

RELAZIONE
SULL'ATTIVITA' SVOLTA DAL GARANTE
DEL CONTRIBUENTE
(Anno 2005)

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

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

Comunicata alla Presidenza il 1°8 agosto 2006

PAGINA BIANCA

INDICE

PREMESSA	Pag.	5
L'ISTITUTO DEL GARANTE DEL CONTRIBUENTE E I SUOI POTERI		
PARTE I		
L'ATTIVITÀ SVOLTA DAI GARANTI		
1. Un problema generale: le competenze	»	9
1.1 La competenza in materia di tributi locali	»	10
1.2 I rapporti con il Difensore civico e regionale	»	13
1.3 I rapporti con le Commissioni tributarie	»	15
2. Le questioni oggetto di segnalazione al Garante del contribuente .	»	16
2.1 I rimborsi	»	19
2.2 L'esercizio dell'autotutela	»	22
2.3 Le verifiche	»	26
2.4 Il fermo amministrativo	»	28
2.5 L'efficienza dei servizi di informazione e assistenza	»	30
3. I provvedimenti adottati a seguito di segnalazioni	»	30
4. L'attivazione dei poteri	»	32
5. Le iniziative di comunicazione	»	33
PARTE II		
OSSERVAZIONI DEI GARANTI SULLE NORME ISTITUTIVE E SULLE REGOLE DI FUNZIONAMENTO DELL'ORGANO		
6. I Garanti	»	35
6.1 L'incompatibilità	»	37
6.2 Compensi e rimborsi spese	»	38
7. L'autonomia organizzatoria	»	38
8. Il funzionamento del Collegio e i poteri presidenziali	»	39
9. Funzioni di garanzia e autonomia del Garante	»	40
9.1 L'effettività dei poteri	»	40
9.2 L'autonomia finanziaria e organizzatoria	»	41
9.3 Le risorse strumentali e il personale	»	42
10. Il coordinamento dei Garanti	»	45
PARTE III		
LE PROPOSTE DI REVISIONE NORMATIVA AVANZATE DAI GARANTI		
11. Le proposte di revisione normativa avanzate dai Garanti	»	47
12. Le proposte di revisione normativa in materia tributaria	»	50

PAGINA BIANCA

PREMESSA

L'ISTITUTO DEL GARANTE DEL CONTRIBUENTE E I SUOI POTERI

Il Garante del contribuente, istituito dall'art. 13 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), è un organo collegiale, composto da un Presidente e da due componenti, con piena autonomia e indipendenza funzionale, che ha il compito di vigilare sul rispetto dei principi contenuti nello Statuto¹.

La legge gli riconosce il potere di rivolgere richieste di documenti o chiarimenti agli Uffici competenti, sulla base di segnalazioni inoltrate per scritto dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto interessato che lamenti disfunzioni, scorrettezze, prassi amministrative anomale o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia fra cittadino e Amministrazione finanziaria, secondo i noti principi di legalità, imparzialità e buon andamento dell'azione amministrativa.

Il Garante può attivare la procedura di autotutela sugli atti amministrativi di accertamento o di riscossione, notificati al contribuente e ritenuti illegittimi.

¹ L'art. 13, commi 6, 7, 8, 9, 10 e 11 della legge n. 212/2000 prevede espressamente: "Il Garante, anche sulla base di segnalazioni inoltrate per iscritto dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto interessato che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria, rivolge richieste di documenti o chiarimenti agli uffici competenti, i quali rispondono entro trenta giorni, e attiva le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente. Il Garante del contribuente comunica l'esito dell'attività svolta alla direzione regionale o compartimentale o al comando di zona della Guardia di finanza competente nonché agli organi di controllo, informandone l'autore della segnalazione.

Il Garante del contribuente rivolge raccomandazioni ai dirigenti degli uffici ai fini della tutela del contribuente e della migliore organizzazione dei servizi.

Il Garante del contribuente ha il potere di accedere agli uffici finanziari e di controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente nonché l'agibilità degli spazi aperti al pubblico.

Il Garante del contribuente richiama gli uffici al rispetto di quanto previsto dagli art. 5 e 12 della presente legge.

Il Garante del contribuente richiama gli uffici al rispetto dei termini previsti per il rimborso d'imposta.

Il Garante del contribuente individua i casi di particolare rilevanza in cui le disposizioni in vigore ovvero i comportamenti dell'Amministrazione determinano un pregiudizio dei contribuenti o conseguenze negative nei loro rapporti con l'Amministrazione, segnalandoli al direttore regionale o compartimentale o al comandante di zona della Guardia di finanza competente e all'ufficio centrale per l'informazione del contribuente, al fine di un eventuale avvio del procedimento disciplinare. Prospetta al Ministro delle finanze i casi in cui possono essere esercitati i poteri di rimessione in termini previsti dall'art. 9".

Lo stesso Organo richiama gli Uffici finanziari agli obblighi di informazione, al rispetto dei diritti del contribuente sottoposto a verifica fiscale e all'osservanza dei termini previsti per i rimborsi d'imposta; il Garante, inoltre, può accedere nei locali degli Uffici finanziari per riscontrare l'agibilità degli spazi aperti al pubblico e controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente.

Il Garante valuta l'attività degli Uffici sia per quanto riguarda l'osservanza delle disposizioni di legge sia sotto il profilo dell'opportunità e della ragionevolezza di determinati comportamenti. In caso di inosservanza dei propri richiami alla legalità, può segnalare ai competenti Organi i comportamenti inadeguati, per un eventuale avvio di procedimenti disciplinari a carico di funzionari inadempienti, e può rivolgere raccomandazioni ai dirigenti degli Uffici, con il duplice intento di tutelare il contribuente e di migliorare l'organizzazione degli Uffici.

Nell'ambito della sue competenze il Garante segnala al Ministro dell'economia e delle finanze i casi per i quali è possibile, per determinati adempimenti fiscali, procedere alla rimessione dei termini già scaduti.

A riscontro dell'attività svolta, l'articolo 13, al comma 12, prevede che ogni Garante del contribuente presenti semestralmente 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 una relazione sull'attività svolta, con l'individuazione degli aspetti critici rilevanti nel rapporto fisco-contribuente e delle relative soluzioni².

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*

² Art. 13, c. 12, legge n. 212/2000: *“Ogni sei mesi il Garante del contribuente presenta una relazione sull'attività svolta dal Ministro 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 e prospettando le relative soluzioni”*.

*delle questioni segnalate nonché ai provvedimenti adottati a seguito delle segnalazioni del Garante stesso*³.

Il presente documento è elaborato sulla base delle relazioni semestrali del 2005 inviate dai Garanti del contribuente al Ministro dell'economia e delle finanze nonché delle questioni fondamentali segnalate già nelle precedenti relazioni semestrali dei Garanti del contribuente.

La legge finanziaria per il 2003 (legge n. 289 del 27 dicembre 2002), che ha aggiunto il comma 13-bis all'art. 13 della legge n. 212/2000⁴, ha previsto che ciascun Garante del contribuente presenti un'ulteriore relazione annuale al Governo e al Parlamento, con dati e notizie sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuenti nel campo della politica fiscale.

In questo quadro, le due relazioni semestrali restano caratterizzate sia dalla focalizzazione sugli aspetti organizzativi e dall'individuazione degli interventi svolti su segnalazione dei contribuenti, sia dalla formulazione di talune considerazioni propositive connesse agli esiti degli interventi medesimi; per contro, alla relazione annuale vengono rimessi gli aspetti notiziari, atti a cogliere sotto un profilo più generale i rapporti esistenti fra cittadini (contribuenti) e Amministrazione finanziaria nonché le proposte rilevanti per il perseguimento del carattere fiduciario di tali rapporti.

³ Art. 13, c. 13, legge n. 212/2000.

⁴ Art. 94, c. 8, legge 289/2002 *“all'articolo 13 della legge 27 luglio 2000, n. 212, è aggiunto, infine, il seguente comma: 13-bis. Con relazione annuale, il Garante fornisce al Governo ed al Parlamento dati e notizie sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuenti nel campo della politica fiscale”*.

PAGINA BIANCA

PARTE I

L'ATTIVITA' SVOLTA DAI GARANTI

1. Un problema generale: le competenze

Anche nel corso del 2005, i Garanti del contribuente hanno affrontato la questione della loro competenza, in relazione sia alla territorialità che alla materia.

E' stato nuovamente ribadito il principio generale che vuole per la competenza territoriale la possibilità di applicare, alternativamente, il criterio della residenza/domicilio del contribuente (criterio personale) ovvero quello della localizzazione dell'Ufficio finanziario (criterio territoriale). I Garanti hanno confermato il loro potere di autoregolamentazione, per cui la competenza può intendersi riferita sia alla residenza fiscale del contribuente oppure all'Ufficio finanziario che ha emesso l'atto e che può, ovviamente, trovarsi in una Regione diversa da quella del contribuente. Nel tempo, infatti, le situazioni sono suscettibili di cambiamento, perché il contribuente può aver variato residenza o avere interessi economici in località diversa da quella di residenza.

I Garanti ritengono che tutto ciò non deve intendersi come uso arbitrario delle competenze loro attribuite ma, secondo lo spirito del legislatore, come l'espressione piena e autonoma dell'azione a difesa del contribuente nonché, quando possibile, deflativa del contenzioso tributario. Quasi tutti i Garanti ritengono, tuttavia, che il criterio della competenza debba fare riferimento al luogo dove ha sede l'Ufficio finanziario di cui si discute. In particolare, il Garante della Basilicata, ribadendo quanto espresso nelle precedenti relazioni, suggerisce di introdurre la seguente norma: *“la competenza territoriale del Garante del contribuente è stabilita, in ambito*

regionale, dalla sede dell'Ufficio, Organo, Ente verso i quali il contribuente o qualsiasi altro soggetto interessato manifesti doglianze"⁵.

1.1 La competenza in materia di tributi locali

La competenza del Garante in merito alla tipicità dei tributi locali rappresenta una delle questioni più dibattute e di maggior interesse nelle relazioni semestrali relative al 2005.

La maggioranza dei Garanti, nel silenzio della norma, si è dichiarata di fatto competente anche in merito ai tributi locali, ritenendo estendibile alle Regioni e agli altri Enti locali l'applicazione delle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente⁶.

Nonostante il "parere di massima" espresso dall'Avvocatura Generale dello Stato⁷, quasi nessun Garante ha ravvisato ostacoli sostanziali per un intervento diretto del Garante nell'ambito della sua competenza territoriale, nei confronti di Enti dotati di potere impositivo diversi dallo Stato nonché degli altri soggetti indicati nell'art. 17 dello Statuto del contribuente.

In particolare, il Garante della Lombardia ha *"ritenuto di affermare la propria competenza anche per tali tributi, muovendo dai principi generali stabiliti dagli artt. 1 e 2 della Legge n. 212/2000, che non stabiliscono cesure tra tributi afferenti l'Amministrazione statale e prelevamenti di reddito effettuati da altri Enti titolari di potere impositivo e dal ruolo dell'organo di garanzia disegnato dall'articolo 13 in una prospettiva ormai legata ad un significativo decentramento regionale e locale anche a livello fiscale"*⁸.

⁵ Garante del contribuente della Basilicata, Rel. I sem. 2005, pag. 2.

⁶ Tale riflessione trova fondamento sia nell'art. 13 della legge n. 212/2000 che nell'obbligo posto a carico degli Enti previsti dall'art. 1, commi 3 e 4, di adeguare i loro statuti e atti normativi ai principi normativi dettati dalla legge in esame.

⁷ Il parere dell'Avvocatura Generale, reso in data 23 ottobre 2001, prot. n. 116905, ha sostenuto 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"*.

⁸ Garante del contribuente della Lombardia, Rel. I sem. 2005, pag. 9.

