



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI
"M. FANNO"**

**DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO, INTERNAZIONALE E
COMUNITARIO**

**CORSO DI LAUREA TRIENNALE
IN ECONOMIA**

PROVA FINALE

**"IL NUOVO ASSETTO DEL GARANTE DEI DIRITTI DEL
CONTRIBUENTE: POTERI E LIMITI"**

**RELATORE:
CH.MO PROF. MARCELLO POGGIOLI**

**LAUREANDA: CHIARA DE BATTISTI
MATRICOLA N. 2034926**

ANNO ACCADEMICO 2023 – 2024

Dichiaro di aver preso visione del “Regolamento antiplagio” approvato dal Consiglio del Dipartimento di Scienze Economiche e Aziendali e, consapevole delle conseguenze derivanti da dichiarazioni mendaci, dichiaro che il presente lavoro non è già stato sottoposto, in tutto o in parte, per il conseguimento di un titolo accademico in altre Università italiane o straniere. Dichiaro inoltre che tutte le fonti utilizzate per la realizzazione del presente lavoro, inclusi i materiali digitali, sono state correttamente citate nel corpo del testo e nella sezione ‘Riferimenti bibliografici’.

I hereby declare that I have read and understood the “Anti-plagiarism rules and regulations” approved by the Council of the Department of Economics and Management and I am aware of the consequences of making false statements. I declare that this piece of work has not been previously submitted – either fully or partially – for fulfilling the requirements of an academic degree, whether in Italy or abroad. Furthermore, I declare that the references used for this work – including the digital materials – have been appropriately cited and acknowledged in the text and in the section ‘References’.

Firma (signature)

Chiara De Battisti

INDICE

Introduzione	1
CAPITOLO UNO	2
Il ruolo del Garante dei diritti del contribuente	2
1.1 Definizione e istituzione del Garante: origine e scopo.....	2
1.2 Analisi dei principali compiti e funzioni del Garante nel tutelare i diritti del contribuente	5
CAPITOLO DUE	8
La recente riforma e il nuovo assetto istituzionale	8
2.1 Le cause che hanno portato alla riforma dello Statuto dei diritti del contribuente.....	8
2.2 La riforma recente che ha influenzato l'assetto istituzionale del Garante e successive modifiche normative sull'efficacia, l'indipendenza e le responsabilità del Garante.....	11
2.2.1 Principi generali.....	11
2.2.2 Divieto di analogia.....	12
2.2.3 Principio del contraddittorio.....	12
2.2.4 Chiarezza e motivazione degli atti.....	13
2.2.7 Vizi delle notificazioni.....	15
2.2.8 Conservazione degli atti.....	15
2.2.9 Autotutela obbligatoria.....	15
2.2.10 Garante nazionale del contribuente.....	16
2.2.11 La soppressione dei garanti regionali del contribuente.....	17
CAPITOLO TRE	18
Confronto tra la vecchia e la nuova disciplina riguardante i poteri del Garante dei diritti del contribuente	18
3.1 Differenza dei poteri conferiti al Garante per adempiere ai compiti istituzionali attraverso la nuova e la precedente disciplina.....	18
3.2 Casi in cui il Garante dei diritti del contribuente ha esercitato i suoi poteri.....	20
3.2.1 1° Caso.....	20
3.2.2 2° Caso.....	22
CAPITOLO QUATTRO	24
Le differenze dei limiti del Garante stabiliti dal vecchio e nuovo decreto	24
4.1 I limiti giuridici, procedurali e pratici che vincolano e vincolavano l'azione del Garante del contribuente.....	24
4.1.1 Gli aspetti negativi della figura del Garante nazionale.....	24
4.2 Le possibili soluzioni per superare o mitigare i limiti del Garante del contribuente.....	26
Conclusioni	29
Bibliografia	31
Giurisprudenza	33
Altra documentazione consultata	33

Introduzione

Prima di vedere come possano mutare i compiti e le mansioni del Garante del contribuente, è utile comprendere quale sia il ruolo esercitato da questa figura. Il principale elemento da tenere in considerazione è intendere il Garante del contribuente come un organo di mediazione vero e proprio, esattamente a metà strada tra le esigenze dei cittadini e quelle dell'amministrazione finanziaria. È, di fatto, uno strumento sul quale i cittadini possono contare per far valere i loro diritti.

Con l'inizio del nuovo millennio, molte cose sono cambiate (e altre, forse, dovranno cambiare) in vari campi e sotto molti punti di vista. Il panorama giuridico, in particolare, risulta caratterizzato da un momento riformatore di grande importanza. Siamo al cospetto, infatti, di notevoli modificazioni dell'ordinamento, con particolare riferimento alla materia tributaria e a quella relativa ai procedimenti civile, penale e tributario. Al riguardo, infatti, occorre focalizzare l'attenzione su particolari e nuovi istituti giuridici che si propongono di migliorare il rapporto esistente tra pubblica amministrazione e contribuente, rendendolo più trasparente e maggiormente equilibrato. Il riferimento è, da un lato, allo Statuto del contribuente e, dall'altro, alla riforma del processo in generale (e quindi anche di quello tributario), che oggi assume la più significativa denominazione di "*giusto processo*". Si tratta di norme che assumono notevole rilievo in virtù del loro specifico obiettivo, che è quello di tutelare il cittadino nei suoi rapporti con l'ente pubblico (Sodo A. e Sodo R., 2001).

Questo elaborato si baserà sull'analisi della riforma che ha comportato la modifica dell'assetto del Garante dei diritti del contribuente e dei suoi poteri e limiti. Il primo capitolo tratterà l'origine e i principali compiti del Garante nel tutelare i diritti dei contribuenti. Il capitolo successivo approfondirà il recente decreto 219/2023 e come questo ha influenzato l'assetto istituzionale del Garante. Il terzo capitolo proseguirà con un confronto tra la vecchia e la nuova disciplina riguardante i poteri del Garante. L'ultimo capitolo tratterà le differenze dei limiti del Garante stabiliti dal vecchio e nuovo decreto e le possibili soluzioni per superare o mitigare tali limiti, al fine di giungere a concrete conclusioni sul ruolo e l'importanza del Garante nel tutelare la correttezza e trasparenza del sistema fiscale.

CAPITOLO UNO

Il ruolo del Garante dei diritti del contribuente

1.1 Definizione e istituzione del Garante: origine e scopo

Il Garante del contribuente è un istituto che è stato introdotto e regolato dall'art. 13 della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente, a cui era demandato il compito di vigilare concretamente per verificare eventuali violazioni in materia tributaria e fiscale, oltre che di proporre adeguate modifiche volte a migliorare la tutela del contribuente e ad assicurare l'equilibrio tra le parti dell'obbligazione tributaria. Nel nostro ordinamento, due possono essere i riferimenti concettuali in merito alla figura del Garante: il "difensore civico" e le Autorità amministrative indipendenti. La figura del difensore civico è stata prevista in Italia al livello della fonte statutaria di alcune Regioni, come una sorta di raccordo tra P.A. e cittadino. La figura, istituzionalizzata anche a livello provinciale e comunale, si collega alla tutela delle posizioni giuridiche soggettive del cittadino e alla garanzia dell'imparzialità e del buon andamento della pubblica amministrazione. Con la legge n. 127/1997 il difensore civico, oltre a svolgere controllo di legittimità sugli atti sottopostigli, ha assunto potere sostitutivo nei confronti delle amministrazioni comunali. Nell'ipotesi di ritardo o omissione del compimento di atti obbligatori per legge da parte delle amministrazioni richiamate, il difensore civico, dopo aver inutilmente invitato a provvedere, nomina un commissario *ad acta*, che provvede entro 60 gg. in sostituzione dell'organo di governo locale inadempiente.

Le Autorità amministrative indipendenti pur non avendo poteri di gestione diretta dell'attività amministrativa, detengono poteri di indirizzo, di informazione e anche di tipo repressivo e sanzionatorio (si pensi alla Consob). L'art. 13 dello Statuto dei diritti del contribuente disciplina in modo specifico la composizione, la nomina e il funzionamento del Garante (Arcuri G.).

Nel contesto della l. n. 212/00, la figura del Garante assume un ruolo di primaria importanza, poiché materializza e solidifica principi quali la buona fede e l'affidamento, che sono l'impalcatura e l'essenza stessa dello Statuto.

Le peculiari prerogative e connotazioni funzionali, che ammantano il Garante, ne hanno reso difficile l'omologazione ad altre figure istituzionali già presenti all'interno dell'ordinamento nazionale e comunitario. Così, la più parte degli studiosi e della giurisprudenza s'è dichiarata propensa ad escludere che il Garante appartenga al *genus* delle autorità amministrative indipendenti (Poggioli M., 2011).

La figura del “Garante del contribuente” ha avuto la sua consacrazione ufficiale quale organo amministrativo inizialmente collegiale e, successivamente, divenuto monocratico, istituito presso ogni Direzione regionale dell'agenzia delle Entrate e delle province autonome di Trento e Bolzano (Villani A. e Villani M., 2024).

Nel testo originario dello Statuto, la nomina dei componenti del Garante era affidata al Ministro delle Finanze, ipotesi che avrebbe privato l'istituto dei caratteri di indipendenza e di credibilità necessari per il suo operare. Nel corso dell'iter parlamentare, un emendamento ha spostato la fase della scelta dei membri all'esterno dell'Amministrazione Finanziaria e, più in generale, della P. A. (Arcuri G.).

