

PREMESSA

LE FUNZIONI E I POTERI DEL GARANTE DEL CONTRIBUENTE

Il Garante del contribuente, previsto dall'art. 13 della legge 212/2000, recante “Disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente”, è un organo collegiale autonomo - composto da un presidente e due componenti - che ha il compito di accertare l'effettivo rispetto dei principi contenuti nello Statuto ed è istituito presso ogni Direzione Regionale delle Entrate e delle Province Autonome di Trento e Bolzano.

L'attività del Garante è diretta sia a tutelare i diritti dei contribuenti lesi da atti e comportamenti degli uffici finanziari, sia a svolgere funzioni propulsive nei confronti dell'Amministrazione finanziaria affinché venga assicurato il sistema di garanzie previste dall'ordinamento tributario in favore del contribuente. La legge gli riconosce, infatti, il potere di intervenire ogni qualvolta, su segnalazione dell'interessato o d'ufficio, rilevi un comportamento degli uffici non conforme alle disposizioni o ai principi enunciati dallo Statuto.

In particolare, il Garante:

- riceve le segnalazioni di coloro che si ritengono lesi da determinati comportamenti o disfunzioni, suscettibili di incrinare il rapporto di fiducia fra cittadino e Amministrazione finanziaria;
- richiede agli uffici, che rispondono entro trenta giorni, i documenti o chiarimenti relativi alle questioni sollevate dai contribuenti;
- attiva le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione, notificati al contribuente e ritenuti illegittimi.
- richiama gli uffici finanziari agli obblighi di informazione, al rispetto delle regole di equità tributaria e dei diritti del contribuente sottoposto a verifica fiscale e all'osservanza dei termini previsti per i rimborsi d'imposta;

- accede 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;
- valuta l'attività degli uffici sia per quanto riguarda l'osservanza delle disposizioni di legge, sia per ciò che concerne l'opportunità e la ragionevolezza di determinati comportamenti.
- segnala le disfunzioni più gravi agli organi indicati dalla legge, per un eventuale avvio di procedimento disciplinare a carico dei funzionari inadempienti
- rivolge raccomandazioni ai dirigenti degli uffici, con il duplice intento di tutelare il contribuente e di migliorare l'organizzazione dei servizi;
- prospetta al Ministro dell'Economia e delle Finanze i casi per i quali è possibile procedere alla remissione in termini di determinati adempimenti fiscali per i quali siano già scaduti i termini¹.

Il Garante è, pertanto, titolare di una mera funzione di indirizzo nei confronti degli uffici senza detenere, però, alcun potere coercitivo, essendogli inibita l'adozione di decisioni vincolanti o sanzionatorie per l'Amministrazione finanziaria, in coerenza con il quadro normativo generale che attribuisce ai competenti organi giurisdizionali la tutela effettiva del contribuente. Svolge, in sintesi, funzioni di *auditing* in grado di evidenziare eventuali criticità dell'organizzazione sotto il profilo delle norme, del funzionamento delle procedure nonché delle responsabilità dirigenziali. A tal fine, l'art. 13, comma 12, prevede che ogni sei mesi ciascun Garante del contribuente presenti una relazione al Ministro dell'Economia e delle Finanze, al Direttore regionale delle Entrate, ai Direttori compartimentali delle Dogane e del Territorio nonché al Comandante di zona della Guardia di Finanza con l'individuazione degli aspetti critici più rilevanti nel rapporto fisco-contribuente e con la prospettazione delle relative soluzioni.

¹ Le funzioni sopra richiamate sono stabilite dai commi da 6 a 11 della legge 212/2000.

E' bene sottolineare che, l'obbligo di informare i vertici dell'Amministrazione finanziaria, avviene nell'esclusivo interesse dell'Amministrazione stessa, in quanto, sulla base di tali relazioni, il Ministro dell'Economia e delle Finanze *“riferisce annualmente alle competenti Commissioni parlamentari in ordine al funzionamento del Garante del contribuente, all'efficacia dell'azione da esso svolta ed alla natura delle questioni segnalate nonché ai provvedimenti adottati a seguito delle segnalazioni del Garante stesso”*².

Il sistema delle relazioni disegnato dallo Statuto del contribuente è stato arricchito da una norma della legge finanziaria per il 2003, che ha aggiunto all'art. 13 il comma 13bis³. Tale disposizione prevede che ciascun Garante presenti direttamente al Governo e al Parlamento una relazione annuale, con dati e notizie sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuenti nel campo della politica fiscale.