Lo stesso Garante, sul tema della competenza sui tributi locali e specificatamente sull'ICI, sottolinea *“che i problemi che hanno dato luogo nella Regione Puglia alla sentenza del TAR locale n. 5477 del 25.11.2004 non hanno avuto proiezioni nell'area lombarda nella quale i Comuni non hanno sollevato eccezioni di sorta in ordine alla competenza del Garante ed hanno dato risposta con sufficiente tempestività, talora trasmettendo, come si è innanzi ricordato, delucidazioni ampiamente articolate”*⁹. Il Garante conclude che *“nessun rilievo è stato mosso in ordine alla competenza del Garante per i tributi locali e le risposte alle richieste di chiarimenti e di informazioni sono state offerte (il discorso concerne in particolare l'ICI e la TARSU) in tempi non lontani dai trenta giorni previsti dal comma 6 dell'articolo 13, pur se in più casi è stato necessario inoltrare un formale sollecito”*¹⁰.

Anche il Garante della Basilicata, in un incontro a Potenza con la Commissione Finanze della Camera dei Deputati, il 30 giugno 2005, ha sostenuto che la competenza per materia deve essere riferita a tutte le imposte, tasse, tributi imposti dallo Stato, dalle Regioni, dalle Province, dai Comuni e anche da Enti non territoriali (Consorzi di Bonifica, Camere di Commercio ecc.)¹¹.

La necessità di un intervento legislativo per i contributi richiesti dai Consorzi di Bonifica viene segnalata dal Garante della Calabria, in quanto le sue richieste di chiarimenti in materia non sempre hanno trovato risposta dagli Enti preposti. Alcuni di questi consorzi hanno fornito le informazioni richieste solo dopo l'intervento della Regione e, comunque, opponendo l'incompetenza del Garante ad intervenire a favore del contribuente¹².

Per completezza si ricorda che il Tar della Puglia, a seguito della controversia sorta tra il Garante del contribuente e un comune in materia di occupazione di spazi ed aree pubbliche (Cosap ex Tosap) ha affermato tra l'altro che i poteri del Garante riguardano atti, fatti e comportamenti posti in essere dall'Amministrazione statale. Pertanto, secondo tale organo giurisdizionale il Garante non ha competenza sui tributi gestiti dagli Enti locali.

⁹ Garante del contribuente della Lombardia, Rel. I sem. 2005, pag. 10.

¹⁰ Garante del contribuente della Lombardia, Rel. II sem. 2005, pag. 8.

¹¹ Garante del contribuente della Basilicata, Rel. I sem. 2005, pag. 3 e 4.

¹² Garante del contribuente della Calabria, Rel. II sem. 2005, pag. 4.

Il Garante della Liguria osserva che *“in assenza di limitazioni specifiche nella norma istitutiva dei Garanti, si può far coincidere la loro sfera d’influenza con quella attribuita al Ministero stesso, per cui, tornando sulla vexata questio della competenza dei Garanti sui tributi locali, si può traslare sui Garanti lo stesso ambito di competenza che spetta al Ministero in tema di vigilanza e monitoraggio, sia al fine di suggerire atti normativi, sia di controllare che non vengano travalicati i confini di spettanza locale. Sul punto sarebbe comunque opportuna una definitiva e inequivocabile precisazione legislativa”*¹³.

Il Garante del contribuente delle Marche sottolinea che le iniziative legislative di alcune Regioni e le modifiche ordinamentali operate da parecchi Comuni, aventi ad oggetto l’istituzione di Garanti del contribuente locali totalmente diversi dal modello istituzionale adottato dall’art. 13 della legge n. 212/2000, stanno creando una proliferazione di Garanti, con un’irrazionale frammentazione di funzioni e ruoli che ha come *“unico risultato quello di determinare confusione e disorientamento nei contribuenti”*¹⁴. Riguardo a ciò tale Garante propone, in via alternativa e subordinata, di stralciare dal contesto del provvedimento la disposizione del comma 11, che definisce la competenza per materia e per territorio dei Garanti del contribuente, e di inserire nella prossima legge finanziaria o in una diversa legge tributaria la seguente disposizione: *“in presenza di più Organi di tutela alternativa alla giurisdizione, la difesa specifica dei cittadini nei loro rapporti con gli Enti dotati di potestà impositiva non può che essere affidata all’Organo speciale appositamente istituito per fornire ai contribuenti un elevato livello tecnico e giuridico di garanzia dei loro diritti, qualunque sia il soggetto che ne abbia cagionato la lesione”*¹⁵.

In definitiva, i Garanti ritengono che l’azione di tutela dei contribuenti e di controllo della legalità loro affidata dallo Statuto non può arrestarsi di fronte a tributi

¹³ Garante del contribuente della Liguria, Rel. I sem. 2005, pag. 2.

¹⁴ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2005, pag. 5.

¹⁵ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2005, pag. 6.

devoluti alle Regioni, ma istituiti e disciplinati con leggi dello Stato e, come tali, di competenza del Garante¹⁶.

I Garanti considerano indispensabile, pertanto, un intervento del legislatore che definisca l'esatta competenza per materia e risolva i problemi di interpretazione e applicazione dell'art. 13, eliminando ogni possibile contestazione sulla legittimità dell'azione del Garante riguardo i tributi delle Regioni e degli Enti locali nei confronti degli Uffici e soggetti che li gestiscono.

1.2 I rapporti con il Difensore civico e regionale

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'Amministrazione¹⁷.

Nella previsione normativa, la competenza del Garante del contribuente si pone, rispetto a quella del Difensore civico, in relazione di specialità per evitare che l'affidamento di funzioni nella stessa materia anche ai Difensori civici porti a duplicazione di interventi sulla medesima pratica e a disparità di pronunce su problemi analoghi.

Nella prassi, come risulta dalle relazioni dei Garanti, in più casi, è avvenuta una rimessione di istanze, soprattutto quando è emersa una competenza specifica del Garante in luogo di quella del Difensore civico; tra i due Organi si sono realizzati, in generale, incontri istituzionali sostanzialmente collaborativi¹⁸. In ordine a quest'ultimo aspetto, il Garante della Provincia Autonoma di Trento, pur richiamando l'attenzione sull'opportunità di fissare una puntuale linea di demarcazione tra l'attività del Garante e quella del Difensore civico, fa presente di "*aver instaurato*

¹⁶ Per tutti il Garante del contribuente della Puglia, Rel. I sem. 2005, pag. 34 e 35.

¹⁷ Il Difensore civico ha trovato organica disciplina nella normativa in materia di Enti locali con il D. lgs. 18 agosto 2000, n. 267.

¹⁸ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2005, pag. 9.

rapporti di fattiva collaborazione con il Difensore civico in carica presso il Consiglio Provinciale di Trento sia in riferimento ai tributi locali, sia con riguardo a quelli erariali: rapporto collaborativo che risponde alle aspettative del contribuente e che certamente concorre al migliore conseguimento dei fini dello Statuto dei diritti del contribuente”¹⁹.

Nonostante non si siano verificate situazioni critiche, vi è stato chi tra i Garanti ha prefigurato l’eventualità di un conflitto tra i due Uffici, considerata la fungibilità e genericità di determinate funzioni.

A tale proposito è stata accertata da parte del Garante della Toscana *“la scarsa informazione dei contribuenti sull’ambito di competenza e di intervento fra le varie istituzioni poste a difesa della generalità degli stessi, quali il Difensore civico ed il Garante del contribuente come previsto dallo statuto della Regione Toscana per i tributi di competenza di detto Ente rispetto alla competenza legislativamente attribuita al Garante del contribuente di cui all’art. 13 della Legge 212/2000”²⁰.*

Sulle diverse funzioni e competenze attribuite ai due Organi è intervenuto anche il Garante della Basilicata, che ritiene necessaria e urgente un’integrazione legislativa della legge n. 212/2000, prevedendo che *“siano assoggettati a tale legge lo Stato, le Regioni, le Province, i Comuni e tutti gli Enti non territoriali che hanno potestà di imporre imposte, tasse, tributi di ogni specie”²¹.*

E’ opportuno ricordare che la Regione Lombardia, con la Legge Regionale n. 79/03, ha stabilito un generale riordino delle disposizioni legislative regionali in tema tributario ed ha apprestato una struttura di servizio che fa capo all’Ufficio del Difensore Civico Regionale da tempo esistente.

“Tale intervento normativo, i cui effetti potranno essere evidentemente verificati solo alla distanza, ha interessato:

¹⁹ Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Trento, Rel. II sem. 2005, pag. 5.

²⁰ Garante del contribuente della Toscana, Rel. I sem. 2005, pag. 2.

²¹ Garante del contribuente della Basilicata, Rel. I sem. 2005, pag. 3.

- *Anagrafe tributaria su scala regionale (artt. 2, 3, 4, 5) con la previsione di un raccordo con l'Anagrafe Centrale (art. 6);*
- *tributi regionali propri (imposta sulle concessioni per l'occupazione e l'uso di beni del demanio e del patrimonio indisponibile dello Stato, l'addizionale regionale sull'ammontare dei canoni relativi alle utenze di acqua pubblica, le tasse automobilistiche regionali, ...);*
- *tributi regionali compartecipati (compartecipazione regionale all'IVA e la compartecipazione regionale all'accisa sulla benzina per autotrazione)²².*

1.3 I rapporti con le Commissioni tributarie

Secondo l'opinione condivisa da tutti i Garanti, l'istituto del Garante non deve estendere la competenza anche alle Commissioni tributarie, il cui funzionamento non può essere sindacato o censurato e le eventuali doglianze dei contribuenti in merito all'attività delle Commissioni devono essere tempestivamente trasmesse alle Presidenze delle commissioni.

Tuttavia il Garante del Piemonte segnala la necessità di chiarire definitivamente i rapporti intercorrenti tra gli Uffici del Garante e gli Organi della Giustizia Tributaria, dei quali non deve costituire un inutile doppione²³. Per lo stesso Garante e per quello della Provincia Autonoma di Bolzano è inoltre indispensabile stabilire la sospensione dei termini per ricorrere alle Commissioni tributarie in pendenza dei procedimenti attivati davanti ai Garanti²⁴.

²² Garante del contribuente della Lombardia, Rel. I sem. 2005, pag. 10 e 11.

²³ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2005, pag. 10.

²⁴ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2005, pag. 9; Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Bolzano, Rel. II sem. 2005, pag. 5.

2. Le questioni oggetto di segnalazione al Garante del contribuente

Numerose sono le modalità attraverso cui i Garanti acquisiscono le segnalazioni. Le segreterie hanno attivato, infatti, diverse forme di contatto con i contribuenti: dal fax al colloquio telefonico, fino al verbale redatto in presenza del contribuente per il ricevimento delle sue dichiarazioni.

I Garanti si sono occupati prevalentemente di tributi erariali e locali e hanno evidenziato una diminuzione delle istanze relative a disfunzioni e comportamenti dell'Amministrazione finanziaria. In molti hanno segnalato, infatti, l'aumento delle richieste che investono la generalità dei contribuenti e riferite a temi sempre più complessi, poiché a rivolgersi al Garante sono soprattutto operatori del settore fiscale²⁵.

Anche nel corso del 2005, ma in tono minore rispetto al 2004, l'attività dei Garanti è stata diretta a soddisfare per lo più le istanze relative a mancati rimborsi (soprattutto in materia di IRPEF) e all'applicazione dell'istituto dell'autotutela.

Nel riportare la tipologia degli interventi realizzati, i Garanti hanno utilizzato come nel passato due diverse forme di organizzazione concettuale: in alcuni casi l'attività svolta è stata descritta in relazione alla materia oggetto della procedura attivata; in altri è stata definita a partire dalla strutturazione dei poteri del Garante, di cui all'art. 13 della legge n. 212/2000.

Per tali ragioni alcune relazioni riportano, dettagliatamente, segnalazioni sulle seguenti materie:

- IRPEG;
- ILOR;
- ICI;

²⁵ Garante del contribuente della Liguria, Rel. II sem. 2005, pag. 2.

- IVA;
- TARSU;
- imposte sulla pubblicità;
- TOSAP;
- ICIAP;
- COSAP;
- contributi consorziali;
- imposta di registro;
- tassa di concessione governativa;
- tasse automobilistiche;
- canoni televisivi;
- diniego di agevolazioni fiscali;
- imposte doganali;
- materie di competenza dell’Agenzia del territorio (classamento di immobili e determinazione delle rendite catastali);
- interpretazione e applicazione di leggi tributarie;
- omissioni o irregolarità degli uffici impositori;
- fermo amministrativo;
- verifiche nelle aziende;
- semplici richieste di informazioni.