Come anticipato, la prima formulazione dell'articolo 13 della legge 212/2000, prevedeva la composizione collegiale dell'organo del “Garante del contribuente”, in quanto originariamente composto da tre membri scelti e nominati dal Presidente dell'allora Commissione tributaria regionale (o di sua sezione distaccata) nella cui circoscrizione era compresa la Direzione regionale delle entrate.

Successivamente, a decorrere dal 1° gennaio 2012, il “Garante del contribuente” ha mutato la sua composizione divenendo organo monocratico.

Il Garante era scelto tra gli appartenenti alle categorie di magistrati, professori universitari di materie giuridiche ed economiche, notai (sia a riposo sia in attività di servizio), avvocati, dottori commercialisti e ragionieri collegiati, pensionati, scelti in una terna formata, per ciascuna direzione regionale delle entrate, dai rispettivi ordini di appartenenza (Villani A. e Villani M., 2024).

Nella versione dell'art. 13, risalente all'approvazione della l. n. 212/00, la durata dell'incarico di componente collegiale era stabilita in tre anni e risultava rinnovabile per una sola volta. La citata disposizione è stata, successivamente, sostituita, prevedendo che l'incarico avesse durata quadriennale e fosse rinnovabile *sine limite* «tenendo presenti professionalità, produttività ed attività già svolta».

La scelta legislativa di individuare nel Presidente della Commissione tributaria regionale — che doveva essere un magistrato ordinario, amministrativo o militare in servizio o a riposo — il soggetto deputato a selezionare, nominare i componenti del collegio del Garante è reputata sintomatica dell'esigenza di rimarcare i connotati di «autonomia» (e, quindi, di indipendenza) dell'ufficio.

In merito all'incarico di Presidente, era stato precisato in giurisprudenza, che esso non era soggetto ad alcuna procedura concorsuale e comparativa, e che quindi andava assegnato in base al criterio del «*merito assoluto*». Il vincolo ex lege della scelta di un componente collegiale in ciascuna delle tre categorie era stata ritenuta funzionale ad assicurare all'ufficio del Garante non solo la possibilità di attingere da una pluralità diversificata di esperienze professionali, ma anche la sicurezza di un peculiare equilibrio di giudizio, emergente dalla confluenza di sensibilità, interessi e punti di vista orientati in modo inevitabilmente disomogeneo.

Si riteneva che, nell'esercizio della loro attività, i componenti dell'ufficio del Garante rivestissero lo status giuridico di pubblici ufficiali ovvero, quanto meno, di “*pubblico servizio*”.

Nessuna disposizione specifica era dettata in punto di sospensione e revoca dell'incarico, né quanto agli obblighi di astensione per conflitto di interessi. Nulla era espressamente previsto nell'art. 13 nemmeno quanto alle conseguenze di una rinuncia alla nomina.

Taluno ha peraltro sottolineato come le sopra delineate lacune della legge istitutiva dovevano essere colmate dal Garante medesimo, il quale (proprio perché operante «in piena autonomia») era dotato di potestà regolamentare e di auto-organizzazione.

Nell'art. 13, inoltre, non era specificato alcunché in merito all'esistenza di un limite territoriale ai poteri del Garante. È, tuttavia, evidente come l'articolazione organizzativa di quest'ultimo trovi un preciso referente nella dislocazione delle Direzioni regionali dell'Agenzia delle entrate (e delle Direzioni Provinciali di Trento e Bolzano). Ciò ha indirettamente suggerito l'idea, ormai pacifica, di una sovrapposizione quanto agli ambiti territoriali rilevanti per le due figure (nel senso che la competenza territoriale di ciascun ufficio del Garante debba coincidere con la circoscrizione amministrativa di ciascuna Direzione di incardinamento) (Poggioli M., 2011).

1.2 Analisi dei principali compiti e funzioni del Garante nel tutelare i diritti del contribuente

L'attività del Garante del contribuente poteva essere attivata su segnalazioni inoltrate per iscritto dal contribuente, ovvero da qualsiasi altro soggetto interessato, che lamentava disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria. In particolare, l'attività del Garante consisteva nel: presentare richieste di documenti e chiarimenti agli uffici, i quali dovevano rispondere entro 30 giorni; rivolgere raccomandazioni ai dirigenti degli uffici ai fini della tutela del contribuente e della migliore organizzazione dei servizi; accedere agli uffici stessi per controllare la loro agibilità al pubblico nonché la funzionalità dei servizi di informazione e assistenza; attivare l'autotutela; segnalare norme o comportamenti suscettibili di produrre pregiudizio per i contribuenti; presentare una relazione semestrale al ministro dell'Economia.

A seguito dell'azione di una delle suddette attività, il Garante del contribuente comunicava l'esito dell'attività svolta alla Direzione regionale o compartimentale o al comando di zona della Guardia di finanza competente nonché agli organi di controllo, informandone l'autore della segnalazione.

Alla luce delle suesposte considerazioni, emerge, evidentemente, che il Garante del contribuente, lungi dall'esercitare un potere di coercizione nei confronti degli enti impositori, in realtà aveva un mero potere di sollecito e di segnalazione di attività e condotte scorrette e illecite alle autorità di competenza. Difatti, il Garante non poteva emettere provvedimenti capaci di incidere nella sfera del contribuente, né nella sfera dell'ufficio in via immediata e diretta, non avendo poteri sostitutivi nel caso in cui l'ufficio restasse inerte.

Sul punto, la Corte di Cassazione ha chiarito che i provvedimenti adottati dal Garante del Contribuente non hanno natura autoritativa né sanzionatoria e non sono finalizzati a sostituire o emendare gli atti di imposizione o di riscossione dell'amministrazione finanziaria; pertanto, non sono riconducibili all'elenco degli atti impugnabili dinanzi al giudice tributario, a norma dell'articolo 19 del Dlgs n. 546 del 1992, restando sottratti al sindacato di quest'ultimo per la totale assenza di riflessi pregiudizievoli nella sfera giuridica del contribuente (Villani A. e Villani M., 2024).

Il Garante non era un organo di amministrazione attiva, non potendo emanare atti che incidessero direttamente sulle questioni sottoposte al suo esame. Esso non disponeva,

inoltre, del potere di annullare o revocare atti dell'Amministrazione, né del potere di sostituirsi ad essa. Dalle disposizioni che ne disciplinavano le funzioni, comunque, era possibile individuare due ipotesi principali di intervento. La prima consisteva in un'attività istruttoria sugli atti relativi alle ipotesi segnalate dal cittadino, ovvero nella richiesta di documenti o chiarimenti agli Uffici competenti allo scopo di rendere chiaro e corretto il rapporto con il Fisco.

La seconda ipotesi di intervento, quella sicuramente più incisiva, invece, concerneva il potere di attivazione delle procedure di autotutela; potere esercitabile dal Garante relativamente agli *“atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente”*.

Come è noto, l'esercizio dell'autotutela era previsto e, a volte prescritto, all'organo che emanava l'atto ritenuto illegittimo e, solo in caso di grave inerzia, la competenza era avocata dalla competente Direzione Regionale, ovvero all'Organo sovraordinato.

In sostanza, il Garante era legittimato a promuovere e ad intervenire presso l'Ufficio affinché venisse adottato il relativo provvedimento di autotutela, in presenza, ovviamente, delle condizioni stabilite dalla legge. Non poteva, però, d'ufficio, emettere atti di annullamento in sostituzione degli Uffici dell'Amministrazione finanziaria. L'intervento aveva il valore di un sollecito *“qualificato”* dal quale nasceva l'obbligo di procedere almeno al riesame dell'atto in precedenza adottato.

Inoltre, il Garante segnalava i casi nei quali poteva essere esercitato il potere ministeriale di rimessione in termini dei contribuenti colpiti da eventi di forza maggiore, o di sospensione o differimento degli adempimenti tributari nelle ipotesi di circostanze eccezionali ed imprevedibili (Rizza V., 2015).

Occorre subito sottolineare come la segnalazione proveniente dal contribuente (o da *«qualsiasi altro soggetto interessato»*) rappresenti un tassello meramente eventuale ai fini dell'azionamento dei due poteri d'intervento in parola, potendo il Garante attivarsi pure d'ufficio, sulla base di notizie autonomamente acquisite.

Per quanto attiene all'oggetto della segnalazione, va rimarcata, anche su questo versante, l'elasticità dei concetti impiegati per delimitare un quadro di situazioni che assorbiva, e assorbe tutt'ora, accanto alle tipizzate fattispecie delle *«disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli»*, anche *«qualunque altro comportamento»* dell'apparato pubblico che poteva e può scalfire il rapporto fiduciario cittadino-Fisco. Se ne ricava l'idea di un catalogo di ipotesi estremamente ampio, che racchiude non solo le figure tipiche della illegittimità dell'agire amministrativo (rispetto alle quali è attivabile da parte del contribuente la difesa in ambito giudiziale), ma anche

quelle della mera irregolarità o scorrettezza, configurandosi su questo versante il Garante come istituto di tutela specifico ed esclusivo.

Infine, il Garante non disponeva di autonomia contabile e finanziaria, non avendo entrate proprie, né una propria politica di bilancio.

Benché i punti di contatto e le similitudini strutturali apparivano, rispetto a tale istituto, più pregnanti, era diffusa altresì l'idea che il Garante non poteva essere assimilato alla figura del «difensore civico».

Restava peraltro, come dato empirico segnaletico di una riconosciuta affinità funzionale tra i due istituti, fatto che, taluni Garanti, reputando le proprie prerogative limitate ai soli tributi statali, demandavano la prosecuzione di ogni istanza in materia di fiscalità locale che veniva loro presentata, ai difensori civici regionali e comunali territorialmente competenti.

