

# SENATO DELLA REPUBBLICA

XVIII LEGISLATURA

---

Doc. LII  
n. 4

## RELAZIONE

### SULL'ATTIVITÀ SVOLTA DAI GARANTI DEL CONTRIBUENTE

(Anno 2020)

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

**Presentata dal Ministro dell'economia e delle finanze  
(FRANCO)**

---

**Comunicata alla Presidenza l'11 novembre 2021**

---



Dipartimento  
delle Finanze

# RELAZIONE SULL'ATTIVITÀ SVOLTA DAL GARANTE DEL CONTRIBUENTE

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

Anno 2020

## INDICE

1. PREMESSA.....	3
2. RUOLO, FUNZIONI E PRINCIPALI AMBITI DI INTERVENTO DEL GARANTE .....	5
2.1. Autonomia e funzionamento del Garante: previsione normativa, profili operativi e criticità .....	5
2.2 Compiti del Garante e relative problematiche segnalate.....	8
2.3 I principali ambiti di intervento del Garante .....	10
2.3.1. L'attivazione dell'autotutela in ambito tributario: profili giuridici, problematiche applicative e rapporti con enti impositori e beneficiari .....	10
2.3.2 I rimborsi .....	12
3. L'ATTIVITÀ SVOLTA DAI GARANTI NEL 2020 .....	14
3.1 Istanze pervenute nell'anno .....	15
3.2 Tipologia di istanze pervenute.....	20
3.2.1 I tributi erariali .....	21
3.2.2 I tributi locali.....	22
3.2.3 I rimborsi.....	23
3.3 Istanze in carico nel 2020 .....	25
3.4 Definizione delle istanze: attivazione dell'autotutela ed esiti .....	28
3.4.1 L'attivazione dell'autotutela da parte del Garante .....	29
3.4.2 Esiti delle istanze definite .....	30

## 1. PREMESSA

Avuto riguardo all'anno 2020, la presente Relazione – ai sensi delle disposizioni di cui all'articolo 13, comma 13, della legge 27 luglio 2000, n. 212 recante Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente (da ora "legge 212/2000" o "Statuto") – riferisce in merito al funzionamento del Garante del contribuente, all'efficacia della sua azione e alla natura delle questioni trattate nonché ai provvedimenti adottati a seguito delle sue segnalazioni.

Al riguardo, occorre precisare preliminarmente che la diffusione della pandemia da Covid-19 e il conseguente stato emergenziale hanno inevitabilmente avuto un impatto rilevante sull'attività degli uffici pubblici durante l'intero 2020, compresi gli uffici dei Garanti del Contribuente.

Cionondimeno, in tale situazione il Garante ha continuato a svolgere le funzioni di tutela dei contribuenti e di mediazione tra i cittadini e l'amministrazione finanziaria.

Il Garante interviene, infatti, su istanza del contribuente o di propria iniziativa, al verificarsi di *"disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria"* (articolo 13, comma 6, della legge 212/2000).

Più di recente – e a maggior ragione nell'ultimo anno, caratterizzato dalle ricadute negative della pandemia sul contesto socio-economico – tale funzione di garanzia del rapporto di fiducia tra fisco e cittadini ha assunto una rinnovata importanza alla luce delle ormai consolidate indicazioni in tema di politica fiscale che mirano, tra l'altro:

- al raggiungimento di una maggiore certezza fiscale per il contribuente (*tax certainty*), anche mediante l'attività di semplificazione normativa;
- alla riduzione degli adempimenti a carico dei contribuenti, al fine di rendere più snella l'attività di dichiarazione e, di conseguenza, aumentare il livello di *compliance volontaria* (si fa riferimento, in merito, a quella parte di evasione fiscale derivante da errori che, attraverso l'azione congiunta della semplificazione normativa e della riduzione degli adempimenti, può essere sensibilmente ridotta);
- al potenziamento delle garanzie procedurali.

Si tratta di un paradigma che – oltre alla tradizionale attività di controllo e accertamento *ex post* – intende valorizzare il confronto preventivo tra fisco e contribuente e, quindi, agevolare l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali. Tutto ciò in linea con l'attività di promozione della *tax compliance* che costituisce, tra l'altro, anche un importante obiettivo di politica fiscale del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR)<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Il PNRR individua nel rafforzamento della *compliance*, da un lato, e nel potenziamento dell'attività di controllo, dall'altro, le leve imprescindibili nell'ottica del perseguimento di una riduzione strutturale del *tax gap*, obiettivo prioritario per assicurare maggiore efficienza al sistema economico nel suo complesso (V. documento, pagg. 73-78, al link <https://www.governo.it/sites/governo.it/files/PNRR.pdf> ).

Da quanto sinteticamente esposto emerge, quindi, la centralità del cittadino/contribuente, concepito non solo come destinatario dell'azione dell'amministrazione finanziaria, ma soprattutto come beneficiario dei servizi da essa erogati. Tale approccio, a ben vedere, è coerente con la strategia *customer-oriented* dell'Amministrazione finanziaria descritta nell'Atto d'indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale 2021-2023, laddove è stata attribuita priorità all'agevolazione degli adempimenti e alla riduzione degli oneri dichiarativi, con l'esplicito riconoscimento del contribuente come centro di gravità attorno al quale ruota il sistema fiscale nel suo complesso. La *compliance* diviene, così, un fenomeno naturale, conseguenza immediata del semplice verificarsi dei presupposti previsti dalla legge, con la piena integrazione dell'assolvimento degli obblighi fiscali nel normale svolgimento delle attività economiche<sup>2</sup>.

Tale impostazione risulta, peraltro, in piena sintonia con le prescrizioni costituzionali laddove è disposto che l'amministrazione pubblica e suoi impiegati siano *al servizio* della Nazione e, quindi, anche dei contribuenti (articolo 98, primo comma). Dunque, a questi ultimi, se da un lato, in adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale, viene richiesto – e, se del caso, imposto – di concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva (articolo 53, primo comma), dall'altro lato, devono essere loro assicurati servizi di qualità e tutele adeguate agli standard fissati dallo Statuto.

In tale contesto si spiega l'azione svolta dal Garante del contribuente, quale intermediario nel rapporto tra cittadino e amministrazione fiscale. Tale figura, in particolare, assolve funzioni di garanzia e, in quanto collocato in un "osservatorio privilegiato" determinato dalla sua vicinanza ai cittadini, non solo contribuisce ad assicurare un tempestivo riscontro alle loro istanze, ma fornisce anche informazioni importanti relativamente al comportamento dell'amministrazione finanziaria e alla percezione che di essa hanno i contribuenti. A quest'ultimo proposito, dall'esame delle relazioni trasmesse, si evince che l'amministrazione finanziaria sta confermando un approccio collaborativo, sia verso i contribuenti sia nei confronti delle richieste del Garante. In particolare, le osservazioni sollevate in passato circa la scarsa tempestività di risposta dell'amministrazione fiscale risultano oggi, in buona parte, superate e sostituite da una maggiore soddisfazione dei Garanti per la collaborazione assicurata dagli Uffici.

Il presente documento, come usuale, è articolato in due parti.

La prima – che riprende in buona parte le considerazioni svolte nella precedente Relazione sul 2019 – è dedicata alle funzioni proprie del Garante del contribuente, alle sue modalità di

---

<sup>2</sup> Gli indirizzi generali del citato Atto d'indirizzo contengono il riferimento ad una strategia *customer-oriented* come logica conseguenza della considerazione del ruolo centrale del contribuente nel sistema fiscale (v. Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale 2021-2023, adottato il 15 luglio 2021, pag. 7, al seguente [link https://www.mef.gov.it/ministero/oiv/documenti/Atto-di-Indirizzo-per-il-conseguimento-degli-obiettivi-di-politica-fisca-21-23....pdf](https://www.mef.gov.it/ministero/oiv/documenti/Atto-di-Indirizzo-per-il-conseguimento-degli-obiettivi-di-politica-fisca-21-23....pdf)).

funzionamento, ai suoi principali ambiti di intervento nonché alle criticità sollevate dai Garanti stessi nello svolgimento delle proprie funzioni.

La seconda parte illustra principalmente i dati e le relative elaborazioni sull'attività svolta nel corso del 2020 – con un *focus* particolare sulla tipologia e sugli esiti delle pratiche gestite – la quale, come detto, è stata sensibilmente condizionata dall'emergenza sanitaria e dalle conseguenti misure adottate dal Governo per alleviarne gli effetti socio-economici. Il riferimento è, in particolare, ai provvedimenti normativi che hanno disposto:

- ✓ la sospensione delle attività di accertamento e riscossione;
- ✓ il differimento delle scadenze normalmente previste per le obbligazioni tributarie.

Tali fenomeni contingenti hanno infatti ridotto le occasioni di conflitto tra cittadino e amministrazione finanziaria, riducendo, di conseguenza, i motivi per ricorrere all'ausilio del Garante, come dimostra la netta flessione del numero delle istanze pervenute nel corso dell'anno.

## **2. RUOLO, FUNZIONI E PRINCIPALI AMBITI DI INTERVENTO DEL GARANTE**

Il Garante del contribuente, organo monocratico presente in ogni Regione e Provincia autonoma, è un soggetto terzo posto a tutela delle ragioni dei contribuenti che si ritengono lesi da atti illegittimi del fisco o da fatti non conformi ai principi di collaborazione e buona fede che, invece, devono essere alla base di una moderna e leale dialettica tra pubblica amministrazione e cittadini.

### **2.1. Autonomia e funzionamento del Garante: previsione normativa, profili operativi e criticità**

Affinché possa esercitare efficacemente le sue funzioni è necessario che il Garante goda di una sufficiente autonomia e di una riconosciuta autorevolezza.

A tal fine, l'articolo 13, comma 2, dello Statuto attribuisce il potere di nomina dei singoli Garanti ad un soggetto terzo rispetto all'amministrazione finanziaria, qual è il Presidente della Commissione tributaria regionale nella cui circoscrizione è compresa la Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate o la Direzione provinciale (nel caso delle province autonome di Trento e Bolzano) presso cui sono istituiti. Il medesimo comma stabilisce inoltre che essi sono scelti tra gli appartenenti alle seguenti categorie:

- magistrati, professori universitari di materie giuridiche ed economiche, notai, in attività di servizio o a riposo;
- avvocati, dottori commercialisti e ragionieri pensionati, scelti, per ciascuna direzione regionale dell'Agenzia delle entrate, dai rispettivi ordini di appartenenza.

L'incarico ha durata quadriennale ed è rinnovabile tenendo presenti professionalità, produttività ed attività svolta (articolo 13, comma 4).

Il rispetto dell'autonomia legislativamente prevista va valutato anche alla luce delle modalità di funzionamento dell'organo, al quale devono essere garantite le necessarie risorse umane, strumentali e finanziarie. In particolare, le dotazioni umane e strumentali sono assicurate al Garante dall'Agenzia delle entrate, con proprie risorse. A tal riguardo, la Convenzione triennale per gli esercizi 2020-2022 tra il Ministro e l'Agenzia di cui all'articolo 59 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300 prevede che quest'ultima, in attuazione delle previsioni di cui alla legge 212/2000, assicuri al Garante del contribuente il supporto tecnico-logistico e il personale necessario per lo svolgimento delle sue funzioni, fornendo risposta alle sue segnalazioni entro 30 giorni (articolo 3, comma 12)<sup>3</sup>. Taluni Garanti hanno tuttavia osservato come la posizione di dipendenza che essi inevitabilmente hanno nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, per quanto riguarda la dotazione di risorse umane e strumentali, possa rischiare di compromettere non solo la terzietà e l'indipendenza riconosciute *ex lege* a tale organo, ma anche la sua stessa operatività (es. *Garante Lazio, Relazione annuale 2020, pag. 12; Garante Molise, Relazione annuale 2020, pag. 2*).

