare la sede alla dignità e al decoro dell'istituzione e alle accresciute necessità di archivio e di sistemazione del carteggio di ufficio per le pratiche in corso”*.⁵⁹

Tuttavia, sono ancora diversi i Garanti che richiedono, per l'efficiente esercizio della propria attività, di poter disporre di:

- collegamento all'Anagrafe tributaria per ottenere notizie e dati utili per le pratiche segnalate dai contribuenti;⁶⁰
- collegamento dell'Ufficio alla rete Internet e casella di posta elettronica;⁶¹
- collegamento diretto in rete con tutte le banche dati del Ministero;⁶²
- idoneo aumento delle risorse umane assegnate, con conseguente riconoscimento di un trattamento economico e giuridico ed uno sviluppo di

⁵⁷ Garante del contribuente della Provincia autonoma di Bolzano, Rel. II sem. 2012, pag. 2.

⁵⁸ Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2012, pag. 7; Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2012, pag. 3; Garante del contribuente della Liguria, Rel. I sem. 2012, pag. 4; Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2012, pag. 2.

⁵⁹ Garante del contribuente della Campania, Rel. II sem. 2012, pag. 5.

⁶⁰ Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2012, pag. 6.

⁶¹ Garante del contribuente della Liguria, Rel. I sem. 2012, pag. 2.

⁶² Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2012, pag. 3.

carriera adeguati alle particolarità delle funzioni svolte presso gli Uffici del Garante;⁶³

- riviste specializzate, raccolte di codici e testi di diritto tributario;⁶⁴
- macchinari come fotocopiatrici e scanner.⁶⁵

9. Il coordinamento dei Garanti

Nel maggio 2001 i Garanti del contribuente, nell'ambito della loro autonomia e in assenza di specifiche previsioni normative, hanno costituito, un Comitato di coordinamento dei Garanti. In seguito, con delibera del 16 marzo 2002, lo stesso Istituto è stato formalizzato nell'Organizzazione del Garante del contribuente, con compiti di collegamento e coordinamento di tutte le iniziative dei singoli Garanti regionali.

L'esigenza di un coordinamento a livello centrale dell'attività dei vari Uffici territoriali del Garante è sempre fortemente sentita, come rileva il Garante del Piemonte, il quale osserva che *“a ciò si sta tentando di porre parziale rimedio con la costituzione di una associazione su base volontaria tra le persone dei Garanti, ma è di tutta evidenza che solo con appropriati interventi normativi si potrà superare l'attuale situazione, nella quale gli organi periferici di una amministrazione centrale dello Stato sono sottoposti a interventi e controlli da parte di organi locali di garanzia che procedono in modo del tutto autonomo e indipendente tra di loro, con la possibilità di interventi scoordinati e confusivi”*.⁶⁶

A tal proposito, il Garante della Sicilia ribadisce l'esigenza, già segnalata negli anni passati, di riorganizzazione dell'Organo in modo che sia previsto, a livello centrale, un organismo di coordinamento per uniformare procedure e creare un archivio informatico generale, per materia, dei pareri espressi dai diversi Uffici del Garante, nell'intento di realizzare uno strumento di orientamento comune e di istituire, in ogni sede regionale, un organico diversificato del personale di supporto rapportato all'ampiezza del bacino di utenza.⁶⁷

⁶³ Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2012, pag. 1; Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2012, pag. 5; Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2012, pag. 4.

⁶⁴ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2012, pag. 5; Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2012, pag. 3; Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2012, pag. 4.

⁶⁵ Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. II sem. 2012, pag. 2.

⁶⁶ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2012, pag. 4.

⁶⁷ Garante del contribuente della Sicilia, Rel. I sem. 2012, pag. 3.

Il Garante di Trento ricorda l'iniziativa intrapresa dai rappresentanti degli Uffici dei Garanti che, riunitisi, in data 9 novembre 2012, nella sede di Roma del Garante del Lazio, hanno dato vita ad una nuova Associazione nazionale denominata "Associazione Nazionale dei Garanti dei contribuenti", retta da uno Statuto dal quale risulta, tra l'altro, il compito di sollecitare il Governo ed il Parlamento all'emanazione di quei provvedimenti ritenuti indispensabili per un'ottimale risposta alle esigenze dei cittadini sul piano dei rapporti fiscali con lo Stato o altro Ente pubblico territoriale.⁶⁸

Il Garante del Friuli Venezia Giulia e quello della Liguria rappresentano, inoltre, che nel nuovo Statuto dell'Associazione Nazionale dei Garanti del contribuente, approvato all'unanimità dall'Assemblea, è stato istituito un Ufficio Studi, di cui fanno parte anche eminenti studiosi nel campo del diritto finanziario, con il compito di approfondire le complesse tematiche che ciascun Garante regionale ritiene di sottoporre all'attenzione degli altri Garanti per far sì che, attraverso un'operosa collaborazione, possa instaurarsi anche un efficace scambio di informazioni.⁶⁹

⁶⁸ Garante del contribuente della Provincia autonoma di Trento, Rel. Annuale 2012, pag. 3.

