

ATTI PARLAMENTARI

XVII LEGISLATURA

---

# CAMERA DEI DEPUTATI

---

Doc. LII

n. 4

## RELAZIONE SULL'ATTIVITÀ SVOLTA DAI GARANTI DEL CONTRIBUENTE (Anno 2015)

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

*Presentata dal Ministro dell'economia e delle finanze*

**(PADOAN)**

---

*Trasmessa alla Presidenza il 24 marzo 2017*

---

PAGINA BIANCA



# RELAZIONE

## SULL'ATTIVITA' SVOLTA DAL GARANTE DEL CONTRIBUENTE

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

Anno 2015

## Relazione sull'attività svolta dal Garante del contribuente | 2015

**Sommario**

1. PREMESSA.....	3
2. IL RUOLO E LE FUNZIONI DEL GARANTE DEL CONTRIBUENTE .....	5
2.1 Il funzionamento .....	6
2.2. L'esercizio delle funzioni .....	8
a) L'attivazione dell'autotutela.....	10
b) I rimborsi.....	11
c) I tributi locali .....	11
d) L'interpretazione normativa e le altre questioni.....	12
3. L'ATTIVITÀ SVOLTA DAI GARANTI.....	15
3.1. Le principali questioni oggetto di intervento.....	18
3.2. Gli esiti delle pratiche gestite .....	21
4. LE PROPOSTE IN MATERIA TRIBUTARIA AVANZATE DAI GARANTI .....	23

## Relazione sull'attività svolta dal Garante del contribuente | 2015

**1. PREMESSA**

Le più recenti indicazioni strategiche in materia fiscale intendono ridisegnare il rapporto tra amministrazione finanziaria e contribuente, improntandolo sulla fiducia reciproca, sulla trasparenza e la certezza del diritto, al fine di trasformare il cittadino da soggetto passivo del rapporto tributario in protagonista attivo della propria posizione fiscale. Si intende, quindi, superare una visione che relega la prima nella veste di controllore e il secondo in quella di controllato, per approdare a un approccio multi-strategico finalizzato prioritariamente all'incentivazione della *tax compliance*, in modo da migliorare il livello di adempimento spontaneo degli obblighi tributari e, quindi, ridurre il *tax gap*.

L'attuazione della legge 11 marzo 2014, n. 23 "Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita" ha avuto come finalità quella di ripensare un modello di fisco più vicino al cittadino e, in tale prospettiva, di impostare il rapporto tra amministrazione e contribuente su basi di cooperazione, lealtà e fiducia, favorendo un approccio in base al quale quest'ultimo, per adempiere agli obblighi tributari, può fare affidamento sull'attività di supporto, consulenza e assistenza dell'intera amministrazione finanziaria.

Nel corso dell'anno 2015 sono stati emanati cinque decreti attuativi della citata delega fiscale che hanno implementato tale quadro strategico innovativo, il cui contenuto viene di seguito sinteticamente rappresentato:

- con il decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156 recante misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, si è inteso potenziare e razionalizzare l'istituto dell'interpello per dare ai contribuenti maggiore certezza circa i tempi di risposta da parte dell'amministrazione finanziaria e l'applicazione dei pareri che vengono forniti. Con il medesimo decreto è stata inoltre disposta l'estensione di ulteriori strumenti deflattivi del contenzioso tributario e della tutela cautelare al processo tributario, nonché l'immediata esecutività delle sentenze tributarie per tutte le parti;
- il decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 157, reca invece misure per la revisione della disciplina dell'organizzazione delle agenzie fiscali, prevedendo il riassetto dei servizi di assistenza, consulenza e controllo per facilitare gli adempimenti tributari e per accrescere la competitività delle imprese italiane e favorire l'attrattività degli investimenti in Italia;
- con il decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158, recante revisione del sistema sanzionatorio, è stato inoltre modificato il sistema sanzionatorio penale e amministrativo tributario secondo il principio di proporzionalità della risposta sanzionatoria per le condotte illecite che riguardano le imposte dirette, l'IVA e la

## Relazione sull'attività svolta dal Garante del contribuente | 2015

riscossione dei tributi, definendo con maggiore chiarezza le condotte riconducibili alla frode fiscale;

- il decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159, recante misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione, incentiva l'adempimento spontaneo da parte dei contribuenti, anche attraverso forme di rateizzazione più ampie e vantaggiose;
- il decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 160, riguarda, infine, la stima e il monitoraggio dell'evasione fiscale nonché il monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale, prevedendo la revisione delle cosiddette spese fiscali (*tax expenditures*) e introducendo un'attività sistematica di monitoraggio e rilevazione dell'evasione fiscale e contributiva nonché dei risultati conseguiti nell'azione di contrasto, anche al fine di darne conto nelle procedure di bilancio.

In tale rinnovato contesto, assume ancora maggiore rilevanza il ruolo del Garante del contribuente, istituito dall'articolo 13 della legge 27 luglio 2000, n. 212 – nota come Statuto dei diritti del contribuente (di seguito "Statuto") – al quale, com'è noto, sono attribuite funzioni di tutela dei contribuenti e di mediazione tra i cittadini e l'amministrazione finanziaria.



## 2. IL RUOLO E LE FUNZIONI DEL GARANTE DEL CONTRIBUENTE

Il Garante del contribuente è un organo monocratico, presente in ogni Regione e Provincia autonoma, il quale rappresenta un organismo terzo posto a tutela delle ragioni dei cittadini che si ritengono lesi da atti illegittimi del fisco o da fatti che appaiono 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. E' scelto e nominato dal Presidente della Commissione tributaria regionale e istituito presso ogni Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate e nelle Direzioni Provinciali di Trento e Bolzano.

Spetta agli uffici dell'Agenzia delle entrate assicurare al Garante le funzioni tecniche e di segreteria. A tal riguardo, la vigente Convenzione tra il Ministro e l'Agenzia delle entrate 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 le risorse umane necessarie per lo svolgimento delle sue funzioni (v. articolo 3, comma 10, della Convenzione 2016-2018).

L'attività del Garante è diretta a tutelare i diritti dei contribuenti lesi da atti e comportamenti degli uffici finanziari, nonché a svolgere nei loro confronti funzioni propulsive affinché venga assicurato il sistema di garanzie previste dall'ordinamento tributario in favore del contribuente. Di seguito sono richiamate le principali tipologie di pratiche che esso gestisce e che riguardano in particolare:

- 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 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, può svolgere le seguenti attività finalizzate alla tutela del contribuente e al miglioramento dell'organizzazione dei servizi:

- raccomandazioni ai dirigenti degli uffici (art. 13, comma 7);
- accessi agli uffici finanziari e controlli sulla funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente nonché dell'agibilità degli spazi aperti al pubblico (art. 13, comma 8);
- richiami agli uffici in tema di informazione del contribuente (art. 13, comma 9 e art. 5);

## Relazione sull'attività svolta dal Garante del contribuente | 2015

- richiami agli uffici in tema di verifiche fiscali (art. 13, comma 9 e art. 12);
- richiami in tema di rispetto dei termini previsti per il rimborso delle imposte (art. 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 (art. 13, comma 11, primo periodo);
- prospettazione dei possibili casi di rimessione in termini (art. 13, comma 11, ultimo periodo);
- i pareri per mancato o irregolare funzionamento degli uffici (art. 3 D.L. 498/1961).

Il Garante rappresenta, quindi, 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.

In base al citato articolo 13 dello Statuto, ogni sei mesi il Garante presenta una relazione sull'attività svolta al Ministro, 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 e prospettando le relative soluzioni.

Inoltre, per valorizzare il contatto qualificato tra Garante e cittadino, il legislatore ha anche previsto che annualmente tale organo presenti direttamente al Governo e al Parlamento una relazione in cui siano rappresentati 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 dell'Istituto, all'efficacia della sua azione e alla natura delle questioni segnalate nonché ai provvedimenti adottati a seguito delle segnalazioni stesse.