Con riguardo alla sua composizione, secondo le previsioni originarie, l'organo aveva natura collegiale; successivamente, al fine di perseguire l'obiettivo del generale contenimento della spesa pubblica, l'articolo 4, commi 36 e 37, della legge 12 novembre 2011, n. 183 (legge di stabilità per il 2012) ne ha disposto il passaggio ad organo monocratico, pur lasciandone immutate le funzioni e le modalità di nomina. Tale passaggio, se ha avuto un impatto minimo sugli uffici che gestiscono poche istanze, ha invece richiesto uno sforzo aggiuntivo non trascurabile a quei Garanti i cui uffici annualmente lavorano un numero considerevole di pratiche. Inoltre, trattandosi di un organo monocratico, rimane comunque irrisolto il problema – segnalato dai Garanti in diverse Relazioni (es. *Garante Lombardia, Relazione annuale 2020, pag. 4; Garante Piemonte, Relazione annuale 2020, pag. 15*) – della sua sostituzione in caso di assenza o impedimento. In particolar modo, la sostituzione risulterebbe necessaria anche nel caso in cui il Garante sia costretto ad astenersi dall'adottare gli atti di propria competenza per la sussistenza di motivi di incompatibilità o conflitto d'interesse (così come previsto dall'articolo 6 bis della legge 7 agosto 1990, n. 241, introdotto dall'articolo 1, comma 41, della legge 6 novembre 2012, n. 190), posto che, in tali casi, si finirebbe col non garantire al contribuente l'assistenza cui ha diritto, non potendo il Garante della propria regione pronunciarsi sulle questioni sottopostegli. Per questi motivi, taluni Garanti auspicano un intervento legislativo in materia, al fine di delineare un chiaro meccanismo sostitutivo idoneo a entrare in funzione in

---

<sup>3</sup> L'articolo 3 della citata Convenzione, al comma 12, stabilisce che: "L'Agenzia, in attuazione delle previsioni di cui alla L. 212/2000, assicura al Garante del contribuente il supporto tecnico-logistico e le risorse umane necessarie per lo svolgimento delle sue funzioni. L'Agenzia fornisce risposta alle segnalazioni del Garante del contribuente entro 30 giorni" (V. Convenzione Ministro-Agenzia delle entrate per gli esercizi 2020-2022, al seguente link <https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/galleries/Documenti/Varie/Convenzione-con-lAgenzia-delle-Entrate-triennio-2020-20022.pdf>).

caso di incompatibilità, conflitto di interesse o altre forme di impedimento. Tra le possibili soluzioni, è stata prospettata, ad esempio, la possibilità di rivolgersi al Garante competente per la regione il cui capoluogo è più vicino alla sede interessata o comunque territorialmente più prossimo (es. *Garante Puglia, Relazione annuale 2020, pag. 6*; *Garante Piemonte, Relazione annuale 2020, pag. 15*) oppure la possibilità per il presidente della Commissione Tributaria Regionale competente per territorio di nominare, con provvedimento *ad hoc*, un sostituto temporaneo per il Garante impossibilitato allo svolgimento delle proprie funzioni (*Garante Lombardia, Relazione annuale 2020, pag. 4*).

Al tempo stesso, diversi Garanti auspicano un intervento legislativo al fine di coordinare la figura del Garante con l'istituto del cosiddetto *Difensore Civico*. In seguito all'entrata in vigore della legge 15 maggio 1997, n. 127 (cosiddetta Legge Bassanini), molte Regioni hanno infatti provveduto ad introdurre tale istituto, affidando a quest'ultimo compiti e funzioni simili, se non talora identiche, a quelle svolte dal Garante del contribuente, sebbene limitatamente ai tributi locali. La presenza di due figure che svolgono le funzioni analoghe in ambito fiscale potrebbe infatti determinare quantomeno due ordini di rischi per la tenuta del sistema: da un lato, potrebbe non soddisfare l'esigenza di chiarezza e trasparenza che – ai sensi dell'articolo 2 della legge n. 212/2000 – si configura di fondamentale importanza affinché il contribuente possa tutelare agevolmente i propri interessi in ambito fiscale; dall'altro potrebbe comportare una inutile complicazione dei rapporti tra le amministrazioni<sup>4</sup>. A tal proposito si segnala però che talvolta, tramite un coordinamento tra le due istituzioni è stato possibile instaurare una proficua ed efficace collaborazione (es. *Garante Umbria, Relazione annuale 2020, pag. 3*).

Riguardo al Garante del contribuente va sottolineato, infine, lo sforzo profuso negli ultimi anni per assicurare a tale istituto un'adeguata pubblicità. Viene infatti garantita la pubblicazione sul sito istituzionale del Ministero dell'economia e delle finanze delle informazioni riguardanti le modalità di accesso al Garante, degli atti relativi alla loro nomina e del *curriculum vitae* nonché della presente Relazione annuale e, su richiesta dei Garanti, delle relazioni semestrali e annuali da essi prodotte. Tuttavia, in alcuni casi, gli uffici dei garanti continuano a constatare una scarsa conoscenza dell'istituto e delle sue attribuzioni da parte dei contribuenti. (es. *Garante Emilia Romagna, Relazione annuale 2020, pag. 3*; *Garante Toscana, Relazione annuale 2020, pag. 3*).

---

<sup>4</sup> Probabile corollario della situazione appena descritta è l'atteggiamento poco collaborativo da parte degli enti locali segnalato da taluni Garanti (*Garante Calabria, Relazione annuale 2020, pag. 3*; *Garante Basilicata, Relazione annuale 2020, pag. 3*). Come già segnalato nella precedente Relazione, dalla condotta di alcuni Comuni in tale ambito, sembra addirittura essere emersa la tesi della non vincolatività delle norme contenute nella Legge 212/2000 (*Statuto del Contribuente*) in relazione all'applicazione dei tributi locali. Questo fenomeno ha a sua volta determinato una scarsa propensione a collaborare attivamente con i Garanti interessati, nonostante l'articolo 1 della legge 212/2000 preveda esplicitamente che gli enti locali adeguino i rispettivi statuti e atti normativi alle disposizioni contenute nella legge stessa. Un'iniziativa degna di nota in merito, proviene dalla Regione Sardegna, dove il Garante, ha avviato una serie di contatti con l'amministrazione regionale e l'ANCI Sardegna, al fine di organizzare incontri e seminari di approfondimento sulla normativa fiscale. Sperando nel successo di tale iniziativa, essa potrebbe essere estesa e riproposta anche in altre realtà nazionali, soprattutto nelle regioni in cui emerge un rapporto conflittuale tra Garante e amministrazione locale.



Di seguito viene proposta la tabella rappresentativa dei Garanti in servizio nel 2020.

SEDE	GARANTE DEL CONTRIBUENTE
ABRUZZO	Dr. Augusto Pace
BASILICATA	Dr. Francesco Paolo Moliterni
BOLZANO	Dr. Hans Zelger
CALABRIA	Rag. Salvatore Muleo
CAMPANIA	Dr. Sergio Fusaro
EMILIA ROMAGNA	Prof.ssa Maria Vita De Giorgi
FRIULI VENEZIA GIULIA	Dr. Mario Trampus
LAZIO	Dr. Angelo Gargani
LIGURIA	Avv. Giampiero Mancuso
LOMBARDIA	Dr. Antonio Simone
MARCHE	Dr. Carmine Pinelli
MOLISE	Dr. Giuseppe Di Nardo
PIEMONTE	Dr. Vittorio Garino
PUGLIA	Dr. Ennio Attilio Sepe
SARDEGNA	Dr. Mauro Mura
SICILIA	Dr. Gioacchino Puglisi
TOSCANA	Prof. Avv. Achille Chiappetti
TRENTO	Avv. Gianpaolo Manica
UMBRIA	Dr. Lodovico Principato
VALLE D'AOSTA	Dr. Bruno Cuomo
VENETO	Dr. Sandro Merz

## 2.2 Compiti del Garante e relative problematiche segnalate

Come sottolineato nelle precedenti relazioni, il Garante rappresenta un organo con funzioni tutorie del rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria, assimilabile a una "magistratura di persuasione", operante in piena autonomia ed a tutela degli interessi dei contribuenti. La legge 212/2000 gli ha attribuito, infatti, un'importante funzione propulsiva e di mediazione nel rapporto tra fisco e contribuenti. In particolare, la sua attività è diretta a tutelare i diritti dei contribuenti lesi da atti e comportamenti degli uffici finanziari che presentano profili di non conformità rispetto alle disposizioni previste dallo Statuto. A tal fine, esso svolge una funzione propulsiva nei confronti dell'amministrazione finanziaria affinché venga assicurato il sistema di garanzie previste dall'ordinamento tributario in favore del contribuente. Come negli anni passati, diversi garanti lamentano tuttavia l'assenza di poteri più incisivi. Per tali motivi ritengono opportuna una modifica legislativa in tal senso sottolineando come tale assenza possa minare la stessa autorevolezza e credibilità dell'istituto (es. *Garante Campania, Relazione annuale 2020, pag. 10; Garante Molise, Relazione annuale 2020, pagg. 8 e 12;*). Inoltre, la presunta lacuna giuridica appena citata – che andrebbe a configurare, in concreto, l'esercizio di un'attività per lo più consultiva e di "stimolo" nei confronti

dell'amministrazione fiscale – potrebbe indurre i cittadini a ritenere non particolarmente utile e proficuo il ricorso al Garante (*Garante Trento, Relazione annuale 2020, pag. 4*). Il Garante, ad esempio, non può sospendere atti impositivi o adottare atti vincolanti nei confronti dell'amministrazione finanziaria o dei contribuenti stessi.

Indipendentemente dai poteri concretamente esercitati, le principali tipologie di questioni che esso gestisce riguardano:

- la liquidazione, l'accertamento e le sanzioni relativi a diritti o tributi erariali e locali;
- la riscossione dei tributi erariali e locali;
- i rimborsi relativi ai tributi erariali e locali;
- le verifiche fiscali;
- le altre istanze e questioni sottoposte alla sua attenzione.

Inoltre, il Garante del contribuente – sulla base di eventuali segnalazioni inoltrate per iscritto dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto interessato – svolge le seguenti attività, previste dalla legge 212/2000, finalizzate alla tutela del contribuente e al miglioramento dell'organizzazione dei servizi:

- raccomandazioni ai dirigenti degli uffici (articolo 13, comma 7);
- accessi agli uffici finanziari e controlli sulla funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente nonché sull'agibilità degli spazi aperti al pubblico (articolo 13, comma 8);
- richiami agli uffici in tema di informazione del contribuente (articolo 13, comma 9 e articolo 5), di verifiche fiscali (articolo 13, comma 9 e articolo 12) e di rispetto dei termini previsti per il rimborso delle imposte (articolo 13, comma 10);
- segnalazione dei casi di particolare rilevanza in cui le disposizioni in vigore ovvero i comportamenti dell'amministrazione determinano un pregiudizio per i contribuenti o conseguenze negative nei loro rapporti con l'amministrazione (articolo 13, comma 11, primo periodo);
- prospettazione dei possibili casi di rimessione in termini (articolo 13, comma 11, ultimo periodo);

Esso, inoltre, fornisce i pareri per mancato o irregolare funzionamento degli uffici (articolo 3 D.L. 498/1961).

In base al citato articolo 13 dello Statuto, ogni sei mesi il Garante presenta una relazione sull'attività svolta al Ministro dell'economia e delle finanze, al Direttore regionale dell'Agenzia delle entrate, al Direttore regionale dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli e al Comandante di zona della Guardia di Finanza, individuando gli eventuali aspetti critici emersi durante la propria attività e prospettando le relative soluzioni.

Inoltre, il legislatore ha previsto che annualmente tale organo presenti una relazione direttamente al Governo e al Parlamento con la quale sono forniti dati e notizie sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuenti nel campo della politica fiscale.

Sulla base di tali relazioni il Ministro riferisce annualmente alle competenti Commissioni parlamentari in ordine al funzionamento del Garante, all'efficacia della sua azione e alla natura delle questioni segnalate nonché ai provvedimenti adottati a seguito delle segnalazioni stesse.

## 2.3 I principali ambiti di intervento del Garante

La situazione emergenziale e i diversi provvedimenti in materia economica e fiscale adottati dal governo a partire dal marzo 2020 al fine di fronteggiare i risvolti sociali ed economici della pandemia hanno avuto un impatto rilevante anche sull'attività svolta dagli uffici dei garanti. Oltre alla generale riduzione delle istanze presentate, alla luce del particolare contesto determinatosi, è cambiata anche la natura delle stesse. Numerose istanze avanzate da parte dei contribuenti hanno infatti avuto ad oggetto i ristori, gli incentivi o gli sgravi fiscali previsti dai cc.dd. "Decreti Covid" e "Decreti Ristori", adottati nel corso dell'anno in esame per mitigare le conseguenze socio-economiche della pandemia. I ricorrenti, nella gran parte dei casi, lamentavano l'ingiusta esclusione dall'applicazione delle misure di favore in questione (es. *Garante Abruzzo, Relazione annuale 2020, pag. 4; Garante Calabria, Relazione annuale 2020, pag. 2*).