Significativo è pure l'accostamento del Garante alla già sedimentata figura del Mediatore Europeo. Quest'ultimo, in vero, è abilitato a ricevere le denunce riguardanti casi di cattiva amministrazione riconducibili all'azione delle istituzioni o degli organi di rango comunitario. Resta di contro precluso al Mediatore suddetto ogni intervento che si focalizzi sulla condotta delle singole amministrazioni (finanziarie) nazionali.

Movendo ora più decisamente nel senso di una ricostruzione in positivo del Garante, va detto come la dottrina ne affermi l'inquadramento tra i soggetti ausiliari nell'applicazione del tributo. In tale contesto, il Garante si troverebbe investito di una funzione tutoria e di vigilanza, che tuttavia non varrebbe a legittimarne l'inclusione all'interno dei soggetti che formano l'amministrazione finanziaria. Invero, il senso della previsione di cui all'art. 13, 20 co., a mente della quale il Garante era organo «operante in piena autonomia», sarebbe proprio quello di consacrarne l'estraneità a qualsiasi struttura gerarchica verticale, ivi compresa quella della Agenzia delle entrate, che pure aveva l'obbligo di approntare e mantenerne l'ufficio (Poggioli M., 2011).

CAPITOLO DUE

La recente riforma e il nuovo assetto istituzionale

2.1 Le cause che hanno portato alla riforma dello Statuto dei diritti del contribuente

Il 23 ottobre scorso, il Consiglio dei Ministri ha approvato il Decreto Legislativo avente ad oggetto le novità principali disposte dalla Riforma Fiscale sullo Statuto dei diritti del Contribuente previsto e disciplinato dalla L. n°212/2000.

Si tratta di una Carta dei diritti del contribuente voluta dal legislatore nel lontano 2000 (L. n°212/2000) finalizzata a disporre tutta una serie di garanzie a tutela del contribuente nel rapporto giuridico d'imposta con l'Amministrazione finanziaria: se vogliamo, un Mini Testo Unico composto da 21 articoli nei quali il legislatore ha inteso "rafforzare" la posizione del contribuente quale soggetto passivo d'imposta (considerata parte debole) rispetto all'Amministrazione finanziaria, soggetto attivo d'imposta (considerata parte forte), disponendo la L.n°212/2000, una serie di previsioni normative mirate pro-contribuente, finalizzate a rendere paritario il rapporto fisco-contribuente.

Basti pensare all'obbligo della motivazione degli atti amministrativi a cui l'A.F. deve necessariamente ottemperare, al diritto d'interpello, al Garante del contribuente, solo per citare alcune delle previsioni normative attualmente in vigore con le quali si è cercato in questi anni di dare maggiore impulso alla tutela del contribuente rispetto alla posizione degli uffici impositori.

Qualche risultato in termini di maggiori garanzie per il contribuente lo si è raggiunto in questi venti anni di vigenza dello Statuto, ma si può fare certamente di più.

L'adozione dello Statuto del contribuente rappresenta senza dubbio una risposta chiara ed inequivocabile all'urgente necessità di regolare il processo fiscale, in modo da rispettare i principi fondamentali di legalità, equità e proporzionalità. Si tratta di principi costituzionali che rappresentano la base su cui si deve fondare il rinnovato rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente, rafforzando ancora di più una serie di diritti essenziali, tra i quali la garanzia del contraddittorio, l'accesso alla documentazione amministrativa tributaria, la tutela dell'affidamento, l'implementazione dell'autotutela (Durante G., 2023).

Occorre precisare, preliminarmente, che il perdurare dello stato emergenziale conseguente alla diffusione della pandemia da Covid-19, ha continuato a produrre effetti

rilevanti sull'attività degli uffici pubblici, compresi gli uffici dei Garanti del Contribuente.

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

Tale funzione di "garanzia" del rapporto di fiducia tra fisco e cittadini ha assunto in particolare nell'ultimo biennio, caratterizzato dalle ricadute negative della pandemia sul contesto socioeconomico - una rinnovata importanza, alla luce delle indicazioni in tema di politica fiscale, che possono essere così riassunte: raggiungimento di una maggiore certezza fiscale per il contribuente (tax certainty), anche mediante l'attività di semplificazione normativa; riduzione degli adempimenti a carico dei contribuenti, al fine di rendere più snella l'attività di dichiarazione e, di conseguenza, aumentare il livello di adempimento spontaneo; potenziamento delle garanzie procedurali.

L'articolo 4 della legge n. 111 del 2023 prevede che le disposizioni dello Statuto costituiscano principi generali dell'ordinamento e criteri di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria e indica i seguenti principi e criteri direttivi di delega per la revisione dello Statuto medesimo: a) rafforzare l'obbligo di motivazione degli atti impositivi, anche mediante l'indicazione delle prove su cui si fonda la pretesa; b) valorizzare il principio del legittimo affidamento del contribuente e il principio di certezza del diritto; c) razionalizzare la disciplina dell'interpello, al fine di: ridurre il ricorso all'istituto dell'interpello, incrementando l'emanazione di provvedimenti interpretativi di carattere generale, anche indicanti una casistica delle fattispecie di abuso del diritto, elaborati anche a seguito dell'interlocuzione con gli ordini professionali, con le associazioni di categoria e con gli altri enti esponenziali di interessi collettivi, nonché tenendo conto delle proposte pervenute attraverso pubbliche consultazioni; rafforzare il divieto di presentazione di istanze di interpello, riservandone l'ammissibilità alle sole questioni che non trovano soluzione in documenti interpretativi già emanati; subordinare, per le persone fisiche e i contribuenti di minori dimensioni, l'utilizzazione della procedura di interpello alle sole ipotesi in cui non è possibile ottenere risposte scritte mediante servizi di interlocuzione rapida, realizzati anche attraverso l'utilizzo di tecnologie digitali e di intelligenza artificiale; subordinare l'ammissibilità delle istanze di interpello al versamento di un contributo, da graduare in relazione a diversi fattori, quali la tipologia di contribuente o il valore della questione oggetto dell'istanza, finalizzato al finanziamento della specializzazione e della formazione professionale continua del personale delle agenzie fiscali; d) disciplinare l'istituto della consulenza giuridica, distinguendolo dall'interpello e prevedendone

presupposti, procedure ed effetti, assicurando che non ne derivino nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica; e) prevedere una disciplina generale del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario; f) prevedere una generale applicazione del principio del contraddittorio a pena di nullità; g) prevedere una disciplina generale delle cause di invalidità degli atti impositivi e degli atti della riscossione; h) potenziare l'esercizio del potere di autotutela, estendendone l'applicazione agli errori manifesti nonostante la definitività dell'atto, prevedendo l'impugnabilità del diniego ovvero del silenzio nei medesimi casi nonché, con riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto operate, limitando la responsabilità nel giudizio amministrativo-contabile dinanzi alla Corte dei conti alle sole condotte dolose; i) prevedere l'istituzione e la definizione dei compiti del Garante nazionale del contribuente, quale organo monocratico con incarico di durata quadriennale, rinnovabile una sola volta, e la contestuale soppressione del Garante del contribuente, operante presso ogni direzione regionale delle entrate e direzione delle entrate delle province autonome, di cui all'articolo 13 della legge 27 luglio 2000, n. 212, e assicurando la complessiva invarianza degli oneri finanziari.

In un primo momento, nel corso dell'iter che ha portato al citato decreto attuativo della riforma fiscale, non era presente la figura del garante nazionale del contribuente. Nella prima versione della delega, infatti, la soppressione dei Garanti regionali e provinciali non era contemplata all'interno delle misure previste per la revisione dello Statuto del contribuente. È stata inserita solo nel corso dell'iter parlamentare della legge n. 111 del 9 agosto 2023.

Scorrendo le disposizioni contenute nell'articolo 4, il cui titolo è "*Principi e criteri direttivi per la revisione dello statuto dei diritti del contribuente*", la soppressione dei Garanti territoriali e la sostituzione degli stessi con un unico Garante su base nazionale, appare poco coerente con le altre disposizioni che prevedono, invece, il rafforzamento di alcuni fondamentali principi giuridici a tutela dei contribuenti. Allontanare la figura di garanzia dalle sedi territoriali attuali rischia infatti di relegare il nuovo Garante unico dei contribuenti ad una figura sempre più distante dai suoi interlocutori naturali e dalle loro istanze (Maestri S., 2023).

2.2 La riforma recente che ha influenzato l'assetto istituzionale del Garante e successive modifiche normative sull'efficacia, l'indipendenza e le responsabilità del Garante

Entra in vigore il 18 gennaio 2024, il D.Lgs. n. 219 del 30 dicembre 2023 contenente modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente. Tra le novità l'obbligo del contraddittorio, per cui gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo. Prevista, anche, l'introduzione di importanti norme in tema di annullabilità degli atti, nullità degli stessi e vizi di notificazione. Inoltre, con il nuovo decreto legislativo, viene istituito il Garante nazionale del contribuente, organo monocratico con sede in Roma che opera in piena autonomia e che è scelto e nominato dal Ministro dell'economia e delle finanze per la durata di quattro anni, rinnovabile una sola volta tenuto conto della professionalità, produttività ed attività svolta. Quali sono le altre novità?

Entra nel vivo la Riforma fiscale. Nella Gazzetta Ufficiale del 3 gennaio 2024 è stato pubblicato il D.Lgs. n. 219 del 30 dicembre 2023 contenente modifiche allo statuto dei diritti del contribuente.