⁶⁹ Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. Annuale 2012, pag. 3; Garante del contribuente della Liguria, Rel. annuale 2012, pag. 10.

PARTE III

LE PROPOSTE DI REVISIONE NORMATIVA DEI GARANTI

10. Le proposte di revisione normativa

Sulla base delle osservazioni rilevate dall'esperienza maturata in questi anni, i Garanti insistono nel ritenere indispensabile la riforma e l'integrazione delle disposizioni dell'art. 13 dello Statuto dei diritti del contribuente, al fine di dare soluzione legislativa a questioni di interpretazione e applicazione della norma e di conferire maggiore funzionalità ed efficacia all'azione del Garante.⁷⁰

In particolare, le soluzioni proposte nel corso degli anni convergono sulla necessità di una modifica normativa, che assicuri all'Istituto l'indipendenza necessaria allo svolgimento delle funzioni attraverso la rescissione di ogni legame economico e funzionale del Garante con l'Agenzia delle Entrate e che rafforzi i poteri previsti dalla norma a rispondere alla missione di garanzia riconosciutagli dallo Statuto.

Gli elementi che condizionano l'effettiva applicazione dei principi previsti dallo Statuto sono costantemente due: la carenza di poteri riconosciuti al Garante per intervenire in caso di violazione dei suoi precetti e la mancata previsione di reali forme di autonomia organizzativa e finanziaria per disporre di risorse assegnate in via esclusiva, che assicurino al Garante indipendenza e incisività alla tutela non giurisdizionale dallo stesso perseguita. L'assenza di tali condizioni costituisce la causa delle difficoltà che il Garante incontra nell'assolvere ai propri compiti istituzionali e nel fornire garanzie concrete ai contribuenti, determinando il limitato interesse da parte di questi ultimi a rivolgersi al Garante.

Per alcuni Garanti è necessaria una riforma della normativa che attribuisca all'Istituto del Garante, al pari delle altre *Authority* esistenti nel Paese, una maggiore incidenza della sua azione attraverso la previsione di poteri di carattere decisionale e sanzionatorio, giustificati dalla competenza e professionalità dell'Organo e da una rafforzata posizione

⁷⁰ Tra tutti, Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2012, pag. 3; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2012, pag. 3; Garante del contribuente della Puglia, Rel. I sem. 2012, pag. 2; Garante del contribuente della Sardegna, Rel. I sem. 2012, pag. 3; Garante del contribuente della Basilicata, Rel. annuale 2012, pag. 5; Garante del contribuente di Trento, Rel. I sem. 2012, pag. 10; Garante del contribuente della Sicilia, Rel. annuale 2012, pag. 7.

d'imparzialità e indipendenza che ne assicuri l'assoluta terzietà in relazione agli interessi in conflitto.⁷¹

Tra le più significative proposte di revisione normativa presentate nel periodo di riferimento, sostanzialmente coincidenti con quelle degli scorsi anni e con quelle formulate, da tempo, in sede parlamentare⁷², si segnalano:

- modificare l'art. 13, comma 2, della legge n. 212 del 2000 al fine di riconsiderare la composizione collegiale del Garante, con la possibilità di prevedere un accorpamento degli Uffici di tale Organo, creando delle macroaree con dimensioni più uniformi;⁷³
- prevedere, nel caso di impossibilità a reintrodurre l'Organo collegiale, la figura del supplente o di un sostituto per i periodi di assenza del Garante titolare, onde evitare la totale sospensione dell'attività dell'Ufficio;⁷⁴
- svincolare gli Uffici del Garante da qualsiasi forma di collegamento funzionale con l'Agenzia delle Entrate, così da eliminare l'anomalia degli attuali rapporti tra Organo di controllo ed Uffici finanziari controllati, oltre ad evitare il disagio per i contribuenti, i quali, nel rivolgersi al Garante, vorrebbero essere certi della sua autonomia ed indipendenza rispetto agli stessi Uffici finanziari;⁷⁵
- ampliare i poteri dei Garanti in materia di procedure di autotutela comprendendo anche tutti gli atti posti in essere dall'Amministrazione, tra cui la possibilità, per il contribuente, di proporre ricorso al Garante avverso la decisione di rigetto, conferendo a quest'ultimo il potere di valutarla, con eventuale rinvio all'Ufficio per

⁷¹ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2012, pag. 5; Garante del contribuente della Sardegna, Rel. annuale 2012, pag. 3.