### 2.3.1. L'attivazione dell'autotutela in ambito tributario: profili giuridici, problematiche applicative e rapporti con enti impositori e beneficiari

L'articolo 13, comma 6, dello Statuto dispone che il Garante ha il potere di attivare "*le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente*".

L'autotutela cui si fa riferimento è quella tributaria<sup>5</sup>, la quale rappresenta un potere generale esercitabile d'ufficio sulla base di valutazioni discrezionali. Ritenuti sussistenti i presupposti di legge (ossia l'illegittimità dell'atto), essa può essere attivata con riguardo a qualunque imposta e in relazione all'attività di tutti gli uffici (carattere generale) e consente all'amministrazione finanziaria di apprezzare la "bontà" dell'atto amministrativo rispetto al perseguimento del pubblico interesse (carattere discrezionale).

---

<sup>5</sup> Disciplinata in dettaglio dal decreto ministeriale 11 febbraio 1997, n. 37 "Regolamento recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria". Essa si distingue dall'autotutela amministrativa generale, la quale è disciplinata dall'articolo 21-nonies della legge 7 agosto 1990, n. 241 che, come noto, prevede la possibilità di annullare d'ufficio i provvedimenti amministrativi illegittimi qualora sussistano ragioni di interesse pubblico.

L'autotutela tributaria non costituisce, pertanto, uno strumento di protezione del contribuente (*ex multis*, Corte di cassazione, sezione tributaria, sentenza 15 aprile 2016, n. 7511), ma uno strumento deflattivo delle cause tributarie che risponde al principio del buon andamento dell'azione amministrativa di cui all'articolo 97 della Costituzione, declinato attraverso i criteri di economicità, efficacia, imparzialità, pubblicità e trasparenza. Il privato può naturalmente sollecitarne l'esercizio, segnalando l'illegittimità degli atti impositivi, ma la segnalazione non trasforma il procedimento officioso e discrezionale in un procedimento ad istanza di parte da concludere con un provvedimento espresso (in proposito v. Corte costituzionale, Sentenza n. 181 del 2017). Correlativamente, non esiste un dovere dell'amministrazione finanziaria di pronunciarsi sull'istanza di autotutela presentata dal contribuente e, mancando tale dovere, il silenzio su di essa non equivale ad inadempimento; né, d'altro canto, esso può essere considerato un diniego, in assenza di una norma specifica che tale lo qualifichi giuridicamente (Corte di cassazione, sezioni unite civili, sentenza 27 marzo 2007, n. 7388; Corte di cassazione, sezione quinta civile, sentenza 9 ottobre 2000, n. 13412). Conseguentemente, il silenzio dell'amministrazione finanziaria sull'istanza di autotutela non è contestabile davanti ad alcun giudice, né tale situazione determina un «vuoto di tutela» costituzionalmente illegittimo. Affermare il contrario, ovvero il dovere dell'amministrazione di rispondere all'istanza di autotutela, significherebbe creare in favore del contribuente una nuova situazione giuridicamente protetta, per giunta azionabile *sine die* dall'interessato, il quale potrebbe riattivare in ogni momento il circuito giurisdizionale, superando il principio della definitività del provvedimento amministrativo e della correlata stabilità della regolazione del rapporto che ne costituisce oggetto (in questi termini Corte cost., sentenza 181 del 2017).

Tali conclusioni, *de jure condito*, sembrano valere anche nel caso di "attivazione" dell'autotutela ex articolo 13, comma 6, dello Statuto che – come più volte sottolineato nelle precedenti Relazioni – prevede un intervento sollecitatorio diretto agli uffici finanziari che hanno emanato l'atto affinché, se del caso, procedano al suo riesame alla luce delle considerazioni svolte dal Garante, senza che quanto prospettato da quest'ultimo possa considerarsi vincolante ai fini di un'eventuale revisione del provvedimento.

Detto ciò, bisogna nondimeno sottolineare che, ricorrendone i presupposti, l'amministrazione finanziaria, anche in accoglimento delle osservazioni svolte dai Garanti, procede ad annullare o rettificare gli atti che presentano profili di difformità rispetto alla legge. In caso contrario – ovvero qualora ritenga che non sussistono i presupposti di legge per attivare l'autotutela – essa assicura comunque a questi ultimi risposte accurate, complete e tempestive.

Per rendere effettivo e monitorare quest'obbligo dell'amministrazione finanziaria verso il Garante, la Convenzione 2020-2022 con l'Agenzia delle entrate ha confermato, rispetto alla Convenzione precedente, l'indicatore volto a misurare i tempi di risposta alle segnalazioni del Garante<sup>6</sup>. Dalla Relazione di monitoraggio trasmessa dall'Agenzia al Dipartimento delle finanze,

---

<sup>6</sup> L'articolo 3, comma 12, della Convenzione 2020-2022 con l'Agenzia delle entrate prevede che "(...) L'Agenzia fornisce risposta alle segnalazioni del Garante del contribuente entro 30 giorni dalla ricezione delle richieste". Tale

che riferisce sui risultati conseguiti, si evince che nell'83% l'Agenzia ha rispettato il termine dei 30 giorni stabilito in Convenzione<sup>7</sup>. Allo stesso modo, il Piano dell'Atto aggiuntivo 2020 con l'Agenzia delle entrate-Riscossione include – tra gli ulteriori elementi informativi afferenti all'obiettivo *Incrementare i livelli di efficienza e contribuire al progressivo contenimento dei costi nel rispetto dei vincoli di spesa prescritti dal legislatore, nonché in attuazione delle ulteriori misure di risparmio ed efficientamento previste*, dell'area strategica efficienza – la percentuale di risposta alle segnalazioni dei Garanti del contribuente entro 30 giorni<sup>8</sup>. In particolare, come risulta dal rapporto di verifica sui risultati della gestione 2020 relativo all'attività di Agenzia delle entrate-Riscossione, tale termine è stato rispettato solo per il 45,66% delle segnalazioni ricevute, considerando sia quelle relative a istanze presentate direttamente ai garanti, sia quelle nelle quali il Garante è stato informato solo per conoscenza<sup>9</sup>.

Per quando riguarda gli enti locali, la situazione in merito ai tempi di risposta risulta essere più complessa. Si profila, pertanto, l'opportunità di individuare strategie di intervento che permettano un maggiore allineamento rispetto agli obiettivi, poiché, ad oggi, il rispetto delle tempistiche sembra dettato da dinamiche informali che non sempre consentono di raggiungere risultati in linea con le aspettative.

### 2.3.2 I rimborsi

I rimborsi hanno rappresentato un tema molto sentito dai contribuenti anche nell'anno 2020 e le relative segnalazioni, con cui essi lamentano disfunzioni o ritardi nella loro erogazione, considerando sia i tributi erariali che locali, costituiscono circa il 13% dell'attività dei Garanti.

Come segnalato nelle precedenti Relazioni, la tempestività nel pagamento dei rimborsi da parte dell'amministrazione finanziaria rappresenta una delle modalità più efficaci per costruire un rapporto tra fisco e contribuente improntato sulla fiducia e buona fede. L'inefficace gestione dei rimborsi rappresenta, invece, un motivo di pregiudizio della qualità di tale rapporto. Il rischio concerne la possibilità del verificarsi di un'asimmetria ingiustificata tra Stato e cittadini: infatti, alla pretesa dello Stato volta ad ottenere dal contribuente l'adempimento dei propri obblighi tributari nei tempi previsti dalle disposizioni normative (con applicazione, in difetto,

---

impegno viene declinato come "percentuale di risposta alle segnalazioni dei Garanti del contribuente entro 30 giorni" negli *Ulteriori elementi informativi di cui all'obiettivo 2 dell'area strategica Servizi* (v. Convenzione, Allegato 4, pag. 8 al seguente [link https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Varie/Convenzione-con-Agenzia-delle-Entrate-triennio-2020-2022.pdf](https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Varie/Convenzione-con-Agenzia-delle-Entrate-triennio-2020-2022.pdf)).

<sup>7</sup> Dato consuntivo contenuto nel prospetto *Ulteriori informazioni afferenti all'area strategica Servizi* (pag. 57).

<sup>8</sup> Atto aggiuntivo 2020 (v. Allegato 2, pag. 6, al seguente [link https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Varie/Atto-aggiuntivo-2020-Agenzia-delle-Entrate-Riscossione.pdf](https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Varie/Atto-aggiuntivo-2020-Agenzia-delle-Entrate-Riscossione.pdf)).

<sup>9</sup> Dato consuntivo contenuto nel prospetto *Ulteriori informazioni relative all'area strategica efficienza*, Rapporto di verifica sui risultati della gestione di Agenzia delle entrate-Riscossione – anno 2020 (v. pag. 83 del documento al seguente [link https://www.finanze.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Varie/Rapporto-di-verifica-AdeR-esercizio-2020-signed-11.06.21.pdf](https://www.finanze.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Varie/Rapporto-di-verifica-AdeR-esercizio-2020-signed-11.06.21.pdf)).

di sanzioni ed interessi) non corrisponderebbe, dall'altra parte, un'altrettanta tempestività nel rispondere alle istanze dei cittadini. Senza dimenticare un altro aspetto indesiderabile, e cioè il generarsi, a causa di tale ritardo, di ulteriori interessi sulla sorte capitale, con conseguenze dannose anche a carico dell'Erario.

Ad ogni modo, vanno sottolineati i soddisfacenti livelli di *performance* raggiunti dall'Agenzia delle entrate relativamente ai rimborsi IVA e imposte dirette, indicati puntualmente nel rapporto di verifica dei risultati della gestione 2020 dell'Agenzia delle entrate e per i quali si rinvia a quanto rappresentato nel paragrafo 3.3 della presente Relazione, in merito alle tipologie di istanze pervenute ai Garanti.

### 3. L'ATTIVITÀ SVOLTA DAI GARANTI NEL 2020

I paragrafi seguenti presentano i principali dati relativi all'attività svolta dai Garanti nel corso del 2020. Tali dati sono raccolti mediante l'utilizzo dell'applicazione SIGOV, nonché attraverso la trasmissione delle relazioni semestrali e annuali. Pertanto, così come per il 2019, anche per l'anno oggetto della presente Relazione, è possibile condurre un'analisi, il cui livello di dettaglio e la cui completezza derivano dalla maggiore standardizzazione del sistema di raccolta delle informazioni fornite dai singoli Garanti. Essi, con il supporto dei propri collaboratori, compilano un prospetto che consente di raccogliere informazioni in merito agli ambiti di azione (*le materie di intervento previste dallo Statuto*) e ai risultati in termini di gestione delle istanze dei contribuenti (*i flussi di attività nel corso di un anno solare e i relativi esiti*)<sup>10</sup>.

Per quanto riguarda il primo aspetto, sono stati raccolti i dati relativi alle seguenti *tipologie di istanze*:

- liquidazione/accertamento/sanzioni relativi a diritti o tributi erariali;
- liquidazione/accertamento/sanzioni relativi a tributi locali;
- riscossione tributi erariali;
- riscossione tributi locali;
- rimborsi tributi erariali;
- rimborsi tributi locali;
- verifiche fiscali;
- casi di rimessione in termini del contribuente;
- istanze/questioni varie di competenza;
- istanze/questioni varie non di competenza<sup>11</sup>.

Per quanto riguarda, invece, l'aspetto relativo ai *flussi* e agli *esiti delle attività*, sono stati raccolti i dati dei seguenti *status* delle istanze:

- istanze residue alla fine dell'anno precedente;
- nuove istanze pervenute nel corso del semestre;
- istanze gestite nel corso del semestre;

---

<sup>10</sup> Ai fini della presente analisi e di una corretta comprensione della stessa, sono necessarie le seguenti precisazioni:

- ✓ la fonte dei dati è rinvenibile nei prospetti statistici trasmessi dai Garanti attraverso SIGOV o le relazioni semestrali e annuali;
- ✓ non vengono inclusi i dati - comunque di impatto marginale - relativi ai "pareri per mancato o irregolare funzionamento degli uffici" trattandosi di una materia con connotazioni differenti rispetto alle altre istanze gestite dai Garanti e i cui criteri di raccolta dati risultano ancora non perfettamente omogenei.

