



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA

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

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

**CORSO DI LAUREA MAGISTRALE IN
ECONOMIA E DIRITTO**

TESI DI LAUREA

"IL GARANTE DEL CONTRIBUENTE"

**RELATORE:
CH.MO PROF. MAURO BEGHIN**

**LAUREANDA: ARIANNA CECCHIN
MATRICOLA N. 1104076**

ANNO ACCADEMICO 2016 – 2017

Il candidato dichiara che il presente lavoro è originale e non è già stato sottoposto, in tutto o in parte, per il conseguimento di un titolo accademico in altre Università italiane o straniere.

Il candidato dichiara altresì che tutti i materiali utilizzati durante la preparazione dell'elaborato sono stati indicati nel testo e nella sezione "Riferimenti bibliografici" e che le eventuali citazioni testuali sono individuabili attraverso l'esplicito richiamo alla pubblicazione originale.

Firma dello studente

*“Il Garante è come un vigile a un incrocio:
quando c’è, tutti cercano di stare un po’ più
attenti a non passare con il semaforo rosso”*

*Sandro Merz
Garante del contribuente del Veneto*

Indice

Introduzione.....	1
-------------------	---

CAPITOLO UNO

Lo Statuto dei Diritti del Contribuente per rafforzare la tutela della “parte debole” nel rapporto tributario

1.1 Lo Statuto dei diritti del contribuente: cenni sul percorso che ha portato all’emanazione della Legge n. 212/2000 per incoraggiare la collaborazione nel rapporto tra Fisco e contribuente	5
1.1.1 La natura dei princìpi espressi nello Statuto dei diritti del contribuente	12
1.1.2 La necessità di tutela della buona fede e dell’affidamento	16
1.1.3 L’importanza dell’irretroattività delle leggi tributarie e il divieto di utilizzo del decreto-legge.....	23
1.1.4 Le disposizioni per garantire una maggiore trasparenza e informazione nel rapporto tra Fisco e contribuente	27

CAPITOLO DUE

Le figure a tutela del contribuente che hanno ispirato la diffusione dei soggetti mediatori negli Stati d’Europa e del mondo

2.1 L’Ombudsman e il Mediatore europeo come modelli di figure a garanzia del contribuente	35
2.1.1 La diffusione di organi per la tutela del contribuente su ispirazione dell’Ombudsman svedese	40
2.2 Lo sviluppo del Garante del Contribuente in Italia: nascita, crescita e depotenziamento..	46
2.2.1 Classificazione del Garante tra Autorità indipendente e Difensore civico	51

CAPITOLO TRE

Analisi della figura del Garante del contribuente introdotta dalla Legge n. 212/2000

3.1 Considerazioni in merito alla “piena autonomia” del Garante del contribuente	59
3.1.1 L’Organizzazione Nazionale dei Garanti del Contribuente.....	62
3.2 Definizione dei poteri e degli strumenti del Garante previsti dall’art. 13 della Legge n. 212/2000	64
3.2.1 L’istituto dell’autotutela in ambito tributario	73

3.2.1.1 Il potere del Garante di attivare la procedura di autotutela relativamente a specifici atti	77
3.2.1.2 Il dibattito in merito al comportamento dell'Amministrazione a seguito della richiesta di attivazione del Garante	81
3.2.2 L'intervento del Garante nell'ambito delle verifiche fiscali ai sensi dell'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente	83
3.2.3 La rimessione in termini prospettata dal Garante	88
3.2.4 Le relazioni periodiche presentate dal Garante.....	91
3.3 La competenza del Garante per territorio e per materia	93
3.3.1 Il dibattito sulla competenza del Garante in merito ai tributi locali	94
3.3.2 La competenza del Garante alla luce dell'ampliamento della giurisdizione tributaria	100

CAPITOLO QUATTRO

Considerazioni critiche sul Garante del Contribuente

4.1 La natura non vincolante del parere del Garante e il suo rapporto con il giudice tributario alla luce della dottrina e della giurisprudenza	103
4.2 Le principali criticità legate alla figura del Garante e al sistema dei tributi evidenziate nelle relazioni semestrali e nella letteratura	108
4.3 Definizione delle possibili aree di intervento del legislatore	113
Conclusioni.....	119
Bibliografia.....	121

Introduzione

La realizzazione di un sistema tributario efficiente, equo e unitario è un obiettivo verso cui sono diretti gli sforzi di molte realtà nazionali e locali. Tuttavia, questo risultato è spesso ostacolato da fattori difficili da rimuovere, frutto di diversi percorsi storici e culturali, che hanno provocato una profonda frattura tra chi ha il potere di emanare leggi e applicarle e chi invece è destinatario del loro contenuto, finendo spesso per essere danneggiato. La parte debole del rapporto si identifica, in ambito tributario, con il cittadino-contribuente, il quale necessita quindi di potersi avvalere di strumenti adatti a garantirne la tutela. Tra questi si colloca la figura del Garante del contribuente, la cui analisi sarà oggetto di questo lavoro, creata proprio allo scopo di mediare il rapporto tra il cittadino e l'Amministrazione finanziaria nella sua accezione più ampia, comprendendo quindi uffici, organi indiretti e concessionari responsabili di accertamento, riscossione e liquidazione dei tributi. La struttura di questo elaborato seguirà quindi un percorso per permettere una comprensione più profonda delle motivazioni che hanno portato a suggerire la sua introduzione nell'ordinamento, della sua natura e delle sue funzioni, arrivando a presentare a un bilancio finale alla luce delle considerazioni sviluppate.

Il primo capitolo tratterà dello Statuto dei diritti del contribuente, ossia la Legge n. 212/2000, il cui articolo 13 contiene la disciplina riguardante il Garante, presentando il contesto storico e culturale nel quale ha avuto origine e fornendo una panoramica di alcune delle principali disposizioni in esso contenute, volte a facilitare e incoraggiare la realizzazione di un rapporto tributario basato su fiducia e collaborazione. Il capitolo successivo spingerà l'analisi oltre confine, per ricercare negli ordinamenti internazionali elementi che abbiano potuto ispirare le scelte adottate in Italia. Come vedremo, infatti, la figura dell'Ombudsman svedese emerge fra tutte, ponendosi a modello di molti degli organi che si svilupperanno successivamente in Europa e nel mondo. Si proseguirà poi a trattare la nascita del Garante e il suo sviluppo, il quale ha seguito un percorso ben poco lineare, caratterizzato sin dai primi anni da modifiche della disciplina in merito. Il terzo capitolo presenterà un'analisi approfondita dei poteri e delle funzioni attribuiti a questa figura, ponendo le basi fondamentali per le critiche e i suggerimenti esposti nell'ultimo capitolo, al fine di poter giungere a concrete conclusioni sull'effettiva utilità ed efficacia del Garante in un sistema tributario poco coeso, equo e stabile.

CAPITOLO UNO

Lo Statuto dei diritti del contribuente per rafforzare la tutela della “parte debole” nel rapporto tributario

SOMMARIO: 1.1 Lo Statuto dei diritti del contribuente: cenni sul percorso che ha portato all’emanazione della Legge n. 212/2000 per incoraggiare la collaborazione nel rapporto tra Fisco e contribuente; 1.1.1 La natura dei principi espressi nello Statuto dei diritti del contribuente; 1.1.2 La necessità di tutela della buona fede e dell’affidamento; 1.1.3 L’importanza dell’irretroattività delle leggi tributarie e il divieto di utilizzo del decreto-legge; 1.1.4 Le disposizioni per garantire una maggiore trasparenza e informazione nel rapporto tra Fisco e contribuente.