Il decreto dà attuazione, tra l'altro, all'art. 4 della L. n. 111 del 2023, avente specificamente ad oggetto proprio la riforma dello statuto del contribuente e introduce diverse importanti novità che modificano in significativo la L. n. 212 del 2000.

2.2.1 Principi generali

L'art. 1 al comma 1 modifica l'art. 1 dello Statuto del contribuente, recante i principi generali. Tra le modifiche più rilevanti: la norma precisa che le disposizioni dello Statuto del Contribuente hanno portata generale in quanto si applicano a tutti i soggetti del rapporto tributario; si introducono i riferimenti ai principi dell'ordinamento dell'Unione europea e della Convenzione europea dei diritti dell'uomo; si fa riferimento alle norme della Costituzione.

Queste nuove disposizioni sono volte a consentire allo Statuto di svolgere una funzione orientativa per l'interpretazione di tutte le norme tributarie, contribuendo al rafforzamento della certezza del diritto e alla coerenza di tali norme con i principi giuridici dell'ordinamento tributario italiano.

Il numero 2 della lettera a) dell'art. 1 citato, sostituisce l'art. 1 comma 3 dello Statuto del contribuente, per cui, per effetto delle modifiche in esame, si chiarisce che non solo

le regioni, ma altresì gli enti locali, nell'ambito delle rispettive competenze, regolano le materie disciplinate dallo Statuto, precisando che ciò deve avvenire nel rispetto del sistema costituzionale e delle garanzie del cittadino nei riguardi dell'azione amministrativa, così come definite dai principi stabiliti dalla medesima L. n. 212 del 2000. In tale contesto occorre osservare, tra l'altro, che il nuovo comma 3-ter inserito all'art. 1 dello Statuto, pone a regioni ed enti locali, nella disciplina dei procedimenti amministrativi di loro competenza, il divieto di stabilire garanzie inferiori a quelle assicurate dai principi richiamati al comma 3-bis, potendo tuttavia prevedere livelli ulteriori di tutela.

2.2.2 Divieto di analogia

Il divieto di analogia è introdotto con l'art. 1, comma 1, lettera b), che introduce un nuovo comma 4-bis all'art. 2 (chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie) dello Statuto del contribuente, contenuto nella L. n. 212 del 2000.

In tal modo è introdotto un principio applicativo restrittivo, precisando che le norme tributarie impositive, che recano la disciplina del presupposto tributario e dei soggetti passivi, si applicano esclusivamente ai casi e ai tempi in esse considerati.

In questo modo si vuole escludere la possibilità di interpretazione analogica delle norme tributarie.

La lettera c) modifica l'art. 3 dello Statuto, relativo all'efficacia delle leggi tributarie nel tempo. In linea generale l'art. 3, comma 1, dispone che, salvo le norme interpretative, espressamente qualificate come tali, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo.

Per effetto delle disposizioni in esame, si chiarisce che le norme tributarie, ove si tratti di norme modificative a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono, non si applicano più in relazione ai cosiddetti tributi periodici, bensì ai tributi dovuti, determinati o liquidati periodicamente.

Con una disposizione aggiuntiva, si introduce poi il divieto di applicazione retroattiva delle presunzioni legali.

2.2.3 Principio del contraddittorio

L'art. 1, comma 1, lettera e), introduce un nuovo art. 6-bis allo Statuto del contribuente, di cui alla L. n. 212 del 2000.

Il comma 1 del nuovo articolo 1 stabilisce che tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo.

Il comma 2 esclude il diritto al contraddittorio per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni, individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione.

Quanto alle modalità atte a garantire il contraddittorio, l'Amministrazione finanziaria comunica al contribuente, con modalità idonee a garantirne la conoscibilità, lo schema di atto, assegnando un termine non inferiore a 60 giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo. L'atto non è adottato prima della scadenza del termine di cui al primo periodo. Se la scadenza di tale termine è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo ovvero, se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono meno di 120 giorni, tale ultimo termine è posticipato al centovesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio.

L'atto adottato all'esito del contraddittorio tiene conto delle osservazioni del contribuente ed è motivato con riferimento a quelle che l'Amministrazione ritiene di non accogliere.

2.2.4 Chiarezza e motivazione degli atti

L'art. 1, comma 1, lettera f) apporta numerose modifiche all'art. 7 dello Statuto del contribuente, di cui alla legge n. 212 del 2000, riguardante la motivazione degli atti.

In particolare, il numero 1 modifica il comma 1 dell'art. 7 citato che, nella vigente formulazione, prevede che gli atti dell'amministrazione finanziaria siano motivati secondo quanto prescritto dall'art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama.

Con le modifiche in esame, il predetto obbligo di motivazione è circoscritto agli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria.

Viene espunto il riferimento all'art. 3 della legge n. 241 del 1990 e, per effetto delle modifiche, la motivazione reca i presupposti, i mezzi di prova e le ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione.

Viene altresì modificato l'obbligo di allegare gli atti cui si fa riferimento nella motivazione: in tal caso l'obbligo è escluso qualora l'atto richiamante riproduca il contenuto essenziale e la motivazione indichi espressamente le ragioni per le quali i dati e gli elementi contenuti nell'atto richiamato si ritengono sussistenti e fondati.

Il numero 3 introduce i nuovi commi da 1-bis a 1-quater all'art. 7. Il nuovo comma 1-bis vieta ogni successiva modifica dei fatti e dei mezzi di prova a fondamento del provvedimento, così come la loro integrazione o sostituzione, se non attraverso l'adozione di un ulteriore provvedimento, ove ne ricorrano i presupposti e non siano maturate decadenze. Il comma 1-ter prevede che gli atti della riscossione che costituiscono il primo atto con il quale è comunicata una pretesa per tributi, interessi, sanzioni o accessori, indicano, per gli interessi, la tipologia, la norma tributaria di riferimento, il criterio di determinazione, l'imposta in relazione alla quale sono stati calcolati, la data di decorrenza e i tassi applicati in ragione del lasso di tempo preso in considerazione per la relativa quantificazione.

2.2.5 Annullabilità degli atti

Il nuovo decreto legislativo introduce un nuovo art. 7-bis allo Statuto, riguardante l'annullabilità degli atti dell'amministrazione finanziaria, per cui gli atti dell'amministrazione finanziaria impugnabili dinanzi agli organi di giurisdizione tributaria sono annullabili per violazione di legge, ivi incluse le norme sulla competenza, sul procedimento, sulla partecipazione del contribuente e sulla validità degli atti.

I motivi di annullabilità e di infondatezza dell'atto sono dedotti, a pena di decadenza, con il ricorso introduttivo del giudizio dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado e non sono rilevabili d'ufficio.

2.2.6 Nullità degli atti

Il nuovo art. 7-ter dello Statuto è rubricato nullità degli atti dell'amministrazione finanziaria, per cui gli atti dell'amministrazione finanziaria sono nulli se viziati per difetto assoluto di attribuzione, adottati in violazione o elusione di giudicato, ovvero se affetti da altri vizi di nullità qualificati espressamente come tali da disposizioni entrate in vigore successivamente al presente decreto.

I vizi di nullità possono essere eccepiti in sede amministrativa o giudiziaria, sono rilevabili d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio e danno diritto alla ripetizione di quanto versato, fatta salva la prescrizione del credito.

2.2.7 Vizi delle notificazioni

Il nuovo art. 7-sexies dello Statuto reca i vizi delle notificazioni, per cui è inesistente la notificazione degli atti impositivi o della riscossione priva dei suoi elementi essenziali, ovvero effettuata nei confronti di soggetti giuridicamente inesistenti, totalmente privi di collegamento con il destinatario o estinti. Fuori dai casi di cui al primo periodo, la notificazione eseguita in violazione delle norme di legge è nulla, ma la nullità può essere sanata dal raggiungimento dello scopo dell'atto, sempreché l'impugnazione sia proposta entro il termine di decadenza dell'accertamento. L'inesistenza della notificazione di un atto recettizio ne comporta l'inefficacia.

A decorrere dalla data di entrata in vigore della nuova disposizione, gli effetti della notificazione, ivi compresi quelli interruttivi, sospensivi o impeditivi, si producono solo nei confronti del destinatario e non si estendono ai terzi, ivi inclusi i coobbligati.

2.2.8 Conservazione degli atti

Con l'art. 1, comma 1, lettera h) del nuovo provvedimento si modifica l'art. 8 dello Statuto del contribuente, recante disposizioni in tema di tutela dell'integrità patrimoniale del contribuente. Con le modifiche in esame, l'obbligo di conservazione degli atti a fini tributari per non più di dieci anni è esteso alle scritture contabili e si chiarisce che l'obbligo riguarda non solo la conservazione, ma altresì l'utilizzazione dei predetti atti. Con una modifica di chiusura, si chiarisce che il decorso del termine preclude definitivamente la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di fondare pretese su tale documentazione.

2.2.9 Autotutela obbligatoria

Si amplia la casistica delle ipotesi di autotutela obbligatoria ad altre fattispecie, quali la mancata considerazione di pagamenti d'imposta regolarmente eseguiti, la mancanza di documentazione successivamente sanata non oltre i termini di decadenza e l'errore sul presupposto dell'imposta e si innalza a un anno il limite temporale per procedere all'autotutela dopo la definitività dell'atto (Caracciolo M.A., 2024).