Altre relazioni, invece, hanno registrato le procedure di autotutela attivate, le raccomandazioni e gli inviti rivolti agli Uffici, gli accessi svolti presso gli Uffici finanziari e le attività di vigilanza svolte sul rispetto di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali. Nella seguente tabella sono indicate, suddivise secondo le principali tipologie, il numero di istanze pervenute ad ogni Garante. E’ opportuno precisare che la mancanza di omogeneità delle informazioni fornite non ha permesso sempre una ricostruzione dettagliata.

REGIONE		Rimborsi	Autotutela	Verifiche fiscali	Tributi locali	Istanze varie	Totale
Piemonte	1° sem.	69	11	5	7	54	146
	2° sem.	30	12	1	3	208	254
Abruzzo	1° sem.	14	5	1	8	13	41
	2° sem.	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)
Lazio	1° sem.	1013	501	0	260	230	2004
	2° sem.	83	13	0	17	44	157
Valle d'Aosta	1° sem.	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)
	2° sem.	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)	52
Friuli Venezia Giulia	1° sem.	10	10	1	1	12	34
	2° sem.	9	4	2	3	14	32
Trento	1° sem.	8	0	1	7	23	39
	2° sem.	(*)	(*)	2	5	22	29
Bolzano	1° sem.	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)
	2° sem.	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)
Veneto	1° sem.	(*)	10	(*)	(*)	63	73
	2° sem.	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)	57
Umbria	1° sem.	2	2	0	1	208	213
	2° sem.	1	2	0	1	5	9
Campania	1° sem.	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)	165
	2° sem.	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)	110
Sardegna	1° sem.	17	1	5	2	28	53
	2° sem.	12	2	0	6	17	37
Molise	1° sem.	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)
	2° sem.	4	4	0	1	1	10
Basilicata	1° sem.	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)
	2° sem.	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)
Calabria	1° sem.	12	13	0	21	16	62
	2° sem.	4	21	0	15	10	50
Sicilia	1° sem.	1032	26	1	0	9	1068
	2° sem.	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)	130

Liguria	1° sem.	10	41	0	0	23	74
	2° sem.	(*)	42	(*)	(*)	21	63
Emilia Romagna	1° sem.	55	3	1	7	29	95
	2° sem.	6	13	0	11	37	67
Toscana	1° sem.	(*)	13	0	11	64	88
	2° sem.	(*)	18	1	7	81	107
Puglia	1° sem.	32	30	11	607	19	699
	2° sem.	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)	(*)
Marche	1° sem.	19	19	1	0	24	63
	2° sem.	14	23	0	0	14	51
Lombardia	1° sem.	520	64	29	33	371	1017
	2° sem.	95	61	0	20	631	807

2.1 I rimborsi

Le richieste d'intervento per ritardi nelle procedure di pagamento dei rimborsi, seppur diminuite, continuano a costituire il nucleo più consistente delle pratiche esaminate dai Garanti ²⁶.

Ancora oggi due sono i motivi ricorrenti di tali istanze: il primo relativo alla riluttanza degli Uffici tributari a fornire informazioni sui termini dei rimborsi e sul rispetto di precise scadenze, soprattutto in relazione a rimborsi già riconosciuti; il secondo riguarda le “giustificazioni” che l'Amministrazione non fornisce ai contribuenti per la mancata erogazione materiale dei rimborsi, quando è legata alla assenza di fondi.

Il Garante dell'Umbria, in coerenza con le osservazioni di tutti gli altri Garanti, osserva che tutto ciò determina un clima di sfiducia ed una perdita di credibilità nei confronti dell'Amministrazione finanziaria e segnala la mancata attuazione dello Statuto del Contribuente, con particolare riferimento al rispetto del disposto dell'art.

²⁶ Per tutti, il Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. II sem. 2005, pag. 2.

13, comma 10, che prevede l'obbligo del Garante di richiamare gli Uffici al rispetto dei termini previsti per il rimborso d'imposta"²⁷.

Allo stesso modo il Garante della Sicilia conferma che i rimborsi sono il settore *“dove la diffidenza dei cittadini appare ampiamente giustificata, per cui risulta ancora più interessante l'attività del Garante L'esistenza di due diversi trattamenti (quello riservato agli Uffici impositori i cui crediti devono essere pagati, per legge entro un termine perentorio, pena l'applicazione di interessi e pesanti sanzioni, e quello riservato ai cittadini, i cui crediti vanno pagati solo dopo defatiganti procedure burocratiche), legittima pienamente la sfiducia dei contribuenti nei confronti della Pubblica Amministrazione.*

Come è noto le lungaggini amministrative e la carenza di fondi spesso ritardano il pagamento di rimborsi dovuti anche per dieci anni”²⁸.

A tale proposito si segnala il comportamento del Garante della Lombardia, che ha riscontrato la tempistica della cosiddetta fase di convalida attribuita agli Uffici locali, accelerando la definizione e seguendo l'intera sequenza fino alla comunicazione conclusiva. In particolare, il Garante, proseguendo l'attività avviata dal 2002, continua a procedere in una duplice direzione:

- verifica e sollecito della conclusione della fase di convalida da parte degli Uffici locali, inducendo i responsabili delle procedure a rendere esplicite le eventuali discrasie che hanno dilatato i tempi di completamento della sequenza;
- attivazione e sollecito formale alle competenti Autorità centrali delle richieste ottenute e certificate di inserimento del rimborso in via automatica.

Operando in tal senso, il Garante della Lombardia ha reso trasparente la questione della competenza anche con riferimento alle comunicazioni rese al

²⁷ Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2005, pag. 7.

²⁸ Garante del contribuente della Sicilia, Rel. I sem. 2005, pag. 7 e 8. Anche il Garante del contribuente della Calabria, Rel. I sem. 2005, pag. 3, nell'ambito dei comportamenti pregiudizievoli per i rapporti con i contribuenti parla di *“cronico ritardo nel rimborso delle imposte”*, Rel. I sem. 2005, pag. 3.

contribuente, realizzando così una cesura tra responsabilità genericamente attribuite all'Amministrazione centrale e quelle ricondotte alle competenze degli Uffici locali²⁹.

Il Garante del Lazio osserva che *“permane la mancata risposta da parte dell’Agenzia delle entrate circa la richiesta di dati e notizie particolareggiate sul numero dei rimborsi convalidati e non erogati, distinti per anno d’imposta”*³⁰.

Alcuni Garanti sottolineano, inoltre, le conseguenze sociali e giuridiche determinate dal mancato rispetto, da parte dell'Amministrazione finanziaria, dei termini rigorosi e delle precise modalità di esecuzione dei rimborsi. A questo proposito, i Garanti del Friuli Venezia Giulia e della Valle d'Aosta rilevano che esistono procedure fallimentari e di liquidazione delle aziende ferme da molti anni e in attesa della definizione della pratica di rimborso³¹. La registrazione di ritardi per somme così importanti ha negativa incidenza sulla stessa possibilità di continuazione dell'attività aziendale ed è un aspetto che dovrebbe essere adeguatamente e responsabilmente valutato dagli Organi competenti³².

Il Garante della Liguria evidenzia la diversa situazione riferita ai tributi erariali rispetto a quelli locali, per i quali, oltre ai ritardi nei pagamenti, si registrano anche diffuse lentezze nell'esaminare le domande³³.

In tale contesto, il Garante delle Marche, rinnovando alcune perplessità già espresse nelle precedenti relazioni, insiste sul doveroso rispetto del principio di semplificazione dei procedimenti amministrativi e delle regole del codice civile in materia di adempimento delle obbligazioni ed auspica l'emanazione del regolamento prescritto dall'art. 8, comma 8, della legge n. 212/2000, in forza del quale dovrà essere esteso anche a tributi, per i quali non è attualmente previsto, l'istituto dell'estinzione per compensazione delle obbligazioni tributarie. A giudizio del Garante, l'applicazione di regole civilistiche sulla compensazione, integrate da una

²⁹ Garante del contribuente della Lombardia, Rel. II sem. 2005, pag. 9.

³⁰ Garante del contribuente del Lazio, Rel. I sem. 2005, pag. 6.

³¹ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2005, pag. 4.

³² Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. I sem. 2005, pag. 2.

³³ Garante del contribuente della Liguria, Rel. I sem. 2005, pag. 5.

puntuale definizione dei criteri, dei rimedi e dei limiti di compensabilità dei crediti dei contribuenti con le loro obbligazioni nei confronti del fisco, produrrebbe effetti positivi anche nella materia dei rimborsi, eliminando gran parte delle contestazioni³⁴.

Il Garante per la Provincia Autonoma di Bolzano, pur segnalando il grave problema del ritardo dei rimborsi a favore dei contribuenti, evidenzia il concreto impegno dell'Agenzia delle entrate ad un parziale alleggerimento della pressione sui contribuenti, attraverso l'istituzione di un servizio di assistenza telefonica (numero verde 800.100645) valido su tutto il territorio nazionale e mediante il quale è possibile entrare in comunicazione con il *call center* del Fisco³⁵.

2.2 L'esercizio dell'autotutela

Il potere di attivazione della procedura di autotutela è una delle questioni più rilevanti del rapporto tra Amministrazione e Garanti del contribuente, poiché 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.

Anche nelle relazioni riferite al 2005 viene riproposta dai Garanti l'esigenza di delineare meglio l'ambito di operatività dei poteri loro attribuiti, in particolar modo per la necessità di chiarire che l'attivazione della procedura di autotutela non deve più essere considerata un semplice invito a procedere, ma un obbligo giuridico.

Quasi nessun Garante, in ogni caso, ha mai contestato il principio che nega allo stesso il potere di annullare o revocare direttamente l'atto che reputi illegittimo ovvero di dare inizio alla procedura di autotutela, con obbligo dell'Ufficio finanziario di attenersi alle sue direttive; gli stessi ritengono piuttosto che il proprio Ufficio debba limitarsi a denunciare l'illegittimità e, quindi, a invitare l'Amministrazione ad attivare l'autotutela. Di contrario avviso il Garante della Sicilia, secondo il quale la

³⁴ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2005, pag. 11.

³⁵ Garante del contribuente della Provincia autonoma di Bolzano, Rel. II sem. 2005, pag. 2.

dizione “attiva”, prevista dalla legge n. 212/2000, non è mera attività propulsiva volta solo a sollecitare, ma deve essere interpretata nel senso di dare corso con motivata delibera alla procedura di annullamento in via di autotutela³⁶.

Sul mancato accoglimento dell’attivazione dell’autotutela da parte degli Uffici finanziari il Garante della Basilicata rileva che *“la legge nulla dispone in ordine alla impugnabilità del provvedimento di diniego ma si va facendo strada, presso la giurisdizione tributaria, di un tale atto di diniego (vedi C.T.P. di Matera, decisione 45/3/2004 in Italia Oggi del giorno 8 giugno 2005). Questo Garante condivide il principio dell’impugnabilità e ravvisa che giudice competente sia proprio quello tributario”*³⁷.

Il Garante del Veneto evidenzia che sull’argomento è anche intervenuto il Consiglio di Stato, con parere n. 2759 del 4 maggio 2004, che sul punto così si esprime: *“l’istituto dell’autotutela amministrativa, anche nella materia de quo, tende ad assicurare il più efficace perseguimento dell’interesse generale e non è rivolto allo scopo di garantire al contribuente, oltre i mezzi di tutela contenziosa previsti dall’ordinamento, l’esperibilità di un ulteriore strumento di difesa consistente nel richiedere all’Amministrazione di effettuare, in sede di autotutela, il riesame dei propri atti. Se così non fosse, d’altra parte, l’autotutela andrebbe a sovrapporsi, sotto un certo aspetto, alla funzione giurisdizionale salvaguardando oltre misura un comportamento inerte del contribuente con l’effetto di vanificare l’intero sistema dei rapporti tra contribuente e fisco con nocimento dell’esigenza di certezza e stabilità dell’imposizione tributaria”*³⁸.