1.1 Lo Statuto dei diritti del contribuente: cenni sul percorso che ha portato all’emanazione della Legge n. 212/2000 per incoraggiare la collaborazione nel rapporto tra Fisco e contribuente

In Italia i tentativi di disciplinare efficientemente il rapporto tra Fisco e contribuente si sono susseguiti nel tempo con ritmi altalenanti. Talvolta, infatti, sono trascorsi anni tra una proposta di legge e l’altra, mentre in alcuni casi si è assistito all’emanazione di una moltitudine di leggi che si sostituivano alle precedenti o le integravano così velocemente da mettere in difficoltà la stessa Amministrazione finanziaria nel suo tentativo di applicare correttamente quanto previsto dalle disposizioni. Le origini di tale approccio scostante e confusionario possono forse riscontrarsi nell’inefficienza del legislatore e, in un’ottica più ampia, del sistema tributario, anche se bisogna considerare che il nostro Paese è stato caratterizzato da un percorso storico e culturale che ha modificato radicalmente la società, ostacolando l’emanazione di un *corpus* omogeneo e completo di leggi, che è stato quindi per lungo tempo caratterizzato da una forte frammentarietà, a disciplinare il rapporto tributario. Quest’ultimo si è quindi sviluppato nel tempo come riflesso di questo panorama in continuo cambiamento e ha finito per mutare se stesso, passando da un’interpretazione *pro fisco* a una a

tutela del contribuente, quale parte debole del rapporto con l'Amministrazione finanziaria, cercando comunque un equilibrio di diritti e doveri per entrambe le parti.

Nella seconda metà dell'800 in Italia, in particolare dopo l'emanazione della legge n. 2248 del 1865 riguardo l'abolizione del contenzioso amministrativo e la definizione dei limiti interni della giurisdizione del giudice ordinario per gli atti dell'Amministrazione, si consolidò una concezione di sovranità statale che, attraverso l'utilizzo dei decreti legge¹ e l'adozione di interpretazioni, in caso di dubbio, *pro fisco* e del metodo *solve et repete*, tendeva a sbilanciare nettamente il rapporto tributario a sfavore del contribuente.² Tale tendenza era andata rafforzandosi nel tempo, lasciando nel dimenticatoio la tanto auspicata legalità del sistema tributario, deteriorando sempre di più il rapporto tra Fisco e contribuente e ponendo sotto una cattiva luce l'Amministrazione agli occhi di quest'ultimo. I concetti di fiducia e collaborazione erano ancora inesistenti e lo strapotere degli organi di riscossione e accertamento a danno del cittadino permeava ogni aspetto del rapporto tributario.

Il primo tentativo apparentemente concreto di riequilibrare tale rapporto sembra ricondursi al Secondo Dopoguerra, quando il Ministro delle Finanze Vanoni, nel 1949, attuò un'opera di riforma, per impedire o quantomeno ridurre la possibilità del contribuente di evadere o eludere il Fisco. Per raggiungere lo scopo, questo fu indotto ad adempiere alcuni obblighi che avrebbero avuto da un lato l'effetto di incoraggiare la collaborazione con l'Amministrazione e dall'altro quello di alleggerire il carico di quest'ultima, che si trovava ad esempio a dover controllare la documentazione dei contribuenti inerti, per ravvisare eventuali rilevanti cambiamenti nella loro situazione, e a sollecitare la presentazione delle dichiarazioni dei redditi. Furono anche previsti obblighi per l'Amministrazione stessa, come il dovere di motivare rigorosamente gli accertamenti. Questi mutamenti, volti a rendere il sistema tributario più efficiente e incisivo, si rivelarono complementari all'introduzione di nuovi tributi, che da soli, nel periodo del Dopoguerra segnato da profonde cicatrici, non sarebbero riusciti nell'intento.³

Un intervento incisivo fu realizzato, dopo un lasso temporale non trascurabile, dalla Legge delega n. 825 del 1971, la quale diede poi avvio alla proliferazione normativa degli

¹ È importante evidenziare che, nonostante tale strumento in ambito tributario fosse considerato inammissibile dallo Statuto Albertino, la concezione di superiorità dell'organo statale causò la mancata resistenza e opposizione di fronte al suo utilizzo. In tal senso si veda Antonini L., 2001. *Intorno alle "metanorme" dello Statuto dei diritti del contribuente*, in Rivista di Diritto Tributario, I, p.619 e ss.

² Il meccanismo del *solve et repete*, dichiarato incostituzionale solo nel 1961, stabiliva che la possibilità del contribuente di proporre reclamo o richiedere il rimborso per somme indebitamente versate fosse subordinata al pagamento delle stesse.

³ Marongiu G., 2010. *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino: Giappichelli.

anni immediatamente successivi. Lo spirito riformativo di semplificazione e riequilibrio del rapporto tributario fu particolarmente evidente. Infatti, al fine di rendere più agevole per tutti la gestione delle imposte, il numero dei tributi fu ridotto e ne furono introdotti alcuni di carattere innovativo, come l'Irpef, l'Irpeg, l'imposta locale sui redditi e l'Iva, mantenendo però un focus particolare sull'importanza del principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53 della Costituzione, per realizzare simultaneamente un incremento del gettito e una maggiore equità orizzontale e verticale del sistema.⁴ Una tale rivoluzione richiedeva però una conseguente riforma delle disposizioni in tema di accertamento, riscossione, sanzioni e contenzioso tributario, al fine di *“facilitare la individuazione dei contribuenti e la rilevazione della materia imponibile, ad assicurare la prevenzione e repressione dell'evasione e la tutela dei contribuenti, a semplificare i rapporti tributari nelle varie fasi”*⁵, e di quelle invece rivolte all'attività dell'Amministrazione finanziaria, necessarie a *“perfezionare i servizi di rilevazione della materia imponibile e a migliorare l'efficienza e il rendimento degli uffici preposti all'accertamento e alla riscossione”*.⁶

Gli anni successivi furono quelli in cui si assistette alla proliferazione legislativa che frammentò il sistema fiscale, poiché le sovrapposizioni e i contrasti fra norme causarono la perdita di coerenza e unitarietà del *corpus* delle leggi. Anche se attuate nell'intento di incrementare gli obblighi a carico del contribuente e i poteri dell'Amministrazione in ambito di indagine, queste scelte in continuo mutamento causarono grosse difficoltà, perché mentre da un lato il primo poteva risultare confuso e penalizzato dalla moltitudine di previsioni e doveri a lui imputati⁷, dall'altro la seconda trovava difficoltoso applicare correttamente ed efficientemente quanto previsto dalla legge, anche con riferimento ai poteri e agli strumenti di cui era stata dotata. Ad aggravare la situazione fu la scarsa attenzione rivolta alla spesa pubblica che, non soggetta ad alcun limite, iniziò ad aumentare a sproposito, incrinando ulteriormente la stabilità della produzione normativa nel tentativo di assorbire dal gettito

⁴ In tal senso Marongiu G. (2010) si riferisce al fatto che una tassazione misurata in base alla capacità contributiva dei cittadini è la massima espressione del concetto di equità che si pone alla base di un buon sistema tributario. Essa si realizza appunto attraverso la redistribuzione del carico fiscale tra i contribuenti secondo i principi di equità orizzontale e verticale, al fine di realizzare una maggiore giustizia sociale. Il primo impone di tassare in ugual misura contribuenti che presentino la stessa capacità contributiva, mentre il secondo richiede di discriminare tra soggetti con capacità contributive differenti, incidendo maggiormente su quelli che godono di situazioni più favorevoli (es. maggiori redditi, assenza di figli a carico ecc.). Risulta quindi evidente che l'introduzione di nuovi tributi che non avessero rispettato tali principi non sarebbe stata certamente accolta dal pubblico.

⁵ Art. 10 Legge delega n. 825/71.

⁶ Art. 11 Legge delega n. 825/71.