2.2.10 Garante nazionale del contribuente

Ritenuta non superflua la delineata previgente figura del Garante del contribuente, possiamo adesso analizzare il nuovo articolo 13 dello Statuto dei diritti del contribuente, come modificato dall'articolo 1, comma 1, lettera p) del Dlgs 219/2023 che, a decorrere dal 18 gennaio 2024, ha istituito il nuovo organo monocratico del "Garante nazionale del contribuente" in sostituzione del previgente organo del "Garante del contribuente".

Il comma 1 dell'articolo 13 stabilisce che *"È istituito il Garante nazionale del contribuente, organo monocratico con sede in Roma che opera in piena autonomia e che è scelto e nominato dal ministro dell'Economia e delle Finanze per la durata di quattro anni, rinnovabile una sola volta tenuto conto della professionalità, produttività ed attività svolta"*.

Con riguardo alla formulazione di questa disposizione, si osserva che tale nuovo organo non è più nominato dal Presidente della Corte di Giustizia Tributaria di Secondo Grado, bensì dal ministro dell'Economia e delle Finanze.

Il successivo comma 2 dell'articolo 13 stabilisce che il Garante nazionale del contribuente è scelto tra: a) magistrati, professori universitari di materie giuridiche ed economiche, notai, in servizio o a riposo; b) avvocati, dottori commercialisti e ragionieri collegiati, in pensione, designati in una terna formata dai rispettivi ordini nazionali di appartenenza.

Come disposto dal comma 4 dell'articolo 13 in commento, sulla base delle segnalazioni ricevute per iscritto, direttamente dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto 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, il nuovo Garante nazionale del contribuente può: *"rivolgere raccomandazioni"* ai direttori delle Agenzie fiscali ai fini della tutela del contribuente e della migliore organizzazione dei servizi; controllare la *"funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione"* al contribuente nonché l'agibilità degli spazi aperti al pubblico; *"richiamare gli uffici finanziari"* al rispetto dei diritti del contribuente sottoposto a verifiche fiscali e dei termini previsti per i rimborsi di imposta.

Inoltre, il Garante nazionale del contribuente: ogni sei mesi consegna una relazione al Mef, ai capi delle Agenzie e al comandante generale della Guardia di finanza con le criticità più rilevanti e le possibili soluzioni; una volta all'anno deve fornire al Governo e al Parlamento *"dati e notizie sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuenti nel campo della politica fiscale"*.

Si fa altresì presente che nella nuova formulazione dell'articolo 13, i vecchi commi (da 5 a 13 bis) vengono compendati nel nuovo comma 4 e, invece, non vengono riproposti: il potere di attivare la procedura di autotutela nei confronti degli atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente (funzione prevista dal previgente comma 6 dell'articolo 13); e il potere di segnalazione al direttore regionale o compartimentale o al comandante della Guardia di finanza competente nei casi di particolare rilevanza in cui *“le disposizioni in vigore ovvero i comportamenti dell'amministrazione che determinano un pregiudizio dei contribuenti o conseguenze negative nei loro rapporti con l'amministrazione”*, nonché di prospettazione al ministro dell'Economia e delle Finanze dei casi in cui possono essere esercitati i poteri di rimessione in termini (funzione prevista dal previgente comma 11 dell'articolo 13).

2.2.11 La soppressione dei garanti regionali del contribuente

Ai sensi dell'articolo 2, comma 1, del Dlgs 219/2023, la soppressione dei 21 Garanti regionali del contribuente dovrà avvenire in seguito all'emanazione del regolamento adottato dal ministro dell'Economia e Finanze con cui sarà stabilito il compenso lordo al Garante nazionale. Detto regolamento dovrà essere adottato entro il termine di 6 mesi dalla data di entrata in vigore del Dlgs 219/2023 (ossia entro il 18 luglio 2024) e comunque non oltre il 31 dicembre 2024 (Villani A. e Villani M., 2024).

CAPITOLO TRE

Confronto tra la vecchia e la nuova disciplina riguardante i poteri del Garante dei diritti del contribuente

3.1 Differenza dei poteri conferiti al Garante per adempiere ai compiti istituzionali attraverso la nuova e la precedente disciplina

I poteri di competenza del garante nazionale del contribuente sono piuttosto marginali. Non gli vengono assegnati nuovi poteri rispetto a quelli, già molto modesti, previsti dall'articolo 13 della legge n.212 del 2000 (Statuto del contribuente).

Come ha sottolineato anche *“Il Fatto Quotidiano”*, non sembrano essere stati fatti grossi passi avanti. I Garanti regionali lamentavano ogni anno nella loro relazione l'assenza del potere di sospendere atti impositivi o adottare atti vincolanti nei confronti dell'amministrazione finanziaria. Nell'ultima, risalente all'ottobre 2022, si ricorda come in diverse occasioni siano state auspiccate *“modifiche legislative che amplino le capacità di intervento del Garante anche per consolidare la stessa autorevolezza e credibilità dell'istituto presso i cittadini e le altre istituzioni”*.

Non cambia nulla nemmeno con la previsione della nuova figura. Deve essere evidenziato, comunque, che il Garante nazionale sarà perlomeno autonomo dall'Agenzia delle Entrate, da cui quelli regionali invece dipendevano per il personale e il supporto tecnico con gli effetti che si possono immaginare su terzietà ed efficienza operativa. Le funzioni di segreteria e tecniche saranno assicurate dagli uffici del Dipartimento della giustizia tributaria del Ministero dell'economia e delle finanze.

Resteranno invariate anche le richieste che i cittadini potranno rivolgere al nuovo garante.

Più precisamente nella richiesta in carta libera presentata dagli interessati, devono essere indicati i dati anagrafici e il codice fiscale, oltre ad una segnalazione su: disfunzioni; irregolarità; scorrettezze; prassi amministrative anomale o irragionevoli; qualsiasi altro comportamento che possa pregiudicare il rapporto di fiducia necessario tra cittadini e amministrazione finanziaria (Maestri S., 2023).

Non nasconde la delusione per le modifiche normative effettuate il Presidente di Partite Iva Nazionali, il Dott. Antonio Sorrento, il quale fa presente che: *“Speravamo nella creazione di una vera Authority indipendente, terza e imparziale che potesse tutelare*

veramente i diritti dei contribuenti ma purtroppo non è così, poiché la realtà non cambia rispetto al precedente Garante. Con la scusa della riforma, l'unica cosa realmente accaduta è che si è ridotto il numero dei garanti, prima presenti in ogni regione e ora solo uno a livello nazionale ma i poteri non sono cambiati, anzi risultano diminuiti. Non appena pubblicato in Gazzetta Ufficiale il decreto, i professionisti del nostro Comitato Scientifico hanno provveduto a fare un raffronto tra la nuova norma e la precedente e abbiamo notato, dunque, come rispetto al passato sia stata cancellata la possibilità al nuovo Garante di individuare casi di particolare rilevanza in cui le disposizioni in vigore, ovvero i comportamenti dell'amministrazione, determinano un pregiudizio dei contribuenti o conseguenze negative nei loro rapporti con l'amministrazione, segnalandoli al direttore regionale o compartimentale o al comandante di zona della Guardia di finanza competente e all'ufficio centrale per l'informazione del contribuente, al fine di un eventuale avvio del procedimento disciplinare... (ossia il vecchio comma 11 dell'art.13). Ma non solo; è stato eliminato anche il vecchio comma 6 del precedente articolo 13, il quale recitava Il Garante del contribuente rivolge richieste di documenti o chiarimenti agli uffici competenti, i quali rispondono entro trenta giorni, e attiva le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente". Per Partite Iva Nazionali appare chiara, dunque, la perdita dei (già pochi) poteri in capo al nuovo Garante nazionale del Contribuente e per questo motivo preannuncia un'urgente petizione in Senato.

Alla luce di tutto, si possono fare alcune considerazioni, andando anche a vedere in che modo ha inciso in passato il ruolo dei garanti regionali. Il bilancio che si può fare non è di certo positivo dopo 23 anni di operatività. Non è colpa dei Garanti se non sono riusciti ad incidere efficacemente sui comportamenti dell'amministrazione finanziaria lesivi dello statuto del contribuente. È stata l'assenza di veri e propri poteri di intervento che li ha lasciati spesso incapaci di agire veramente a tutela dei diritti spesso prevaricati o abusati dalla pubblica amministrazione. In alcuni casi, il loro intervento ha però portato all'attenzione dei vertici politici e amministrativi questioni importanti per i contribuenti e per chi li assiste. Può essere il caso, piuttosto recente, delle duplicazioni di dati e informazioni richieste dall'Agenzia delle entrate con la comunicazione a consuntivo degli aiuti di Stato ricevuti dalle imprese nel periodo Covid. La delega per la riforma fiscale poteva essere l'occasione per rilanciare questa figura, attribuendoli non tanto ulteriori compiti, ma veri e proprio poteri d'intervento in grado di incidere

sull'operato dell'amministrazione finanziaria. Invece, questo non è stato fatto. Potremmo dunque trovarci di fronte all'ennesimo "flop" di una figura troppo poco considerata (Maestri S., 2023).

3.2 Casi in cui il Garante dei diritti del contribuente ha esercitato i suoi poteri

3.2.1 1° Caso

Le decisioni e i provvedimenti emessi dal Garante dei diritti del contribuente vanno considerati alla stregua di semplici opinioni e, come tali, non produttive di effetti lesivi da far valere in sede giurisdizionale. È il parere del Tar della Basilicata, espresso con la sentenza 498 del 12 luglio 2007. In altri termini, per i magistrati amministrativi, gli atti del Garante non sono vincolanti per gli uffici finanziari e i concessionari del servizio riscossione, perché costituiscono un "*mero sollecito*" a cui non corrisponde un obbligo giuridico, per i soggetti destinatari dell'atto, di adeguarsi alle disposizioni ivi contenute.