## 2.1 Il funzionamento

Come previsto dall'articolo 13, comma 1, dello Statuto, il Garante è nominato dal Presidente della Commissione tributaria regionale, nella cui circoscrizione è compresa la Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate<sup>1</sup>, tra gli appartenenti alle seguenti categorie:

<sup>1</sup> Il citato articolo 13, al comma 3, dello Statuto dispone che l'incarico, di durata quadriennale, è rinnovabile tenendo presenti professionalità, produttività e attività già svolta. Nel silenzio della norma, si deve ritenere, come peraltro sostenuto in precedenti relazioni, che tale valutazione spetti al soggetto titolato alla nomina, ossia al Presidente della Commissione tributaria regionale, sebbene non sia destinatario di alcuna informazione sull'attività del Garante.



## Relazione sull'attività svolta dal Garante del contribuente | 2015

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

L'attribuzione del potere di nomina dei singoli Garanti a soggetti terzi rispetto all'amministrazione finanziaria e l'individuazione di specifiche professionalità, nel cui ambito deve essere operata la scelta, è un chiaro segnale della volontà del legislatore di assicurare l'indipendenza di tale organo. Sebbene nelle norme dello Statuto non vi sia alcun riferimento al tipo di procedura da seguire per la scelta e la nomina del Garante, sin dall'anno 2000 il Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria ha fornito indicazioni ai citati Presidenti, segnalando l'opportunità di attenersi ai criteri di massima previamente individuati dal medesimo Consiglio al fine di assicurare, da un lato, uniformi criteri in tutte le Regioni e, dall'altro, modalità di individuazione dei soggetti da nominare ispirate a parametri oggettivi e comunque tali da garantire la specifica professionalità dei nominati. Inoltre, le recenti disposizioni in materia di trasparenza implicano anche l'esigenza di garantire sia una maggiore accessibilità delle procedure e dei criteri utilizzati per la scelta e nomina dei Garanti sia la pubblicità della loro attività e, in particolare, delle risoluzioni più significative al fine di facilitarne la conoscenza da parte dei contribuenti e della stessa amministrazione finanziaria, veicolando le informazioni mediante la produzione di atti, documenti e relazioni da pubblicare nel sito del Ministero dell'economia e delle finanze (v. Garante Sicilia – relazione 2<sup>a</sup> semestre). In proposito, va rilevato che, al fine di garantire la massima pubblicità dell'attività svolta dal Garante, sul predetto sito istituzionale, oltre alla presente relazione annuale e all'orario di apertura al pubblico degli uffici, sono pubblicate, su richiesta dei singoli Garanti, anche le relazioni semestrali e annuali da essi prodotte, nonché gli atti relativi alla loro nomina e il *curriculum vitae*.

In ordine alla struttura e all'organizzazione degli uffici, come nelle relazioni degli anni precedenti, molti Garanti hanno rappresentato l'esigenza di un'adeguata assegnazione di dotazioni organiche e strumentali quale fattore essenziale per il valido svolgimento delle proprie funzioni.

Di seguito si fornisce una tabella rappresentativa dei Garanti nominati e della consistenza di personale di supporto per ciascun ufficio:

## Relazione sull'attività svolta dal Garante del contribuente | 2015

SEDE (Regione o Provincia autonoma)	GARANTE DEL CONTRIBUENTE	COLLABORATORI
ABRUZZO	Prof. Avv. Giuseppe Greco	2
BASILICATA	Dr. Roberto Stella	1 con sostituzione
BOLZANO	Dr. Manfred Klammer	1 con sostituzione
CALABRIA	Dr. Costantino Salvatore	2
CAMPANIA	Dr. Raffaele Numeroso	3
EMILIA ROMAGNA	Dr. Francesco Pintor	2
FRIULI VENEZIA GIULIA	Dr. Carlo Dapelo	1
LAZIO	Dr. Elio Quiligotti	4
LIGURIA	Avv. Giampiero Mancuso	1
LOMBARDIA	Dr. Mario Blandini	2
MARCHE	Dr. Carmine Pinelli	2
MOLISE	Prof.ssa Silvia Piccinini	1 con sostituzione
PIEMONTE	Dr.ssa Anna Maria Ronchetta	3
PUGLIA	Dr. Salvatore Paracampo	4
SARDEGNA	Dr. Mauro Mura	1
SICILIA	Prof. Dr. Salvatore Forastieri	4
TOSCANA	Prof. Avv. Achille Chiappetti	2
TRENTO	Avv. Andrea Di Francia	1 con sostituzione
UMBRIA	Dr. Lodovico Principato	2
VALLE D'AOSTA	Dr. Orlando Formica	1
VENETO	Dr. Sandro Merz	2

In linea generale, la situazione complessiva delle risorse disponibili per gran parte dei Garanti è positiva, grazie all'assegnazione di personale di segreteria che svolge le proprie mansioni con impegno e professionalità. Per taluni Garanti persistono, tuttavia, situazioni di difficoltà relative essenzialmente agli strumenti necessari per l'espletamento delle funzioni di segreteria e di quelle tecniche: posta elettronica certificata, supporti telematici, linee telefoniche, attrezzatura informatica, locali adeguati, disponibilità di riviste specializzate, raccolte di codici e testi di diritto tributario (v. Garante Piemonte – relazione 1<sup>a</sup> e 2<sup>a</sup> semestre, Garante Liguria – relazione 1<sup>a</sup> semestre). Più volte, anche in passato, i Garanti hanno lamentato la mancata previsione di reali forme di autonomia organizzativa e finanziaria per disporre di risorse assegnate in via esclusiva, che assicurino loro indipendenza e incisività. In particolare, le soluzioni proposte nel corso degli anni convergono sulla necessità di recidere ogni legame funzionale del Garante con l'Agenzia delle entrate per valorizzarne l'imparzialità e l'indipendenza necessarie allo svolgimento delle relative funzioni.

## 2.2. L'esercizio delle funzioni

Nelle relazioni concernenti l'attività svolta nell'anno 2015, ma anche in quelle precedenti, i Garanti hanno rappresentato diverse criticità legate al proprio ruolo e all'esercizio delle relative funzioni, ancor più dopo la trasformazione da organo collegiale a monocratico avvenuta nel



## Relazione sull'attività svolta dal Garante del contribuente | 2015

2012<sup>2</sup>. Molti Garanti evidenziano, infatti, come l'esercizio delle proprie funzioni sia strutturalmente circoscritto alla segnalazione, all'invito, alla raccomandazione o al richiamo, senza poter influire in concreto sugli aspetti realmente critici del rapporto tra fisco e contribuenti, con il rischio di perdere credibilità e autorevolezza sia nei confronti di questi ultimi, che sperano in un loro intervento, sia verso gli stessi uffici destinatari delle loro azioni.

In particolare, i Garanti segnalano le difficoltà derivanti dall'impossibilità di agire efficacemente sulle dinamiche e i processi, tenuto conto che la legge non ha attribuito loro poteri sufficientemente incisivi (peraltro, la stessa legge non delinea nemmeno i contenuti della loro autonomia). Difatti, se da un lato, tale organo è sottratto nel suo operare ad ogni vincolo gerarchico, al contempo, è privo di mezzi di coercizione o pressione nei confronti degli uffici finanziari a fronte delle sue segnalazioni. Il legislatore gli ha riconosciuto poteri d'impulso, collocabili fra gli atti di indirizzo, direzione o coordinamento, ma che non possono incidere sulle sfere giuridiche dell'amministrazione e del contribuente.