Le relazioni semestrali, previste dal comma 12, focalizzano gli aspetti organizzativi e l'individuazione degli interventi svolti su segnalazione dei contribuenti, nonché talune considerazioni propositive connesse agli esiti degli interventi stessi. Nella relazione annuale di cui all'art. 13bis, invece, i Garanti evidenziano sia gli aspetti della legislazione tributaria e della prassi dell'Amministrazione finanziaria, che inficiano il rapporto fisco-contribuenti, sia le relative proposte di miglioramento.

Il presente documento - nel quale, peraltro, vengono riproposte importanti questioni già segnalate nelle precedenti relazioni semestrali - è elaborato sulla base delle relazioni semestrali relative all'attività svolta dai Garanti nel 2008.

² Art. 13, comma 13, della legge 212/2000.

³ Art. 94, comma 8, della legge 289/2002.

PARTE I

L'ATTIVITA' SVOLTA DAI GARANTI

1. La competenza

Il legislatore nulla ha precisato in relazione alla competenza per materia e per territorio, anche se per quest'ultima, in particolare, non sono emersi dubbi circa la possibilità di applicare, alternativamente, il criterio della residenza/domicilio del contribuente (criterio personale) ovvero quello dell'ufficio finanziario che ha emesso l'atto, che può anche trovarsi in una regione diversa da quella del contribuente (criterio territoriale in senso stretto).

Nel tempo, infatti, le situazioni possono cambiare poichè il contribuente può variare residenza o avere interessi economici in località differente da quella di residenza. Inoltre, la possibilità di un efficace intervento del Garante è condizionato anche alla prossimità geografica dell'ufficio che ha emesso l'atto, con risvolti sull'economicità complessiva tanto per il contribuente che per il Garante che deve operare.

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

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

1.1 La competenza in materia di tributi locali

Più dibattuta è l'estensione della competenza del Garante in merito ai tributi locali, questione riproposta anche nelle relazioni del 2008. Come già ricordato, manca una norma che definisca esplicitamente la competenza per materia. La generica locuzione utilizzata dal legislatore nell'art. 13 (uffici finanziari) ha indotto alcuni Garanti a limitare la competenza dell'organo ai soli atti, prassi e comportamenti dell'Amministrazione finanziaria statale con conseguente esclusione di quelli degli enti locali. A tale proposito, il Garante del Veneto, che in passato ha rivolto un quesito all'Avvocatura Generale dello Stato per avere chiarimenti in merito, continua a dichiararsi incompetente e a trasmettere ai Difensori civici comunali e regionali le segnalazioni e le istanze che riguardano l'applicazione di tributi locali, informandone contestualmente il contribuente⁴.

I Garanti, tuttavia, nonostante il contrario “parere di massima” espresso dall'Avvocatura Generale, esercitano le proprie attribuzioni anche nei confronti della Regione, degli Enti locali e dei loro concessionari, senza alcuna contestazione in ordine ai poteri di intervento del Garante “statutario”, nell'ambito della sua competenza territoriale, riguardo ai tributi gestiti dai predetti enti⁵. La prassi seguita si fonda sull'interpretazione sistematica degli artt. 1, 13 e 17 della legge 212/2000 e delle norme statutarie nel loro complesso, che non consente lacune nella tutela amministrativa dei contribuenti, né ingiustificate discriminazioni fondate sulla circostanza che l'ente gestore o beneficiario del tributo sia lo Stato o altro soggetto istituzionale designato dalla legge statale. Come osservato anche nelle precedenti relazioni, l'azione di tutela dei contribuenti e di controllo della legalità affidata dallo Statuto ai Garanti non può arrestarsi di fronte a tributi devoluti alle Regioni, ma

⁴ Garante del contribuente del Veneto, Rel. I sem. 2008, pag. 1. Il parere dell'Avvocatura Generale, reso in data 23 ottobre 2001 prot. n. 116905, sostiene che “la competenza del Garante si estende soltanto a quei tributi locali (quali l'INVIM e, in via transitoria, l'IRAP) la cui gestione, in particolare l'accertamento, è attribuita agli uffici dell'Amministrazione finanziaria dello Stato”.

⁵ Garante del contribuente della Basilicata, Rel. I sem. 2008, pag. 3; Garante del contribuente della Puglia, Rel. II sem. 2008, pag. 10.

istituiti e disciplinati con leggi dello Stato e, come tali, di competenza dello stesso Garante⁶.