La vicenda ha origine dal ricorso proposto nel 2004 da un concessionario del servizio riscossione tributi, allo scopo di ottenere l'annullamento del provvedimento definitivo emesso dal Garante del contribuente della regione lucana, nella parte in cui erano state dichiarate "*nulle, perché contrarie alle leggi sulla protezione dei dati personali, le dichiarazioni sostitutive in atti, chieste ed ottenute...sul conto del contribuente*".

In precedenza, nel 2003, il concessionario ricorrente, nel tentativo di recuperare coattivamente il credito tributario di un contribuente moroso, prima tentava, inutilmente, di procedere al fermo amministrativo dell'auto e, in un secondo momento, chiedeva, sempre invano, a soggetti terzi la dichiarazione di cui all'articolo 75-bis del Dpr 602/1973 (ai sensi del quale "*il concessionario, prima di procedere ai sensi degli articoli 543 e seguenti del codice di procedura civile, può chiedere a soggetti terzi, debitori del soggetto che è iscritto a ruolo o dei coobbligati, di indicare per iscritto, anche solo in modo generico, le cose e le somme da loro dovute al creditore*"), disposizione in vigore solo dal 1° gennaio 2005 e, quindi, non esistente al tempo dei fatti di causa.

Il contribuente moroso, "seccato" per l'attività indagatrice svolta dalla Società concessionaria - generatrice, secondo il suo punto di vista, di un danno economico e di immagine, svolgendosi i fatti in un piccolo comune - chiedeva al Garante del contribuente se il suddetto comportamento della società ricorrente fosse legittimo.

Il Garante, con provvedimento definitivo del 21 giugno 2004, dichiarava nulle, perché contrarie alla normativa sulla privacy, le dichiarazioni sostitutive depositate in atti, chieste e ottenute dal concessionario ai concittadini del contribuente, sul conto di quest'ultimo.

L'Organo motivava la sua decisione sulla base delle seguenti circostanze: a) all'epoca dei fatti, non esisteva una norma che potesse legittimare il concessionario a chiedere informazioni - sotto forma di dichiarazione scritta o in altro modo - sui rapporti crediti/debiti tra il contribuente moroso e terzi (come detto, dal 1° gennaio 2005, tale comportamento trova fondamento nell'articolo 75-bis), b) con risoluzione n. 35/2004, la direzione centrale Rapporti con enti esterni dell'agenzia delle Entrate aveva statuito che i concessionari del servizio nazionale di riscossione tributi dovevano astenersi dal richiedere le predette dichiarazioni sostitutive, poiché il Garante della privacy aveva ritenuto illegittima la prassi di chiedere a terzi, eventuali debitori del contribuente moroso, il rilascio di qualsivoglia dichiarazione sostitutiva.

I magistrati amministrativi hanno dichiarato inammissibile il ricorso del concessionario, evidenziando che, con il provvedimento impugnato, il Garante non aveva fatto altro che esercitare il suo potere di attivazione della procedura di autotutela - così come previsto e disciplinato dall'articolo 13, comma 6, dello Statuto del contribuente - qualificando come nulle le dichiarazioni sostitutive rese da terze persone, nella qualità di potenziali debitori del contribuente moroso.

Tuttavia, hanno proseguito i giudici amministrativi, tale qualificazione non lede gli interessi giuridici del concessionario, in quanto "*...mera manifestazione di opinione, per cui, sebbene contenga un giudizio di illiceità dell'operato della medesima società ricorrente, non impedisce effettivamente un qualsiasi utilizzo di tali dichiarazioni sostitutive da parte della società ricorrente. Infatti, il vigente ordinamento giuridico non prevede espressamente l'obbligo dell'Amministrazione Finanziaria o dei concessionari della riscossione di emanare il provvedimento di autotutela, richiesto dal Garante del Contribuente, o di adeguarsi alle decisioni assunte dal Garante del Contribuente, per cui gli atti del Garante del Contribuente non sono vincolanti e perciò non producono nemmeno effetti lesivi, ma costituiscono soltanto atti di sollecito, dai quali tutt'al più può derivare soltanto un obbligo di rispondere all'istanza di autotutela e/o di riesaminare la pratica, presentata dal contribuente*" (Denaro M., 2007).

3.2.2 2° Caso

Il diritto al rimborso che trova fondamento nell'art. 40 D. Lgs 31 ottobre 1990 n. 346 è soggetto soltanto al termine decennale di prescrizione ordinaria, con decorrenza dalla formazione del giudicato tributario. Un contribuente ha presentato ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, che, nella contesa riguardante il diniego di rimborso dell'imposta di successione versata in qualità di coerede della defunta, ha dichiarato l'inammissibilità dell'appello proposto dalla medesima nei confronti dell'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Milano, con compensazione delle spese di giustizia. La Commissione Tributaria Regionale della Lombardia ha disposto assoluzione dalla domanda, sulla base che il provvedimento emanato dal Garante del Contribuente sulla richiesta di restituzione dell'imposta di successione – a suo dire, oggetto dell'impugnazione proposta col ricorso originario – non fosse un atto impositivo né un atto giudiziario. L'Agenzia delle Entrate si era costituita mediante controricorso. La Corte di Cassazione, Sezione Tributaria Civile, con la sentenza del 24 agosto 2022 n. 25212, ha rammentato che, in materia di imposta di successione, l'art. 40 c. 3 D. Lgs. 346/90 statuisce che le somme dovute per effetto delle decisioni di cui al comma 2 del medesimo articolo, – ovverosia “...*L'imposta complementare, se il contribuente propone ricorso, deve essere pagata per un terzo entro il termine di cui all'art. 37, per due terzi dopo la decisione della commissione tributaria di primo grado e per il resto dopo la decisione della commissione tributaria di secondo grado, in ogni caso al netto delle somme già pagate; l'intendente di finanza, se ricorrono gravi motivi, può sospendere la riscossione fino alla decisione della commissione tributaria di primo grado...*”) – devono essere saldate sulla base di quanto disposto dall'art. 37 D.Lgs. 346/90 rubricato “*Pagamento dell'imposta*”. Se l'imposta liquidata per effetto della decisione della commissione tributaria è inferiore a quella già pagata, la differenza deve essere rimborsata d'ufficio al contribuente entro novanta giorni dalla notificazione della decisione.

L'imposta indebitamente pagata o risultante pagata in più deve essere rimborsata, unitamente agli interessi, alle soprattasse e alle pene pecuniarie eventualmente pagate ai sensi dell'art. 42 D.Lgs. 346/90 rubricato “*Rimborso dell'imposta*”.

Pertanto, come espressamente enucleato dalla norma, il rimborso deve essere richiesto, a pena di decadenza, entro tre anni dal giorno del pagamento o, se posteriore, da quello in cui è sorto il diritto alla restituzione.

In materia di esecuzione dei rimborsi dovuti per effetto di sentenze nei giudizi tributari, l'Agenzia delle Entrate, con la Circ. AE 11 ottobre 2010 n. 49/E, ha statuito che, affinché si possa dare esecuzione ai provvedimenti giudiziari e, nello specifico, per procedere ai rimborsi di cui all'art. 68 c. 2 D.Lgs. 546/92, non occorre attendere la notifica della sentenza favorevole al contribuente né alcuna specifica richiesta o sollecito. Pertanto, gli organismi preposti alla gestione del contenzioso possono e debbono ristorare le somme erogate in eccesso, subito dopo la comunicazione del dispositivo della sentenza ad opera della Segreteria della Commissione tributaria, purché lo stesso comprenda tutti gli elementi necessari alla determinazione dell'importo da ristorare.

Sicché, il diritto al rimborso, che sia fondato sul dettato normativo di cui art. 40 c. 3 D.Lgs. 346/90 sull'accertamento giudiziario dell'indebita riscossione di imposta, è soggetto soltanto al termine decennale di prescrizione ordinaria, con decorrenza dalla formazione del giudicato tributario.

Ne consegue che, dopo la decisione della Corte, l'istanza proposta dal contribuente per chiedere il rimborso era tempestiva, essendo decorso molto meno di un decennio dalla irrevocabilità della decisione.

Nella specie, quindi, la sentenza impugnata non si è livellata a tali principi, avendo erroneamente ritenuto – a monte – che il provvedimento del Garante dei diritti del contribuente non è un atto impositivo – e come tale, oggetto d'impugnazione giurisdizionale – e non è un atto giudiziario – e come tale, oggetto di gravame/ricorso – (Bello R., 2022).

CAPITOLO QUATTRO

Le differenze dei limiti del Garante stabiliti dal vecchio e nuovo decreto

4.1 I limiti giuridici, procedurali e pratici che vincolano e vincolavano l'azione del Garante del contribuente

4.1.1 Gli aspetti negativi della figura del Garante nazionale

Negativi, perché qualcosa si perde: il Garante, già depotenziato diversi anni fa con la soppressione della formazione collegiale dell'organo, non avrà verosimilmente più possibilità di accesso e di intervento su questioni e vicende di carattere individuale, riguardanti cioè il singolo contribuente e uno specifico ufficio. Sui rimborsi, sulle verifiche, sull'autotutela, è difficile immaginare che possa esercitare funzioni sollecitatorie o di controllo un organo unico a livello nazionale, prevedibilmente oberato di richieste molteplici.