In merito, il Garante della Valle d’Aosta ritiene che la legge attuale non debba essere intesa nel senso che il Garante possa annullare o revocare l’atto ritenuto illegittimo, obbligando l’Ufficio che ha emesso il provvedimento ad attenersi alle sue direttive, ma nel senso che il medesimo debba limitarsi a denunciare l’illegittimità e, quindi, invitare l’Amministrazione ad attivare l’autotutela, con l’avvertenza che in

³⁶ Garante del contribuente della Sicilia, Rel. II sem. 2005, pag. 5.

³⁷ Garante del contribuente della Basilicata, Rel. I sem. 2005, pag. 6.

³⁸ Prorolusione del Consiglio di Stato riportata dal Garante del contribuente del Veneto, Rel. I sem. 2005, pag. 1 e 2.

mancanza saranno informati gli Organi competenti e proponendo, se necessario, l'instaurazione di un procedimento disciplinare nei confronti dei responsabili³⁹.

Quasi tutti i Garanti hanno nuovamente rilevato che la stessa norma che sancisce il potere di attivare la procedura di autotutela non permette, poi, ai Garanti di pronunciarsi in favore del contribuente, nel caso in cui l'Amministrazione interessata si sia pronunciata negativamente sull'istanza di annullamento. In merito, il Garante della Campania osserva che nessun rimedio è previsto in favore del contribuente nell'ambito della normale procedura di autotutela, che deve considerarsi esaurita con l'emissione da parte dell'Ufficio competente di un motivato provvedimento di diniego o rigetto dell'istanza di autotutela proposta dal contribuente o indotta dal Garante.

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

Il Garante della Campania conclude che *“questa soluzione consentirebbe di attuare, nel rispetto delle esigenze dell'Amministrazione e del contribuente, una piena ed efficace tutela di quest'ultimo, lasciando nel contempo all'ufficio una completa libertà di autodeterminazione in ordine alla sorte da riservare al proprio atto”*⁴⁰.

Il Garante delle Marche segnala con soddisfazione che una delle questioni più controverse, per quanto concerne l'esercizio del potere di autotutela, è stata parzialmente risolta nel senso auspicato dalla migliore dottrina. Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione *“hanno infatti affermato il principio secondo il quale la*

³⁹ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2005, pag. 9.

⁴⁰ Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2005, pag. 5 e 6.

giurisdizione in ordine alle controversie nascenti dal rifiuto espresso o tacito di esercizio dell'autotutela da parte di uffici dell'Amministrazione finanziaria appartiene alle Commissioni tributarie, non rilevando in contrario il fatto che tale provvedimento non sia espressamente compreso tra gli atti autonomamente impugnabili indicati nel citato art. 19 del D.leg. n.546/92”⁴¹.

Alcuni Garanti evidenziano che il rapporto con gli Uffici si rivela problematico e richiedono a questi ultimi una più attenta valutazione delle delibere aventi ad oggetto l'attivazione delle procedure di autotutela. Le delibere possono essere disattese, ad avviso di questi Garanti soltanto se il rifiuto di conformarsi alla proposta del Garante sia sorretto da motivazioni adeguate, che non si limiti cioè a ribadire la contraria opinione dell'Amministrazione, ma sia idoneo a confutare specificatamente le argomentazioni addotte dal Garante e a dimostrane l'inattendibilità in fatto e in diritto.

A tale proposito il Garante delle Marche osserva che il rigoroso vaglio dell'ammissibilità e fondatezza delle predette istanze di autotutela e l'approfondita motivazione degli interventi del Garante dovrebbero comportare il possibile accoglimento delle soluzioni proposte dal medesimo. Il Garante ritiene che il rifiuto dell'autotutela da parte dei funzionari trovi causa nella preoccupazione di danneggiare gli interessi erariali, con la rimozione di atti che assicurano al fisco una posizione di vantaggio, e di essere chiamati a risponderne in sede disciplinare o contabile⁴².

Occorre allora, secondo lo stesso, un decisivo intervento dei competenti Organi di vertice dell'Amministrazione, che valga, da un lato, a liberare dirigenti e responsabili del servizio degli Uffici periferici da questo ingiustificato ma comprensibile timore e, dall'altro, a richiamarli alla puntuale osservanza degli obblighi imposti dalla disciplina legislativa, regolamentare ed amministrativa dell'autotutela, il cui esercizio costituisce adempimento di un potere-dovere.

⁴¹ Garante del contribuente delle Marche, sintesi Rel. II sem. 2005, pag. 10.

⁴² Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2005, pag. 11

Dovrebbe pertanto essere riconosciuto il carattere vincolante delle deliberazioni del Garante, fermo restando che spetta all’Autorità amministrativa l’adozione del provvedimento finale di autotutela sull’istanza.

Ciò posto, il Garante delle Marche evidenzia come, in mancanza di un provvedimento legislativo di integrazione e chiarimento della normativa vigente, debbano quanto meno essere emanate disposizioni amministrative di carattere generale dirette a precisare *“gli obblighi degli Uffici in occasione dell’attivazione delle procedure di autotutela da parte del Garante”*⁴³.

In relazione a tale questione, anche il Garante del Molise denuncia il reiterato rifiuto dell’Ufficio delle entrate di Campobasso di procedere ad autotutela nei casi in cui la pretesa fiscale sia divenuta definitiva per mancata impugnazione dell’atto impositivo nei termini, da parte del contribuente. E ciò, segnala il Garante, *“anche a prescindere dalla fondatezza nel merito delle ragioni del contribuente”*⁴⁴.

2.3 Le verifiche

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

La diminuzione delle istanze presentate in questo settore, secondo i Garanti, è riferibile sia all’ampliamento dell’area dei condoni, sia alla migliore attenzione posta dagli Uffici al rispetto della tempistica prevista dal comma 12, dell’art. 13 e soprattutto, come precisato dal Garante della Lombardia, allo studio riservato alla fase progettuale, che prevede l’accesso nei locali dell’azienda e che se svolta nel

⁴³ Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2005, pag. 12.

⁴⁴ Garante del contribuente del Molise, Rel. II sem. 2005, pag. 2 e 3.

rispetto dell'art. 12 consente agli operatori di limitare *in itinere* le varianti che causano tempi lunghi di permanenza nei locali.

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

La questione più rilevante continua ad essere quella della durata della permanenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente, che, secondo il comma 5 dell'art. 12 della citata legge n. 212/2000 non può superare i 30 giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori 30 giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine.

In proposito, il Garante del Piemonte osserva che un termine di tale portata è insufficiente laddove si tratti di effettuare verifiche presso aziende di grandi dimensioni o di gruppi aziendali. Le verifiche si svolgono molto spesso mediante una serie di brevi accessi nella sede aziendale, senza che, normalmente, sia superato da parte dei verificatori il numero massimo dei giorni di permanenza in azienda fissato dalla legge. In realtà questi accessi - secondo il Garante del Piemonte - possono protrarsi per vari mesi, senza che di volta in volta il ritorno dei verificatori nella sede aziendale sia in qualche modo giustificato, con conseguenze negative sulle attività aziendali. Su questo punto il Garante considera indispensabile ed urgente una revisione della norma, che chiarisca in modo definitivo il problema della durata massima dei controlli⁴⁵.

Il Garante del Lazio fa presente, in particolare, che *“le lagnanze riguardano in genere, la durata delle verifiche, nonché le difficoltà dei consulenti fiscali di svolgere proficuamente la loro attività quando i controlli di carattere fiscale sono connessi ad*

⁴⁵ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. Annuale 2005, pag. 9.

operazioni di P.G., su delega dell’Autorità Giudiziaria, a causa delle preclusioni imposte dal segreto istruttorio”⁴⁶.

La norma non chiarisce, inoltre, se il termine dei 30 giorni debba essere utilizzato dai verificatori in modo continuativo ovvero se possa essere suddiviso in periodi più brevi, anche distanziati tra di loro. I Garanti ritengono che la permanenza dei verificatori nella sede del contribuente deve essere contenuta in un periodo di 30 giorni lavorativi consecutivi, mentre la Guardia di finanza, con circolare n. 250400 del 17 agosto 2000, ha disposto che il calcolo va effettuato sulla base delle sole giornate di effettiva presenza dei verificatori nell’azienda.

L’attività della Guardia di finanza nel corso del 2005, comunque, non ha prodotto, al di là di casi limitati, problemi o grandi contrapposizioni con i contribuenti.

Al riguardo, il Garante delle Marche rileva che tra le segnalazioni pervenute alcune si riferiscono alla scelta dei criteri in base ai quali la Guardia di finanza individua i soggetti da sottoporre a verifica fiscale. Lo stesso ribadisce l’esigenza di completare l’attuazione dello Statuto dei diritti del contribuente mediante l’emanazione del Codice di comportamento dei verificatori, per stabilire diritti e obblighi dei soggetti attivi e passivi delle verifiche, al fine di ridurre al minimo la possibilità di abusi da parte dei verificatori e di contestazioni dei contribuenti⁴⁷.

2.4 Il fermo amministrativo

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

⁴⁶ Garante del contribuente del Lazio, Rel. II sem. 2005, pag. 4.

⁴⁷ Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2005 pag. 5; Garante del contribuente della Toscana, Rel. II sem. 2005, pag. 6.

Alcuni Garanti manifestano perplessità sull'emissione del provvedimento in questione, anche in ragione dei gravi danni che provoca al soggetto colpito⁴⁸.

In proposito, il Garante della Basilicata sottolinea che il ricorso a tale strumento tende a colpire spesso autoveicoli strumentali all'attività lavorativa del contribuente e per somme di modesta entità⁴⁹.

Il Garante del Friuli Venezia Giulia esprime seri dubbi circa la regolarità dell'addebito, da parte dei concessionari, delle spese di iscrizione del fermo nel caso di pagamento effettuato dal debitore moroso a seguito della comunicazione preventiva, e cioè dopo l'emissione del provvedimento, ma prima dell'iscrizione del medesimo nei pubblici registri. Lo stesso Garante osserva, infatti, che la *“correttezza di tale prassi appare assai dubbia, in quanto l'effettiva iscrizione del fermo comporta comunque l'espletamento di un'attività ulteriore, che pur non essendo in concreto espletata, viene ugualmente posta a carico del contribuente”*⁵⁰.

Sulla stessa questione il Garante del contribuente della Calabria segnala *“la palese sproporzione tra il debito del contribuente e le spese di procedura dovuta alla mancata considerazione dell'effettivo valore del bene e del rapporto di congruità tra detto valore e il carico da riscuotere”*⁵¹. Anche il Garante delle Marche parla di disciplina vessatoria ed incompleta del fermo amministrativo dei beni mobili registrati di contribuenti morosi, ai quali può essere bloccato l'uso dell'autoveicolo nonostante l'assenza di criteri, condizioni e limiti, non essendo stato ancora emanato il regolamento di attuazione della nuova normativa sul fermo (come modificata dall'art. 1 del D.lgs. n. 193/2001)⁵².

⁴⁸ Garante del contribuente della Puglia, Rel. I sem. 2005, pag. 38; Garante del contribuente della Basilicata, Rel. I sem. 2005, pag. 4.

⁴⁹ Garante del contribuente della Basilicata, Rel. II sem. 2005, pag. 3.

⁵⁰ Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. I sem. 2005, pag. 3.

⁵¹ Garante del contribuente della Calabria, Rel. II sem. 2005, pag. 3.

⁵² Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2005, pag. 9.

2.5 L'efficienza dei servizi di informazione e assistenza

In merito al diritto di informazione, previsto dall'art. 13, comma 8 della legge n. 212/2000, i Garanti rilevano che l'accesso ai servizi di informazione istituiti per gli utenti è migliorato e in generale si configura a parametri di efficienza e buona funzionalità⁵³.

A questa positiva valutazione fa eccezione il Garante del Piemonte, che ribadisce, invece, il proprio disappunto per il trasferimento del proprio Ufficio alla periferia della città, in un luogo disagiata per gli utenti. Lo stesso ricorda che, a norma dell'art. 13, comma 1 della legge n. 212/2000, il Garante è istituito in ciascuna Direzione regionale delle entrate e non presso *“un qualsiasi ufficio locale della Direzione stessa”*. L'ubicazione dell'Ufficio del Garante presso un Ufficio periferico, oltre alle comprensibili difficoltà per gli utenti, potrebbe indurre gli stessi a percepire la figura del Garante come Organo dipendente dall'Agenzia delle entrate⁵⁴.