Nelle medesime relazioni i Garanti segnalano, altresì, l'esigenza di chiarire l'ambito di competenza dei propri interventi, soprattutto in materia di tributi locali, risolvendo una questione più volte rappresentata anche nelle precedenti relazioni. In proposito, la quasi totalità degli organi dichiara di esercitare, di fatto, le proprie funzioni anche nei confronti degli enti territoriali, sebbene la legge n. 212/2000, pur contenendo principi generali per una tutela unitaria del contribuente, a prescindere dalla tipologia del soggetto attivo del rapporto d'imposta, prevede formalmente la figura del Garante soltanto con riferimento ai tributi erariali.

Sulla base di quanto affermato dai Garanti, potrebbe risultare opportuna una riflessione sull'Istituto, anche alla luce dell'attuale contesto normativo, decisamente mutato rispetto al periodo in cui era stata prevista l'istituzione di tale figura di garanzia. I cambiamenti, infatti, hanno coinvolto non solo il sistema tributario - soggetto, peraltro, alla citata revisione in virtù della legge di delega fiscale contenuta nella legge n. 23/2014 - ma anche il quadro dei rapporti costituzionali tra Stato, Regioni e enti locali, nonché l'organizzazione dell'amministrazione finanziaria caratterizzata, da ultimo, dal completamento del processo di incorporazione dell'Agenzia del territorio nell'Agenzia delle entrate e dell'Amministrazione autonoma dei Monopoli di Stato nell'Agenzia delle dogane e dalla loro successiva revisione organizzativa ad opera del decreto legislativo 157/2015.

In tale contesto, nel quale di recente si è altresì delineato un nuovo paradigma del rapporto tra amministrazione finanziaria e cittadino-contribuente, assume ancor più rilevanza la funzione sostanzialmente conciliatrice svolta dal Garante, la cui finalità non è solo di consolidamento del rapporto su basi di collaborazione e buona fede, ma anche di deflazione

<sup>2</sup> In proposito va altresì ricordato che con l'istituzione monocratica del Garante non è stata prevista "la supplenza", ovvero la sostituzione del Garante in caso di assenza o decesso del titolare (v. Garante Piemonte - relazione 1<sup>o</sup> semestre).

## Relazione sull'attività svolta dal Garante del contribuente | 2015

del contenzioso, mediante la promozione del contraddittorio in una fase precontenziosa o endoprocedimentale.

Tale impostazione è in linea, peraltro, con quanto sostenuto dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione nella sentenza n. 19667/2014, che riconosce, anche con riferimento al procedimento tributario, il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima della sua emanazione, presidiando l'esercizio dell'inalienabile diritto di difesa del cittadino e il buon andamento dell'amministrazione, sanciti dagli articoli 24 e 97 della Costituzione.

In proposito, occorre inoltre segnalare che in un numero elevato di casi, l'intervento del Garante ha consentito agli uffici finanziari di adottare provvedimenti di annullamento o rettifica in autotutela di atti impositivi, grazie all'instaurazione di un effettivo contraddittorio con il contribuente. Tale contraddittorio si è rivelato utile anche nei casi in cui il contribuente non sia pervenuto al risultato atteso, perché è comunque riuscito a chiarire la sua posizione e a ricevere maggiori spiegazioni sulle ragioni a fondamento delle decisioni degli uffici.

#### a) L'attivazione dell'autotutela

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"*.

Tale previsione rappresenta uno dei settori di maggior interesse per i contribuenti, poiché l'intervento del Garante è considerato un efficace mezzo di sostegno all'iniziativa intrapresa nei confronti dell'ufficio finanziario per indurlo ad annullare o rettificare un atto impositivo ritenuto illegittimo, ovvero, uno strumento per rafforzare la domanda proposta con il ricorso al giudice tributario e, ancora, per valutare la convenienza di tale ricorso, considerata la funzione tutoria svolta a titolo gratuito dall'Istituto.

Il citato articolo attribuisce al Garante soltanto il potere di attivazione della procedura di autotutela, ossia un intervento non vincolante, ma sollecitatorio. Al riguardo, in alcune relazioni, viene segnalata una eccessiva prudenza da parte degli uffici che spesso avviano le procedure su intervento del Garante, dando, però, l'impressione di aver attivato solo formalmente le procedure di autotutela, ma di confermare, in sostanza, i provvedimenti già adottati, senza riesaminarli (v. Garante Umbria – relazione annuale). In proposito anche il Garante della regione Abruzzo rappresenta che persiste una certa ritrosia da parte degli enti impositori a riesaminare, nonostante le sollecitazioni del Garante, le determinazioni assunte (v. Garante Abruzzo – relazione 2<sup>a</sup> semestre).



## Relazione sull'attività svolta dal Garante del contribuente | 2015

Al fine di rendere più incisiva l'azione di impulso della procedura di autotutela, il Garante per la regione Campania segnala l'opportunità di riconoscere la possibilità al contribuente – mediante specifica previsione legislativa – di proporre ricorso al Garante avverso la decisione di rigetto da parte dell'Ente impositore, conferendo al Garante il potere di valutarla, sotto il profilo della legittimità e di considerarla momentaneamente inefficace, con immediato rinvio all'ufficio per nuovo esame e per nuova definitiva decisione. Inoltre, tale valutazione dovrebbe essere tenuta in considerazione anche in sede giurisdizionale, innanzi alle Commissioni tributarie (v. Garante Campania – relazione 2<sup>a</sup> semestre).

**b) I rimborsi**

La materia dei rimborsi resta argomento di massima attenzione da parte dei contribuenti che sovente lamentano i ritardi dell'amministrazione finanziaria nella loro erogazione. Al riguardo, il Garante della Regione Puglia, in particolare, ne rappresenta le conseguenze: il ritardo genera ulteriori interessi sulla sorte capitale, con conseguenze dannose a carico dell'Erario; inoltre esso contribuisce ad incrinare il rapporto con il contribuente, il quale vede il suo diritto di credito non tutelato adeguatamente (v. Garante Puglia – relazione 2<sup>a</sup> semestre).

Inoltre, come è stato evidenziato da altri Garanti, sovente il contribuente non riesce ad ottenere il pagamento di un rimborso a lui spettante sebbene l'ufficio competente ne abbia riconosciuto la debenza (v. Garante Puglia, Garante Molise, Garante Bolzano, Garante Campania, Garante Calabria – relazioni 1<sup>a</sup> semestre; Garante Bolzano, Garante Sardegna – relazioni 2<sup>a</sup> semestre). Frequenti sono le segnalazioni e le doglianze nei confronti dei Comuni per vari problemi tra cui quelli legati all'applicazione delle imposte proprie e, in special modo, alla particolare difficoltà di ottenere rimborsi per somme indebitamente versate. A tale proposito il garante della Regione Puglia ha più volte suggerito l'opportunità di istituire una specifica commissione di inchiesta su tali fenomeni (v. Garante Puglia – relazione 2<sup>a</sup> semestre).

Specularmente, allorquando sia il contribuente ad essere debitore del fisco, taluni Garanti hanno sottolineato come l'ente impositore esiga il pagamento dell'importo dovuto in tempi certi e con l'applicazione di sanzioni ed interessi, ove previsti dalla legge (v. Garante Emilia Romagna – relazione annuale 2015).

**c) I tributi locali**

Secondo il disposto dell'art. 1, commi 3 e 4, dello Statuto dei diritti del Contribuente Regioni ed Enti locali sono tenuti ad adeguarsi ai principi dello Statuto stesso. In particolare, per ciò che rileva ai fini dell'applicazione dell'art. 13 dello Statuto con riferimento alla materia dei tributi locali, l'interpretazione giurisprudenziale, dal 2000 ad oggi, ha portato ad affermare che

## Relazione sull'attività svolta dal Garante del contribuente | 2015

la competenza del Garante sia la medesima di quella riconosciuta alle Commissioni Tributarie e, pertanto, sia estesa ai tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali e locali.