⁷ In questo periodo il contribuente venne ad esempio inserito nel nuovo sistema di autoliquidazione, secondo il quale egli non doveva più preoccuparsi soltanto di adempiere gli obblighi previsti, ma anche della liquidazione delle imposte. In questo senso venivano penalizzati fortemente i soggetti non evasori, che si trovavano a dover sopportare molti nuovi costi come conseguenza *“dell'agire correttamente”*.

prelevato dai contribuenti le risorse per finanziarla e di fare cassa. In aggiunta, l'utilizzo incontrollato del decreto-legge, che incrementava "il tasso di irrazionalità e di improvvisazione del sistema normativo"⁸, costituì un'ulteriore prova della necessità, avvertita per tutti gli anni '90, di innovazione del sistema tributario e di riequilibrio di quel rapporto che risultava ancora gravoso per il contribuente, che non aveva una concreta voce in capitolo. Si susseguirono, infatti, anche su ispirazione del Rapporto OCDE del 1990 in materia di diritti dei contribuenti⁹, disegni e proposte di legge, come quello dell'On. Piro¹⁰ che, nonostante non fossero stati accolti, evidenziarono il bisogno di cambiamento. In particolare, fu proposta più volte l'adozione di una "Carta dei diritti del contribuente". Ne sono esempi il suggerimento da parte del Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro nel '91¹¹ e il D.D.L. C6216/91, presentato su iniziativa del deputato Gianni Lanzinger e altri, il quale riscontrava in tale statuto uno strumento di alleggerimento della crisi fiscale e della sfiducia nei confronti dell'Amministrazione finanziaria da parte dei contribuenti, attraverso la realizzazione di un rapporto tributario volto alla correttezza, alla lealtà, alla trasparenza e chiarezza, alla responsabilità e alla partecipazione attiva del cittadino-contribuente, al quale doveva essere attribuito un ruolo di rilievo, come riconoscimento per il suo apporto di risorse fondamentali allo Stato.¹² Sebbene questo testo non fu mai esaminato, fornì un ulteriore spunto di riflessione sulla necessità di riportare al centro degli interessi la tutela del contribuente e di riequilibrare i diritti e doveri delle parti nel rapporto tributario, richiedendo un intervento concreto al più presto. È di questo periodo inoltre la Legge n. 241 del 1990 sul procedimento

⁸ Tale espressione è stata utilizzata nella *Relazione all'Assemblea del 13 febbraio 1991*, scritta dalla Sottocommissione integrata per l'indagine sul Fisco del CNEL (si veda Marongiu G., 2010, p. 34).

⁹ Si tratta del rapporto "*Droits et obligations des contribuables. Description de la situation légale dans le pays de l'OCDE*", 1990, Paris. Nelle sue pagine (si veda L. Del Federico in Bodrito, Contrino e Marcheselli, 2012, p. 252) si evidenzia la necessità di ampliare i diritti fondamentali riconosciuti all'uomo, prendendo in considerazione le diverse esperienze degli Stati Europei in merito a carte, dichiarazioni e testi sui diritti dei contribuenti, non solo dal punto di vista normativo, ma anche degli atti e dell'attività dell'Amministrazione. Tale rapporto ha sicuramente influenzato anche le riforme attuate in Italia, come testimoniano i primi significativi passi realizzati negli anni immediatamente successivi, anche se nelle proposte presentate, tra cui quella dell'On. Piro, non c'era nessun riferimento alla figura dell'Ombudsman, ormai invece diffusa in molti Paesi del mondo.

¹⁰ Egli presentò il progetto di legge n. 5079/90, intitolato "Rapporti Amministrazione finanziaria - cittadini, uno Statuto a difesa del contribuente", nel quale evidenziava molti aspetti critici che necessitavano di una riforma. Un tratto particolare di questa proposta riguardava l'intento di limitare la possibilità del legislatore di modificare facilmente nel futuro le norme tributarie, facendo assumere a queste la forma di legge costituzionale o ordinaria con divieto di deroga tacita. Si proponeva quindi una sorta di "statuto" che non solo sanciva i diritti dei contribuenti e gli obblighi dell'Amministrazione, ma anche i vincoli per il legislatore che avesse voluto mutare le disposizioni in esso contenute. La proposta non ebbe tuttavia alcuna naturale prosecuzione perché non venne mai esaminata. (D'Ayala Valva F., 2001. *Il principio di cooperazione tra Amministrazione e contribuente. Il ruolo dello Statuto*, in Rivista di Diritto Tributario, I, p. 915 e ss.)

¹¹ Il 13 gennaio 1991 l'assemblea del CNEL approva, infatti, il documento avente a oggetto le "Osservazioni e proposte del CNEL per un più efficiente modello di Amministrazione tributaria, per un nuovo modello di rapporti tra Fisco e contribuente, per la riforma del contenzioso, per un più equo trattamento tributario della famiglia".

¹² D'Ayala Valva F., 2001. *Il principio di cooperazione tra Amministrazione e contribuente. Il ruolo dello Statuto*, in Rivista di Diritto Tributario, I, p. 915 e ss.

amministrativo, in evidente armonia con lo spirito comunitario di quegli anni. Essa è risultata rilevante anche per l'evoluzione del rapporto tra Fisco e contribuente, in quanto prevedeva un cambiamento significativo nella tutela di quest'ultimo di fronte allo strapotere dell'Amministrazione, la cui attività veniva assoggettata a vincoli e obblighi di varia natura. Anzitutto, tale Legge arricchiva i principi posti a governo dell'azione amministrativa previsti dall'art. 97 della Costituzione¹³, introducendo i nuovi criteri di economicità, pubblicità, trasparenza ed efficacia (art. 1 L. 241/90). L'agire degli uffici era quindi sottoposto a maggior rigore al fine di garantire il miglior servizio al soggetto destinatario, tutelarlo e accrescere la sua fiducia nel Fisco, da tempo vacillante. La legge del 1990, nell'ottica di riequilibrare il rapporto tra le parti, prevede inoltre l'introduzione di nuovi obblighi a carico dell'Amministrazione e maggiori diritti per il cittadino. Infatti, mentre per la prima sancì ad esempio il dovere di motivare i provvedimenti, l'apposizione di un rigido limite temporale per la conclusione del procedimento amministrativo e la predeterminazione dell'unità organizzativa responsabile dell'istruttoria, per il secondo riconobbe la sua possibilità di partecipare al procedimento avviato (artt. 22 – 24) e l'accesso agli atti (art. 13).¹⁴ È tuttavia necessario precisare che, sebbene la L. n. 241 abbia influenzato positivamente anche il rapporto tributario, essa non si può considerare pienamente applicabile a quest'ultimo. Sussistono, infatti, dei limiti, in particolare relativamente agli articoli appena citati, che prevedono l'impossibilità di estendere l'efficacia del loro contenuto ai procedimenti tributari, i quali rimangono disciplinati dalle norme che li regolano.¹⁵

Nel fermento degli anni '90 e successivamente all'introduzione della legge n. 241, a opera dell'On. Rino Formica, a quel tempo Ministro delle Finanze, fu inoltre istituita una commissione di studio. Lo scopo di tale iniziativa, che secondo D'Ayala Valva (2001) fu ispirata dalle ricerche sui diritti dei contribuenti compiute in altri Stati ed evidenziate nel rapporto OCDE del 1990, risiedeva nel tentativo di sviluppare un Carta dei diritti del contribuente da introdurre nell'ordinamento italiano. Anche questo lavoro non riuscì a concretizzarsi in ambito normativo, ma fu considerato come spunto per lo sviluppo di molti progetti e iniziative negli anni seguenti, che furono realizzati tenendo effettivamente in

¹³ Il primo comma di tale articolo fa riferimento al principio di legalità, mentre il secondo stabilisce che “I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione”.

¹⁴ Cellentani A., Maino G., 2007. *Statuto del Contribuente e retroattività tributaria*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, I, p. 499 e ss.

¹⁵ La partecipazione al procedimento e l'accesso agli atti saranno trattati nel corso di questo lavoro, per quanto riguarda l'ambito tributario, in relazione al contenuto degli articoli 12 e 13 dello Statuto del contribuente, con particolare riguardo al ruolo e ai poteri del Garante in merito.

considerazione il mutamento profondo che aveva interessato il rapporto tra contribuente e Amministrazione.¹⁶

Seguì poi una riforma del Ministero delle Finanze per la “semplificazione e trasparenza dei rapporti con i contribuenti”, che pose le basi per l’introduzione negli anni successivi, in particolare nel 1997, di una serie di innovazioni che influenzarono poi il contenuto dello Statuto del 2000, tra cui l’autotutela amministrativa (D.M. n. 37 dell’11 febbraio 1997), l’accertamento con adesione (D.lgs. 19 giugno 1997, n. 218), i comitati tributari regionali (D.lgs. 9 luglio 1997, n. 235), la semplificazione degli adempimenti fiscali dei contribuenti (D.lgs. 9 luglio 1997, n. 241) e le sanzioni tributarie non penali (D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 473).