3. I provvedimenti adottati a seguito di segnalazioni

I Garanti del contribuente hanno espresso valutazioni sostanzialmente positive circa il grado di effettiva collaborazione prestata dagli Uffici dell'Amministrazione finanziaria. Pur escludendo i problemi e le inefficienze legate alla materia dei rimborsi e dell'autotutela, i Garanti hanno sottolineato, infatti, che le richieste di documenti e chiarimenti rivolte dal Garante sono state soddisfatte dagli Uffici interessati⁵⁵.

In tal senso, il Garante delle Marche evidenzia che qualora il dissenso degli Uffici rispetto a quanto richiesto dal Garante non sia sufficientemente motivato, viene

⁵³ Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2005, pag. 1; Garante del contribuente della Campania, Rel. II sem. 2005, pag. 3.

⁵⁴ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2005, pag. 2.

⁵⁵ Garante del contribuente della Toscana, Rel. I sem. 2005, pag. 3; Garante del contribuente della Puglia, Rel. I sem. 2005, pag. 28; Garante del contribuente del Veneto, Rel. II sem. 2005, pag. 2; Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2005, pag. 3; Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. II sem. 2005, pag. 2; Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. II sem. 2005, pag. 5.

raccomandato il riesame della pratica con la collaborazione della Direzione regionale e, nei casi di particolare importanza, degli Organi centrali dell'Amministrazione⁵⁶.

A questo apprezzamento sfuggono però le analisi di alcuni Garanti, tra cui, in particolare, quello del Piemonte, secondo il quale continuano a registrarsi, seppur in numero inferiore rispetto al passato, alcune irregolarità in relazione al problema delle mancate risposte alle istanze del contribuente nonché alla motivazione degli atti dell'Amministrazione⁵⁷.

Riguardo al fenomeno del mancato rispetto del termine dei 30 giorni di cui all'art. 13, comma 6 della legge n. 212/2000, con cui l'Agenzia deve rispondere alle richieste e agli interventi del Garante, il Garante delle Marche osserva come tale comportamento costituisca palese violazione dello Statuto nonché delle puntuali disposizioni contenute nella Convenzione triennale 2004-06 tra Ministero dell'economia e delle finanze e Agenzia delle entrate⁵⁸. Anche il Garante della Lombardia osserva che il termine dei 30 giorni rimane inosservato in una percentuale non irrilevante di casi e i mezzi per superare tale inadempimento sono di non facile gestione, perché presuppongono un accertamento della coerenza degli schemi organizzativi adottati per realizzare trasparenza e rapidità⁵⁹.

Stessa situazione è stata rilevata per le risposte che gli Enti locali forniscono alle sollecitazioni del Garante, che ritiene di avere competenza su questioni e procedure di autotutela riferite a tributi locali. Alcuni Garanti hanno segnalato, infatti, che le informazioni ricevute non sono state sempre precise e tempestive⁶⁰. Altri, invece, hanno sottolineato che nel corso del 2005 non sono sorti problemi relativi ai canali informativi attivati nei confronti degli Enti locali, con i quali ha prevalso lo spirito collaborativo che ha permesso di offrire al contribuente le informazioni e i chiarimenti richiesti dal Garante⁶¹.

⁵⁶ Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2005, pag. 1.

⁵⁷ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2005, pag. 7.

⁵⁸ Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2005, pag. 6.

⁵⁹ Garante del contribuente della Lombardia, Rel. II sem. 2005, pag. 5.

⁶⁰ Per tutti Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2005, pag. 4.

⁶¹ Per tutti Garante del contribuente della Lombardia, Rel. II sem. 2005, pag. 8.

4. L'attivazione dei poteri

In merito alla questione dell'attivazione dei poteri del Garante, al pari di quanto segnalato nella relazione dello scorso anno, tutti i Garanti sono concordi nel riconoscere come loro prerogativa la possibilità di iniziare l'attività non solo sulla base di segnalazioni scritte dei contribuenti, ma anche d'ufficio e di propria iniziativa, avendo acquisito in altro modo notizia delle disfunzioni. I Garanti, infatti, ritengono corretto recepire le dichiarazioni orali dei contribuenti quando non sia possibile acquisire per motivi diversi (carenze culturali, difetto di assistenza) la segnalazione scritta, che è ritenuta comunque la forma ordinaria dell'attivazione del collegio.

Quasi tutti i Garanti privilegiano come prima forma di contatto con i contribuenti quella dell'ascolto in via informale. Al riguardo, il Garante dell'Umbria ha scelto di operare nel modo più semplice e diretto, agevolando al massimo i contribuenti nella presentazione delle segnalazioni che possono pervenire per fax, per e-mail o essere esposte anche a voce al personale della segreteria, che provvede poi a formalizzarle. Lo stesso Garante osserva come tale attività sia tutt'altro che residuale, perchè sono molti gli incontri con i contribuenti, sia telefonici che personali, durante i quali l'Organo esercita i poteri attribuiti dalla legge n. 212/2000 per la tutela degli interessi e diritti dei contribuenti⁶². In particolare, il Garante delle Marche sottolinea l'importanza del colloquio informale quale strumento per evitare il protrarsi della controversia e l'inutile ricorso al contenzioso, qualora all'interessato siano spiegati i motivi per i quali la contestazione non è validamente sostenibile in sede giurisdizionale. Per queste ragioni, sempre più spesso il Garante fornisce indicazioni e suggerimenti a tutela dei diritti del contribuente, anche quando non sussistono i motivi per un intervento dello stesso, contribuendo in tal modo a rafforzare il rapporto di fiducia e collaborazione tra contribuenti, Garante e Amministrazione⁶³.

⁶² Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. II sem. 2005, pag. 5.

⁶³ Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. pag. 1.

5. Le iniziative di comunicazione

La comunicazione relativa all'istituzione e all'attività dei Garanti del contribuente è realizzata a livello regionale dagli stessi Garanti, mentre la comunicazione più generale sullo Statuto del contribuente è svolta dal Dipartimento per le Politiche Fiscali.

Al riguardo si ribadisce che l'Ufficio Comunicazione Istituzionale del Dipartimento per le Politiche Fiscali ha dedicato, all'interno del sito web www.finanze.gov.it del Ministero, 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. 212/2000 sono indicati i compiti dell'Organismo e un elenco completo dei Garanti e dei relativi recapiti (numeri telefonici e fax, indirizzi e nomi dei componenti il Garante)⁶⁴.

Molti Garanti segnalano anche quest'anno la scarsa conoscenza dell'istituto e delle relative funzioni presso la platea dei contribuenti, richiedendo, quindi, un intervento ministeriale diretto a colmare tale mancanza⁶⁵.

In merito, il Garante della Valle d'Aosta propone di: organizzare conferenze e convegni, predisporre corsi di aggiornamento tra le varie categorie di contribuenti, di intensificare le relazioni con i media attraverso la pubblicazione di articoli e avvisi sui quotidiani e di realizzare una campagna informativa mediante spot televisivi⁶⁶.

I Garanti, peraltro, hanno attivato in proprio iniziative di comunicazione verso i responsabili degli Uffici periferici e verso le altre realtà locali, con comunicati stampa e attività di contatto con le Autorità regionali e con gli Enti locali, nonché con le Organizzazioni di categoria, gli Ordini professionali, le Istituzioni scolastiche e

⁶⁴ Nella stringa "documentazione" alla voce Statuto del contribuente è possibile accedere a un dossier tematico che spiega in dettaglio la legge 212/2002.

Analogia iniziativa è stata realizzata dall'Agenzia delle entrate all'interno del proprio sito www.agenziaentrate.gov.it

⁶⁵ Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2005, pag. 6; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II 2005, pag. 3; Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, II sem. 2005, pag. 2

⁶⁶ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2005, pag. 4.

universitarie. Le stesse iniziative di comunicazione sono proseguite attraverso organi di stampa, incontri nelle università e convegni.

Nell'ambito delle concrete attività di comunicazione realizzate dai singoli Garanti, si ricorda che il Garante della Regione Lazio ha partecipato a incontri e lezioni sul processo tributario tenute dal Consiglio dell'Ordine degli Avvocati di Roma, in collaborazione con la Scuola Forense "Vittorio Emanuele Orlando" e con l'Università di Roma "La Sapienza" e "Roma Tre". Lo stesso Garante è anche intervenuto al convegno nazionale, organizzato dall'Associazione Magistrati Tributari, "Il Giudice tributario – Il Giudice Europeo"⁶⁷.

Significativa anche la presenza del Garante del contribuente della provincia autonoma di Bolzano alla "Fiera Internazionale di Bolzano", dove ha pubblicizzato le proprie attività attraverso la distribuzione di materiale promozionale⁶⁸.

Si segnala, ancora, l'attività d'informazione svolta dal Garante della Valle d'Aosta, con il sussidio del Comando Regionale della Guardia di Finanza, attraverso incontri con i rappresentanti del "Coordinamento delle Associazioni Consumatori della Valle d'Aosta", che hanno reso tangibile e fruttuoso il grado di reciproca conoscenza tra il Garante e i contribuenti. I rappresentanti delle varie Associazioni hanno esposto gli obiettivi che le stesse si propongono e si sono "*dichiarati disposti a collaborare nella maniera più fattiva con l'ufficio del Garante nell'interesse del cittadino, soprattutto di quello più bisognoso d'aiuto*"⁶⁹.

Il Garante della Toscana ha riservato particolare attenzione ai rapporti con gli Ordini professionali e le altre Associazioni di categoria, mediante conferenze informative, convegni e osservatori fiscali riguardanti sia le funzioni del Garante sia una maggiore cooperazione nel campo dell'imposizione tributaria⁷⁰.

Per completezza, si ricorda che in merito alle iniziative di comunicazione la legge n. 212/2000, non contiene alcuna indicazione normativa.

⁶⁷ Garante del contribuente del Lazio, Rel. II sem. 2005, pag. 6.

⁶⁸ Garante del contribuente della provincia autonoma di Bolzano, Rel. II sem. 2005, pag. 5.

⁶⁹ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2005, pag. 5, pag. 6 e 7.

⁷⁰ Garante del contribuente della Toscana. Rel. II sem. 2005, pag. 3 e 4.

PARTE II

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

6. I Garanti

L'art. 13, commi 2 e 3, della legge n. 212/2000 prevede che il Presidente del Collegio dei Garanti e i componenti siano nominati dal Presidente della Commissione tributaria regionale o da una sua sezione distaccata, nella cui circoscrizione è compresa la Direzione regionale delle entrate. L'incarico di componente del Garante del contribuente nella previsione originale dello Statuto aveva durata triennale ed era rinnovabile una sola volta. A seguito delle modifiche introdotte dalla legge n. 289/2002, art. 84, comma 7 ha ora durata quadriennale ed è rinnovabile tenendo presenti professionalità, produttività ed attività già svolta⁷¹.

Nel silenzio della norma e dell'autonomia riconosciuta dallo Statuto all'organismo del Garante, si deve ritenere che le valutazioni relative alla "professionalità, produttività e attività" siano di competenza del soggetto titolato alla nomina, ovvero del Presidente della Commissione tributaria regionale. La norma non ha chiarito con quali modalità e strumenti di informazione il Presidente della

⁷¹ Art. 13, commi 2 e 3, legge n. 212/2000:

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

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

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

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

Commissione tributaria regionale debba acquisire gli elementi di valutazione necessari per procedere al rinnovo dell'incarico di tutti o di taluni componenti.

Nella tabella che segue sono riportati i riferimenti relativi alla provenienza professionale, alla data della nomina e a quella dell'insediamento, aggiornati al 31 marzo 2006, di tutti i Garanti del contribuente.