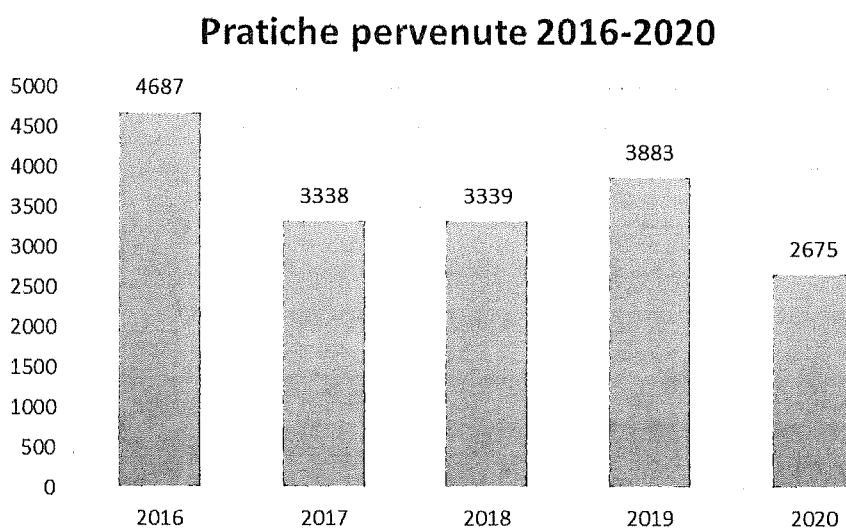
<sup>11</sup> Sono, invece, stati raccolti a parte i dati relativi ai pareri per mancato o irregolare funzionamento degli uffici (articolo 3 D.L. 498/1961).

- istanze definite nel semestre;
- istanze residue alla fine del semestre.

L'utilizzo della citata applicazione ha permesso di raccogliere in modo automatico e puntuale tutte le informazioni necessarie per l'elaborazione della presente Relazione garantendo la qualità e la standardizzazione dei dati e, al contempo, un contenimento dell'*effort* per gli uffici dei Garanti e del Dipartimento delle finanze, ormai necessario a causa della continua contrazione delle risorse umane a disposizione per garantire l'assolvimento dei compiti loro attribuiti dalla legge.

### 3.1 Istanze pervenute nell'anno

Il seguente grafico prende in considerazione l'ultimo quinquennio e mostra come nel corso del 2020, a livello nazionale, sono pervenute agli uffici dei Garanti 2.675 nuove istanze, in diminuzione rispetto alle 3.883 dell'anno precedente (-31% circa). Tale diminuzione, come anche osservato da diversi Garanti nelle rispettive relazioni semestrali e annuali è in buona parte collegato all'emergenza pandemica e alle restrizioni entrate in vigore a partire da marzo 2020.



Tale diminuzione è comunque apprezzabile anche se si prende in considerazione la media delle istanze pervenute nel quadriennio precedente (2016-2019), pari a 3.811, rispetto alla quale il dato del 2020 presenta un valore inferiore del 29%.

Di seguito viene presentato il dettaglio delle istanze pervenute per regione e province autonome.





Relativamente all'anno 2020, la tabella seguente offre, invece, un quadro più dettagliato delle istanze complessivamente pervenute ai Garanti e, in particolare:

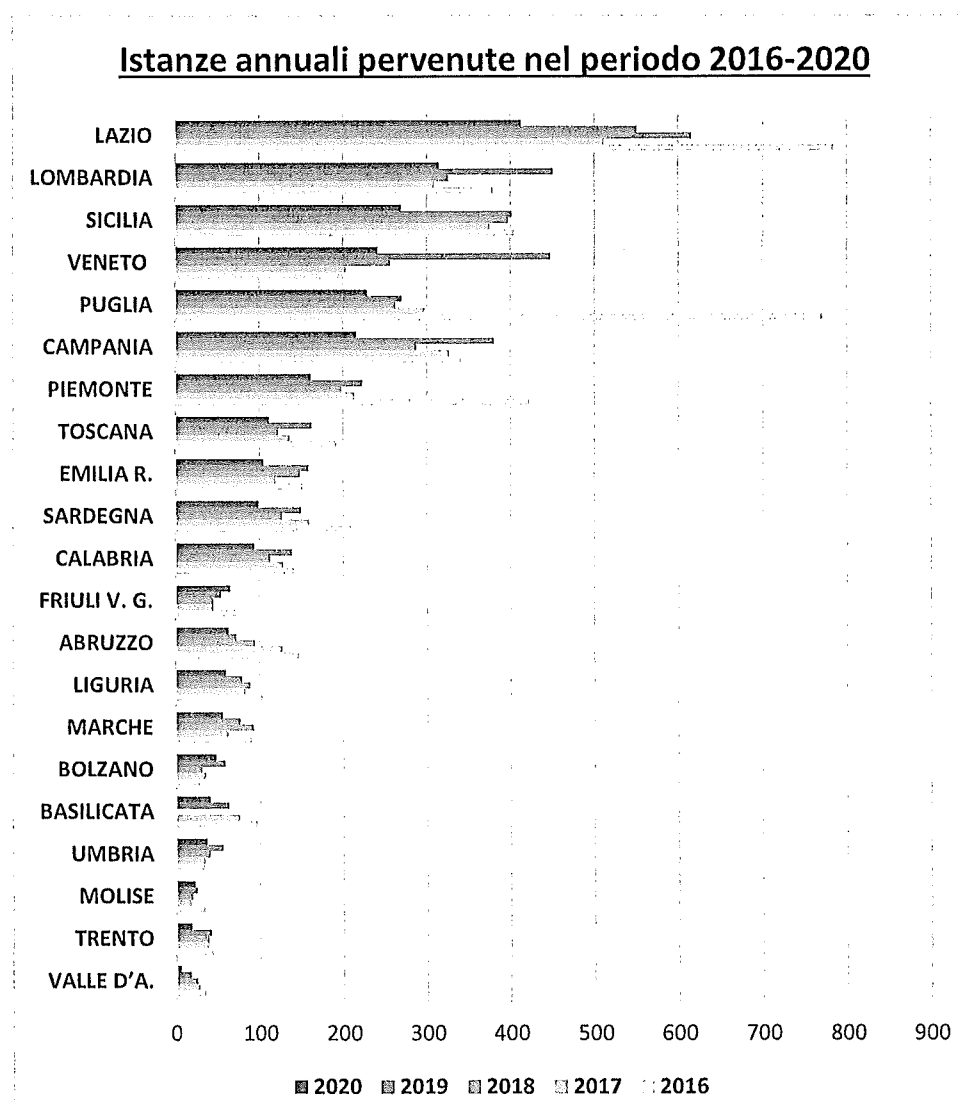
- istanze primo semestre;
- istanze secondo semestre;
- istanze totali;
- media mensile;
- valore assoluto cumulato;
- valore percentuale cumulato.

Tali dati sono proposti nella tabella, in ordine decrescente sulla base del **valore annuale**.

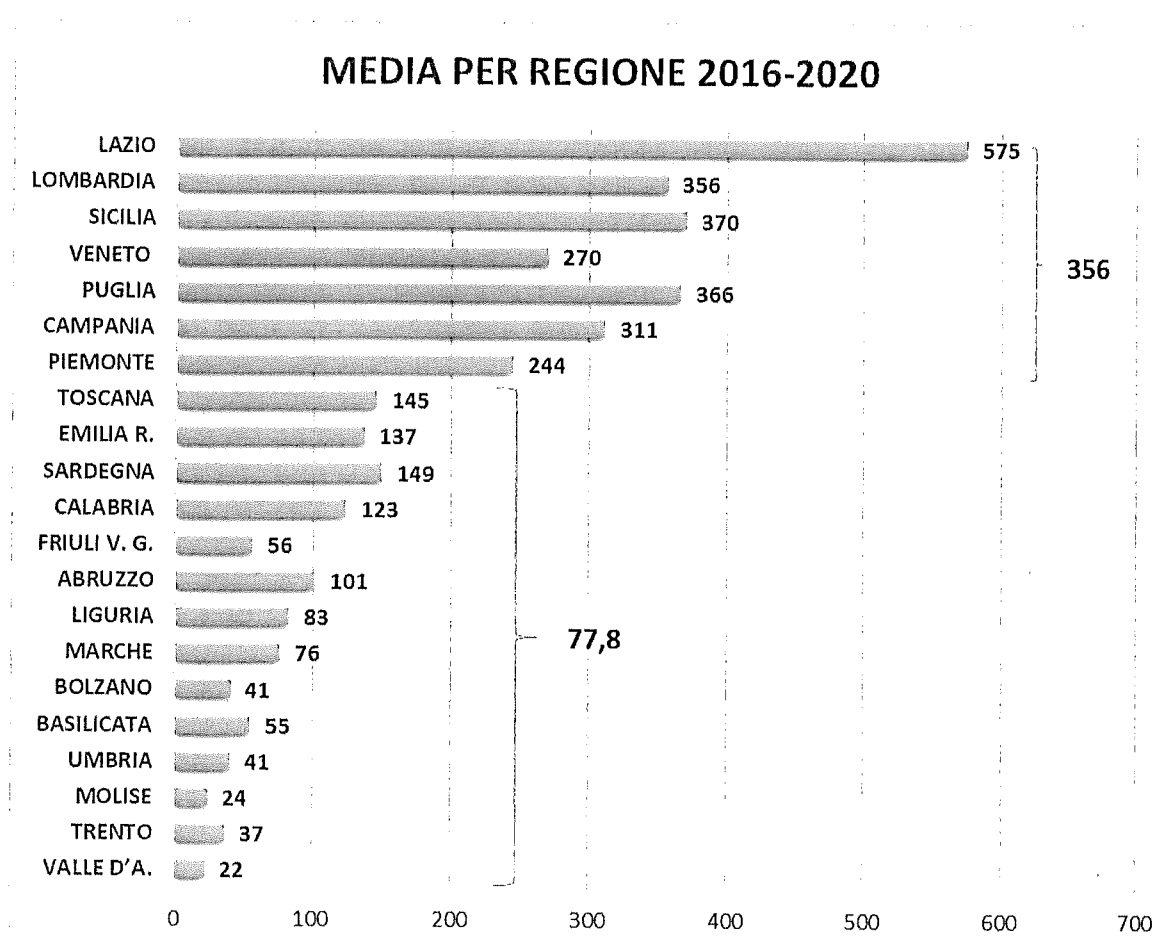
<b>ISTANZE PERVENUTE 2020</b>						
<b>REGIONE</b>	<b>I SEMESTRE</b>	<b>II SEMESTRE</b>	<b>ANNUALE</b>	<b>MEDIA MENSILE</b>	<b>CUMULATA ANNUALE</b>	<b>CUMULATA PERCENTUALE</b>
LAZIO	229	184	413	34,4	413	15%
LOMBARDIA	198	117	315	26,3	728	27%
SICILIA	162	108	270	22,5	998	37%
VENETO	162	80	242	20,2	1240	46%
PUGLIA	150	79	229	19,1	1469	55%
CAMPANIA	132	84	216	18,0	1685	63%
PIEMONTE	93	69	162	13,5	1847	69%
TOSCANA	79	33	112	9,3	1959	73%
EMILIA R.	68	37	105	8,8	2064	77%
SARDEGNA	64	35	99	8,3	2163	81%
CALABRIA	55	39	94	7,8	2257	85%
FRIULI V. G.	34	31	65	5,4	2322	87%
ABRUZZO	32	31	63	5,3	2385	89%
LIGURIA	32	28	60	5,0	2445	92%
MARCHE	34	22	56	4,7	2501	94%
BOLZANO	24	24	48	4,0	2549	96%
BASILICATA	27	14	41	3,4	2590	97%
UMBRIA	17	20	37	3,1	2627	98%
MOLISE	13	10	23	1,9	2650	99,29%
TRENTO	12	7	19	1,6	2669	99,83%
VALLE D'AOSTA	1	5	6	0,5	2675	100%
<b>TOTALE</b>	<b>1618</b>	<b>1057</b>	<b>2675</b>	<b>10,6</b>		

Come già osservato negli anni precedenti, è evidente la differenza, in termini di istanze pervenute e dunque di mole di lavoro, tra gli uffici dei diversi Garanti. Al pari di quanto avvenuto nel 2019, agli estremi della tabella si confermano il Garante del Lazio con 413 istanze pervenute (-24% rispetto al 2019) e la Valle D'Aosta con 6 istanze pervenute (un terzo rispetto alle 18 pervenute nell'anno precedente). È significativo inoltre rilevare come nelle prime cinque regioni per numerosità di istanze – Lazio, Lombardia, Sicilia, Veneto e Puglia – corrispondenti a circa un quarto delle 21 sedi totali, sia pervenuta oltre la metà delle istanze 2020 (55%). Se poi vengono prese in considerazione anche le sedi della Campania e del Piemonte si nota come il 69% di tutte le istanze pervenute nel 2020 sia stato registrato in appena un terzo degli uffici dei Garanti. Tali evidenze, confermano l'esistenza di una situazione di forte disomogeneità che vede alcune sedi impegnate nella gestione di un numero di istanze notevolmente superiore rispetto alla media.