Il concreto e decisivo passo verso l’effettiva emanazione di uno statuto dei contribuenti si verificò nel 1996, quando il senatore Visco presentò al Senato un disegno di legge, con n. A. S. 1286, denominato “Disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente”, composto da 13 articoli, per la sua approvazione. L’aspetto innovativo di questo testo emerse immediatamente dalla natura attribuita alle disposizioni in esso contenute, le quali furono definite come costituenti principi generali dell’ordinamento tributario. Seguì anche la Direttiva Ministeriale del 25 novembre 1996, pubblicata su G.U. l’11 marzo 1997, per la “Semplificazione dei rapporti tra l’Amministrazione finanziaria e i contribuenti”, sintomo ulteriore dell’imminente cambiamento in quanto, pur riferita solamente a effetti interni all’Amministrazione stessa, anticipava alcuni dei principi che sarebbero poi stati inseriti nella Legge n. 212/2000¹⁷.

Inizialmente presentato con proposta di legge costituzionale,¹⁸ fu poi emanato definitivamente con legge ordinaria il 27 luglio 2000, n. 212, lo Statuto dei diritti del contribuente. Il testo, pur prendendo in buona parte ispirazione dalla Legge n. 241/90, ha introdotto evidenti novità nel rapporto tra Amministrazione e contribuente. Una di queste è la creazione della figura del Garante del contribuente, ossia di un soggetto in grado di mediare le relazioni tra le due parti nel rapporto tributario. A questa si accompagna inoltre l’introduzione dello strumento dell’interpello, fino a quel momento inesistente, che consiste nella possibilità per il contribuente di rivolgersi all’Agenzia delle Entrate, al fine di richiedere chiarimenti

¹⁶ In tal senso si vedano Cellentani A. e Maino G. (2007).

¹⁷ Cfr. D’Ayala Valva F. (2001).

¹⁸ Marongiu (2010) evidenzia come la proposta di approvarlo sotto forma di legge costituzionale, ventilata da alcuni, potesse configurare una sorta di “trappola”, poiché avrebbe prolungato ulteriormente i tempi di approvazione della legge – già protrattisi dal 1996 al 1999 – rischiando così di perdere l’occasione di assistere all’entrata in vigore dello Statuto almeno per il corso di tutta la successiva XIII Legislatura.

riguardo l'interpretazione o la possibile applicazione o disapplicazione delle norme in materia di tributi erariali, prima di mettere in atto un comportamento fiscalmente rilevante. L'aspetto più importante è però da riconoscersi nel fatto che, con la Legge n. 212/2000, si è diffuso un nuovo spirito di collaborazione tra le parti, inducendo il contribuente ad abbandonare il suo ruolo passivo e di relativa "sudditanza", pur sempre nel rispetto del dovere di partecipare alla spesa pubblica in misura della sua capacità contributiva (art. 53 Cost.)¹⁹, e incoraggiando un rapporto basato sui principi di buon andamento, efficienza e imparzialità dell'Amministrazione.

Lo Statuto del contribuente sembra essere idealmente diviso in due sezioni. Una parte si occupa di disciplinare il rapporto tra Fisco e contribuente sia a livello statale che locale, mentre l'altra è dedicata all'indicazione di limiti e linee guida per il legislatore e per l'interprete delle norme, al fine di non ripetere gli errori del passato. Si assiste così all'indirizzamento dei principi contenuti nelle disposizioni a una moltitudine di soggetti, partendo dal legislatore, passando per gli enti territoriali, le agenzie fiscali e i concessionari che si occupano della riscossione e arrivando all'interprete e all'Amministrazione in senso più ampio.²⁰ È inoltre da evidenziare che, come sostiene Marongiu (2010), a differenza dei testi tributari dei Paesi che aderiscono all'OCDE, i quali si concentrano principalmente sull'importanza di informare il contribuente dei propri diritti e degli strumenti posti alla loro tutela e garanzia, in Italia lo Statuto del contribuente, definendo anche vincoli e direttive in tema di legiferazione, sembra muovere verso quella che lui definisce "codificazione fiscale", in quanto i principi in esso contenuti, definiti "principi generali" dell'ordinamento tributario, sembrano assolvere la funzione di una legge fiscale con valenza generale, sia a livello locale che statale.

La vita dello Statuto è stata tuttavia lungi dall'essere stabile e quieta. Infatti, già nel 2002 si è assistito alla prima modifica del testo, seguita poi da altre, tra cui quella realizzata nel 2011, che ha pesantemente colpito il Garante del contribuente. Inoltre, già dai primi tempi si sono verificati casi di evidente deroga alle disposizioni in esso contenute, nonostante il legislatore abbia posto consistenti limiti a tale possibilità con l'articolo 1 della legge n. 212/2000.²¹

¹⁹ Capolupo S., et al., 2009. *Le ispezioni tributarie*, Trento: Ipsoa.

²⁰ In tal senso si veda Uricchio (in Bodrito A., Contrino A. E Marcheselli A., 2012).

²¹ D'Ayala (2001) ricorda, infatti, come il legislatore abbia derogato e ignorato i principi statutari più volte già dopo breve tempo. Ad esempio, il comma 4 dell'art. 18 della Legge n. 388 del 23 dicembre 2000, divenuta legge finanziaria nel 2001, deroga in maniera espressa all'art. 3 comma 3 dello Statuto, in quanto prevede la proroga dei termini per la liquidazione e l'accertamento dell'allora ICI (oggi sostituita dall'IMU). Per un'elencazione

1.1.1 La natura dei principi espressi nello Statuto dei diritti del contribuente

Lo Statuto dei diritti del contribuente costituisce una sorta di “codice di comportamento” per l’Amministrazione finanziaria e una guida per il legislatore in materia tributaria, al fine di evitare il ripetersi delle situazioni verificatesi negli anni passati. Come accennato in precedenza, infatti, si era assistito non solo ad un uso sconsiderato – e spesso contrario alla legge – dello strumento del decreto-legge, ma anche a un continuo sostituirsi a tempi di record di norme e all’inserimento di disposizioni fiscali in provvedimenti di materia differente senza alcun criterio.²² Le disposizioni della legge n. 212/2000 si ergono quindi a tutela del contribuente su più fronti, mantenendo comunque un equilibrio attraverso la definizione di doveri anche in capo a quest’ultimo.

È però importante evidenziare che si è riproposto più volte negli anni un dibattito in merito alla valenza dei principi contenuti negli articoli dello Statuto dei diritti del contribuente. Per spiegare le ragioni di questa controversia, è anzitutto necessario analizzare il testo dei primi due articoli della legge n. 212/2000. In particolare l’art. 1 recita, al primo comma,

“Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell’ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali”.

Dal testo emerge chiaramente l’intenzione del legislatore di conferire ai principi dello Statuto una sorta di “valore aggiunto”, attraverso la loro autoqualificazione come attuativi delle disposizioni costituzionali. Questa scelta può probabilmente ricondursi all’intento di evitare di ricadere nelle tendenze del passato, in cui i diritti del contribuente sono stati spesso calpestati e in cui era molto facile manipolare le norme a favore dello Stato e dell’Amministrazione, creando un diretto legame tra i principi della Legge n. 212 e quelli della Costituzione. L’espressione “principi generali dell’ordinamento” può invece richiamarsi alla volontà del legislatore di superare la frammentarietà del sistema delle norme tributarie, aggravata dal frenetico legiferare degli anni precedenti, per creare un *corpus* unitario e uniforme che

delle deroghe e violazioni si veda anche Il sole 24 ore dell’8 novembre 2000, n. 24 e ItaliaOggi del 10 novembre 2000, n. 25.