Come rilevato dalla maggior parte dei Garanti, sussistono per i contribuenti diverse difficoltà negli adempimenti legati ai tributi locali, sia per la continua normazione in materia, sia per la mancanza o l'incompletezza delle informazioni fornite dagli enti locali in merito agli obblighi previsti dalle leggi, nonché, in taluni casi, una certa lentezza o, addirittura l'assenza di una risposta a richieste di chiarimenti espresse dai Garanti. Pertanto, considerata la rapida evoluzione delle disposizioni in materia di imposizione fiscale locale e la consistenza delle pratiche gestite dai Garanti in materia di tributi locali, sebbene la loro legittimazione ad intervenire in tale ambito sia da definire con maggiore chiarezza, si rileva l'opportunità di disciplinare in maniera esaustiva i rapporti tra il Garante e le autonomie locali (v. Garante Toscana – relazioni 1<sup>a</sup> e 2<sup>a</sup> semestre).

Il Garante del contribuente per la regione Toscana evidenzia, inoltre, come gli enti territoriali minori abbiano emanato regolamenti o prassi che talora risultano in contrasto con i principi posti dalle norme di legge (v. Garante Toscana – relazione 1<sup>a</sup> semestre).

La Corte di Cassazione, Sezione tributaria con sentenza n. 21513 del 6 ottobre 2006, ha precisato che la tutela dell'affidamento è applicabile anche ai rapporti fra contribuenti ed ente impositore diverso dall'amministrazione finanziaria dello Stato. In particolare, il giudice di legittimità avalla la tesi secondo la quale il principio di tutela del legittimo affidamento del cittadino "trovando origine nella Costituzione, e precisamente negli artt. 3, 23, 53 e 97, espressamente richiamati dall'art. 1 del medesimo Statuto, è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico e costituisce uno dei fondamenti dello Stato di diritto nelle diverse articolazioni, limitandone l'attività legislativa e amministrativa". Pertanto, l'art. 10, comma 1 dello Statuto dei diritti del contribuente – a differenza di altre norme dello Statuto, che presentano un contenuto innovativo rispetto alla legislazione preesistente – si limita ad esplicitare tale principio in materia tributaria.

#### d) L'interpretazione normativa e le altre questioni

Nonostante le innovazioni intervenute sia sul fronte della produzione normativa – mediante l'emanazione dei citati decreti in attuazione della "Delega fiscale" (legge n. 23/2014) – sia sul fronte delle modalità operative dell'amministrazione finanziaria volte a conseguire l'obiettivo di migliorare il livello di *compliance* fiscale, i Garanti segnalano la persistenza di alcune difficoltà nell'applicazione di alcune norme in materia tributaria.

A tale proposito, si fa riferimento in primo luogo all'istituto della compensazione previsto dall'articolo 8, comma 1, dello Statuto il quale dispone, in via generale, che "l'obbligazione



## Relazione sull'attività svolta dal Garante del contribuente | 2015

tributaria può essere estinta anche per compensazione" (v. Garante Trento – relazione 1<sup>a</sup> semestre e relazione annuale).

Il medesimo Garante segnala inoltre: alcune criticità riguardanti il legittimo affidamento che costituisce un principio cardine dell'ordinamento giuridico ed è espressamente riconosciuto anche nel sistema tributario dall'articolo 10 dello Statuto, il quale riconosce in capo al contribuente il diritto di invocare la tutela dell'affidamento e della buona fede (v. Garante Trento – relazione 1<sup>a</sup> semestre); talune incertezze con riferimento al pagamento delle imposte dirette mediante cessione di beni culturali secondo quanto dispone l'articolo 7 della Legge 2 agosto 1982, n. 512, recante "Regime fiscale dei beni di rilevante interesse culturale" (v. Garante Trento – relazione 1<sup>a</sup> semestre).

Un altro aspetto che emerge dalle relazioni periodiche dei Garanti attiene all'attività interpretativa delle norme in materia tributaria. In particolare, ad avviso del Garante della Regione siciliana, questa dovrebbe essere esercitata dal Ministero dell'economia e delle finanze. Nella prassi, invece, è l'ente impositore ad interpretare una norma non chiara, fornendo, non di rado, la soluzione più cautelativa possibile, sebbene anche altre interpretazioni, più favorevoli al contribuente, siano parimenti ammissibili (v. Garante Sicilia – relazione 1<sup>a</sup> semestre).

Il Garante della Puglia segnala, inoltre, la problematica relativa all'applicabilità dell'istituto della prescrizione, di cui all'articolo 2946 c.c., all'azione di riscossione coattiva delle imposte. Al riguardo, rileva che "Equitalia assume che ad essa non compete disporre della estinzione della pretesa perché non ha la disponibilità di questa" (v. Garante Puglia – relazione 2<sup>a</sup> semestre). Secondo il citato Garante, dal combinato disposto dell'articolo 25 D.P.R. n. 602/72 e dell'art. 2946 c.c. emerge che vi è una fase di decadenza per l'iscrizione a ruolo e per la notifica della cartella, e una fase di prescrizione di carattere generale, decorrente dalla notifica stessa e che, in assenza di atti interruttivi, si compie con il decorso di dieci anni e ciò a prescindere dal fatto che l'iscrizione sia conseguente ad una sentenza o ad un atto impositivo definitivo. Pertanto, nel momento in cui il contribuente eccepisce tale prescrizione, risultando questa incontrovertibile, Equitalia avrebbe l'obbligo di disporre l'estinzione della pretesa nella fase di riscossione.

Con riferimento ai tributi erariali, i Garanti segnalano il considerevole aumento delle richieste di chiarimenti per quanto attiene all'interpretazione di norme tributarie, alle modalità di versamento delle somme dovute all'Erario, all'urgenza ed all'incertezza dei tempi dell'adempimento e alla sussistenza di obblighi tributari in determinate fattispecie (v. in proposito Garante Veneto – relazione 2<sup>a</sup> semestre).

Per quanto concerne il tema delle innovazioni normative in materia tributaria, il Garante per la Regione Toscana evidenzia l'opportunità di una revisione da parte del legislatore dello Statuto dei diritti del contribuente, in ragione delle molteplici modifiche legislative di dettaglio intervenute a partire dalla sua entrata in vigore. Sarebbe altresì opportuno armonizzare l'ordinamento in materia tributaria rispetto alle innovazioni introdotte dalle nuove disposizioni

Relazione sull'attività svolta dal Garante del contribuente | **2015**

---

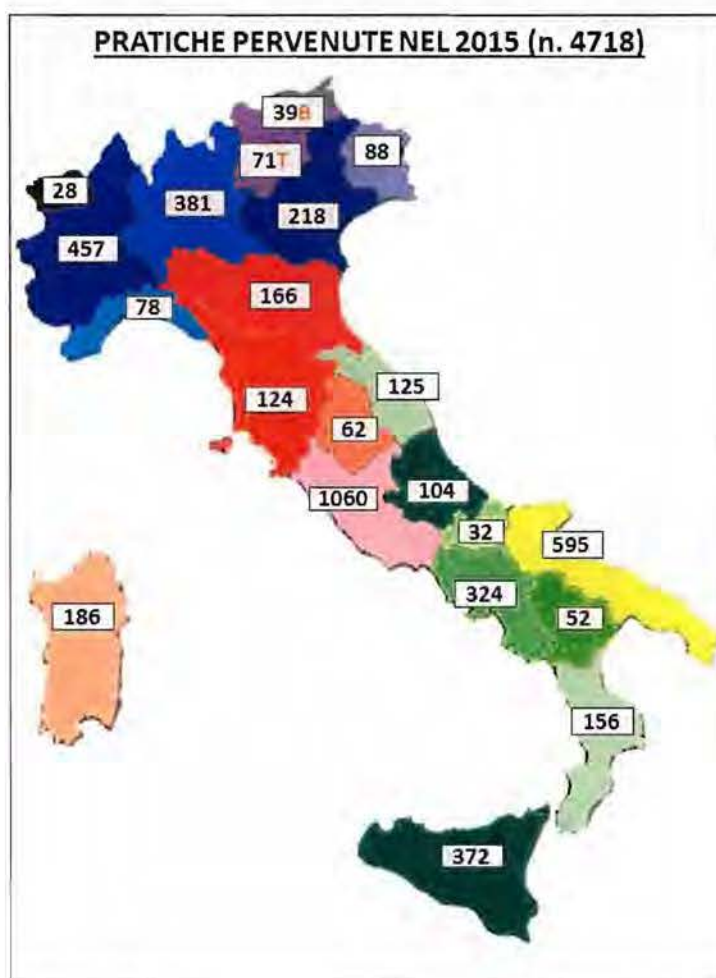
europee di garanzia dei cittadini nei confronti della pubblica amministrazione (v. Garante Toscana – relazione 1<sup>^</sup> e 2<sup>^</sup> semestre).