A conferma di quanto esposto, il Garante della Lombardia segnala che tale interpretazione è stata recepita anche dalla Regione, dai Comuni e dalle Province della propria Regione, che, nei casi in cui siano state richieste informazioni, hanno fornito ampia collaborazione soprattutto in materia di ICI e TARSU. Gli Enti locali, specificatamente quelli che hanno adottato uno Statuto in materia fiscale e nominato un Difensore civico con funzione analoghe a quelle dell'organo di garanzia previsto dallo Statuto del contribuente, non hanno mosso rilievi in ordine alle funzioni di quest'ultimo e hanno risposto, il più delle volte con solerzia e tempestività, alle richieste di informazioni. Per tale Garante *“mentre non pone problemi particolari la presenza di più soggetti deputati ad esercitare funzioni di stimolo e di controllo di legittimità degli atti, anche in concorrenza fra loro, non pochi interrogativi permangono per quanto concerne le ricadute sul complesso del sistema tributario, del contenuto degli statuti emanati dalle Autorità locali”*⁷.

Per molti Garanti persiste, tuttavia, l'opportunità di definire con espressa disposizione di legge l'ambito di esercizio delle loro attribuzioni e risolvere così i problemi di interpretazione e applicazione dell'art. 13, eliminando definitivamente ogni possibile contestazione sulla legittimità dell'azione del Garante riguardo ai tributi delle Regioni e degli Enti locali nei confronti degli uffici e dei soggetti che li gestiscono⁸. Diversi Garanti segnalano, infatti, che alcuni Comuni non si ritengono obbligati all'osservanza delle norme che regolano i rapporti tra enti impositori e Garanti, considerando limitata la competenza di questi ultimi ai soli tributi statali.

Il Garante del Piemonte riscontra, ad esempio, difficoltà concrete nei rapporti con gli Enti locali, in particolare con i piccoli Comuni, mentre nel complesso più positiva è la collaborazione con i Comuni maggiori: *“i piccoli Comuni spesso*

⁶ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2008, pag. 5.

⁷ Garante del contribuente della Lombardia, Rel. I sem. 2008, pag. 7 e II sem. 2008 pag. 6

⁸ Garante del contribuente della Puglia, Rel. sem. 2008, pag. 35; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2008, pag. 7.

ritardano le risposte e dimostrano una familiarità assai scarsa con la materia fiscale, difficoltà nei rapporti con i cittadini, e scarsissima voglia di ridiscutere, specie nei casi in cui la gestione delle imposte e non solo la riscossione è stata affidata ai concessionari”⁹.

Al fine di ovviare alle criticità segnalate, il Garante della Campania ritiene *“indispensabile disporre legislativamente per espresso e non per semplice prassi, l’estensione della competenza del Garante alla materia dei tributi locali, tanto più necessaria per la rilevanza che hanno assunto alcuni di essi (ICI e TARSU) e per il comportamento del tutto assenteistico degli Enti Locali che il più delle volte non rispondono nemmeno alle segnalazioni dell’Ufficio del Garante privo di qualsiasi potere sia nei confronti dei rappresentanti legali dell’Ente (sindaci, presidente ecc.) sia nei riguardi dei dipendenti degli uffici tributari locali”¹⁰.*

Per il Garante delle Marche lo strumento legislativo potrebbe essere quello di ancorare la competenza per materia dei Garanti a quella giurisdizionale dei giudici tributari, introducendo nel testo dell’art. 13 la seguente formulazione: *“il Garante del contribuente esercita le proprie funzioni in tutte le materie nelle quali le controversie sono dalla legge attribuite alla giurisdizione delle Commissioni Tributarie”¹¹.*

Infine, il Garante dell’Abruzzo ritiene che a seguito della riforma sul federalismo fiscale saranno introdotti nuovi tributi locali che determineranno probabili contenziosi per importi anche modesti con conseguente oneroso ricorso alle Commissioni Tributarie per cui, *“in caso di mancata bonaria definizione”*, sarebbe quanto mai opportuno un intervento del Garante dotato di più incisivi poteri nei confronti di tali enti¹².

⁹ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2008, pag. 6.

¹⁰ Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2008, pag. 5.

¹¹ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2008, pag. 5.

¹² Garante del contribuente dell’Abruzzo, Rel. II sem. 2008, pag. 5.

1.2 I rapporti con il Difensore civico

La questione dei rapporti tra Garante del contribuente e Difensore civico è strettamente collegata a quella della competenza per materia, poiché l'attività del Garante si affianca a quella del Difensore civico - istituto di tutela alternativo alla giurisdizione - avente compiti di garanzia e buon andamento dell'Amministrazione¹³.