²² Fondazione Luca Pacioli, 2002. *Statuto in materia dei diritti del contribuente*, Studio n. 2, Documento n. 7 del 25 marzo 2002. Disponibile su http://web.tiscali.it/ragionieri_bg/Collegio_bg/Segreteria/circolari_2002_Fondazione_Luca_Pacioli.htm.

fungesse da riferimento per l'interpretazione delle leggi fiscali²³. Ciò significa anche che tanto l'interprete quanto il giudice devono, in tema di interpretazione, analizzare la conformità ai principi dello Statuto delle norme oggetto di analisi.²⁴ Sembrerebbe quindi riconoscersi in questa espressione l'affermazione della superiorità assiologica delle disposizioni contenute nella Legge n. 212/2000. In tal senso si è espressa anche la Cassazione, suggerendo un'interpretazione e un'applicazione delle norme che trattino di materia affine a quella disciplinata dallo Statuto, in caso di dubbio, “nel senso più conforme ai principi statutari”, attribuendo a questo una funzione di orientamento ermeneutico per l'interprete, vincolando e guidando la sua attività.²⁵ Lo Statuto sembrerebbe quindi influenzare in questo senso anche l'attività giudiziaria, poiché eventuali nuove norme che si ponessero in contrasto con i contenuti delle disposizioni statutarie, di richiamo alla Costituzione, dovrebbero essere esaminate dalla Corte Costituzionale per rilevare eventuali profili di illegittimità.²⁶

La prima ragione di contrasto, che ha dato avvio a un ampio dibattito, riguarda proprio l'intento del legislatore di sancire la “supremazia” dei principi statutari all'interno dell'ordinamento tributario. Infatti, mentre una parte della dottrina riconosce effettivamente la superiorità di questi principi, ponendo lo Statuto a metà strada nella gerarchia delle fonti tra la Costituzione e quelle primarie,²⁷ altri suggeriscono che, poiché lo Statuto dei diritti del contribuente è stato approvato con legge ordinaria e non costituzionale, come avevano invece suggerito alcuni, esso deve essere considerato al pari delle altre fonti primarie, nonostante sia comprensibile l'intento espresso dalle parole del legislatore. Secondo questa seconda corrente

²³ Falcone (2000) afferma che il “male peggiore” della riforma tributaria degli anni 70' fu proprio la conseguente frammentarietà delle disposizioni, che rese ancora più difficile per l'interprete disporre dei giusti strumenti per ragionare in un'ottica complessiva di “sistema”, dato il ricorso a interventi normativi spesso settoriali (speciali) e scoordinati. Un effetto di questa tendenza fu quindi la naturale preferenza per il dato letterale rispetto a quello logico-sistematico.

²⁴ In tal senso si veda Mastroiacovo V., in Fantozzi A. e Fedele A., a cura di, 2005. *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano: Giuffrè.

²⁵ Cfr. Cass., sez. trib., 14 aprile 2004, n. 7080, in *Il fisco*, 2004, n. 27, fasc. 1, pp. 10134 e ss. In senso simile si è espressa la Corte Costituzionale, nella sentenza n. 216 del 6 luglio 2004, riconoscendo nei principi statutari le norme a cui adeguare l'interpretazione delle leggi tributarie, nonostante non ne riconosca la natura di norme interposte tra leggi costituzionali e fonti ordinarie (disponibile su <http://www.giurcost.org/decisioni/2004/02160-04.html>). La Cassazione inoltre, con sentenza n. 17576 del 10 dicembre 2002 (disponibile su http://www.studiocommercialeverde.it/Area_Legislativa/Codice_Tributario_Societario/guide/statuto_diritti_contribuenti/sent_17576_2002.pdf), ha identificato i fondamenti del valore ermeneutico delle disposizioni dello Statuto in due elementi principali. Il primo risiede nel fatto che, essendo questi attuativi di principi costituzionali, un'interpretazione conforme allo Statuto si riconduce a una conformità ai principi della Costituzione stessa. In secondo luogo, sempre in considerazione dell'aspetto attuativo, bisogna considerare che i principi sanciti dallo Statuto erano immanenti nell'ordinamento anche prima dell'entrata in vigore della Legge n. 212/2000, risultando quindi vincolanti per l'interprete e potendosi considerare applicabili anche ai rapporti tributari sorti in epoca anteriore alla sua introduzione (Cass. n. 7080/2004, Cass. n. 17576/2002).

²⁶ Falcone G., 2000. *Il valore dello Statuto del Contribuente*, in *Il fisco*, n. 36, p. 11038 e ss.

²⁷ In tal senso si veda Ciavarella D., a cura di., 2009. *Il Garante del contribuente nelle nuove prospettazioni teoriche e politiche dello Statuto dei diritti del contribuente: Atti del Convegno di studi tenutosi a S. Marco in Lamis (FG), 31 agosto 2006, agg. 31 gennaio 2009*, Milano: Euroedizioni.

di pensiero quindi, lo Statuto si colloca semplicemente al di sotto delle leggi di natura costituzionale, ma allo stesso livello delle altre categorie di leggi o atti aventi forza di legge,²⁸ al fine di non alterare la gerarchia delle fonti, costituendo solamente un riferimento dal punto di vista normativo e interpretativo.

Un'interessante considerazione in merito è stata svolta da Falcone (2000), il quale giunge a una conclusione che si pone quasi in posizione intermedia e neutrale tra le tesi appena illustrate. L'autore afferma, infatti, che, considerando che l'approvazione dello Statuto del contribuente è avvenuta con legge ordinaria, ma che le disposizioni in esso contenute si pongono in attuazione dei principi costituzionali, non è tanto la forma assunta dalla legge a determinarne il valore, quanto ciò che i cittadini percepiscono come più o meno degno di merito. Di conseguenza, egli arriva a sostenere che anche i principi costituzionali, nonostante si riconoscano più pregnanti di quelli attuati da una legge ordinaria, possono essere disattesi o applicati erroneamente in alcuni casi, risultando quindi più importante "il senso collettivo della legalità o della sacralità della legge" diffuso tra i cittadini rispetto al rango a essa attribuito nell'ordinamento.

Prendendo in considerazione la seconda parte del primo comma dell'articolo 1, appare evidente che il legislatore, in aggiunta ai vincoli sull'attuazione e sulla produzione delle norme appena evidenziati, abbia voluto porre un limite alle possibili modifiche o al mancato rispetto delle disposizioni dello Statuto. In particolare, si vieta espressamente la deroga tacita, a favore anche del diritto di trasparenza e informazione del contribuente, e quella realizzata attraverso leggi speciali, incorrendo altrimenti in una violazione non solo dei principi statutari, ma anche di quelli costituzionali cui essi danno attuazione. Questa funzione attribuita alla disposizione, definita di autorafforzamento, sembra quindi imporre una

²⁸ Un sostenitore di questa tesi è Antonini (2001). Secondo l'autore, le disposizioni contenute nei primi quattro articoli dello Statuto del contribuente sono da considerarsi "metanorme" del diritto tributario, poiché disciplinano la produzione normativa in ambito fiscale. Egli evidenzia come in questo particolare caso, essendo frutto di una legge ordinaria, queste norme "di produzione" si pongono allo stesso livello di quelle prodotte, a differenza di quanto accade solitamente per le "metanorme di rango superiore", nel qual caso le norme prodotte sono di rango inferiore. Antonini, quindi, afferma che il "plusvalore" attribuito alle norme dello Statuto dei diritti del contribuente, in quanto attuative dei principi costituzionali, non è sufficiente a promuoverle a un livello superiore, rendendole derogabili da leggi ordinarie, decreti legge e legislativi (principio della *lex posterior*), a meno che essi non abbiano la natura di fonti secondarie. Si esprime in senso affine anche Mastroiacovo V. (in Fantozzi A. e Fedele A., 2005). L'autrice considera inopportuno attribuire ai principi dello Statuto la stessa valenza delle norme sull'organizzazione delle Supreme Magistrature o degli organi di controllo oppure delle leggi in materia di attuazione dei diritti sanciti dalla Costituzione. Sostiene, infatti, che non sussiste quindi in questo caso un rafforzamento in termini di efficacia giuridica, ma una semplice funzione di indirizzamento ermeneutico, che guida l'interprete di fronte ai dubbi precedentemente posti dalla frammentarietà del sistema, riconducendolo a un insieme di norme già esistenti. Falcone G. (2000) inoltre, si oppone alla creazione di una categoria a se stante per quanto riguarda tali principi, considerando che in qualche modo ogni legge viene emanata in attuazione di uno o più principi costituzionali, ma non per questo viene considerata superiore o degna di un particolare riconoscimento nella gerarchia delle fonti.