I grafici che seguono illustrano rispettivamente le istanze annualmente pervenute nel quinquennio 2016-2020 e la media per regione delle istanze pervenute nel medesimo periodo ordinate in modo decrescente<sup>12</sup>.



<sup>12</sup> Si fa presente che nel grafico riportato non è presente il dato relativo alla Basilicata per l'anno 2018 in quanto non fornito.



Osservando il grafico relativo alle *istanze annuali pervenute nel periodo 2016-2020*, si può notare che per ogni Garante, ad eccezione del Garante per il Friuli Venezia Giulia, nel 2020 si è verificata una diminuzione delle istanze pervenute rispetto all'anno precedente. Tale fenomeno, come indicato in quasi tutte le relazioni semestrali e annuali trasmesse dai Garanti, è, per buona parte, ascrivibile al diffondersi della pandemia e alle misure restrittive che ne sono seguite.

Per quanto concerne la distribuzione delle istanze pervenute per regione, dal grafico *media per regione 2016-2020* emerge che in ognuna delle prime sette regioni per numerosità, nel periodo 2016-2020, sono pervenute in media 356 istanze l'anno, mentre nelle altre regioni e nelle province autonome, la media scende a 77,8.

Come già sottolineato, anche tali dati di medio periodo confermano che i singoli Garanti (quali organi monocratici) devono occuparsi di un numero di istanze talvolta molto diverso tra loro.

### 3.2 Tipologia di istanze pervenute

In questo paragrafo sono riportate le principali questioni oggetto di intervento che caratterizzano l'attività dei Garanti. Nella tabella seguente sono riportate le istanze pervenute al Garante in relazione alle diverse tipologie di istanze<sup>13</sup>.

TIPOLOGIE DI ISTANZE	ISTANZE PERVENUTE 2020
<i>Liquidazione/accertamento/sanzioni relativi a diritti o tributi erariali</i>	561
<i>Liquidazione/accertamento/sanzioni relativi a tributi locali</i>	264
<i>Riscossione tributi erariali</i>	325
<i>Riscossione tributi locali</i>	127
<i>Rimborsi tributi erariali</i>	324
<i>Rimborsi tributi locali</i>	26
<i>Verifiche fiscali</i>	14
<i>Rimessione in termini</i>	3
<i>Istanze/Questioni varie di competenza</i>	561
<i>Istanze/Questioni varie non di competenza</i>	470
<b>TOTALE</b>	<b>2675</b>

Dall'analisi del dettaglio per materia, si evince che nel 2020 le istanze pervenute – pari a 2675 – hanno riguardato prevalentemente i seguenti ambiti (tra parentesi viene fornito il numero delle pratiche pervenute nel corso dell'anno, tutti in calo rispetto all'anno precedente):

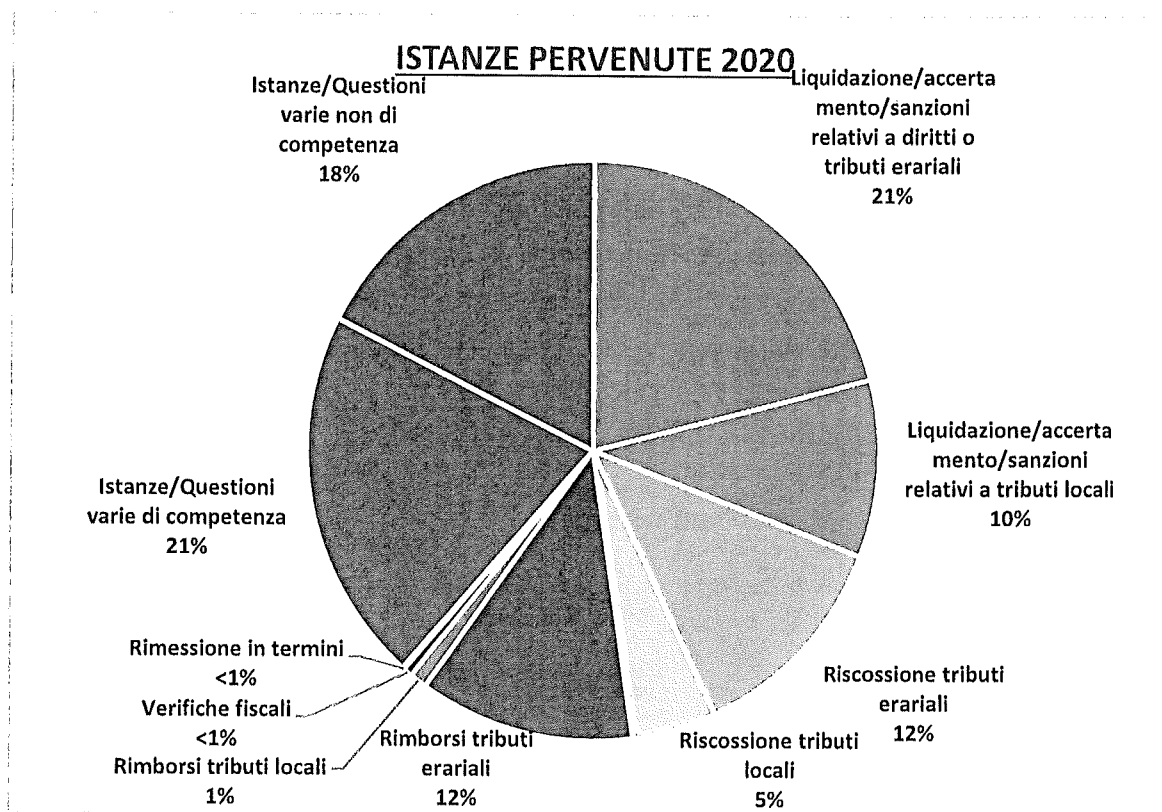
- liquidazione, accertamento, sanzioni con riferimento a diritti o tributi erariali (561) e locali (264), nel quale sono trattate problematiche attinenti prevalentemente all'attività di accertamento degli enti impositori;
- riscossione di tributi erariali (325) e locali (127), nel quale sono trattate, invece, problematiche attinenti all'operato degli agenti della riscossione;
- rimborsi di tributi erariali (324) e locali (26).

L'insieme di tali istanze, pari a 1627, rappresenta il 61% del totale delle pratiche pervenute (ossia 2675), con una differenza di 5 punti percentuali rispetto al dato del 2019 (66%).

La rimanente parte comprende diverse tipologie di istanze, come richieste di informazioni, richieste di intervento nel caso di verifiche fiscali, segnalazioni di irregolarità o malfunzionamento degli uffici, denunce anonime, quesiti e questioni non rientranti nella competenza del Garante.

La seguente figura offre una rappresentazione grafica del fenomeno.

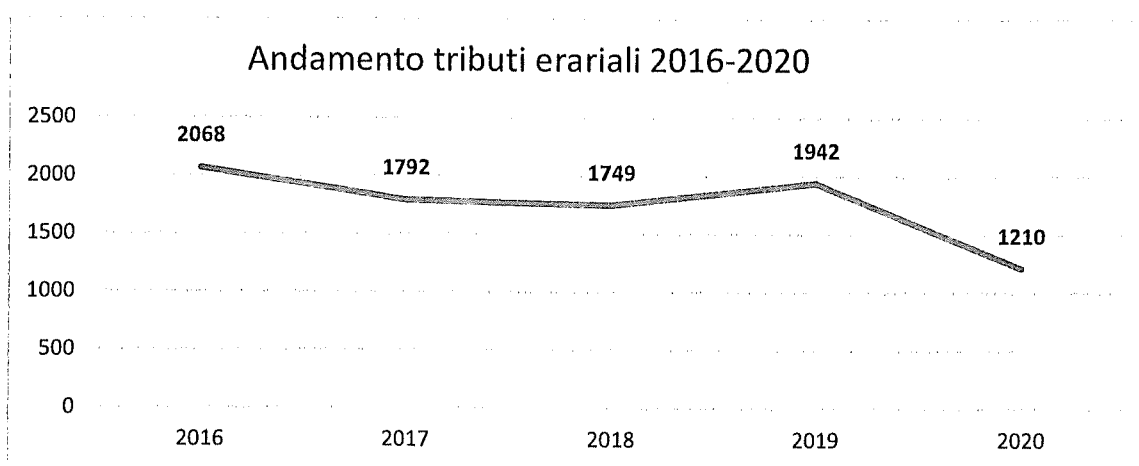
<sup>13</sup> Sono stati raccolti a parte, invece, i dati relativi ai pareri per mancato o irregolare funzionamento degli uffici (articolo 3 D.L. 498/1961).



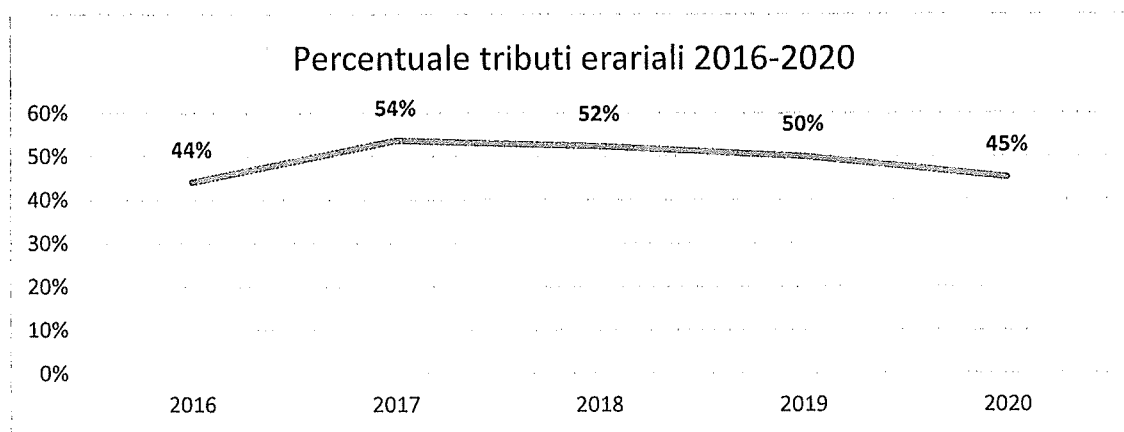
Di seguito sono riportati più nel dettaglio gli andamenti delle principali tipologie di istanze (tributi erariali, tributi locali e rimborsi) per il periodo 2016-2020 e le percentuali che esse rappresentano sul totale delle istanze pervenute nei singoli anni del quinquennio considerato.