⁷² Atto Camera 2339: Proposta di legge presentata il 25 marzo 2009, "Modifica dell'articolo 13 della Legge 27 luglio 2000, n. 212, concernente l'Autorità del Garante del contribuente e istituzione del Consiglio nazionale 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 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".

⁷³ Tra tutti, Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2012, pag. 3.

⁷⁴ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2012, pag. 4; Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2012, pag. 3; Garante del contribuente della provincia autonoma di Trento, Rel. II sem. 2012, pag. 1; Garante del contribuente della Puglia, Rel. annuale 2012, pag. 1.

⁷⁵ Garante del contribuente del Molise, Rel. annuale 2012, pag. 7; Garante del contribuente della Puglia, Rel. II sem. 2012, pag. 5; Garante del contribuente della Sicilia, Rel. annuale 2012, pag. 2.

nuovo esame e per nuova decisione, alla luce delle considerazioni e dei rilievi svolti con la pronuncia di temporanea inefficacia adottata dal Garante;⁷⁶

- chiarire il problema della competenza dei Garanti anche in ordine ai tributi degli Enti locali;⁷⁷
- emanare norme o direttive ministeriali per indirizzare in modo uniforme l'attività di tutti gli Uffici dei Garanti in campo nazionale onde evitare possibili disparità di trattamento dei cittadini di fronte a casi sostanzialmente uguali;⁷⁸
- conferire la indispensabile ed adeguata autonomia amministrativa, logistica e strutturale, anche mediante un accesso autonomo alla rete informatica ed alle banche dati, attesa la carenza di mezzi attualmente a disposizione del Garante;⁷⁹
- semplificare gli adempimenti tributari e razionalizzare la normativa fiscale nel rispetto del principio della "certezza del diritto".⁸⁰

11. Le proposte in materia tributaria

Anche in materia tributaria i Garanti del contribuente hanno avanzato, nel corso del 2012, alcune proposte di revisione normativa. Tra queste si segnalano:

- semplificare gli adempimenti tributari e razionalizzare la normativa fiscale nel rispetto del principio della "certezza del diritto";⁸¹
- prevedere la sospensione dei termini stabiliti dall'art. 21 del D.Lgs. n. 546 del 1992 per adire il giudice tributario nell'ipotesi di attivazione della procedura di autotutela inoltrata al Garante;⁸²
- riconoscere l'efficacia della funzione sostanzialmente "conciliatrice" fra Amministrazione finanziaria e cittadino-contribuente svolta dal Garante e degli effetti deflativi sul contenzioso che l'attività del Garante determina, anche

⁷⁶Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2012, pag. 4; Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2012, pag. 4; Garante del contribuente della Puglia, Rel. annuale 2012, pag. 2.

⁷⁷ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2012, pag. 11.

⁷⁸Garante del contribuente della Sicilia, Rel. I sem. 2012, pag. 3; Garante del contribuente della Provincia autonoma di Trento, Rel. annuale 2012, pag. 3.

⁷⁹ Garante del contribuente della Sicilia, Rel. II sem. 2012, pag. 2.

⁸⁰ Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. I sem. 2012, pag. 3.

⁸¹ Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. I sem. 2012, pag. 3.

⁸² Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2012, pag. 5; Garante del contribuente del Lazio, Rel. II sem. 2012, pag. 7.

istituzionalizzandola nell'ambito dell'accertamento con adesione, oppure nella fase preliminare del contenzioso, introdotta dall'art. 39 del D.L. n. 98 del 2011, ossia in sede di "reclamo" e "mediazione";⁸³

- modificare la tassazione degli immobili, rimodulando il peso fiscale distinguendo l'onere gravante sulla rendita-reddito da quello relativo alla proprietà, ed, in particolare, rivedere la disciplina dell'IMU per la sua incidenza sulla prima casa e per la mancanza del carattere di progressività sancito dall'art. 53 della Costituzione.⁸⁴

Corre l'obbligo evidenziare che nelle relazioni per l'anno 2012 dei Garanti del contribuente vi è stata una particolare attenzione all'Istituto della mediazione tributaria - introdotto dall'art. 39, comma 9, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito dalla legge n. 111 del 2011, che ha inserito l'art. 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992 - il quale pone l'obbligo in capo a colui che intende adire il Giudice tributario, per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, relative ad atti emessi dall'Agenzia delle Entrate, di presentare preliminarmente reclamo all'Ufficio che ha emesso l'atto, pena l'inammissibilità del ricorso giudiziario.