SEDE (Regione o Provincia autonoma)	Presidente	Componente	Componente	Data nomina	Data insediamento
ABRUZZO	Prof. F. S. D'Ayala Valva <i>Professore universitario</i>	Dr. L. Asci <i>Dirigente Amm. Finanziaria</i>	Dr. R. Quarchioni <i>Commercialista p.</i>	14/03/2001	05/04/2001
BOLZANO	Dr. F. Martinoli <i>Magistrato</i>	Dr. M. Scarantino <i>Notaio</i>	Dr.ssa M. Brugger <i>Commercialista p.</i>	31/07/2001	07/09/2001
BASILICATA	Dr. F. Lazazzera <i>Presidente di Corte d'Appello</i>	Col. A. Mascaro <i>Guardia di Finanza a. r.</i>	Dr. G. Iaculli <i>Commercialista p.</i>	08/02/2001	26/03/2001
CALABRIA	Dr. C. Salvatore <i>Consigliere di Stato</i>	Dr. S. Timpano <i>Dirigente Amm. Finanziaria</i>	Rag. S. Muleo <i>Commercialista p.</i>	28/05/2001	
CAMPANIA	Dr. F. D'Alessandro <i>Magistrato</i>	Gen. D. Barbato <i>Guardia di Finanza a. r.</i>	Avv. V. Veneziani <i>Avvocato p.</i>	25/02/2005	
EMILIA ROMAGNA	Dr. P. Iannaccone	Dr. R. Tangari	Avv. F. Pilla	22/02/2001 28/03/2001	05/04/2001
FRIULI VENEZIA GIULIA	Dr. A. Marinelli <i>Magistrato</i>	Gen. E. Boi <i>Guardia di Finanza a. r.</i>	Avv. E. Niseteo <i>Avvocato p.</i>	10/04/2001	24/05/2001
LAZIO	Dr. T. Figliuzzi <i>Presidente di Corte d'Appello</i>	Gen. V. Biscaglia <i>Guardia di Finanza a. r.</i>	Avv. G. Colecchia <i>Avvocato p.</i>	25/01/2001	
LIGURIA	Dr. G. Gavotti <i>Magistrato</i>	Gen. D. Siri <i>Guardia di Finanza a. r.</i>	Dr. G. Carbone <i>Commercialista p.</i>	24/03/2001 20/09/2001	21/09/2001
LOMBARDIA	Dr. U. Loi <i>Magistrato</i>	Dr. G. Perrone <i>Intendente di Finanza</i>	Avv. C. Chiaffarelli <i>Avvocato p.</i>	02/03/2001	28/03/2001
MARCHE	Dr. S. Nardino <i>Magistrato di Cassazione</i>	Dr. P. Narbone <i>Intendente di Finanza</i>	Avv. C. Perrone	27/01/2001	
MOLISE	Prof.ssa L. Salvini	Dr. M. Di Nezza <i>Dirigente Amm. Finanziaria</i>	Dr. O. Caputi	06/04/2001 20/05/2002	11/06/2001 23/10/2002
PIEMONTE	Dr. S. Pieri <i>Primo Presidente onorario Corte Cassazione</i>	Dr. F. Vitello <i>Dirigente Amm. Finanziaria</i>	Dr. G. Lazzara <i>Commercialista p.</i>	28/01/2001	14/02/2001
PUGLIA	Prof. D. Ciavarella <i>Prof. Diritto Tributario e Sc. Finanze</i>	Dr. D. Fulco	Dr. N. Chiechi <i>Commercialista p.</i>	18/05/2001	
SARDEGNA	Dr. P. Corda	Col. G. Erriu <i>Guardia di Finanza a. r.</i>	Avv. S. Ferri	30/05/2001	13/06/2001

SICILIA	Dr. B. Pellingra <i>Magistrato del T.A.R.</i>	Dr. S. Forestieri <i>Dirigente Amm. Finanziaria</i>	Dr. F. Pillitteri <i>Avvocato p.</i>	21/03/2001	24/05/2001
TOSCANA	Prof. R. Torrigiani <i>Professore di Diritto</i>	Dr. N. Battaglia <i>Dirigente Amm. Finanziaria</i>	Dr. R. Lamioni <i>Commercialista p.</i>	29/01/2001	23/02/2001
TRENTO	Prof. Bronzetti <i>Magistrato del T.A.R.</i>	Gen. V. Laino <i>Guardia di Finanza a. r.</i>	Dr. L. Negherbon <i>Commercialista p.</i>	09/04/2001	18/05/2001
UMBRIA	Dr. N. Restivo <i>Magistrato</i>	Gen. P. Pasini <i>Guardia di Finanza a. r.</i>	Avv. E. Taddonio <i>Avvocato p.</i>	21/05/2005	21/05/2009
VALLE D'AOSTA	Dr. P. Amati <i>Notaio</i>	Dr. P. Scrima <i>Dirigente Amm. Finanziaria</i>	Avv. L. Fournier <i>Avvocato p.</i>	30/03/2001 19/10/2001	28/11/2001
VENETO	Prof. E. Rosini <i>Presidente onorario Consiglio di Stato</i>	Dr. B. Pasdera <i>Dirigente Amm. Finanziaria</i>	Avv. G. Altieri <i>Avvocato p.</i>	21/02/2001	12/03/2001

Legenda

a.r. = a riposo

p. = pensionato

6.1 L'incompatibilità

Un problema normativo ancora non risolto è la mancata previsione nella legge istitutiva di un sistema di incompatibilità per le nomine dei Garanti, che consenta di risolvere le ipotesi, potenzialmente verificabili, come il caso di un magistrato già membro della Commissione tributaria o di un componente che presti consulenza professionale. I Garanti evidenziano che la valutazione dell'incompatibilità non si riferisce esclusivamente a quelle preesistenti all'atto di nomina, ma potrebbe riguardare le eventuali incompatibilità sorte *in itinere* nel corso di svolgimento della funzione istituzionale. I pochi casi di incompatibilità riscontrati hanno impedito che il problema acquisisse una rilevanza significativa, anche se è evidente che le dimissioni dei componenti per situazioni di contrasto con l'attività svolta (ad esempio, un professore universitario già membro di Commissione tributaria) produrranno in ogni caso la variazione dei Collegi già costituiti.

6.2 Compensi e rimborsi spese

La gestione delle spese per il funzionamento del Garante spetta all'Ufficio Amministrazione Risorse del Dipartimento per le Politiche Fiscali che, sulla base del relativo capitolo di bilancio 1557, cura la liquidazione dei relativi rimborsi. Le procedure di pagamento non sono oggetto di alcuna segnalazione particolare da parte dei Garanti, fatta eccezione per il Garante del Piemonte, che chiede la soluzione del problema delle indennità di trasferta per gli spostamenti effettuati per cause di servizio⁷².

7. L'autonomia organizzatoria

I Garanti hanno svolto e coordinato la loro attività secondo regolamenti di organizzazione già avviati nel corso degli anni passati e costruiti sulla base dello schema rappresentato a suo tempo dagli Uffici ministeriali, per uniformare la disciplina di alcuni aspetti dell'organizzazione e del funzionamento ed evitare interpretazioni differenti sulle modalità di svolgimento delle funzioni⁷³. Tali regolamenti, sia quelli sviluppati autonomamente sia quelli omogenei al modello ministeriale, disciplinano il sistema di regole a cui i Garanti si uniformano per i loro contatti ed incontri, nonché le procedure con le quali il contribuente ha modo di far conoscere le proprie questioni, l'esame e le deliberazioni del collegio, i rapporti con gli Uffici finanziari, le Regioni e gli Enti locali e l'archiviazione delle segnalazioni.

L'elaborazione dei Garanti ha prodotto regolamenti "leggeri", tali da non vincolare troppo le modalità di accesso del contribuente all'Ufficio, consentendo l'accettazione di forme diverse per la presentazione delle istanze.

⁷² Garante del contribuente del Piemonte Rel. II sem. 2005, pag. 10.

⁷³ L'ipotesi di regolamento era basata sullo studio di alcune figure similari al Garante del contribuente (**Autorità garante della concorrenza e del mercato, del Garante della privacy**) ricalandone alcune soluzioni organizzative e funzionali per la disciplina degli aspetti relativi al funzionamento del collegio, come per l'assunzione delle funzioni, le dimissioni, sostituzioni dei componenti, le riunioni dei Garanti, le deliberazioni, il verbale delle riunioni, e degli aspetti organizzativi relativi alla segreteria dei Garanti e al personale loro assegnato.

8. Il funzionamento del collegio e i poteri presidenziali

Riguardo alle modalità per il funzionamento del collegio, la legge n. 212/2000 non offre le indicazioni necessarie per assicurare l'omogeneo svolgimento sul territorio delle funzioni di garanzia riconosciute dallo Statuto dei diritti del contribuente ai Garanti. Tale limite della norma è stato evidenziato dai Garanti fin dalle prime relazioni. L'assenza di una disciplina normativa – hanno osservato i Garanti – non può trovare una soluzione di tipo esclusivamente organizzativo: l'Ufficio del Garante sarebbe, infatti, un collegio perfetto, la cui operatività è legata alla contemporanea presenza dei tre componenti, che assicurano competenze professionali eterogenee, di modo che l'assenza prolungata di uno potrebbe pregiudicarne la funzionalità. Tale soluzione si giustifica solo all'interno della condizione di partenza, sostanzialmente condivisa da tutti i Garanti, ossia l'assimilazione dell'Ufficio del Garante al collegio perfetto.

La soluzione auspicata dai Garanti nelle relazioni 2005 è, quindi, la previsione di un supplente investito dei medesimi poteri del componente in caso di assenza dovuta alle cause più diverse (malattia, ferie e incompatibilità)⁷⁴. In mancanza di tale previsione, i Garanti hanno elaborato alcuni provvedimenti provvisori, con riserva di ratifica al ritorno del componente assente. La questione dell'assenza di uno dei membri del collegio e della funzionalità dell'Organo è strettamente collegata a quella delle facoltà presidenziali ovvero dei provvedimenti operativi “medio tempore” adottati dal Presidente del collegio per ottenere una decisione tempestiva con effetti temporanei, da sottoporre ad approvazione del collegio nella prima riunione utile. Opinione generale di tutti i Garanti è che, anche in presenza di un regolamento interno che regoli l'esercizio sostitutivo di poteri presidenziali, il comma 3 dell'art. 13 debba essere completato da una norma che preveda la designazione di un membro supplente.

⁷⁴ Per tutti il Garante del contribuente della Valle D'Aosta Rel. I sem. 2005, pag. 9.

9. Funzioni di garanzia e autonomia del Garante

In merito alla necessità di modificare la struttura del Garante per rendere tale Organo assolutamente imparziale nei confronti della stessa Amministrazione finanziaria, fino ad oggi poco è stato fatto dal legislatore sotto il profilo normativo, se non rafforzare il concetto di fondo della sua piena autonomia operativa (art.13, comma 2)⁷⁵. In proposito il Garante della Liguria segnala il parere del Consiglio di stato n. 1032/05, che ha chiarito la posizione istituzionale di tale Organo, affermando che non si tratta di un'autorità indipendente, ma di un Organo indiretto dell'Amministrazione finanziaria, pur operante in piena autonomia. Nel parere non viene precisato il concetto di Amministrazione, che a giudizio del Garante è il Ministero dell'economia e finanze, di cui i Garanti sarebbero pertanto un Organo indiretto. Da ciò scaturiscono una serie di riflessioni, tra cui quella che, in assenza di limitazioni specifiche della norma istitutiva dei Garanti, la loro sfera d'influenza coinciderebbe con quella attribuita al Ministero stesso⁷⁶.

L'autonomia e l'indipendenza dell'istituto condizionano l'esercizio delle relative funzioni e sono questioni sulle quali quasi tutti i Garanti si sono espressi, sin dalle prime relazioni, sottolineando che tre sono gli aspetti rilevanti, di seguito elencati, che concorrono a delineare la nozione di autonomia.

9.1 L'effettività dei poteri

Il primo aspetto riguarda il significato di autonomia che meglio si adatta alla natura e alle funzioni del Garante, il quale, pur essendo stato istituito presso la Direzione regionale delle entrate, è Organo indipendente ed estraneo a qualsiasi struttura gerarchica. Se da un lato il Garante del contribuente è sottratto nel suo operare ad ogni vincolo gerarchico, nel contempo è privo di ogni mezzo di

⁷⁵ Garante del contribuente della Lombardia Rel. I sem. 2005, pag. 2 e Garante del contribuente della Provincia autonoma di Trento Rel. I sem. 2005 pag. 1.