A meno che non si pensi ad un Garante centrale, con articolazioni periferiche in grado di intervenire nello specifico. Ma questo sarebbe probabilmente un fattore di complessità e di incremento dei costi, che certamente non è nella logica (criptica) del criterio di delega.

Sotto questo aspetto, la figura del soggetto terzo, deputato ad assicurare il rispetto di alcune garanzie dello Statuto del contribuente, può lasciare qualche rimpianto, anche se obiettivamente l'apporto alla soluzione di problemi concreti non era stato troppo evidente. Poteva essere il Garante regionale l'organo cui affidare la mediazione, o comunque una stanza di "raffreddamento" preliminare al processo vero e proprio; scartate queste soluzioni che avrebbero almeno in parte rivitalizzato la figura, la soppressione del Garante periferico ha una sua logica ed è sopportabile, perché certifica l'impossibilità di svolgere funzioni per le quali da tempo era stata persa ogni scintilla di vitalità (Basilavecchia M., 2023).

Il Garante non è un organo di amministrazione attiva, non potendo emanare atti che incidono direttamente sulle questioni sottoposte al suo esame. Esso non dispone, inoltre, del potere di annullare o revocare atti dell'Amministrazione, né del potere di sostituirsi ad essa. È questo il limite principale di questa figura che, a tal proposito, non è in

condizione di dare risposte dirette ed immediate alle ingiustizie segnalate da chi vi si rivolge (Rizza V., 2015).

A differenza di altri Garanti, quello del contribuente, esercita essenzialmente un'attività di tipo propulsivo nei confronti dell'amministrazione, alla quale si rivolge perché questa corregga i propri atti.

Il garante interviene essenzialmente su iniziativa di parte, intesa come portatrice di un interesse legittimo, che abbia subito una lesione a seguito dell'emanazione di un provvedimento che sia il prodotto di disfunzioni, ovvero di mancato rispetto di procedure definite normativamente o comunque oggettivamente scorrette, che diano luogo a comportamenti privi di "ratio".

Nella veste di organismo *super partes*, assicura il rispetto dei principi introdotti dallo Statuto stesso, richiamandone l'osservanza e rivolgendo raccomandazioni ai dirigenti nel duplice obiettivo della tutela del cittadino e della migliore organizzazione dei servizi. Il garante, comunque, non ha poteri coercitivi veri e propri, né sono previste sanzioni per il mancato adeguamento dell'amministrazione ai suoi richiami; anche se più o meno velatamente l'articolo 13 fa riferimento alla conseguenza di "*un eventuale avvio di procedimento disciplinare*" da parte dell'autorità gerarchica superiore nei casi di particolare rilevanza "*in cui il comportamento tenuto dall'amministrazione si riveli pregiudizievole nei confronti del contribuente*". Sarebbe difficile immaginare una tale soluzione nel caso in cui il pregiudizio verso il contribuente fosse determinato, come prevede espressamente la norma, "*dalle disposizioni in vigore*". Sembra che il legislatore abbia riconosciuto, neppure tanto implicitamente, che la farraginosità e la complicatezza delle disposizioni di natura fiscale possono finire con il danneggiare il contribuente.

Un delicato e controverso settore nel quale il garante era chiamato ad intervenire era quello dell'autotutela. Infatti, il garante poteva assumere iniziative dirette al riesame delle fattispecie nelle quali si ravvisava l'opportunità che l'Amministrazione ritornasse sulle proprie decisioni adottando un provvedimento diverso. Anche in questo caso però il legislatore ha gravato il garante di un difficile compito di stimolo e pungolo per un'attività che, dalla stessa legge, era riservata alla esclusiva discrezionalità dell'Amministrazione. Resta inteso che l'intervento del garante era solo una delle forme di attivazione dell'autotutela, che, a fronte dell'insussistenza della pretesa tributaria, imponeva all'amministrazione di agire incontrando (ex art. 2 del DM 1997 n.37) l'unico limite nell'esistenza di un giudicato di merito favorevole all'amministrazione stessa.

Non potendo sostituirsi all'Ufficio nell'emissione di un provvedimento in autotutela, esso poteva semplicemente sollecitarne, su istanza della parte interessata, l'emanazione – qualora naturalmente ricorressero tutte le condizioni contemplate dalla normativa – limitandosi, negli altri casi, a meri richiami agli uffici competenti (i quali rispondevano entro trenta giorni), nonché agli organi di controllo, informando l'autore della segnalazione. Inoltre, potevano essere oggetto di segnalazione anche le eventuali violazioni che il contribuente, sottoposto a verifiche fiscali, ritenesse di aver subito nel corso dell'attività di verifica, come previsto dall'art. 12, comma 6. In altre parole, oltre all'individuazione degli “*aspetti critici più rilevanti*” e alla prospettazione delle “*relative soluzioni*”, il “*difensore del contribuente*” non era dotato di poteri coercitivi tali da ritenersi come alternativo rispetto agli altri organi giudiziari (giudice ordinario o amministrativo) posti a tutela del ricorrente. Il garante, quindi, oltre a non aver sviluppato uno stabile rapporto fiduciario tra fisco e contribuente, fallisce pure come strumento di deterrenza all'attività contenziosa.

La conferma della scarsa incisività dell'azione del Garante è rinvenibile pure nella giurisprudenza che (sentenze della Corte di Cassazione a sezioni unite nn. 10486 del 30/04/2010 e 10131 del 27/04/2010) qualifica come “*irrilevante*” il provvedimento dell'Ufficio del Garante (Cerasa L., 2012).

Desti non poco stupore il fatto che un comunicato stampa del Consiglio dei Ministri abbia annunciato che il nuovo Garante avrà funzioni più ampie che in passato, perché, invece, gli vengono persino sottratti i poteri più significativi di cui erano dotati i Garanti regionali: non potrà più promuovere l'autotutela né tantomeno le iniziative disciplinari nei confronti dei funzionari dell'amministrazione.

Sopravvive una parte delle competenze originarie, di richiamo e formulazione di raccomandazioni, che però sono praticamente prive di incisività (Tundo F., 2023).

4.2 Le possibili soluzioni per superare o mitigare i limiti del Garante del contribuente

Come si è visto, non sono poche le criticità evidenziate: la questione del coordinamento tra la figura del garante e del difensore civico, la trasformazione del Garante del contribuente da Organo collegiale a monocratico, la collocazione fisica dell'Ufficio, la scarsa visibilità del ruolo e della figura dell'Organo, la mancanza di poteri più incisivi e penetranti, la competenza territoriale, la scarsa propensione degli Uffici finanziari

all'accoglimento delle istanze di autotutela, i poteri d'intervento in controversie che sono, o stanno per essere, devolute all'esame del Giudice tributario.

Sovente, queste problematiche sono riportate nelle segnalazioni che gli stessi Garanti redigevano periodicamente, restando, tuttavia, "lettera morta", in quanto ad esse non seguivano provvedimenti normativi concreti per porre rimedio o quantomeno limitare le conseguenze alle doglianze evidenziate.

Una delle richieste più frequenti rivenienti dalle relazioni annuali predisposte da alcuni garanti è stata la scarsa visibilità del ruolo e della figura del Garante del contribuente e la necessità di una maggiore promozione dell'istituto e delle sue attribuzioni nei confronti dei contribuenti, nonostante sia stato riconosciuto lo sforzo profuso negli ultimi anni per assicurare allo stesso un'adeguata pubblicità in relazione alle attività, ai requisiti, alle competenze e alle modalità di contatto, soprattutto attraverso le informazioni rese disponibili nei siti istituzionali del Ministero dell'Economia e delle Finanze e dell'Agenzia delle Entrate.

Da più parti e dagli stessi Garanti si lamentava la mancanza di poteri più penetranti, tenuto conto che la precedente normativa (come l'attuale) consentiva al Garante del contribuente di formulare semplici richiami all'osservanza dei principi dello Statuto e, nei casi più gravi, la possibilità di inviare segnalazioni ai vertici dell'Amministrazione finanziaria o della Guardia di Finanza, mentre gli era negata, come tutt'ora, la possibilità di sospendere atti impositivi o di adottare atti vincolanti nei confronti dell'amministrazione finanziaria o degli stessi contribuenti. Diversi Garanti avevano evidenziato una scarsa propensione degli Uffici dell'Amministrazione Finanziaria ad accogliere le istanze di autotutela presentate, sia nel caso di richieste su iniziativa del contribuente sia quando, al termine dell'istruttoria, la richiesta proveniva dal Garante stesso. Alla luce della precedente normativa, che non prevedeva un obbligo di pronuncia sulle istanze di autotutela, fu ipotizzato di introdurre un "dovere" degli Uffici tributari di motivare il provvedimento di rigetto dell'istanza di autotutela avanzata dal garante del contribuente.

Un aspetto che meriterebbe un intervento normativo, riguarda i poteri di intervento del Garante nelle controversie che sono o stanno per essere sottoposte all'esame del Giudice tributario. Sarebbe auspicabile, come già avvenuto in qualche contesto territoriale, una migliore e più proficua collaborazione tra il Garante e gli Enti impositori, finalizzata al reciproco interesse di instaurare un rapporto di fiducia con il contribuente. I primi interventi in materia pongono l'accento sul fatto che il Governo debba intervenire per una maggiore tutela dei diritti del contribuente ed in particolare sul Garante del

contribuente, a cui deve essere conferita piena autonomia ed i poteri tipici di una moderna “Authority” che possa tutelare e garantire i diritti dei cittadini e delle imprese del nostro Paese in caso di comportamenti vessatori e/o di errori o omissioni da parte degli enti impositori (Stoico A. M., 2023).