Nella previsione normativa, la competenza del Garante del contribuente si pone, rispetto a quella del Difensore civico, in relazione di specialità al fine di evitare che l'affidamento di funzioni nella stessa materia porti ad una duplicazione di interventi sul medesimo argomento e ad un'eventuale disparità di pronunce su problematiche analoghe.

Nella prassi, come risulta anche dalle relazioni del 2008, tra i due organi si sono instaurati, in generale, rapporti collaborativi e in più casi è avvenuta la remissione di istanze, soprattutto quando è emersa una competenza specifica del Garante in luogo di quella del Difensore civico¹⁴. In ordine a quest'ultimo aspetto, sono molti i Garanti che segnalano la fattiva collaborazione fra il proprio ufficio e i Difensori civici della Regione e di alcuni Comuni, in relazione alla trattazione di pratiche relative a questioni e a rapporti di natura tributaria per i quali questi ultimi trasmettono all'organo generale di tutela le istanze ricevute per la definizione di competenza.

In particolare, il Garante delle Marche segnala che “ *il Difensore civico della Regione Marche trasmette all'Ufficio del Garante le segnalazioni in materia tributaria a lui rivolte, nel convincimento condiviso che gli interessi dei contribuenti marchigiani possano essere più efficacemente tutelati da un Organo dotato di conoscenze tecniche ed esperienza specifica in detta materia*”¹⁵.

¹³ Il Difensore civico ha trovato organica disciplina nella normativa in materia di Enti locali con il D.lgs. 18 agosto 2000, n. 267.

¹⁴ Garante del contribuente della Toscana, Rel. I sem. 2008, pag. 7; Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Trento, Rel. II sem. 2008, pag. 5; Garante delle Marche, Rel. I sem. 2008, pag. 4.

¹⁵ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2008, pag. 6.

Il Garante della Lombardia ribadisce che il rischio di conflitti, ugualmente a quanto avviene per la questione della competenza del Garante in ordine ai tributi locali, non è tanto riferito alla presenza di più organi di garanzia nella stessa area istituzionale, quanto agli aspetti di diritto sostanziale, poiché l'esistenza di una pluralità di ordinamenti introduce incertezze interpretative a danno dei contribuenti¹⁶.

Pertanto, nonostante non si siano verificate situazioni problematiche, la maggior parte dei Garanti, considerata la fungibilità e la genericità di alcune funzioni e la possibilità di un conflitto di competenza tra i due uffici, continua a ritenere necessario un intervento legislativo che definisca i rapporti tra Garante e Difensore civico.

A tale proposito, il Garante della Valle d'Aosta segnala di aver diffuso, in accordo con il Difensore civico della Regione, un comunicato stampa per evidenziare i rispettivi compiti istituzionali¹⁷.

1.3 I rapporti con le Commissioni Tributarie

Nessuna questione particolare è stata mai sollevata in merito alla competenza del Garante rispetto alle Commissioni Tributarie. L'ufficio del Garante, secondo opinione condivisa da tutti i Garanti, non deve sovrapporsi alle Commissioni Tributarie, il cui funzionamento non può essere sindacato o censurato e le eventuali contestazioni dei contribuenti in merito all'attività delle stesse devono essere tempestivamente trasmesse alla presidenza delle Commissioni¹⁸.

A conferma degli ottimi rapporti intercorrenti tra i due organismi, il Garante di Trento sottolinea peraltro come le argomentazioni in diritto offerte dal Garante, sotto il profilo interpretativo, siano state più volte oggetto di attenzione da parte delle locali Commissioni Tributarie¹⁹.

¹⁶ Garante del contribuente della Lombardia, Rel. I sem. 2008, pag. 8.

¹⁷ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2008, pag. 8.

¹⁸ Per tutti Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2008, pag. 5.

¹⁹ Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Trento, Rel. II sem. 2008, pag. 5.

Il Garante del Lazio, a proposito delle eventuali incompatibilità dei giudici tributari, propone per i componenti delle Commissioni la nomina di giudici a tempo pieno, scelti tra *“avvocati e dottori commercialisti che abbiano esercitato per almeno 5 anni nella Commissione Tributaria Provinciale e 10 nella Commissione Tributaria Regionale, utilizzando le tabelle E ed F, annesse al D.lgs 545792, e che, una volta nominati, dovrebbero essere destinati a svolgere le funzioni in Province diverse da quelle dove hanno esercitato la professione”*. Ritiene, infatti, che il giudice a tempo pieno possa garantire una maggiore professionalità e che la rappresentanza in giudizio dei contribuenti debba essere affidata solo ad avvocati e dottori commercialisti con la qualifica di revisori contabili²⁰.