### 3. L'ATTIVITÀ SVOLTA DAI GARANTI

Il Garante del contribuente svolge diverse attività che originano dalle specifiche richieste dei contribuenti. Di seguito sono riportate le principali informazioni relative all'attività svolte nell'anno 2015, con evidenza delle principali questioni oggetto di intervento e dei relativi esiti.

Nel corso del 2015, i Garanti hanno gestito complessivamente **4.718** richieste. La figura seguente mostra come tali istanze pervenute si sono distribuite per ciascuna Regione e permette di avere uno scenario complessivo della quantità di pratiche gestite da ciascun Garante.

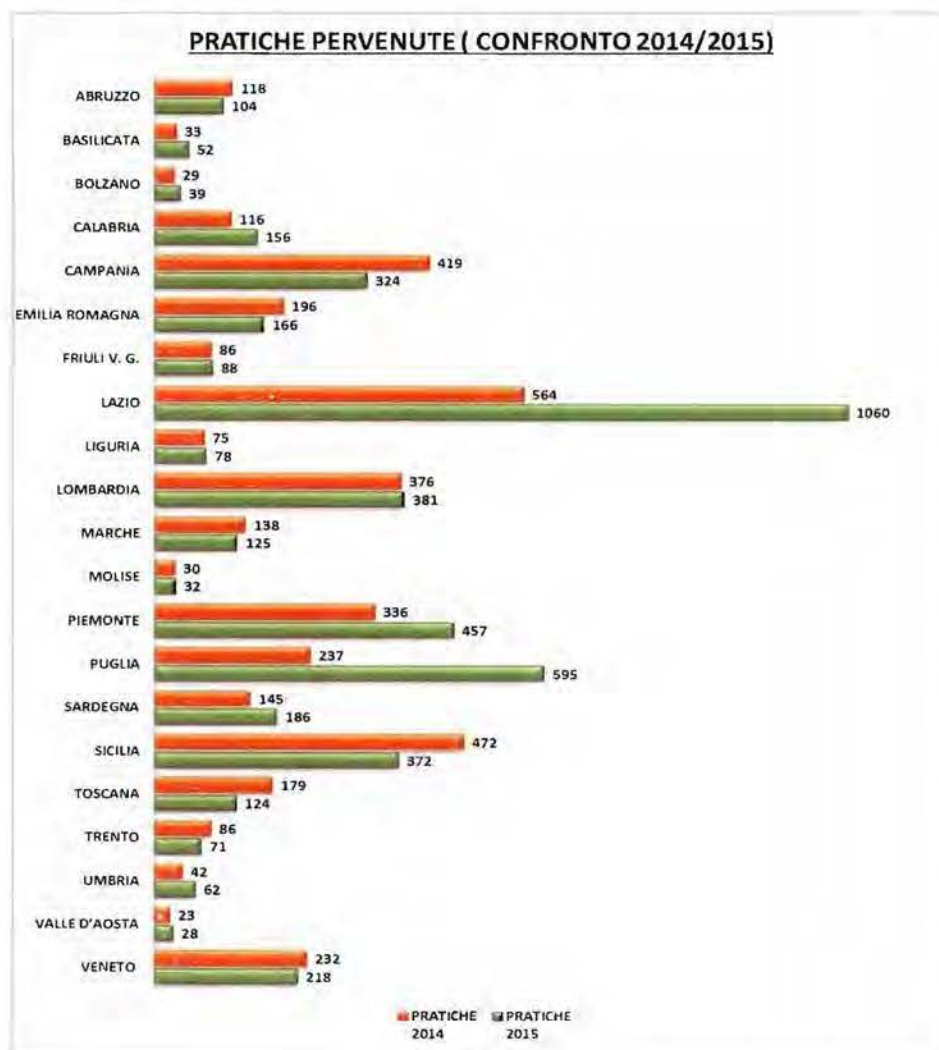


Tra il 2014 ed il 2015, le pratiche sono aumentate di circa il **20%**. Infatti, sono passate da un totale di **3.932** nel 2014 ad un totale di **4.718** nel 2015. Tale aumento, come esplicitato numericamente dal grafico sottostante, non rappresenta un fenomeno generalizzato tra le diverse Regioni, osservando le quali è possibile individuare Regioni in cui l'incremento è stato particolarmente rilevante (ad esempio, in Puglia – che rappresenta la Regione in cui si è

## Relazione sull'attività svolta dal Garante del contribuente | 2015

registrato l'aumento più consistente - l'incremento è stato del 151% rispetto al 2014) ed altre in cui, al contrario, si è invece verificato un calo delle pratiche gestite (ad esempio, in Toscana - che rappresenta la regione con la diminuzione più incisiva - si è registrato un calo delle pratiche pari al 31% rispetto al 2014).

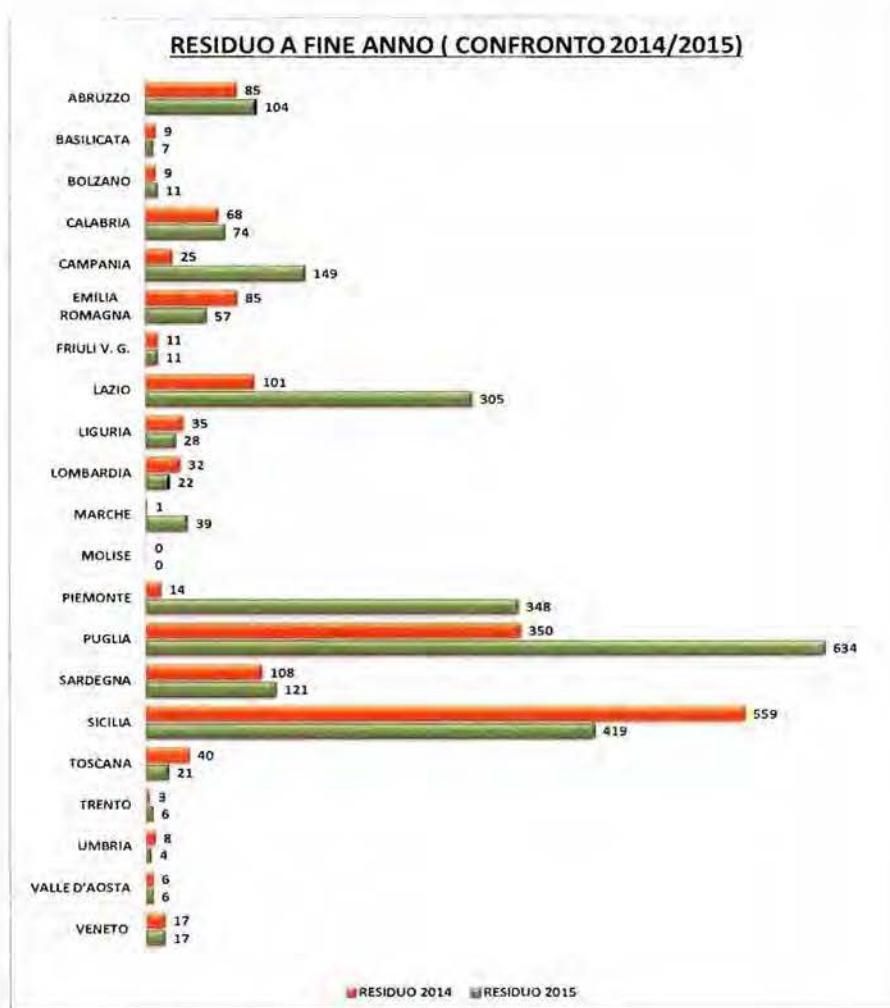
In particolare, l'aumento sostanziale delle pratiche rispetto al 2014 pervenute in Puglia (+151%), Lazio (+88%) e Piemonte (+36%) riguarda le richieste relative al calcolo dell'imposta di registro presentate dai medici specializzati beneficiari della sentenza n.17243/2012 con cui il Tribunale civile di Roma ha riconosciuto loro un risarcimento per il lavoro svolto presso gli ospedali durante gli anni di specializzazione.