Conclusioni

Dopo aver esaminato e confrontato la previgente e la nuova disciplina, si rileva come non si comprendano le ragioni che hanno indotto il legislatore alla drastica eliminazione dei previgenti Garanti dei contribuenti istituiti presso ogni Regione e alla concentrazione in un unico organo monocratico (con sede in Roma) il quale, ancor più difficilmente, potrà incidere efficacemente sui comportamenti delle diverse Amministrazioni finanziarie dislocate nelle diverse regioni.

Né è dato capire il perché il legislatore - ben potendo beneficiare della riforma dell'intero Statuto dei diritti del contribuente - non abbia provveduto ad ampliare e potenziare i poteri del nuovo Garante nazionale del contribuente che, di fatto, continua ad avere gli stessi poteri del previgente organo del Garante del contribuente, ossia un mero potere di sollecito, di segnalazione di attività e condotte scorrette e illecite alle autorità di competenza e non, come invece sarebbe stato opportuno disporre, un potere di coercizione nei confronti degli enti impositori. Infatti, tale organo monocratico, seppur autonomo ed indipendente, continua a rimanere sprovvisto del potere di sospendere atti impositivi o adottare atti vincolanti nei confronti delle Amministrazioni finanziarie.

In definitiva il nuovo ruolo del Garante nazionale del contribuente non cambia rispetto ai previgenti Garanti dei contribuenti istituiti su base regionale anche se tale organo oggi è completamente autonomo dall'agenzia delle Entrate (Villani A. e Villani M., 2024).

Insomma, sembra proprio che la figura del Garante esca ulteriormente indebolita dalla riforma, posto che la perdita di alcuni significativi poteri, non risulta affatto mitigata dalla previsione di una maggiore capacità di condizionare i comportamenti degli Uffici rispetto alle raccomandazioni e ai richiami.

Una sconfitta per i contribuenti, per i professionisti che li assistono, per tutto il Paese. La figura dei Garanti regionali dei contribuenti, a oltre 20 anni dall'istituzione, aveva certamente bisogno di una revisione, animata però dal coraggio di darle ulteriore spessore e incisività, magari con poteri di carattere decisionale e sanzionatorio, più che di smantellarla e di lasciare al suo posto solo un simulacro. Tanto valeva sopprimere del tutto l'art. 13 dello Statuto.

Tuttavia, la riforma dello Statuto del contribuente, con particolare riferimento alla soppressione delle figure dei Garanti regionali, lascia la sensazione che, in maniera colpevolmente miope, si sia voluto curare il malato e non anche la malattia. Eppure,

diagnosi e terapia erano davvero a portata di mano. È probabile però che la guarigione non interessasse a nessuno (o interessasse a pochi) (Cramarossa M., 2024).

Bibliografia

SODO A. e SODO R., 2001. *Lo statuto del contribuente nell'ottica del "giusto processo"*, in Diritto.it. Disponibile su: <https://www.diritto.it/lo-statuto-del-contribuente-nell-ottica-del-giusto-processo/> [Data di accesso: 13/04/2024]

ARCURI G. *Il Garante del contribuente*, in Osservatorio Politiche Pubbliche per le Autonomie. Disponibile su: <http://osservatorioentilocali.unirc.it/images/documenti/dottrina/arcuri/ilgarantedelcontribuente.pdf> [Data di accesso: 20/04/2024]

POGGIOLI M., 2011. *Garante del contribuente*, in G. Falsitta, a cura di, 2011. *Commentario breve alle leggi tributarie*, pp. 587-601

VILLANI A. e VILLANI M., 2024. *Il nuovo garante nazionale del contribuente*, in Il Sole 24 ore, 26 marzo, pp. 132-134. Disponibile su: <https://mydesk24.ilsole24ore.com/crui?iddoc=41706227#/showdoc/41706227/garante%20del%20contribuente?ref=pullsearch> [Data di accesso: 20/04/2024]

RIZZA V., 2015. *Fisco e cittadini: la figura del Garante del contribuente*, in La Legge per Tutti. Disponibile su: https://www.laleggepertutti.it/104252_fisco-e-cittadini-la-figura-del-garante-del-contribuente#google_vignette [Data di accesso: 20/04/2024]

DURANTE G., a cura di, 2023. *Statuto del contribuente - Al via dal 1° gennaio 2024 la riforma, ecco le principali novità*, in Il Sole 24 ore, 1 dicembre. Disponibile su: <https://mydesk24.ilsole24ore.com/crui?iddoc=40988049#/showdoc/40988049/garante%20del%20contribuente?ref=pullsearch> [Data di accesso: 26/04/2024]

MAESTRI S., 2023. *Garante nazionale del contribuente: al via dal 2024*, in Fiscomania.com, 29 dicembre. Disponibile su: <https://fiscomania.com/garante-nazionale-contribuente/> [Data di accesso: 04/05/2024]

CARACCILO M.A., 2024. *Statuto del contribuente: cosa cambia con il decreto attuativo*, in Ipsoa. Disponibile su: <https://www.ipsoa.it/documents/quotidiano/2024/01/04/statuto-contribuente-cambia-decreto-attuativo> [Data di accesso: 27/04/2024]

DENARO M., 2007. *Garante del contribuente: provvedimenti non vincolanti*, in FiscoOggi, 24 settembre. Disponibile su: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/garante-del-contribuente-provvedimenti-non-vincolanti> [Data di accesso: 11/05/2024]

BELLO R., 2022. *Prescrizione del diritto al rimborso dell'imposta di successione*, in Diritto.it, 15 settembre. Disponibile su: <https://www.diritto.it/prescrizione-del-diritto-al-rimborso-dellimposta-di-successione/> [Data di accesso: 11/05/2024]

BASILAVECCHIA M., 2023. *Nella delega fiscale un nuovo Garante del contribuente*, in Il Sole 24 Ore, 31 luglio, n. 7, p. 60. Disponibile su: <https://mydesk24.ilsole24ore.com/crui?iddoc=40480983#/showdoc/40480983/garante%20del%20contribuente?ref=pullsearch> [Data di accesso: 18/05/2024]

CERASA L., a cura di, 2012. *Garante del contribuente, poche pratiche a caro prezzo forse meglio abolirlo*, in FiscoEquo, 26 maggio. Disponibile su: <https://www.fiscoequo.it/garante-del-contribuente-poch-pratiche-a-car-prezzo-forse-meglio-abolirlo/> [Data di accesso: 18/05/2024]

TUNDO F., 2023. *Fisco, così il Garante del contribuente diventa un ventriloquo del ministero*, in Domani, 15 dicembre. Disponibile su: <https://www.editorialedomani.it/idee/commenti/fisco-cosi-il-garante-del-contribuente-diventa-un-ventriloquo-del-ministero-yoyjfon6> [Data di accesso: 18/05/2024]

STOICO A. M., 2023. *Analisi critica della figura del garante del contribuente: margini e prospettive di miglioramento (proposte)*, in Rivista di Consulenza Fiscale e Aziendale, pp. 5-18. Disponibile su: https://www.odcecfoggia.it/files/Rivista/2023/Rivista_2023.pdf [Data di accesso: 19/05/2024]

CRAMAROSSA M., 2024. *Nuovo Garante nazionale del contribuente: la riforma dello Statuto cura il malato, non la malattia*, in Ipsoa, 15 gennaio. Disponibile su:
<https://www.ipsoa.it/documents/quotidiano/2024/01/15/garante-nazionale-contribuente-riforma-statuto-cura-malato-non-malattia> [Data di accesso: 26/05/2024]

Giurisprudenza

L. 27 luglio 2000, n. 212. Disponibile su:
<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/gu/2000/07/31/177/sg/pdf> [Data di accesso: 05/05/2024]

L. 9 agosto 2023, n. 111. Disponibile su:
<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2023/08/14/23G00122/sg> [Data di accesso: 26/05/2024]

TAR Basilicata, 12 luglio 2007, n. 498. Disponibile su:
<https://www.eius.it/giurisprudenza/2007/098> [Data di accesso: 11/05/2024]

Cass., sez. tributaria civile, 24 agosto 2022, n. 25212. Disponibile su:
<https://mydesk24.ilsole24ore.com/crui?iddoc=39165259#/showdoc/39165259/garante%20del%20contribuente?ref=pullsearch> [Data di accesso: 11/05/2024]

Altra documentazione consultata

Il Garante nazionale del contribuente: chi è e perché se ne parla, 2023, in Quotidiano Nazionale, Roma, 30 novembre. Disponibile su
<https://www.quotidiano.net/economia/garante-nazionale-contribuente-8a80bb8c> [Data di accesso: 14/04/2024]

Relazione sull'attività svolta dal Garante del contribuente (anno 2021). Disponibile su:
<https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Varie/Schema-Relazione-Garante-contribuente-2021.pdf> [Data di accesso: 26/04/2024]

Schema di decreto legislativo recante modifiche allo statuto dei diritti del contribuente, Atto del Governo n. 97, Dossier XIX Legislatura, 2023.
Disponibile su: <https://documenti.camera.it/Leg19/Dossier/Pdf/FI0045.Pdf>
[Data di accesso: 26/04/2024]

Nuovo Garante del Contribuente: i poteri diminuiscono, 2024, in Affaritaliani.it, 15 gennaio. Disponibile su:
https://www.affaritaliani.it/rubriche/fisco_dintorni/nuovo-garante-del-contribuente-i-poteri-diminuiscono-895747.html [Data di accesso: 04/05/2024]

Numero parole: 9.794