2. Le questioni oggetto di intervento del Garante del contribuente

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

I Garanti si sono occupati anche quest'anno soprattutto di tributi erariali e locali evidenziando, in generale, una diminuzione delle istanze relative a disfunzioni o comportamenti scorretti dell'Amministrazione finanziaria, a dimostrazione del progressivo livello di condivisione da parte dei contribuenti dell'operato degli uffici impositori.

In particolare, l'attività è stata diretta, per lo più, a soddisfare istanze relative a mancati rimborsi, all'attuazione dell'istituto dell'autotutela e alla materia dei tributi locali.

²⁰ Garante del contribuente del Lazio II Rel. sem. 2008, pag. 8.

Nel 2008, come in passato, si registra un aumento del numero delle richieste riferite a temi molto complessi e che investono la generalità dei contribuenti, poiché a rivolgersi al Garante sono, spesso, anche operatori professionali del settore fiscale.

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

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

IRPEF	Imposte sulla pubblicità
IRPEG-IRES	Contributi consorziali
IVA	Tasse automobilistiche
ICI	Attivazione autotutela
COSAP	Imposta di registro
TARSU	Fermo amministrativo
TOSAP	Canoni televisivi
ICIAP	Imposte doganali
Rimborsi	Materie di competenza dell'Agenzia del Territorio
Riscossione	Omissioni o irregolarità degli uffici impositori
Verifiche fiscali	Semplici richieste di informazioni
Studi di settore	Interpretazione ed applicazione di leggi tributarie

In altre relazioni, invece, sono evidenziate le procedure di autotutela attivate, le raccomandazioni e gli inviti rivolti agli uffici finanziari, gli accessi presso questi ultimi e le attività di vigilanza sul rispetto di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali. Nella seguente tabella sono indicate, suddivise secondo le principali tipologie, il numero di istanze pervenute ad ogni Garante. E' opportuno precisare che la non omogeneità delle informazioni fornite non ne ha sempre permesso una ricostruzione dettagliata e che la mancanza di dati per alcune Regioni è dovuta all'assenza di riferimenti numerici all'interno delle relazioni, ovvero all'impossibilità di ricostruirli.

XVI LEGISLATURA – DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

REGIONE		Rimborsi	Autotutela	Verifiche fiscali	Tributi locali	Istanze varie	Totale
Abruzzo	1° sem.	8	-	5	17	33	63
	2° sem.	6	-	3	3	17	29
Basilicata	1° sem.	-	-	-	-	-	-
	2° sem.	-	-	-	-	-	-
Bolzano	1° sem.	-	-	-	-	-	-
	2° sem.	-	-	-	-	-	-
Calabria	1° sem.	8	22	-	-	30	60
	2° sem.	12	26	-	-	14	52
Campania	1° sem.	-	-	-	-	1700	1700
	2° sem.	-	-	-	-	1459	1459
Emilia Romagna	1° sem.	10	10	6	10	104	140
	2° sem.	8	8	5	6	60	87
Friuli Venezia Giulia	1° sem.	11	14	3	2	46	76
	2° sem.	7	15	1	2	17	42
Lazio	1° sem.	44	120	-	32	58	254
	2° sem.	55	65	-	48	97	265
Liguria	1° sem.	-	-	-	-	76	76
	2° sem.	-	-	-	-	72	72
Lombardia	1° sem.	248	126	-	39	972	1385
	2° sem.	149	140	-	43	611	943
Marche	1° sem.	10	22	-	-	36	68
	2° sem.	16	16	1	-	29	62
Molise	1° sem.	-	-	-	-	10	10
	2° sem.	-	-	-	-	12	12
Piemonte	1° sem.	25	41	-	10	151	227
	2° sem.	16	25	1	17	124	183
Puglia	1° sem.	18	51	11	22	49	151
	2° sem.	20	41	14	10	46	131
Sardegna	1° sem.	17	-	1	15	516	549
	2° sem.	6	-	1	4	58	69
Sicilia	1° sem.	-	-	-	-	267	267
	2° sem.	-	-	-	-	246	246
Toscana	1° sem.	-	-	-	-	152	152
	2° sem.	12	27	1	7	54	101
Trento	1° sem.	8	-	-	-	26	34
	2° sem.	3	-	-	9	35	47
Umbria	1° sem.	-	4	3	4	23	34
	2° sem.	-	13	3	7	31	54
Valle d'Aosta	1° sem.	-	-	-	-	71	71
	2° sem.	-	-	-	-	57	57
Veneto	1° sem.	26	-	-	-	88	114
	2° sem.	-	-	-	-	142	142

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