Secondo alcuni Garanti, tale Istituto comporta diverse criticità per le quali sarebbe necessario un intervento del legislatore. L'Istituto prevede, infatti, un *iter procedimentale* che ha come conseguenza, per i suoi tempi, una sostanziale deprivazione di una tutela provvisoria per il contribuente "*stante la discrasia temporale tra lo spatium deliberandi, previsto per il fisco in tema di mediazione ed il periodo di tempo, trascorso il quale, l'atto impositivo tributario diventa titolo esecutivo*".⁸⁵

Infatti, il tempo massimo di esame da parte dell'Amministrazione finanziaria per l'esame del reclamo-ricorso del contribuente è di 90 giorni, mentre è minore il tempo di 60 giorni previsto per rendere esecutivo l'atto tributario. Ciò comporta l'adozione di misure cautelari o l'avvio di esecuzione coattiva, da parte del fisco, nel periodo di tempo intermedio.

Tale eventualità non consente al contribuente di attivare un procedimento cautelare per una tutela *medio tempore* dei propri interessi: ciò in quanto egli non può azionare strumenti

⁸³ Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2012, pag. 4; Garante del contribuente della Sicilia, Rel. II sem. 2012, pag. 2.

⁸⁴ Garante del contribuente della Sardegna, Rel. I sem. 2012, pag. 3; Garante del contribuente del Veneto, Rel. II sem. 2012, pag. 2.

⁸⁵ Garante del contribuente del Lazio, Rel. I sem. 2012, pag. 6.

di tutela cautelare dinanzi agli Organi giurisdizionali *ex art. 47 del D.Lgs. n. 546 del 1992*, difettando il presupposto di pendenza di controversia giurisdizionale tributaria perché, in definitiva, tale istanza può proporsi solo dopo la conclusione della fase di mediazione.

L'Istituto della mediazione tributaria obbligatoria è, inoltre, annoverato dal Garante della Liguria come una delle violazioni dei principi dello Statuto, di dubbia costituzionalità, tant'è che la Corte Costituzionale, con riferimento alla mediazione civile obbligatoria, ha dichiarato, con la sentenza n. 272 del 6 dicembre 2012, *“l’illegittimità costituzionale, per eccesso di delega legislativa, del D.Lgs. n. 28 del 2010 nella parte in cui ha previsto l’obbligatorietà della mediazione civile; mediazione peraltro affidata a persona estranea alle parti e non già come quella tributaria in cui il mediatore appartiene pur sempre alla stessa Amministrazione finanziaria, sicchè è privo del requisito della imparzialità, richiesto invece per la mediazione civile”*.⁸⁶

Tuttavia, secondo alcuni Garanti, tra cui quello di Bolzano, l'introduzione della mediazione tributaria potrebbe rappresentare, nell'ottica di rivalutazione della figura del Garante del contribuente, un'importante opportunità per attribuire a tale Organo la competenza per tale fase pre-processuale, potenziandone la struttura, anche in considerazione della sua naturale vocazione *super partes*, come, peraltro, già normativamente delineata.⁸⁷

Al riguardo, il Garante della Toscana, pur condividendo l'esigenza fatta valere dai colleghi di altre Regioni, di prevedere, appunto, la partecipazione dei Garanti allo svolgimento di importanti attività che l'Amministrazione deve svolgere in contraddittorio con i contribuenti, quale il “reclamo” con conseguente mediazione, ritiene che tale eventuale estensione dei compiti sarebbe difficoltosa qualora si mantenga l'attuale inadeguatezza delle strutture di servizio.⁸⁸

⁸⁶ Garante del contribuente della Liguria, Rel. annuale 2012, pag. 9.

⁸⁷ Garante del contribuente della Provincia autonoma di Bolzano, Rel. annuale 2012, pag. 2.

⁸⁸ Garante del contribuente della Toscana, Rel. annuale 2012, pag. 6.