### 3.2.1 I tributi erariali

Il grafico seguente illustra l'andamento dei tributi erariali relativo alle diverse tipologie di istanze pervenute nel quinquennio 2016-2020 (in particolare, liquidazione/accertamento/sanzioni, riscossione e rimborsi)

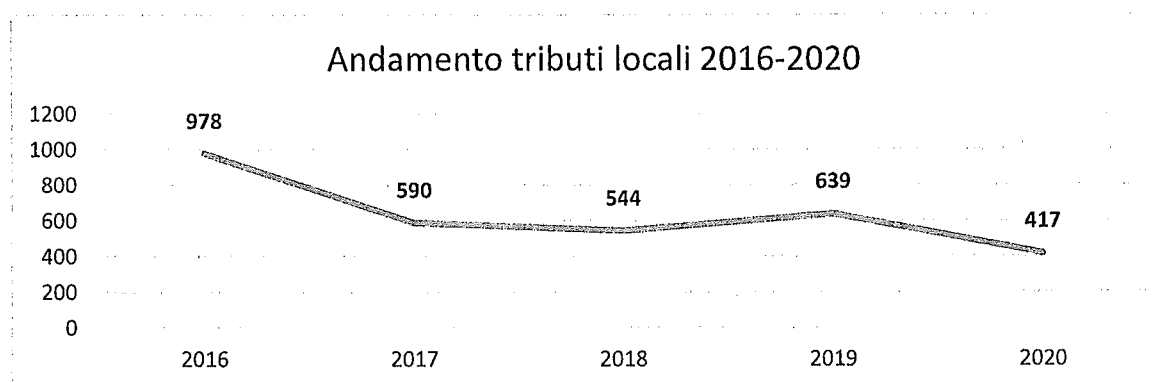


Come riportato nel grafico, l'andamento delle istanze relative a tributi erariali ha registrato un netto calo nel corso del 2020, in linea con il generale calo delle istanze. Tale diminuzione, sembra essere collegata alle particolarità dell'anno 2020 caratterizzato dall'emergenza epidemiologica; nel grafico seguente si può infatti osservare come la percentuale rappresentata dalle istanze relative a tributi erariali nel 2020, pur essendo inferiore rispetto all'anno precedente, abbia registrato una diminuzione che non si discosta eccessivamente dai valori del periodo considerato e consente di delineare un *trend* in calo della loro incidenza sul totale delle pratiche pervenute, dopo il picco raggiunto nel 2017.

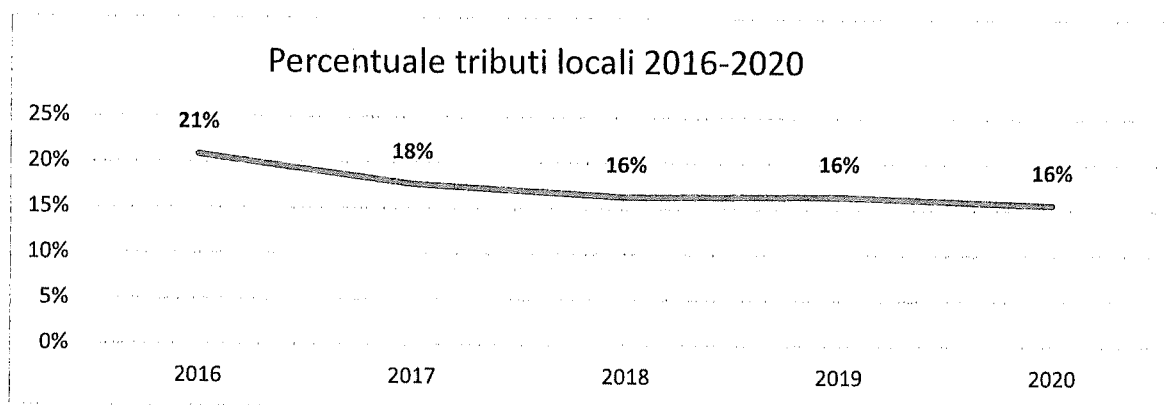


### 3.2.2 I tributi locali

Di seguito, viene presentato, per il medesimo periodo, il dettaglio riguardante i tributi locali relativi alle diverse tipologie di istanze (liquidazione/accertamento/sanzioni, riscossione e rimborsi). Il grafico evidenzia come, a seguito di un picco registrato nel corso del 2016, il numero delle istanze relative ai tributi locali è considerevolmente diminuito tra il 2016 e il 2020, fatta eccezione per l'aumento registrato nel 2019.



L'osservazione di tale fenomeno, anche dal punto di vista della percentuale di tali istanze sul totale delle istanze pervenute, conferma che, a partire dal 2016, l'impatto delle istanze relative ai tributi locali si è ridotto, fino a quasi stabilizzarsi intorno al 16%.

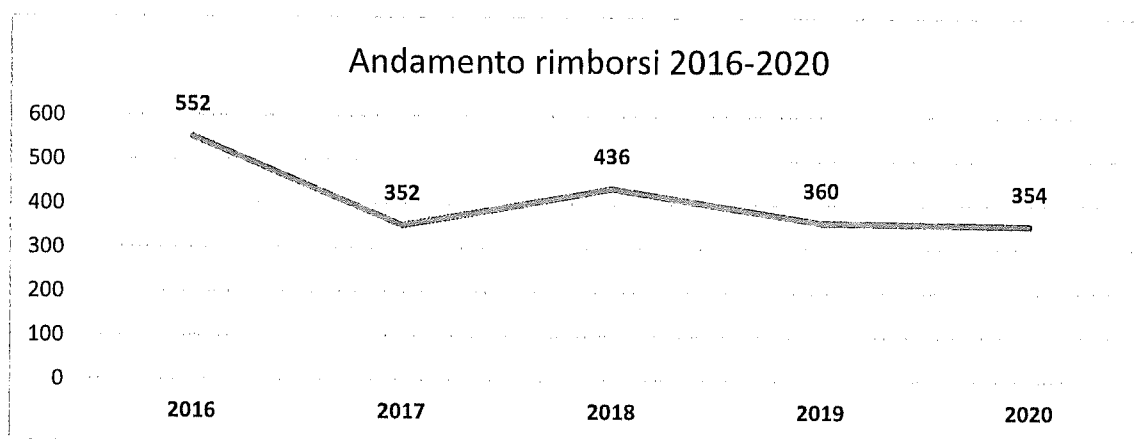


Soffermandosi dunque sulla natura dell'ente impositore del tributo oggetto delle tipologie di istanze considerate (liquidazione/accertamento/sanzioni, riscossione e rimborsi), si può osservare che nell'anno in esame il numero delle istanze relative a tributi erariali, pari a 1210, è stato circa tre volte più alto rispetto alle istanze aventi ad oggetto tributi locali, pari a 417.

### 3.2.3 I rimborsi

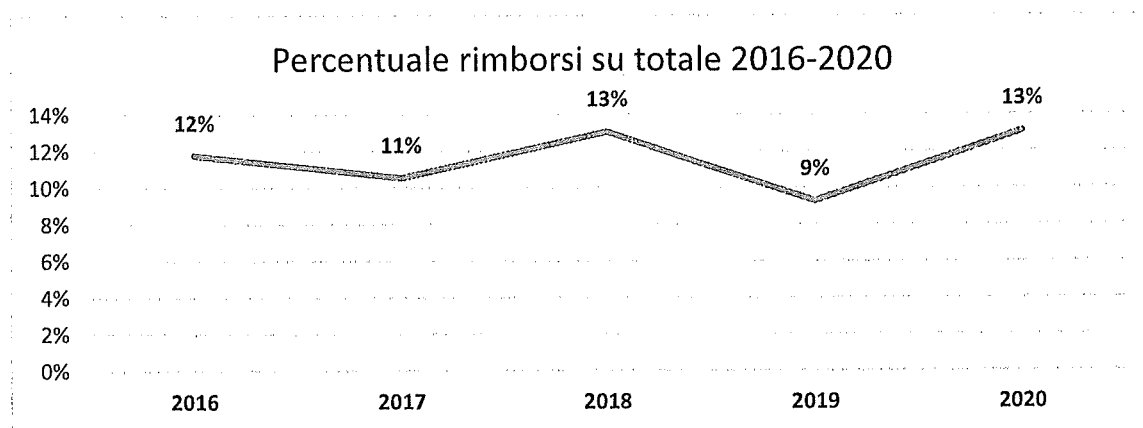
Per quanto riguarda invece le istanze di rimborso – relative sia ai tributi erariali sia ai tributi locali – il grafico successivo illustra il loro andamento nel periodo 2016-2020.

È possibile osservare come il numero di istanze relative a rimborsi sia sostanzialmente stabile rispetto al 2019, presentando una diminuzione di appena 6 unità. Si tratta di una diminuzione del tutto trascurabile soprattutto se paragonata a quanto riscontrato in relazione ad altri tipi di istanze (v. grafici precedenti su tributi erariali e locali e grafici successivi su autotutela e dimostra come la materia dei rimborsi sia particolarmente sentita dai contribuenti).



Quanto appena detto, trova conferma nel grafico seguente. Osservando infatti la medesima grandezza, ma come valore percentuale sul totale delle istanze pervenute, la percentuale di rimborsi risulta, anzi, essere in aumento rispetto all'anno precedente, confermando un andamento in linea con i valori registrati nel periodo 2016-2018.





Per meglio comprendere l'andamento di tale fenomeno a livello locale, è possibile osservare la seguente tabella, contenente i dati relativi alle istanze di rimborso pervenute nel 2019 e nel 2020 con l'indicazione delle rispettive variazioni in percentuale.

SEDE	2019	2020	Variazione %
ABRUZZO	15	18	20%
BASILICATA	13	11	-15%
BOLZANO	2	11	450%
CALABRIA	7	9	29%
CAMPANIA	22	21	-5%
EMILIA R.	15	12	-20%
FRIULI V. G.	4	2	-50%
LAZIO	45	51	13%
LIGURIA	3	4	33%
LOMBARDIA	79	64	-19%
MARCHE	9	4	-56%
MOLISE	4	2	-50%
PIEMONTE	12	28	133%
PUGLIA	26	21	-19%
SARDEGNA	14	10	-29%
SICILIA	51	62	22%
TOSCANA	19	6	-68%
TRENTO	3	2	-33%
UMBRIA	3	1	-67%
VALLE D'A.	1	1	0%
VENETO	13	14	8%
<b>TOTALE</b>	<b>360</b>	<b>354</b>	<b>-2%</b>

I dati evidenziano come l'aumento delle istanze di rimborso non sia generalizzato su tutto il territorio; in diverse Regioni si registra infatti una diminuzione significativa.

Indipendentemente da tale diminuzione, anche nel 2020 i rimborsi hanno continuato ad essere oggetto di lamentele da parte dei contribuenti, soprattutto in relazione ai tempi di erogazione.

A tale riguardo, benché taluni uffici dell'amministrazione finanziaria dimostrino una certa attenzione rispetto al tema della tempestività nell'erogazione dei rimborsi (es. *Garante Sardegna, Relazione annuale 2020, pag. 7*), si rileva che i contribuenti, talvolta, siano costretti ad attendere molto a lungo prima di poter effettivamente ricevere il rimborso dovuto, anche dopo l'accoglimento dell'istanza da parte degli uffici territoriali competenti (es. *Garante Abruzzo, Relazione annuale 2020, pag. 8*; *Garante Sicilia, Relazione annuale 2020, pag. 11*).

Sul punto va comunque osservato che l'accelerazione nell'esecuzione dei rimborsi fiscali ai cittadini ed alle imprese, anche attraverso l'adozione di tecniche di analisi dei rischi, continua ad essere una stringente priorità politica dalla quale promana un preciso indirizzo per l'Agenzia delle entrate. Tali obiettivi sono infatti stati confermati nella Convenzione 2020-2022 e declinati in diversi indicatori di *performance* all'interno del più generale obiettivo denominato "*Favorire la tax compliance attraverso il miglioramento dei servizi erogati*"<sup>14</sup>. A tal proposito, va inoltre precisato che, in base a quanto emerge dal rapporto di verifica 2020 sui risultati della gestione, in relazione alla lavorazione dello stock arretrato dei rimborsi ai cittadini e alle imprese, l'Agenzia ha conseguito per i rimborsi IVA ordinari un risultato che supera dello 0,75% l'obiettivo pianificato e fissato all'88%. Anche le tempistiche di erogazione, sono migliori rispetto al *target* previsto (72 giorni a fronte dei 79 programmati).

Risultati ancora migliori sono stati raggiunti in relazione ai rimborsi IVA prioritari, dei quali è stata effettuata la lavorazione del 95,70% a fronte di un risultato atteso pari al 91%, e in relazione ai rimborsi di imposte dirette, le cui lavorazioni hanno raggiunto un valore del 95,88%, rispetto al *target* prefissato dell'83%<sup>15</sup>.