⁷⁶ Garante del contribuente della Liguria Rel. I sem. 2005, pag. 1 e 2.

coercizione o pressione, da poter utilizzare nei confronti degli Uffici finanziari inadempienti alle sue indicazioni.

Risulta evidente, però, come le funzioni di garanzia esercitate da questo Organo, prive di un qualsiasi potere di coercizione, rischiano di perdere plausibilità nei confronti dei contribuenti che ad esso si rivolgono.

Il Garante della Lombardia ribadisce che l'autonomia può essere acquisita se l'Organo preposto alla garanzia dei diritti tutelati viene dotato dei poteri necessari per operare con indipendenza. Secondo lo stesso Garante, un Ufficio incapace di utilizzare l'autonomia organizzativa attribuitagli dalla legge per realizzare gli scopi primari che ne hanno giustificato l'istituzione finisce per rappresentare un duplicato di quelle articolazioni interne dell'Amministrazione deputate ad offrire informazioni di assistenza alle diverse categorie di contribuenti⁷⁷. Tutti i Garanti hanno sempre evidenziato, infatti, come l'esercizio delle loro funzioni sia strutturalmente circoscritto alla segnalazione, all'invito, alla raccomandazione, al richiamo, senza che sia possibile incidere concretamente sugli aspetti realmente critici del rapporto tra fisco e contribuente e sanzionare inerzie, inadempienze e negligenze commesse da parte degli Uffici.

9.2 L'autonomia finanziaria e organizzativa

Ulteriore espressione dell'autonomia del Garante è la sua indipendenza finanziaria, intesa come disponibilità di risorse finanziarie autonomamente gestibili, ovvero, come da più parti segnalato, di un fondo annuale per le spese di funzionamento⁷⁸.

Il Garante della Liguria afferma, in proposito, che sarebbe opportuno *“valutare la possibilità di inserire le spese di funzionamento dei Garanti nella convenzione Ministero/Agenzia, qualora si ritenga conveniente utilizzare il personale e le strutture di quest'ultima, oppure considerare l'ipotesi di creare uffici autonomi,*

⁷⁷ Garante del contribuente della Lombardia, Rel. I sem. 2005, pag. 5.

⁷⁸ Garante del contribuente per la Provincia Autonoma di Trento, Rel. II sem. 2005, pag. 1; Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2005, pag. 3; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2005, pag. 2; Garante del contribuente della Sicilia, Rel. II sem. 2005, pag. 1.

*tenendo conto che i Garanti potrebbero essere l'unico istituto del Ministero dell'economia e finanze sul territorio*⁷⁹. Autonomia, nella definizione che ne danno comunemente i Garanti, è però 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.

Per questa ragione i Garanti ritengono assolutamente necessario il distacco degli Uffici del Garante dall'Agenzia delle entrate e l'affidamento degli stessi (con il trasferimento delle relative competenze) al Dipartimento per le Politiche Fiscali, che già gestisce ed amministra tutte le spese occorrenti per il funzionamento delle Commissioni tributarie⁸⁰.

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

9.3 Le risorse strumentali e il personale

Tutti i Garanti hanno affrontato, anche nelle relazioni del 2005, la questione delle dotazioni organiche e strumentali necessarie al valido svolgimento delle funzioni dell'istituto, quale indicatore significativo dell'autonomia e indipendenza dell'Organo.

Se da una parte alcuni Garanti segnalano un miglioramento delle risorse disponibili⁸¹, per la maggioranza di loro permangono, però, situazioni di indubbia difficoltà, relative al reperimento degli strumenti necessari per l'espletamento delle

⁷⁹ Garante del contribuente della Liguria, Rel. I sem. 2005, pag. 2 e 3.

⁸⁰ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2005, pag. 3.

⁸¹ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2005, pag. 2; Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2005, pag. 1; Garante del contribuente del Veneto, Rel. II sem. 2005, pag. 2; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2005, pag. 2; Garante per la Provincia Autonoma di Bolzano, Rel. II sem. 2005, pag. 1; Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2005, pag. 2; Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. II sem. 2005, pag. 2.

funzioni di segreteria e di quelle tecniche (supporti telematici, linee telefoniche, attrezzatura informatica, locali adeguati e loro sicurezza)⁸².

A tale proposito, il Garante dell'Abruzzo lamenta la grave *“carezza di attrezzature, ad esempio fax obsoleto non compatibile sul piano tecnico e quindi mai utilizzato”*⁸³.

Problemi simili sono rilevati anche dal Garante della Calabria, che evidenzia la necessità di una seconda linea telefonica per il fax, il collegamento ad Internet e alla rete Intranet, ma soprattutto, segnala *“la necessità che l'utenza telefonica a servizio dell'Ufficio sia registrata nelle Pagine Bianche della Telecom con l'intestazione esclusiva di Ufficio del Garante”*⁸⁴.

Nonostante alcuni Garanti tuttavia evidenzino che le risorse attribuite sono ancora insufficienti alle esigenze degli Uffici⁸⁵, la situazione relativa all'assegnazione del personale di segreteria da parte delle Direzioni regionali è migliorata quasi ovunque, grazie anche alla dotazione di collaboratori più qualificati che, come segnalato dai Garanti, hanno acquisito esperienza e professionalità e collaborano efficacemente con i componenti del Collegio⁸⁶.

Per queste ragioni, i Garanti auspicano l'adeguamento del trattamento giuridico ed economico del personale assegnato alle segreterie dei Garanti a quello di pari livello dei dipendenti degli Uffici dell'Agenzia delle entrate, che svolgono funzioni analoghe⁸⁷.

Per l'esercizio dei compiti loro riconosciuti i Garanti chiedono di :

⁸² Per tutti Garante del contribuente per la Provincia Autonoma di Trento, Rel. II sem. 2005, pag. 1.

⁸³ Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. I sem. 2005, pag. 1.

⁸⁴ Garante del contribuente della Calabria, Rel. I sem. pag. 2.

⁸⁵ Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. pag. 2.

Si ricorda che il personale svolge attività di segreteria, istruttoria, gestione dei contatti con i contribuenti, ecc. .

⁸⁶ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2005, pag. 1; Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. pag. 3 e II pag. 2; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2005, pag. 3; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2005, pag. 3; Garante del contribuente della Campania, Rel. II sem. 2005, pag. 3; Garante del contribuente per la Provincia Autonoma di Bolzano, Rel. II sem. 2005, pag. 1.

⁸⁷ Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. I sem. 2005, pag. 2; Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2005, pag. 3; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2005, pag. 3; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2005, pag. 2.

- avere un documento d'identificazione, che certifichi grado e funzione di ogni Garante e che consenta di avere accesso agli Uffici finanziari⁸⁸;
- disporre di riviste specializzate (Sole 24 Ore, Italia Oggi, il Fisco) e soprattutto di una biblioteca composta da codici e testi di diritto tributario⁸⁹;
- avere accesso all'anagrafe tributaria e alle altre banche dati del Ministero, che consentirebbero ai Garanti di acquisire informazioni e dati necessari per le pratiche segnalate dai contribuenti, con grande risparmio di tempo sia per gli stessi Garanti che per gli Uffici ai quali le informazioni sono richieste⁹⁰.

Alcuni Garanti evidenziano come il problema organizzativo e la mancanza di risorse, oltre ad ostacolare la possibilità di assorbire un'eventuale crescita esponenziale delle istanze, di fatto condizionano anche l'autonomia dell'Organo, non consentendo l'accesso agli Uffici per controllarne la funzionalità⁹¹.

Da tutti i Garanti è sottolineata, inoltre, la necessità di essere dotati di risorse proprie per far fronte a tutte le esigenze, di essere separati anche fisicamente dalla struttura dell'Agenzia delle entrate e di essere gestiti direttamente dal Dipartimento per le Politiche Fiscali, come già avviene per le Commissioni tributarie⁹².

In questo senso, il Garante della Sicilia aggiunge che *“la dipendenza dalla Direzione regionale delle entrate per l'acquisizione dei beni strumentali ovvero per l'acquisizione delle piccole spese di cancelleria per la normale gestione dell'attività, ostacolando di fatto il lavoro, sostanzialmente lo limita e lo mortifica”*⁹³.

Il Garante della Liguria, oltre a segnalare la critica condizione della struttura e delle risorse strumentali assegnate ad essa, che rischiano di far “collassare” l'intero Ufficio di fronte al notevole aumento delle pratiche, rileva *“l'indubbia illogicità di un assetto istituzionale che consente all'organo sottoposto a controllo di decidere i*

⁸⁸ Per tutti il Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2005, pag. 2; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2005, pag. 7; Garante del contribuente della Toscana, Rel. II sem. 2005, pag. 5.

⁸⁹ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2005, pag. 2; Garante del contribuente della Valle D'Aosta, Rel. I sem. 2005, pag. 2; Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2005, pag. 3; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2005, pag. 2.

⁹⁰ Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. pag. 3; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2005, pag. 2; Garante delle Marche, Rel. II sem. pag. 3; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. pag. 8.

⁹¹ Garante del contribuente della Lombardia, Rel. I sem. 2005, pag. 4 e II sem. 2005, pag. 2.

⁹² Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. pag. 2 e 3.

⁹³ Garante del contribuente della Sicilia, Rel. I sem. 2005, pag. 2.

mezzi dell'organo controllante, col rischio di renderlo inadeguato alle sue funzioni se non di trasformarlo in un istituto di mera facciata"⁹⁴.

In merito a ciò, anche il Garante della Lombardia sottolinea che le limitate risorse a disposizione del Garante e, prima ancora, la mancanza di regolamenti attuativi del principio di cui al comma 5 dell' art. 13 della legge n. 212/2000, hanno inciso sull'assetto organizzativo e autoregolamentare dell'Organo deputato ad assolvere agli ampi compiti previsti dai commi 6, 7, 8, 9, 10 e 11 della citata legge. Il Garante osserva che la *“scelta normativa, calibrata su un ruolo riduttivo del Garante e su spazi dimensionali, in termini di quantità e qualità estremamente limitati sembra stagliare le funzioni di segreteria e tecniche come un'attività ausiliaria della stessa Direzione regionale piuttosto che una struttura di servizio del Garante nella sua riconosciuta autonomia anche organizzativa”*⁹⁵.

10. Il coordinamento dei Garanti

Nel maggio 2001, i Garanti del contribuente hanno costituito, nell'ambito della loro autonomia e in assenza di specifiche previsioni normative, un Comitato di coordinamento dei Garanti del contribuente. Successivamente, con delibera del 16 marzo 2002, tale istituto è stato formalizzato nell'Organizzazione del Garante del contribuente, con compiti di collegamento e coordinamento di tutte le iniziative dei singoli Garanti regionali. L'esigenza di un coordinamento è stata fortemente sentita, anche se i singoli Garanti hanno rigettato l'ipotesi di forme di imposizione e di regolamentazione rigidamente uniformi.

I Garanti, in ogni caso, hanno ritenuto opportuno operare in modo non contraddittorio, onde evitare che il contribuente risulti garantito e tutelato in modo diverso da una Regione all'altra.

A tale proposito, il Garante del contribuente del Piemonte ha fatto presente di aver mantenuto contatti con gli Uffici di tale Comitato (ora Organizzazione dei

⁹⁴ Garante del contribuente della Liguria, Rel. II sem. 2005, pag. 2.

⁹⁵ Garante del contribuente della Lombardia, Rel. I sem. 2005, pag. 2 e 3.

Garanti italiani del contribuente) per favorire nei casi dubbi l'adozione di regole di comportamento simili, se non proprio identiche, al fine di uniformare l'attività dei vari Uffici.

Sempre il Garante del Piemonte ribadisce la necessità di dare veste ufficiale all'organizzazione che i vari Uffici del Garante si sono spontaneamente dati nonché di riconoscere la natura sindacale della stessa, con la conseguente messa a disposizione di una sede, a Roma, e del relativo personale di segreteria⁹⁶.

⁹⁶ Garante del Piemonte, Rel. II sem. 2005, pag. 15.

PARTE III

LE PROPOSTE DI REVISIONE NORMATIVA AVANZATE DAI GARANTI

11. Le proposte di revisione normativa avanzate dai Garanti

Lo Statuto dei diritti del contribuente, dopo quattro anni di applicazione, è ritenuto dalla maggior parte dei Garanti del contribuente un fragile impianto normativo, ancora troppo debole sotto il profilo della sua struttura, della costruzione dei diritti e degli strumenti di tutela.