prevalenza delle norme generali su quelle precedenti, anche se speciali, continuando a costituire dei principi di riferimento per le leggi da emanare successivamente. In questo modo, il legislatore ha deciso di limitare la produzione normativa per conferire stabilità e affidabilità, senza però impedire lo sviluppo del sistema.²⁹

È opportuno ricordare che solitamente, in materia di deroga, si applica il principio "*lex specialis derogat generali, lex posterior generalis non derogat priori*", ovvero la legge speciale deroga quella generale. Un esempio è il caso in cui la fattispecie di una norma (quella generale, che in questo caso assume il ruolo di derogata) risulta meno specifica di quella disciplinata da un'altra norma (derogante o appunto specifica). La norma derogata, a differenza del caso dell'abrogazione, viene mantenuta all'interno dell'ordinamento, assistendo però a una riduzione del suo ambito di applicazione. Se si considera il divieto di deroga tacita e con legge speciale posto dal legislatore alla luce di quanto appena detto, l'unica soluzione possibile appare quella di ricorrere a una deroga esplicita e con legge generale di pari rango, con effetti di carattere abrogativo o modificativo espressi. Infatti, come evidenziato da Falcone (2000), il legislatore al tempo dell'entrata in vigore dello Statuto del contribuente non avrebbe mai potuto impedire *in toto* la possibilità dei suoi successori, dotati formalmente degli stessi poteri, di modificare le disposizioni in esso contenute. Il suo intento era appunto quello di attribuire a queste un carattere rafforzativo, per consentire eventuali modifiche "solo per ampliare le situazioni giuridiche attive dei contribuenti, e non per peggiorarle", in un'ottica di tutela della parte più debole e di miglioramento del suo rapporto di fiducia con l'Amministrazione e il sistema tributario. È comunque da evidenziare che tale specifica previsione, dedicata alle disposizioni dello Statuto, può costituire, secondo alcuni autori,³⁰ un elemento di particolarità e distinzione, tale da giustificare la collocazione della Legge n. 212/2000 tra la Costituzione e tutte le altre fonti primarie e ordinarie.

La mancanza di previsioni esplicite in termini di abrogazione delle norme statutarie non deve essere però interpretata come impossibilità di utilizzare questo strumento. Da un lato, infatti, il legislatore potrebbe aver semplicemente ritenuto che non vi fosse la necessità di disciplinare questo istituto in maniera dettagliata. Dall'altro, come sostenuto da una parte

²⁹ Mastroiaco (in Fantozzi A. e Fedele A., 2005) sostiene che questa scelta del legislatore possa ricondursi al tentativo di evitare un'ulteriore frammentazione del sistema tributario, come era accaduto in passato, attraverso l'introduzione di molteplici norme relative a singoli tributi. È fondamentale, infatti, che lo Statuto continui a svolgere un ruolo generale di riferimento, capace di ricomprendere il più ampio insieme di fattispecie possibili, mantenendo la coerenza e l'unità del sistema, anche attraverso il contenimento dell'utilizzo dello strumento della deroga.

³⁰ In tal senso si veda Ciavarella D. (2009).

della dottrina,³¹ potrebbe costituire invece un ulteriore richiamo dell'elevazione dei principi statutari al di sopra delle altre leggi ordinarie, avvicinandoli così a quelli sanciti dalla Costituzione. Infatti, anche il testo di quest'ultima non contiene alcun riferimento alla possibilità di abrogare le norme che essa contiene, limitandosi a considerare l'istituto della revisione. Tuttavia, non sembra accettabile affermare l'impossibilità di abrogare alcune norme di rango non costituzionale, come quelle sancite dalla Legge n. 212/2000, anche se – continua l'autore – dovrebbe essere preferibile ricorrere a deroghe e modifiche³², in quanto la loro caratteristica di dare attuazione ai principi costituzionali attribuisce alle disposizioni dello Statuto una forza distintiva e superiore rispetto ad altre leggi ordinarie, incoraggiando un orientamento verso il futuro e non il passato.

1.1.2 La necessità di tutela della buona fede e dell'affidamento

L'obiettivo di garantire un equilibrato rapporto di collaborazione tra contribuente e Amministrazione non potrebbe essere raggiunto senza il rispetto di due fondamentali principi, sanciti dall'art. 10 della legge n. 212/2000, ossia l'agire secondo buona fede e la tutela dell'affidamento del contribuente. È importante notare che questi valori, inseriti nella parte dello Statuto principalmente dedicata alla delineazione del "codice di condotta" che organi, uffici e funzionari amministrativi dovrebbero rispettare, sembrano richiamarsi a precetti costituzionali di imparzialità e buon andamento dell'Amministrazione³³, nonché a quelli di capacità contributiva (art. 53 Cost.) e uguaglianza (art. 3 Cost.). Questo evidente legame con la Costituzione non fa altro che rafforzare l'ampiezza del raggio d'azione, la rilevanza e l'incisività dei principi statutari, con il risultato che un'inosservanza della buona fede può essere ricondotta a una violazione di legge. Da ciò deriva, come evidenziato da Trivellin (2008), che le conseguenze di tale violazione, le quali variano a seconda dell'interesse legittimo pregiudicato e dell'attività danneggiata, possono comportare la responsabilità e il

³¹ Falcone G., 2000. *Il valore dello Statuto del Contribuente*, in *Il fisco*, n. 36, p. 11038 e ss.

³² I tre istituti sono molto differenti: la modifica prevede una variazione del testo di legge, la deroga comporta l'introduzione di una nuova norma più specifica, mantenendo comunque quella sostituita nell'ordinamento, l'abrogazione causa l'eliminazione definitiva di una norma a favore di un'altra.

³³ Si fa riferimento all'art. 97 Cost., il cui primo comma recita "*I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione*", rievocando quindi valori assimilabili alla buona fede oggettiva, alla collaborazione, alla correttezza. Uricchio (in *Digesto*, 2008) sostiene inoltre che vi sia un richiamo anche all'art. 2 della Costituzione, con riferimento all'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale richiesti dalla Repubblica.

derivante risarcimento o la semplice rimessione in termini del contribuente, ma anche l'inutilizzabilità delle prove acquisite o l'invalidità del provvedimento adottato.

La rilevanza dei principi sanciti dall'art. 10 dello Statuto è ancora più significativa se si considera che essi costituiscono dei pilastri fondamentali non solo nel sistema tributario italiano, ma anche a livello comunitario, nonostante in quest'ultimo caso non sia presente una disposizione espressa in termini di tutela dell'affidamento. In particolare, l'obbligo del rispetto della buona fede ha lo scopo di difendere il contribuente di fronte al mutamento di elementi fuori dal suo controllo, attraverso la limitazione dell'azione e della discrezionalità del Fisco, della produzione normativa e dell'attività dell'interprete.³⁴ Per quanto riguarda invece la tutela dell'affidamento del contribuente, la sua importanza è stata evidenziata anche dalla Corte di Cassazione³⁵. Tale Corte, oltre a riconoscere la base costituzionale di tale principio nell'uguaglianza dei cittadini di fronte alla legge (art. 3 Cost.), ha affermato che esso "costituisce un elemento essenziale dello Stato di diritto e ne limita l'attività legislativa e amministrativa, è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico ed anche nell'ambito della materia tributaria". Per entrambi i concetti emerge quindi in maniera preponderante la funzione di protezione della sfera del contribuente, quale parte più debole, anche nell'ottica di migliorare il suo rapporto con l'Amministrazione. Essi sono tuttavia caratterizzati da tratti unici e ben distinti, che è opportuno analizzare più in dettaglio.