### 3.3 Istanze in carico nel 2020

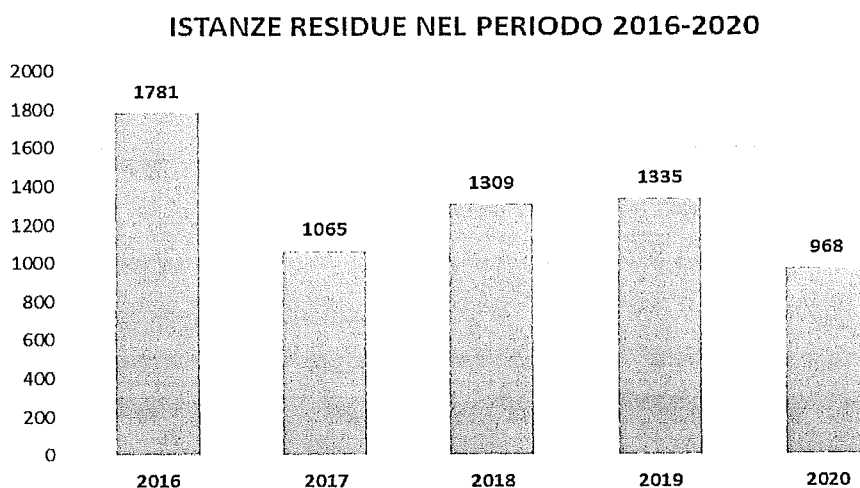
Le istanze in carico nel 2020, calcolate sommando le istanze residue del 2019, ovvero 1335, e le istanze pervenute nel 2020, pari a 2675, ammontano a complessive 4010, registrando così una diminuzione del 23% circa rispetto al dato del 2019, anno in cui le istanze in carico ammontavano a 5192. Sebbene tale fenomeno sia ascrivibile alla pandemia da Covid-19, occorre osservare che si tratta di una variazione di analoga entità, ma di segno opposto, rispetto all'incremento registrato tra il 2018 e il 2019 (pari al 21% circa)<sup>16</sup>.

<sup>14</sup> V. Convenzione 2020- 2022 con l'Agenzia delle entrate, allegato 2, pag. 11, al seguente *link* <https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/galleries/Documenti/Varie/Convenzione-con-l'Agenzia-delle-Entrate-triennio-2020-20022.pdf>.

<sup>15</sup> V. Rapporto di verifica sui risultati della gestione 2020 – Agenzia delle entrate (V. pag. 6 del documento al seguente *link* <https://www.finanze.it/export/sites/finanze/galleries/Documenti/Varie/Rapporto-di-verifica-AE-esercizio-2020-firmato-17.06.2021.pdf>).

<sup>16</sup> Nel 2019 la gestione complessiva ha riguardato un totale di 5.192 istanze, in aumento di circa il 21% rispetto al 2018, quando le istanze in carico sono state pari a 4.301 (v. Relazione sull'attività svolta dal Garante del contribuente

Disaggregando, poi, il dato complessivo in funzione dello stato di avanzamento nella lavorazione delle istanze al fine di comprendere la relazione tra le sue componenti, nonché il loro andamento nel tempo, occorre preliminarmente richiamare la nozione di "istanze residue"<sup>17</sup>: queste ultime rappresentano le pratiche istruite dal Garante, ma non ancora definite alla fine dell'anno in esame poiché in attesa di risposta da parte dell'ente impositore. Il dato riferito a tali istanze, come già segnalato nelle precedenti relazioni, è indice di un fenomeno che, se va oltre la dimensione fisiologica, può generare un clima di incertezza e minare il rapporto di fiducia tra fisco e contribuente con possibilità di alimentare anche il contenzioso innanzi ai giudici tributari. Ed è proprio da tali considerazioni che origina l'esigenza di monitorare, attraverso specifici indicatori, i tempi di risposta degli enti impositori alle segnalazioni trasmesse dai Garanti. Di seguito, si illustra l'andamento delle istanze residue dal 2016 al 2020<sup>18</sup>.



Nel 2020 si è registrato un netto calo delle pratiche residue, arrestando quel che sembrava un *trend* in aumento nel periodo 2017-2019. Pur restando il numero delle istanze residue ben al di sotto dei valori registrati nel 2016 (1781) e nel 2015 (2383), occorrerà capire, negli anni a seguire, se la diminuzione è dovuta soltanto alle particolarità dell'anno in esame ovvero se è riconducibile ad un andamento decrescente.

Il grafico che segue, invece, presenta su base regionale il dettaglio delle istanze definite nel 2020 – compreso l'indice di definizione, vale a dire la quota delle istanze definite sul totale delle istanze prese in carico – e di quelle residue a fine anno. In particolare, i Garanti hanno complessivamente definito 3042 istanze (il segmento in blu) con un residuo di 968 (il segmento

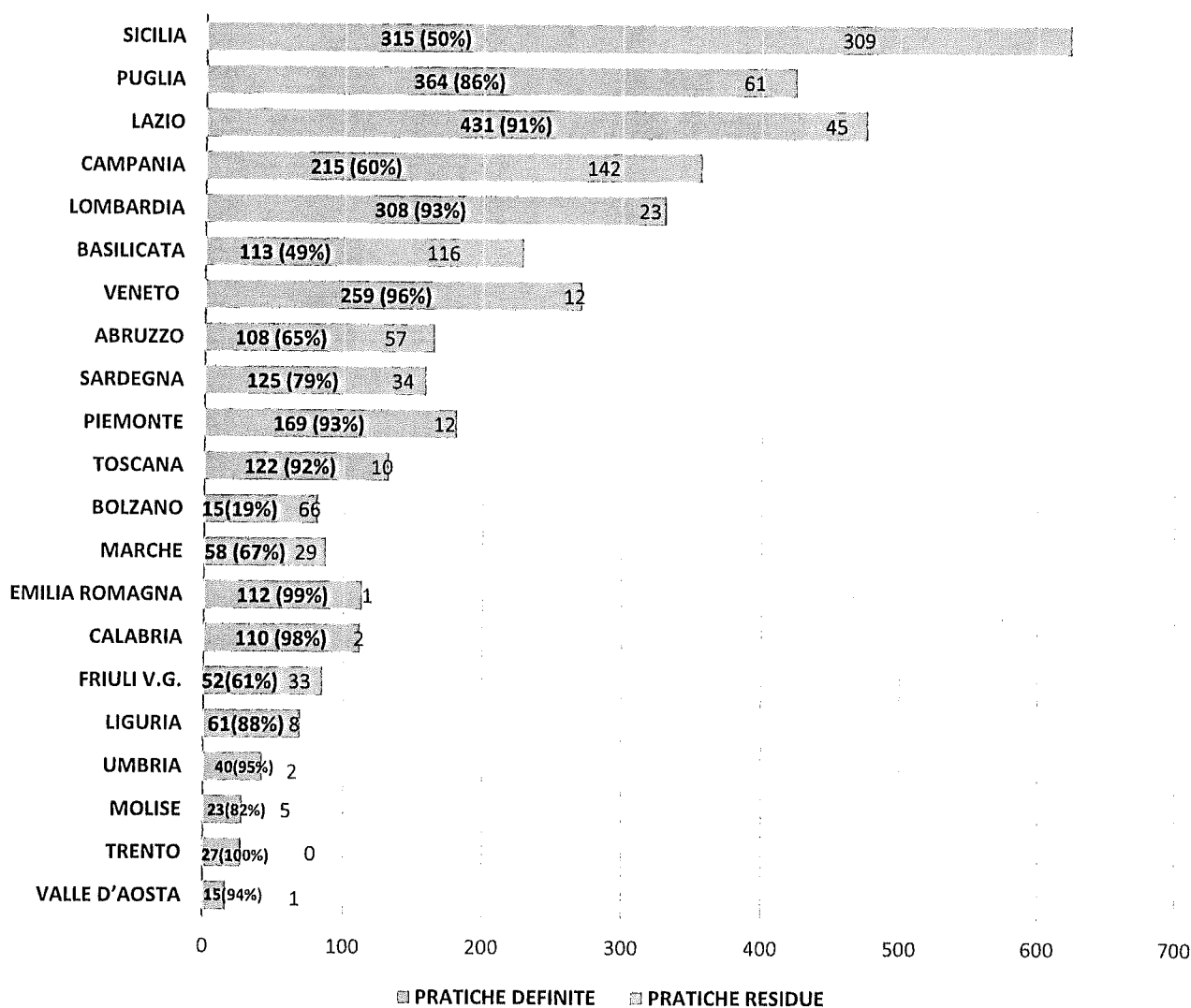
<https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/galleries/Documenti/Varie/Relazione-Garante-del-contribuente-2019.pdf>).

<sup>17</sup> Il calcolo delle istanze residue può essere effettuato come segue: istanze pervenute nell'anno di competenza e residue al 31.12 dell'anno precedente al netto delle istanze definite al 31.12 dell'anno di competenza.

<sup>18</sup> Si fa presente che il dato relativo al 2019 risulta diverso da quello contenuto nella scorsa Relazione in quanto modificato in seguito alla rettifica dei dati pervenuti dai Garanti di Basilicata, Lombardia, Piemonte e Provincia Autonoma di Trento.

in rosso). In relazione a tale dato si può osservare la diminuzione delle istanze definite rispetto al 2019, anno in cui esse ammontavano a 3864 e un contestuale calo delle istanze residue che nell'anno precedente contavano 1335 unità. Si evidenziano inoltre notevoli differenze tra regioni: alcune, infatti, registrano una percentuale di istanze residue particolarmente bassa (come ad esempio Trento, Calabria, Emilia Romagna e Lombardia) mentre altre, al contrario, mostrano una percentuale piuttosto elevata (Bolzano, Basilicata e Sicilia). A differenza di quanto emerso dalla precedente Relazione, non sembra più esserci una correlazione positiva tra l'incremento delle pratiche in carico e l'aumento della percentuale di istanze residue.

### ISTANZE IN CARICO NEL 2020



Il numero delle istanze residue nel 2020 rappresenta il 24% delle istanze in carico nel corso dell'anno, leggermente al di sotto del valore registrato nel 2019, pari al 26%. In sette regioni si è registrata una maggiore incidenza percentuale delle pratiche residue.

La tabella che segue ne propone il dettaglio per ogni regione e provincia autonoma.

REGIONE	PRATICHE IN CARICO NEL 2020 (PERVENUTE 2020 + RESIDUE 2019)	PRATICHE DEFINITE 2020	PRATICHE RESIDUE 2020	INCIDENZA PERCENTUALE DELLE PRATICHE RESIDUE SU QUELLE IN CARICO
VALLE D'AOSTA	16	15	1	6%
TRENTO	27	27	0	0%
MOLISE	28	23	5	18%
UMBRIA	42	40	2	5%
LIGURIA	69	61	8	12%
FRIULI V.G.	85	52	33	39%
CALABRIA	112	110	2	2%
EMILIA ROMAGNA	113	112	1	1%
MARCHE	87	58	29	33%
BOLZANO	81	15	66	81%
TOSCANA	132	122	10	8%
PIEMONTE	181	169	12	7%
SARDEGNA	159	125	34	21%
ABRUZZO	165	108	57	35%
VENETO	271	259	12	4%
BASILICATA	229	113	116	51%
LOMBARDIA	331	308	23	7%
CAMPANIA	357	215	142	40%
LAZIO	476	431	45	9%
PUGLIA	425	364	61	14%
SICILIA	624	315	309	50%
<b>TOTALE</b>	<b>4010</b>	<b>3042</b>	<b>968</b>	<b>24%</b>

In merito al totale delle istanze in gestione nell'anno, si consideri, inoltre, che dalle relazioni semestrali e annuali prodotte risulta che i Garanti gestiscono anche molte richieste verbali – a seguito di contatti telefonici o accessi fisici all'Ufficio da parte dei contribuenti – che, in taluni casi, si risolvono attraverso interlocuzioni con gli uffici finanziari competenti e per i quali c'è una particolare attenzione per evitare l'insorgere di contenziosi. Ovviamente, date le numerose restrizioni che hanno interessato le attività degli uffici pubblici nel corso del 2020, gli accessi fisici agli uffici dei Garanti sono stati quasi del tutto sostituiti da contatti telematici. Sul punto appare, infine, opportuno sottolineare anche un'altra circostanza e cioè che alcune istanze presentate dai contribuenti, sebbene vengano considerate uniche ai fini dell'analisi statistica, contengono di fatto una pluralità di segnalazioni che, sovente, riguardano materie e anche enti impositori diversi.