## Relazione sull'attività svolta dal Garante del contribuente | 2015

Risulta in aumento anche la percentuale delle pratiche che, a fine anno, risultano ancora in attesa di risposta da parte dell'Ente impositore (**51%** nel 2015 rispetto al 40% del 2014). Nel dettaglio, il fenomeno risulta particolarmente evidente per Lazio, Piemonte e Puglia dove ha avuto impatto l'aumento delle pratiche da gestire a seguito della citata sentenza del Tribunale civile di Roma.

L'aumento delle pratiche che rimangono in attesa genera un clima di incertezza nel contribuente e alimenta la sfiducia e la rigidità da parte dello stesso che, generalmente, si trova a dover ricorrere alla Commissione Tributaria. L'esito di tale meccanismo è l'alimentazione del contenzioso che comporta inevitabili conseguenze negative, sia per l'amministrazione finanziaria sia per il contribuente, e che risulta ancora più gravoso qualora, all'esito dei giudizi, risulta determinato da accertamenti illegittimi.

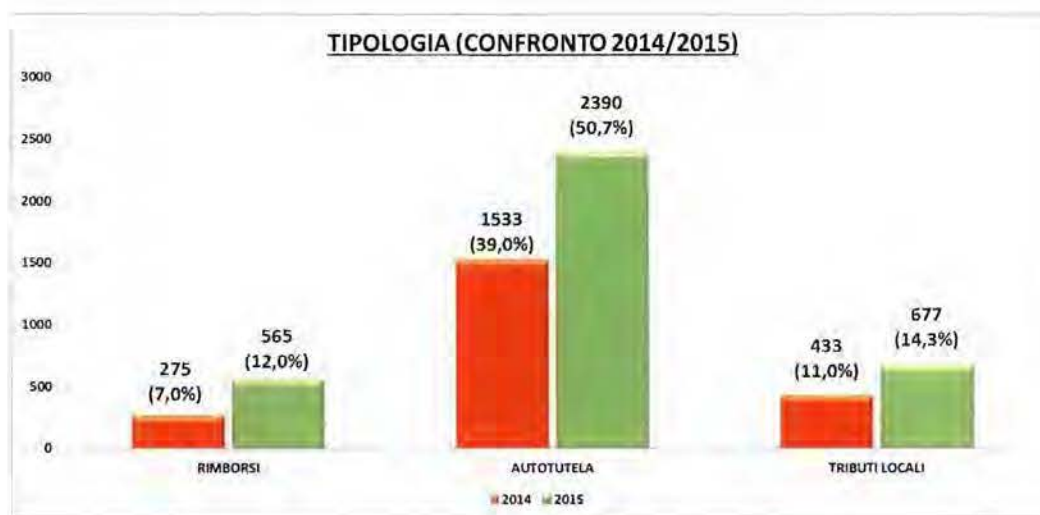




## Relazione sull'attività svolta dal Garante del contribuente | 2015

### 3.1. Le principali questioni oggetto di intervento

L'attività dei Garanti nel 2015, così come nel 2014, ha riguardato prevalentemente l'attivazione dell'istituto dell'autotutela, segnalazioni concernenti i rimborsi e i tributi locali, nonché questioni relative all'interpretazione e all'applicazione di disposizioni tributarie. La rimanente parte di comunicazioni comprende varie tipologie di istanze, come richieste di informazioni e consulenza, 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.



Come si evince dal grafico, le richieste dei contribuenti relative alla procedura dell'autotutela sono state pari al **50,7%** del totale, con un aumento di circa 12 punti percentuali rispetto all'anno precedente. Risulta in aumento anche la percentuale di richieste di rimborso, passate dal 7% del 2014 al **12%** nel 2015, nonché le istanze relative ai tributi locali, la cui percentuale è passata dall'11% al **14,3%**.

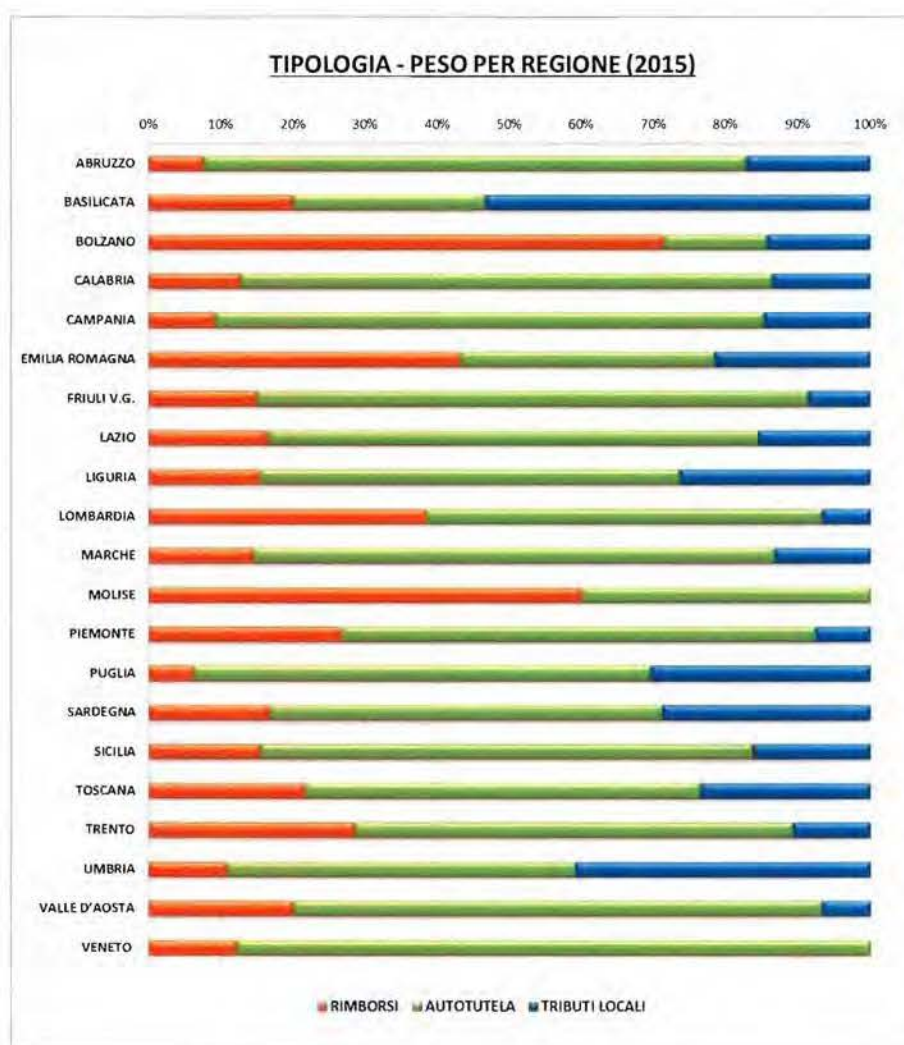
Tale fenomeno, se da un lato, evidenzia l'incrementata necessità del contribuente di rivolgersi al Garante per far valere i propri diritti, soprattutto in merito ai tributi locali, dall'altro funge da stimolo per rafforzare ulteriormente l'attività di semplificazione normativa e di facilitazione degli adempimenti tributari svolta dal Governo e dall'amministrazione finanziaria, soprattutto negli ultimi anni.