Per quanto riguarda la buona fede, si tratta di un concetto piuttosto ampio e di non semplice interpretazione, anche se si può principalmente ricondurre a un intento di imporre all'Amministrazione l'obbligo di agire in modo corretto, trasparente, prevedibile, coerente, solidale e legittimo, al fine di guidare e assistere il contribuente e di non deviarlo in alcun modo. Potrebbe tuttavia sorgere un dubbio su quale possa considerarsi il metro di giudizio di riferimento per stabilire se un'azione sia effettivamente leale, corretta, ecc. A chiarire il punto è intervenuto Trivellin (2008), affermando che il dovere di buona fede si riconduce al rispetto degli standard di comportamento socialmente accettati o attesi, evitando di agire concentrandosi solo sulla rigida applicazione della legge e preferendo l'adozione di scelte discrezionali da adattare al caso concreto, sempre nel rispetto dei limiti stabiliti. Non si può tuttavia escludere che il dovere di comportarsi secondo buona fede si possa estendere anche al contribuente. Infatti, per realizzare l'auspicata collaborazione tra le parti del rapporto

³⁴ Capolupo S., et al., 2009. *Le ispezioni tributarie*, Trento: Ipsoa.

³⁵ Cfr. Corte di Cassazione, sentenza n. 17576 del 10 dicembre 2002. Disponibile su http://www.studiocommercialeverde.it/Area_Legislativa/Codice_Tributario_Societario/guide/statuto_diritti_contribuenti/sent_17576_2002.pdf.

tributario, è necessario che ciascuna di esse si impegni in questa direzione.³⁶ Ne consegue che le azioni del contribuente non devono essere volte all'inganno né a intenti elusivi o di abuso del diritto, per promuovere la fiducia e il reciproco rispetto.³⁷ Questa necessità di impegno reciproco è avvalorata dal fatto che, nel corso degli ultimi anni, vi è stata un'evidente spinta verso un maggiore coinvolgimento del contribuente in differenti aspetti e fasi del rapporto tributario, incoraggiandolo anche attraverso la sua elevazione da suddito a collaboratore.

La buona fede cui fa riferimento l'articolo 10 dello Statuto dei diritti del contribuente può essere ricondotta a una dimensione oggettiva, poiché impone all'Amministrazione di agire lealmente, ponendosi al servizio del contribuente, rispettando i suoi diritti e incoraggiando la collaborazione, la trasparenza, la fiducia e il suo coinvolgimento nel rapporto tributario. Essa si distingue dalla buona fede intesa in senso soggettivo, la quale è invece collegata alla convinzione di colui che mette in atto un comportamento di agire nel giusto, nel rispetto della legge, ignorando di danneggiare i diritti di un altro soggetto, a causa di inconsapevolezza o di distorsione della realtà.³⁸ Si può anche distinguere tra funzione integrativa e correttiva della buona fede. La prima è volta a guidare l'attività di organi e funzionari amministrativi, prevedendo a loro carico alcuni obblighi non espressamente previsti e portandoli a dover agire al di fuori della normale attività per rispondere a questi doveri "aggiuntivi". La funzione correttiva entra invece in gioco quando l'Amministrazione, pur rispettando formalmente la legge, assume comportamenti scorretti, incorrendo in un conflitto tra *regulae stricti iuris* e *regulae ex fide bona*. Con questa espressione si intende dire che una condotta attuata nel rispetto formale delle norme di legge può comunque comportare una violazione della buona fede, che si richiama a valori che trascendono il dato letterale.³⁹

³⁶ Come evidenziato da Falsitta et al. (2011), si prevede quindi per il contribuente principalmente un obbligo di collaborazione nelle indagini fiscali, che può consistere nella corretta tenuta e presentazione delle scritture contabili, nel rispondere alla richiesta di comparire fatta dall'Amministrazione o nella presentazione di prove e chiarimenti a seguito di comportamenti contrari alla logica economica.

³⁷ La Corte di Cassazione, nella sentenza n. 17576 del 10 dicembre 2002, ha sottolineato lo stretto legame tra il principio di buona fede, applicato tanto all'Amministrazione quanto al contribuente, e quello di collaborazione, affermando che "il termine "collaborazione" allude, per un verso, ai principi: di "buon andamento", "efficienza" ed "imparzialità" dell'azione amministrativa tributaria di cui all'art. 97, comma 1, della Costituzione (richiamato dall'art. 1, comma 1, dello Statuto) , e, per l'altro, a comportamenti non collidenti con il dovere, sancito dall'art. 53 comma 1, della Costituzione (anch'esso richiamato dalla predetta disposizione statutaria) ed imposto a "tutti" i contribuenti, di "concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva"; in secondo luogo, che il termine "buona fede", se riferito all'Amministrazione finanziaria, coincide, almeno in gran parte, con i significati attribuibili al termine "collaborazione", posto che entrambi mirano ad assicurare comportamenti dell'Amministrazione stessa "coerenti", vale a dire "non contraddittori" o "discontinui" (mutevoli nel tempo); ed infine, che il medesimo termine, se riferito al contribuente, presenta un'analoga, parziale coincidenza con quello di "collaborazione" ed allude ad un generale dovere di correttezza, volto ad evitare, ad esempio, comportamenti del contribuente capziosi, dilatori, sostanzialmente connotati da "abuso" di diritti e/o tesi ad "eludere" una "giusta" pretesa tributaria."

³⁸ Falsitta G., et al., 2011. *Commentario breve alle leggi tributarie*, Padova: Cedam.

³⁹ Cfr. Meloncelli A., *Affidamento e buona fede nel rapporto tributario*, in Fantozzi e Fedele (2005).

Per quanto riguarda invece la tutela dell'affidamento, essa si pone come un principio strettamente legato al dovere di collaborazione e di agire secondo buona fede che lo Statuto sancisce. Con questo concetto si intende riferirsi, infatti, all'importanza di garantire al contribuente la possibilità di "affidarsi" alle circolari e agli atti emessi dall'Amministrazione – e non solo – in funzione di chiarimento e interpretazione delle norme tributarie, agendo in modo conforme a esse, senza temere che poi quest'ultima, manipolandole a suo vantaggio, possa indurlo in errore e danneggiarlo. Il contribuente deve, infatti, sentirsi fiducioso di agire in modo corretto nel momento in cui decide di applicare quanto da essa stabilito, lasciandosi guidare attraverso gli adempimenti nel rapporto tributario. Vigè quindi in capo al Fisco un obbligo di "*non venire contra factum proprium*", ossia di non agire in modo contraddittorio o deviante, inducendo in errore il contribuente, che si troverebbe altrimenti a subire una penalizzazione, pur essendo convinto di essere nel giusto. La tutela di quest'ultimo merita, infatti, di essere salvaguardata in quanto l'Amministrazione, attraverso l'emanazione di circolari, atti e direttive, si pone come fonte autorevole, e quindi degna di fiducia e rispetto, che si inserisce nel processo di costruzione della norma giuridica,⁴⁰ fornendo indicazioni in merito all'interpretazione o applicazione delle disposizioni. È quindi fondamentale che questa funzione, la quale può avere conseguenze che incidono pesantemente sulla parte debole del rapporto, sia svolta con criterio e regolarità. La tutela dell'affidamento serve quindi a evitare il verificarsi di situazioni in cui le indicazioni offerte dall'Amministrazione spingono il contribuente in errore, portandolo a compiere scelte e azioni all'interno del rapporto tributario che non avrebbe altrimenti adottato, causando l'insorgere in capo a questo di un danno rilevante, principalmente dal punto di vista economico. Sembra tuttavia da escludersi la possibilità di tutela del legittimo affidamento nel caso in cui il contribuente possieda una consapevolezza, derivante da conoscenza o abilità tecniche, dell'evidente infondatezza del contenuto della circolare, in quanto, come già detto, la buona fede risulta un concetto da applicarsi tanto al comportamento dell'Amministrazione quanto a quello del contribuente.⁴¹

Volendo fare un confronto tra il concetto di affidamento e quello di buona fede, si può quindi innanzitutto dire che, mentre la seconda si riferisce a una dimensione oggettiva legata al comportamento dell'Amministrazione e del legislatore, il primo si lega invece alla dimensione soggettiva del contribuente, il cui stato psicologico si pone in un'ottica di fiducia e aspettativa nei confronti dell'ente che emette atti volti a chiarire l'interpretazione delle norme tributarie, sia esso un organo amministrativo o lo stesso legislatore, affidandosi e adeguando i propri comportamenti a quanto da essi stabilito. Questo principio differisce

⁴⁰ In tal senso Bertolissi (Falsitta, 2011).