L'analisi delle relazioni mostra come l'Ufficio del Garante sia considerato ancora troppo condizionato dai limiti logistici, fiduciari e di scarsa attenzione alle esigenze temporali dei contribuenti da parte degli Uffici delle entrate.

La riflessione sulle prospettive del Garante del contribuente tiene conto sia della necessità di assicurare all'organizzazione l'indipendenza necessaria allo svolgimento delle funzioni che dell'idoneità dei poteri – riconosciuti dalla norma ed esercitati nella prassi – a rispondere alla missione di garanzia riconosciuta al Garante. Tali considerazioni hanno condotto sia il Garante che il Parlamento a elaborare nuove proposte, sostanzialmente convergenti, e riassumibili lungo due linee guida:

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

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

Le questioni oggetto di revisione dell'art. 13 sono state oggetto di alcune proposte elaborate in sede parlamentare⁹⁷, che recepiscono istanze e necessità più

⁹⁷ Atto Camera 5313: Proposta di legge presentata il 30 settembre 2004, “Modifica dell'articolo 13 della Legge 27 luglio 2000, n. 212, concernente l'Istituto del Garante del contribuente”.

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

volte segnalate dagli stessi Garanti e relative all'autonomia, indipendenza ed organizzazione dell'Organo.

Tra le più significative si segnalano:

- svincolare gli Uffici del Garante da qualsiasi forma di collegamento funzionale ed economico con l'Agenzia delle entrate, così da eliminare in radice l'anomalia degli attuali rapporti tra Organo di controllo e Uffici finanziari controllati;
- concentrare presso il Dipartimento per le Politiche Fiscali del MEF, sottraendole quindi alle Direzioni regionali delle entrate, tutte le funzioni di supporto agli uffici del Garante (personale di segreteria, risorse materiali e mezzi tecnici, assegnazione del fondo spese autonomamente gestibile da ciascun Collegio);
- nominare per ciascun ufficio i Garanti che sostituiscano i membri effettivi nei casi di prolungata e giustificata assenza di questi ultimi, riconoscendo, comunque, la validità ed efficacia delle deliberazioni indifferibili adottate da due o anche da uno solo dei componenti l'Ufficio, nei casi di assenza o legittimo impedimento di breve durata⁹⁸;
- stabilire che il Garante (o il supplente) che per malattia o altra causa non è in grado di svolgere le proprie funzioni per un periodo continuativo superiore a sei mesi decade dall'incarico;
- attribuire alla figura del Garante una più precisa collocazione nel quadro delle Autorità di garanzia indipendenti, anche se, in tal senso, appaiono fondati i dubbi di coloro che rilevano possibili impedimenti in questo riconoscimento, in quanto i poteri del Garante non sono certamente equiparabili a quelli istruttori e giudiziari assegnati alle Autorità indipendenti⁹⁹;
- unificare la data di scadenza dell'incarico per tutti i Garanti attualmente in servizio;
- prevedere l'obbligo per gli Uffici tributari di fornire al Garante motivate risposte entro il termine di trenta giorni e confermare il potere del Collegio di chiedere alle

⁹⁸ Le proposte presentate prevedono l'assegnazione del gettone di presenza anche per i membri supplenti.

⁹⁹ A differenza del Garante, tra l'altro, le nomine dei componenti di un'Autorità sono di norma spettanti all'Autorità politica.

autorità competenti l'avvio del procedimento disciplinare nei confronti dei funzionari e dei dirigenti degli uffici stessi ai quali sia imputabile inerzia o inadempimento nell'assolvimento di tali obblighi¹⁰⁰;

- attivare, con delibere motivate, le procedure di autotutela, disponendo che l'Ufficio finanziario proceda al riesame dell'atto oggetto di segnalazione e adotti sul medesimo gli opportuni provvedimenti, dandone comunicazione al Garante e al contribuente¹⁰¹;
- estendere il campo di applicazione degli atti sui quali il Garante ha competenza, perché attualmente la competenza è limitata agli atti amministrativi di accertamento e riscossione, non consentendo l'intervento del Garante nei confronti, ad esempio, di atti in materia catastale;
- eliminare ogni dubbio sull'ambito della competenza "per materia" del Garante e sulla legittimità dei suoi interventi nei confronti di tutti gli Enti, Organi e Uffici impositori, compresi gli Enti locali e le Regioni. In mancanza di ciò il contribuente rimarrebbe privato di un'efficace tutela tecnica nei confronti degli Enti impositori "minori", i quali assorbono ormai una parte rilevante della fiscalità generale. In tal senso, stabilire che i Difensori civici trasmettano al Garante le istanze ad essi rivolte dai cittadini in materia di atti e rapporti di qualsiasi specie, al fine di evitare confusione e sovrapposizioni di tutele;
- prevedere la sospensione del termine per ricorrere alla Commissione tributaria provinciale, nel caso in cui la tutela richiesta al Garante abbia ad oggetto atti impugnabili ai sensi dell'art. 19 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

Viene proposto, inoltre, che la relazione del Garante del contribuente al Ministro dell'economia e delle finanze e alle altre Autorità indicate nell'art. 13 sia presentata con cadenza annuale (e non più semestrale), in coerenza sia con la previsione secondo la quale il Ministro riferisce "annualmente" alle Commissioni

¹⁰⁰ Tale termine è espressamente ribadito dall'art. 15 della convenzione tra il Ministero dell'economia e finanze e l'Agenzia delle entrate per il triennio 2004-2006).

¹⁰¹ Al riguardo, nella proposta 5699 viene previsto che il Garante con motivata delibera e previa istruttoria dia corso alla procedura di annullamento in via di autotutela per illegittimità degli atti tributari.

parlamentari in ordine al funzionamento del Garante, sia con l'obbligo, imposto al Garante con l'art. 94, comma 8, della legge n. 289/2002, di presentare al Parlamento e al Governo un'ulteriore relazione annuale "sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuente nel campo della politica fiscale".

Il Garante del contribuente delle Marche rileva come importanti risultati sarebbero ottenibili anche grazie all'emanazione del regolamento previsto dalle disposizioni della proposta di legge A.C. 5313, destinato a disciplinare aspetti di dettaglio che non possono trovare collocazione in una legge di principi, come lo Statuto dei diritti del contribuente.

Con la legge di riforma o con il relativo regolamento di attuazione dovrebbe essere inoltre prevista sia l'istituzione di un Organo nazionale di rappresentanza dei Garanti e di coordinamento della loro azione che l'accesso all'Anagrafe tributaria e l'accesso alle banche dati¹⁰².

12. Le proposte di revisione normativa in materia tributaria

I Garanti del contribuente hanno avanzato, nel corso del 2005, alcune proposte di revisione della normativa in materia tributaria.

Tra queste si segnalano:

- definire la questione della compensazione tra credito e debito d'imposta. In particolare, il Garante dell'Abruzzo ritiene che debba essere attivata una procedura diretta alla compensazione dei crediti riconosciuti con i debiti fiscali

¹⁰² Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2005, pag. 4: "Con il nuovo regolamento di attuazione dovrebbero essere, ad esempio, esplicitati e precisati:

- I requisiti necessari per assumere l'incarico di Garante del contribuente;
- I criteri e le modalità di esercizio del potere di scelta e di nomina dei Garanti da parte del Presidente della Commissione Tributari Regionale;
- Le regole di interpretazione ed applicazione dell'art. 94, comma 7, della legge n. 289/02 nonché le "modalità e strumenti di informazione" mediante i quali "il Presidente della Commissione Tributaria Regionale debba acquisire gli elementi di valutazione necessari per provvedere all'eventuale rinnovo dell'incarico a tutti o ad alcuni dei componenti dell'Ufficio del Garante in carica";
- Le cause di incompatibilità, originarie e sopravvenute, i casi di decadenza dall'incarico e le procedure di sostituzione dei Garanti;
- L'organico della segreteria di ciascun Ufficio nonché la posizione professionale ed il trattamento giuridico ed economico del relativo personale;
- I criteri di gestione e rendiconto del fondo annuale".

successivamente emergenti, al fine di evitare decennali attese e il pagamento dei relativi interessi¹⁰³. Identica proposta è avanzata dal Garante della Sicilia, che propone l'utilizzo delle somme "in attesa di pagamento" da parte dell'erario, permettendone la compensazione, quantomeno per la stessa imposta (credito IVA da utilizzare per pagare IVA a debito maturata dopo la dichiarazione con la quale è stato chiesto il rimborso); osserva il Garante: *"considerato che la prescrizione della maggior parte dei crediti di rimborso si è verificata a causa dell'inerzia e dell'inadempimento dell'Amministrazione protrattisi per oltre un decennio, risultano penalizzati con la perdita del diritto quei contribuenti che hanno fatto incauto affidamento sulla correttezza dell'azione amministrativa dei pubblici uffici. Sarebbe perciò rispondente ad un elementare principio di equità ed imparzialità una iniziativa legislativa volta ad estendere ad altri tributi il divieto di eccepire la prescrizione dei crediti di rimborso, disposto con l'articolo 2, comma 58, della Legge 24.12.2003 n. 350 ma espressamente limitato ai rimborsi di eccedenze di IRPEF ed IRPEG risultanti dalle dichiarazioni dei redditi presentate fino al giugno 1997"*¹⁰⁴;

- prevedere in materia di contenzioso tributario, anche con atti di normazione secondaria, determinazioni dirette a rafforzare le espressioni verbali relative ai tempi previsti per le risposte alle richieste di documenti e chiarimenti e per la conclusione (positiva o negativa) delle iniziative di autotutela, comprese quelle attivate dal Garante. Il Garante della Lombardia, sulla base delle novità introdotte dall'art. 15 del D.Lgs. 546/02, in materia di contenzioso tributario, ha segnalato *"l'opportunità di prevedere, con atti di normazione primaria o secondaria, che in aree specifiche sia accentuato l'obbligo di risposta entro il prefigurato termine ed il vincolo di motivazione e sia attribuito un canale di*

¹⁰³ Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. I sem. 2005, pag. 2.

¹⁰⁴ Garante delle Marche, Rel. II sem. 2004, pag. 17.

*intervento vincolante del Garante, in situazioni assumibili nell'area del giudizio di ottemperanza*¹⁰⁵;

- semplificare il *corpus* normativo. E' avvertita l'esigenza di chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie, la cui notevole e multiforme produzione accompagnata da *"modificazioni, abrogazioni, integrazioni spesso prive di sistematicità genera, negli operatori, confusione ed incertezza nell'individuazione degli obblighi e degli adempimenti, con il conseguente rischio di incorrere in pesanti sanzioni"*¹⁰⁶. Da qui la necessità di raccogliere le disposizioni tributarie in Testi Unici, possibilmente conformando l'attività legislativa ai precetti dello Statuto¹⁰⁷;
- modificare la legislazione vigente in merito agli accertamenti fiscali sulla base dei parametri e degli studi di settore, affinché sia meno rigida e più aderente alla realtà¹⁰⁸;
- riformare la normativa sul canone televisivo. Il Garante del Piemonte evidenzia il problema delle disdette dell'abbonamento e propone l'istituzione di un'imposta sull'acquisto di ricevitori nuovi, che potrebbe consentire allo Stato di trovare i mezzi necessari al finanziamento della televisione pubblica, eliminando l'area dell'evasione¹⁰⁹;
- prevedere che i provvedimenti di rettifica delle rendite emessi dell'Agenzia del territorio rechino sempre l'indicazione della data di decorrenza dei loro effetti e che siano prontamente notificati sia agli intestatari degli immobili che ai Comuni, per consentire a questi ultimi di tener conto della nuova rendita, ai fini dell'applicazione dell'ICI per il futuro¹¹⁰.

¹⁰⁵ Garante del contribuente della Lombardia Rel. I sem. 2005, pag. 7.

¹⁰⁶ Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2005, pag. 9.

¹⁰⁷ Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2005, pag. 9.

¹⁰⁸ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2005, pag. 8.

¹⁰⁹ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2005, pag. 6 e 7.

¹¹⁰ Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2005, pag. 13.