Il seguente grafico ha l'obiettivo di evidenziare il peso che la gestione di rimborsi, tributi locali e autotutela (in quest'ultima fattispecie possono essere ricompresi anche i rimborsi ed i tributi locali) hanno sul lavoro degli uffici del Garante. Nel dettaglio, si può notare come la



## Relazione sull'attività svolta dal Garante del contribuente | 2015

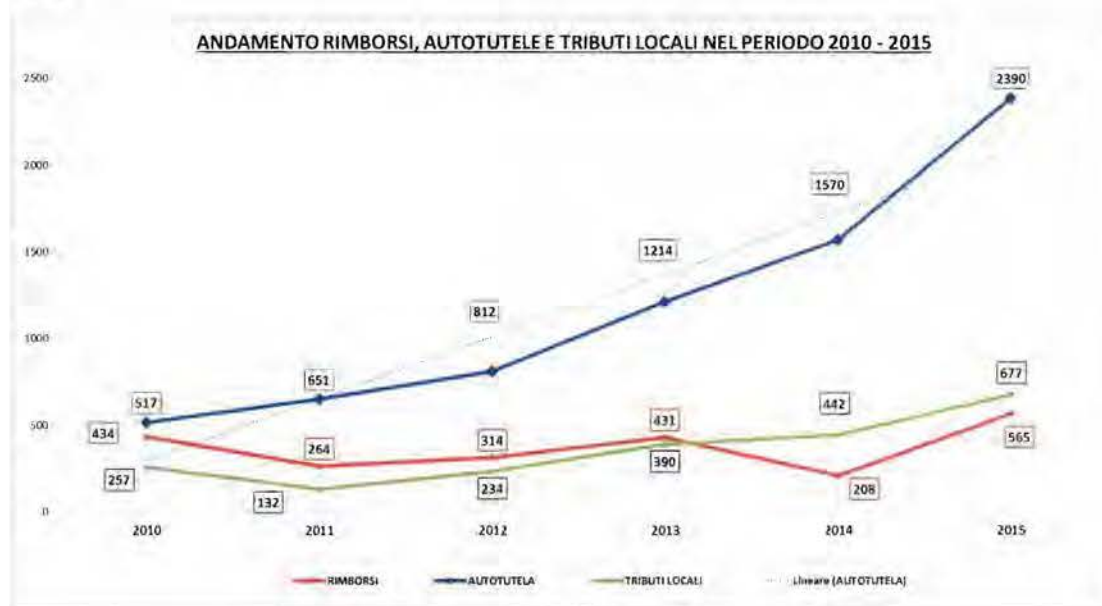
distribuzione del peso delle attività non sia particolarmente omogenea tra Regioni, ma rispecchia le caratteristiche e le criticità proprie di ciascuna realtà territoriale.



Il grafico che segue, invece, illustra l'andamento di rimborsi, autotutele e tributi locali nel periodo 2010-2015 e permette di evidenziare come l'incremento delle istanze gestite con l'autotutela non sia solo un fenomeno registrato tra il 2014 e il 2015, ma rappresenta un *trend* già iniziato a partire dal 2010 e che, in quest'ultimo anno, si è notevolmente incrementato. Il numero delle autotutele è passato da un totale di 517 nel 2010 ad un totale di 2.390 nel 2015 (+362%). In proposito, si ricorda che le istanze di autotutela si instaurano, nella maggior parte dei casi, su questioni relative all'accertamento e alla riscossione dei tributi erariali.

## Relazione sull'attività svolta dal Garante del contribuente | 2015

L'incremento del numero delle pratiche riguardanti le richieste di rimborso e i tributi locali, invece, risulta più moderato. In particolare, le richieste di rimborso risultano sostanzialmente costanti nel corso dei sei anni, mentre si nota un incremento per le pratiche riguardanti i tributi locali.



Da questi dati sembra emergere un crescente apprezzamento dei contribuenti nell'operato del Garante, visto quale organo di difesa e garanzia al quale affidarsi per il riconoscimento dei propri diritti.

Nello scorso esercizio i Garanti hanno lavorato complessivamente circa **6.284** pratiche, di cui 1.566 in carico già dal 2014 e 4.718 pervenute nel 2015. E' necessario, inoltre, precisare che essi gestiscono anche molte richieste verbali, a seguito di chiamate telefoniche o accesso diretto da parte dei contribuenti, che in taluni casi si risolvono mediante contatti diretti con gli uffici finanziari competenti e per i quali c'è una particolare attenzione per evitare l'insorgere di eventuali contenziosi.

Nell'insieme di tali attività sono state evidenziate condotte improprie da parte degli Uffici relativamente ai tempi di risposta previsti dalla legge: essi sono, infatti, tenuti a rispondere alle richieste e agli interventi del Garante entro il termine di trenta giorni, ma tale termine, in molti casi, non viene rispettato (v. Garante Basilicata - relazione 1<sup>a</sup> semestre e annuale; Garante Molise - relazione 1<sup>a</sup> semestre; Garante Puglia - relazione 1<sup>a</sup> semestre; Garante Abruzzo - relazione 1<sup>a</sup> e 2<sup>a</sup> semestre; Garante Emilia Romagna - relazione 1<sup>a</sup> semestre).

Un altro fenomeno emerso (v. Garanti Trento, Bolzano, Abruzzo, Molise e Puglia - relazione 1<sup>a</sup> semestre) è quello relativo ai malfunzionamenti dovuti all'organizzazione degli uffici che comportano una carenza nell'offerta e qualità dei servizi erogati ai contribuenti.

## Relazione sull'attività svolta dal Garante del contribuente | 2015

### 3.2. Gli esiti delle pratiche gestite

Un altro dato interessante è rappresentato dall'esito delle pratiche gestite dai Garanti che, salvo i casi in cui il contribuente rinunci alla propria istanza, possono classificarsi come favorevoli, parzialmente favorevoli o contrarie al contribuente.



Come si evince dal grafico, il **27%** sono stati gli esiti favorevoli al contribuente, il **10%** sono quelli parzialmente favorevoli mentre il **43%** hanno avuto un esito contrario al contribuente. Il **5%** sono state le rinunce da parte del contribuente mentre il **15%** sono le pratiche ancora in attesa di risposta.

Da questa situazione si desume che, grazie all'intervento del Garante, si è certamente evitato un possibile contenzioso con riguardo al 32% delle controversie (pratiche con esito favorevole al contribuente più le rinunce dello stesso). Inoltre, potremmo ipotizzare che per le pratiche contrarie al contribuente, visto l'intervento del Garante, il contribuente meglio interpreti la bontà della pretesa avanzata dall'amministrazione finanziaria, adempiendo spontaneamente agli obblighi imposti invece di fare ricorso. In tal modo, ne consegue anche un miglioramento della fiducia del contribuente nel sistema fiscale nel suo complesso (v. Garante Piemonte – relazione 1<sup>a</sup> semestre).