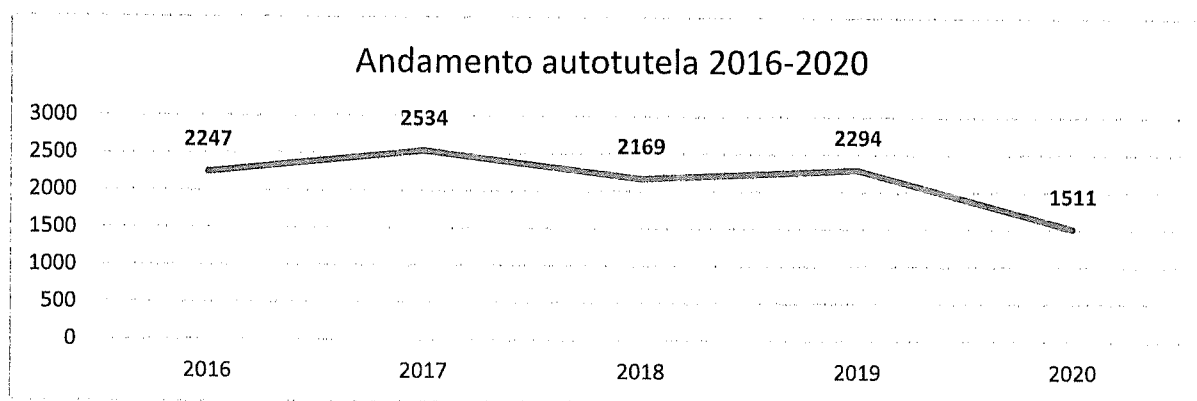
### 3.4 Definizione delle istanze: attivazione dell'autotutela ed esiti

Nel presente paragrafo sono, infine, riportati gli esiti delle 3042 istanze definite dai Garanti nell'anno 2020. Di esse il 44% (1347) è stato archiviato per rinuncia da parte del contribuente

(in aumento rispetto al 2019 dove tale percentuale era pari al 34%) mentre per quasi la metà (il 49,7%) delle segnalazioni è stata invece attivata la procedura di autotutela.

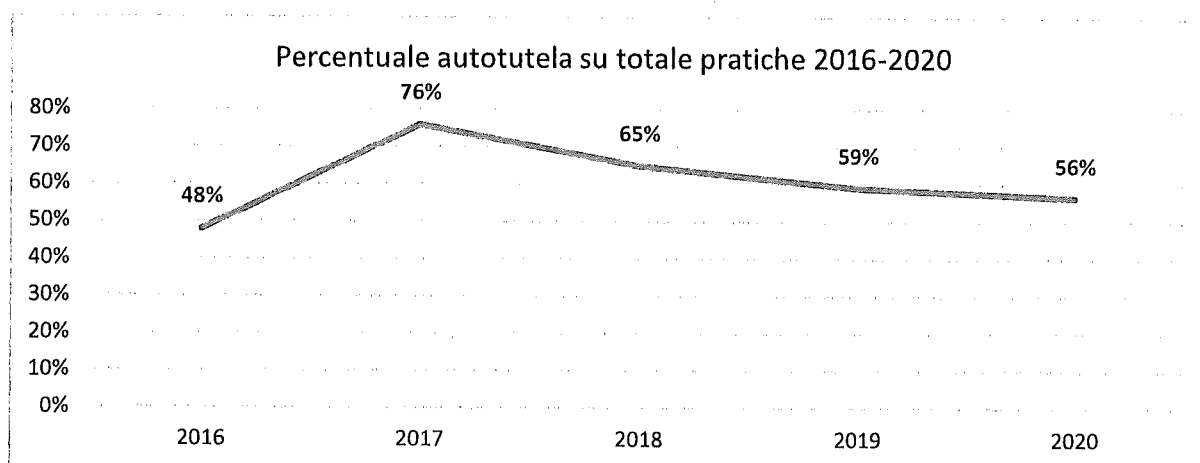
### 3.4.1 L'attivazione dell'autotutela da parte del Garante

Nel grafico seguente viene presentato il dettaglio delle procedure di autotutela attivate dai Garanti nel periodo 2016-2020.

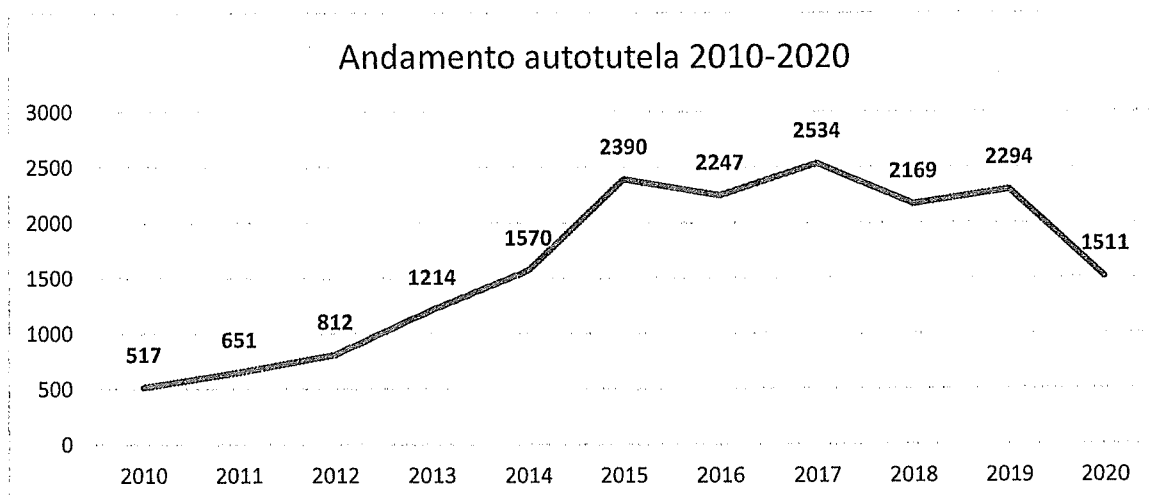


Nonostante la drastica diminuzione delle pratiche con attivazione di autotutela nel 2020, data la particolarità dell'anno, per il fenomeno all'esame non è possibile evidenziare nell'ultimo periodo un *trend* definito.

Neppure l'osservazione del medesimo fenomeno dal punto di vista dell'impatto percentuale delle istanze gestite in autotutela sul totale delle istanze pervenute, permette di individuare un *trend* specifico del periodo.



Per meglio comprendere il fenomeno, come effettuato nelle precedenti relazioni pare opportuno analizzare il *trend* a partire dal 2010, che si riporta nel grafico seguente.



L'andamento a partire dal 2010 permette, infatti, di meglio inquadrare il dato degli ultimi cinque anni in uno scenario di crescita fino al 2015 e di stabilizzazione nel periodo 2015-2019; negli anni a venire sarà possibile osservare se il drastico calo riportato nel 2020 è da ascrivere unicamente all'emergenza epidemiologica o se è l'inizio di un *trend* in tal senso.

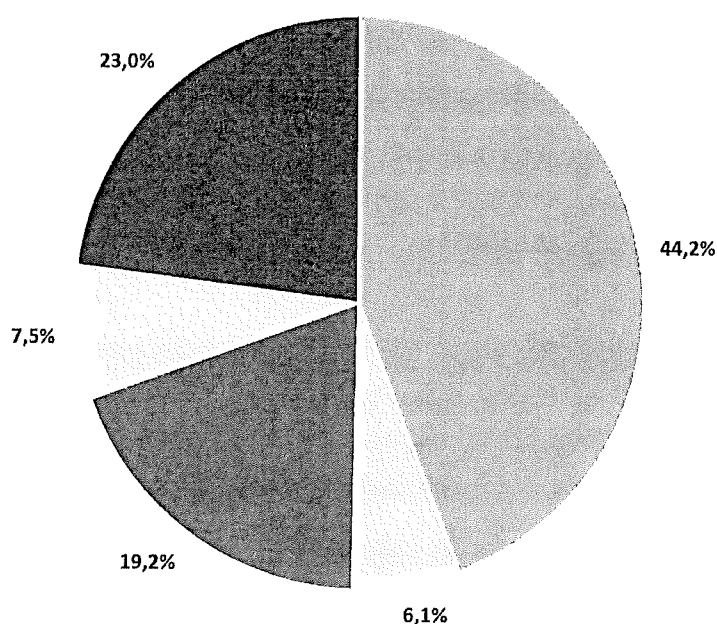
### 3.4.2 Esiti delle istanze definite

Nel prospetto seguente sono riportati, in valore assoluto e percentuale, gli esiti delle istanze definite nel corso del 2020, distinte per tipologia e con indicazione – per ognuna di esse – delle rispettive percentuali.

ISTANZE 2020	DEFINITE DIRETTAMENTE DAL GARANTE			DEFINITE IN AUTOTUTELA DALL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA				TOTALE
	Archivate per rinuncia del contribuente o altri motivi	Segnalazioni di irregolarità definite a favore del contribuente	Subtotale	con esito totalmente favorevole al contribuente	con esito parzialmente favorevole al contribuente	con esito contrario al contribuente	Subtotale	
VALORE ASSOLUTO	1347	184	<b>1531</b>	584	228	699	<b>1511</b>	<b>3042</b>
VALORE PERCENTUALE	44,28%	6,05%	<b>50,33%</b>	19,2%	7,5%	22,98%	<b>49,67%</b>	<b>100,0%</b>

Di seguito i medesimi dati sono riportati graficamente.

**ESITO PRATICHE 2020**



- Archivate per rinuncia del contribuente o altri motivi
- Segnalazioni di irregolarità definite a favore del contribuente
- Definite in autotutela dall'AF con esito totalmente favorevole al contribuente
- Definite in autotutela dall'AF con esito parzialmente favorevole al contribuente
- Definite in autotutela dall'AF con esito contrario al contribuente

Di fondamentale importanza, ai fini della presente Relazione, è l'esame delle 1511 pratiche risolte in autotutela che, come si evince dalla tabella precedente, hanno costituito quasi la metà dell'attività svolta durante il 2020. Gli esiti delle autotutele attivate dal Garante presso gli enti impositori – avendo riguardo all'interesse del contribuente – possono essere così classificati: favorevoli (584 pratiche), parzialmente favorevoli (228 pratiche) e contrari (699 pratiche). Di seguito il confronto (espresso come valore percentuale rispetto al numero complessivo di pratiche risolte in autotutela) tra gli esiti del 2019 e del 2020<sup>19</sup>:

ESITI FAVOREVOLI		ESITI PARZIALMENTE FAVOREVOLI		ESITI CONTRARI	
2019	2020	2019	2020	2019	2020
35%	38,6%	9%	15,1%	56%	46,3%

Nei primi due casi, l'esito presuppone un esercizio dell'autotutela da parte dell'ente impositore ed un accoglimento, totale o parziale, delle osservazioni formulate dal Garante. Nell'ultimo

<sup>19</sup> I dati indicati in tabella sono stati ottenuti calcolando l'incidenza percentuale dei diversi tipi di esito (favorevole, parzialmente favorevole, contrario) sul totale di 1511 pratiche risolte in autotutela.



caso, l'esito contrario al contribuente può essere determinato da un provvedimento negativo in autotutela (in sostanza una conferma dell'atto) oppure dal mancato esercizio *tout court* dell'autotutela da parte dell'ente impositore che, in ambedue i casi, si risolve in un mancato accoglimento di quanto rappresentato dal Garante.

I dati sugli esiti delle istanze definite consentono, inoltre, di formulare alcune considerazioni.

In primo luogo, per quanto riguarda le istanze per le quali è stata attivata l'autotutela, si evince che il contribuente ha trovato una totale o parziale soddisfazione alla propria istanza nel 53,7% dei casi (esiti totalmente o parzialmente favorevoli), in aumento di quasi dieci punti percentuali rispetto al 2019 (44%).

In secondo luogo, si desume che, grazie all'intervento del Garante, si è evitato un possibile contenzioso con riguardo al 69,5% delle controversie (pratiche con esito favorevole al contribuente a cui si aggiungono le rinunce da parte dello stesso e le segnalazioni di irregolarità definite a suo favore, come riportate nel precedente grafico a torta).

Infine, è possibile ipotizzare che, per le pratiche con esito parzialmente favorevole e non favorevole, alla luce dell'intervento del Garante, il contribuente abbia potuto meglio interpretare la bontà della pretesa avanzata dall'amministrazione finanziaria, con un conseguente miglioramento della fiducia nel sistema fiscale.