## Relazione sull'attività svolta dal Garante del contribuente | 2015

La figura del Garante è, dunque, fondamentale per il rafforzamento del rapporto di fiducia tra l'amministrazione finanziaria e il contribuente in quanto, chiedendo chiarimenti e documentazione all'ufficio impositore, chiarisce la situazione che può sembrare complessa al contribuente, portando quest'ultimo al pagamento dovuto o all'attivazione dell'autotutela. Tale ruolo risulta tanto più fondamentale alla luce del fatto che l'intervento del Garante è privo di oneri per contribuente che, quindi, considera positivamente tale organo che, in quest'ottica, rappresenta un punto di riferimento essenziale non solo per i contribuenti, ma anche per gli stessi uffici finanziari che possono instaurare attraverso il Garante un dialogo con il contribuente nei casi in cui la fiducia nel rapporto tra contribuente e fisco è venuto meno (v. Garante Friuli Venezia Giulia – relazione 1<sup>a</sup> semestre).

Inoltre, il Garante, come referente esperto nel settore della politica fiscale, può individuare meglio le criticità locali e finalizzare le metodologie d'intervento in funzione delle singole realtà territoriali ed economiche. A carattere esemplificativo, sono state sottolineate la questione relativa all'annullamento degli atti impositivi connessi ai furti d'identità e all'accertamento del valore degli immobili ai fini dell'imposta di registro (v. Garante Veneto – relazione 2<sup>a</sup> semestre). Infine, va ricordato il tema relativo all'attuazione del federalismo fiscale e, a tal proposito, viene segnalato che, se da un lato, il federalismo fiscale ha il pregio di conformare maggiormente le scelte pubbliche alle preferenze, variabili sul territorio, dei contribuenti e di responsabilizzare gli amministratori locali nelle loro scelte gestionali esso, dall'altro, può indebolire l'azione redistributiva del Governo centrale e, se non correttamente applicato, indurre disuguaglianze nell'offerta di servizi pubblici (v. Garante Trento – relazione annuale).

#### 4. LE PROPOSTE IN MATERIA TRIBUTARIA AVANZATE DAI GARANTI

I Garanti dei contribuenti hanno avanzato, nel corso del 2015, alcune proposte, anche di revisione normativa, volte principalmente a facilitare gli adempimenti tributari e, più in generale, a razionalizzare e semplificare il sistema normativo con l'obiettivo di renderlo più equo ed efficiente. A tal fine, i citati organi hanno richiamato l'attenzione sulla necessità di assicurare in concreto il rispetto e l'attuazione dei principi sanciti dallo Statuto con particolare riferimento alla questione della *irretroattività delle norme tributarie in particolare per quanto riguarda i tributi locali* (segnalata dal Garante del contribuente della Regione siciliana e dal Garante per la Regione Campania con la relazione del 1<sup>o</sup> semestre 2015), alla *colpevolezza* (v. Garante Trento – relazione annuale), alla *certezza del diritto* (v. Garante Trento – relazione annuale; Garante Puglia – relazione 1<sup>o</sup> semestre), al *contraddittorio endoprocedimentale* (v. Garante Liguria - relazione 1<sup>o</sup> semestre), all'obbligo per l'Amministrazione finanziaria di *rendere agevole la conoscenza delle disposizioni legislative e amministrative in materia tributaria* (v. Garante Trento – relazione annuale).

Inoltre, come evidenziato dal Garante della Campania, per agevolare l'adempimento spontaneo risulta fondamentale mettere il contribuente nelle condizioni di poter adempiere ai propri obblighi fiscali in maniera semplice e chiara (art. 2 dello Statuto), consentendogli, inoltre, di effettuare interrogazioni *on-line* sulle proprie posizioni debitorie (v. Garante Campania - relazione 1<sup>o</sup> semestre).

In merito all'istituto dell'autotutela, il Garante del contribuente per la regione Campania propone che il legislatore possa accordare al contribuente la possibilità di proporre ricorso al Garante avverso la decisione di rigetto delle istanze di autotutela conferendogli il potere di valutarla, di rilevare i vizi di legittimità e di considerarla momentaneamente inefficace, con immediato rinvio all'ufficio per nuovo esame e per una nuova decisione, questa volta definitiva, alla luce delle considerazioni e dei rilievi svolti con la pronuncia di temporanea inefficacia adottata dal Garante. Questa soluzione – continua il citato Garante - consentirebbe di attuare, nel rispetto delle esigenze dell'amministrazione e del cittadino, una migliore tutela di quest'ultimo, lasciando nel contempo all'ufficio una completa libertà di autodeterminazione in ordine alla sorte da riservare al proprio atto, ferma restando l'impugnabilità delle decisioni definitive emesse dall'ufficio nella sede giurisdizionale (v. Garante Campania – relazione 1<sup>o</sup> semestre).

Il Garante del contribuente per la Regione siciliana, tra le sue conclusioni, auspica l'istituzionalizzazione dell'intervento del Garante in sede di mediazione tributaria e di conciliazione giudiziaria, magari limitata a controversie di valore non eccessivo e su esplicita richiesta del contribuente interessato (v. Garante Sicilia – relazione 1<sup>o</sup> semestre).

Il Garante del contribuente per la regione Molise auspica, invece, che il parere del Garante reso in sede di attivazione dell'autotutela presso l'amministrazione fiscale possa essere prodotto in



## Relazione sull'attività svolta dal Garante del contribuente | 2015

giudizio e valutato dal Giudice in caso di ricorso alle Commissioni Tributarie (v. Garante Molise - relazione 2<sup>a</sup> semestre).

Inoltre, viene ribadita dai Garanti la necessità che le disposizioni tributarie siano rispettose del fondamentale principio di chiarezza e trasparenza, prescritto dall'art. 2 dello Statuto (v. Garante Trento - relazione annuale; Garante Sardegna - relazione 2<sup>a</sup> semestre). Viene richiamata l'attenzione sulla comprensibilità degli atti tributari soprattutto da parte dei destinatari che non hanno mezzi economici per servirsi di un ausilio tecnico-giuridico (v. Garante Bolzano - relazione 2<sup>a</sup> semestre).

Le relazioni dei Garanti hanno, ancora, rilevato la necessità di attribuire a tale organo un'indispensabile autonomia, anche amministrativa e logistica, onde consentirgli di esercitare con maggiore indipendenza ed incisività la propria funzione. In particolare taluni Garanti suggeriscono una riorganizzazione degli uffici del Garante che preveda, a livello centrale, un coordinamento che sia in grado di uniformare le procedure e creare la necessaria sinergia per affrontare con maggiore efficacia il confronto con gli enti impositori (v. Garante Sicilia - relazione 2<sup>a</sup> semestre). Punto di attenzione deve essere riservato anche alla qualità del materiale informatico fornito ai Garanti, che devono poter avere gli strumenti utili all'espletamento delle loro funzioni (v. Garante Piemonte - relazione 1<sup>a</sup> e 2<sup>a</sup> semestre).

Infine, emerge la problematica relativa alla visibilità dell'ufficio del Garante poiché la sua figura risulta ancora poco conosciuta dalla maggioranza dei contribuenti - tipicamente privati e piccoli imprenditori - che potrebbero invece beneficiarne. Sarebbe così possibile rendere la figura del Garante uno strumento realmente efficace nella realizzazione del rapporto di fiducia tra amministrazione e contribuente (v. Garante Piemonte - relazione annuale; Valle d'Aosta - relazione 1<sup>a</sup> semestre; Garante Sardegna - relazione 2<sup>a</sup> semestre e annuale) in uno scenario globale nel quale si coglie l'intento del contribuente di affidarsi a un soggetto terzo, quale appunto il Garante per la risoluzione delle sue problematiche tributarie (v. Garante Lazio - relazione 1<sup>a</sup> semestre).



PAGINA BIANCA



\*170520018730\*