⁴¹ In tal senso Colli Vignarelli (Falsitta, 2011).

perciò dall'agire secondo buona fede anche perché, pur sempre riferito ai concetti di coerenza, legittimità e trasparenza, non si riconduce direttamente al comportamento dell'Amministrazione, quanto al contenuto degli atti da questa emessi. La tutela dell'affidamento si risolve quindi in un dovere di non contraddizione, poiché il contribuente si "affida" a tali soggetti e si aspetta determinati risultati dall'applicazione di quanto da essi stabilito, senza considerare la possibilità di aver basato il suo agire su dati sbagliati. Questa visione si pone in contrasto con quella dell'Amministrazione, la quale si attende a sua volta degli effetti ben definiti, a prescindere dal fatto che altri – cioè i contribuenti – siano a conoscenza di determinate situazioni giuridiche o che queste risultino quantomeno conoscibili.⁴² Il testo dell'articolo 10 in tema di affidamento svolge quindi la funzione di bilanciare tali posizioni contrapposte, per tutelare il contribuente e riequilibrare il rapporto tra le parti.

L'art. 10 prevede inoltre che il Fisco non possa applicare sanzioni né interessi moratori al contribuente (nonostante tale elenco non possa considerarsi tassativo⁴³) quando l'errore di quest'ultimo sia stato commesso per cause imputabili all'Amministrazione finanziaria. Secondo quanto previsto dal secondo comma, possono essere individuati due differenti manifestazioni di questa situazione. La prima riguarda il caso in cui il contribuente abbia agito conformemente a quanto dichiarato negli atti emessi dall'Amministrazione, ma la stessa decida in seguito di modificare o rettificare quanto precedentemente statuito, in particolare se in senso peggiorativo. La seconda si riferisce invece a errori del contribuente avvenuti a seguito di ritardi, omissioni o errori imputabili all'Amministrazione e quindi al di fuori del suo controllo. A fornire un chiarimento è però intervenuta la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 42 del 6 luglio 2007⁴⁴, affermando che il contribuente può accedere al legittimo affidamento evitando di incorrere in sanzioni solo se accetta senza forzature di adattarsi alle nuove indicazioni che verranno adottate dall'Amministrazione per risolvere le incongruenze che lo hanno indotto in errore e di pagare il tributo, dovendo altrimenti sopportare eventuali penalità.

In realtà, l'esenzione del contribuente non sembra limitarsi a interessi e sanzioni, ma si estende anche al prelievo del tributo stesso. In merito alle considerazioni appena fatte, dottrina

⁴² Meloncelli A., in Fantozzi e Fedele (2005).

⁴³ La sentenza n. 17576/2002 della Corte di Cassazione ha stabilito, infatti, che il principio di tutela dell'affidamento non solo si può applicare ai rapporti fra contribuente ed ente impositore diverso dall'Amministrazione finanziaria dello Stato, ma anche a elementi dell'imposizione diversi da sanzioni e interessi, proposti come esempi in quanto particolarmente frequenti.

⁴⁴ Disponibile su

<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Documentazione/Normativa+e+Prassi/Circolari/Archivio+circolari/Circolari+2007/Luglio+2007/>.

e giurisprudenza sembrano condividere l'opinione per cui il contribuente che, a seguito di un *revirement* dell'Amministrazione,⁴⁵ si trovi in una condizione migliorativa, quale ad esempio l'aver versato un tributo rivelatosi non più dovuto, ha diritto a un rimborso da parte del Fisco.⁴⁶ Meloncelli (in Fantozzi e Fedele, 2005) si è inoltre espresso affermando che, oltre a escludere il recupero del tributo, si potrebbe talvolta prevedere persino un risarcimento per il danno causato al contribuente, ad esempio nel caso in cui questo non effettui le dovute ritenute a seguito di errate indicazioni fornite dall'Amministrazione, perdendo quindi l'opportunità di abbattere il carico fiscale. Un motivo di contrasto interpretativo nasce invece quando la condizione del contribuente viene mutata *in peius*, ad esempio quando un'interpretazione sbagliata, su cui quest'ultimo ha fatto affidamento e che lo ha portato a non adempiere un'obbligazione, viene rettificata o modificata, richiedendo invece l'esecuzione di tale adempimento. Infatti, una parte della dottrina ritiene che il contribuente non debba versare il tributo, altrimenti l'Amministrazione si troverebbe nella posizione di andare *contra factum proprium*, comportamento per di più vietato in quanto si pone in violazione dei principi sanciti dallo Statuto – come quello della tutela dell'affidamento – e danneggia il contribuente.⁴⁷ Questa interpretazione risulta quindi più favorevole alla tutela dell'interesse del contribuente. Autori come Stevanato (Meloncelli, in Fantozzi e Fedele, 2005) sostengono invece un'opposta corrente di pensiero, che richiama l'interesse del Fisco al prelievo fiscale, ritenendo che si debba imporre la riscossione a posteriori nel caso il tributo sia dovuto, nel rispetto di quanto previsto dagli articoli 3 (uguaglianza) e 23 (legalità) della Costituzione, ma soprattutto dall'art. 53 Cost. (capacità contributiva), anche nell'ottica di non invadere una competenza che il testo costituzionale attribuisce all'Amministrazione e all'Erario.

⁴⁵Con questo termine si indica il cambiamento di direzione, punto di vista, interpretazione da parte dell'Amministrazione, a seguito di una corrente opposta emersa in giurisprudenza o nel quadro normativo.

⁴⁶A sostegno di questa tesi si è espressa anche la Corte di Cassazione, che riconosce al contribuente la possibilità, in un sistema volto al rispetto di principi quali la buona fede e la tutela dell'affidamento, di ottenere un rimborso per "ogni tipo di errore (materiale o di diritto, ancorché non rilevabile *ictu oculi* dalla dichiarazione) commesso in buona fede nel momento della redazione della dichiarazione e da cui sia derivato un pagamento indebito", imponendo su di lui l'onere della prova dell'inesistenza dell'obbligazione a seguito di un errore amministrativo e il fatto che sia stia verificando in indebito a suo danno". (Cfr. Cass., sez. trib., 2001, n. 11545, in Riv. Dir. Trib., 2002, II p 381).

⁴⁷In questo senso si esprime Marongiu G. (2006), che esclude non solo l'applicazione di interessi e sanzioni, ma anche la possibilità di recupero del tributo stesso, quando le informazioni fornite dall'Amministrazione siano chiare, precise e inequivocabili, perché essa dovrebbe rimanere coerente con se stessa secondo i principi di buona fede e tutela dell'affidamento, evitando di modificare *in peius* il suo orientamento. Nel caso in cui invece esse siano equivoche e dubbiose, non esaustive, senza fornire un indirizzo preciso ma una preferenza tra più interpretazioni, tale conclusione non può considerarsi valida. In senso simile si è espressa anche la Cassazione, nella sentenza n. 21513/2006, prevedendo nel caso in questione l'esclusione del recupero del tributo per tutelare l'affidamento del contribuente, poiché vi erano elementi oggettivi che avevano portato alla nascita di una legittima aspettativa da parte di quest'ultimo. Disponibile su <https://www.ricercagiuridica.com/sentenze/sentenza.php?num=2005>.

Per quanto riguarda l'applicazione di interessi e sanzioni in tema di affidamento, ai sensi del comma 3 dell'articolo 10 della Legge n. 212/2000, essa non può essere adottata nemmeno nel caso in cui il contribuente attui una violazione dell'obbligo di imposta in condizioni di incertezza cosiddette "obiettive"⁴⁸, che non dipendono cioè da valutazioni arbitrarie del soggetto stesso, in merito alla portata o all'ambito di applicazione di una norma, ovvero quando egli abbia difficoltà a interpretare il contenuto delle disposizioni tributarie. Un altro caso di disapplicazione interviene in riferimento a un comportamento del contribuente dal quale non derivi l'insorgere di alcun debito d'imposta, in quanto tale violazione può considerarsi meramente formale.⁴⁹ Con questa previsione si intende esentare da eventuali punizioni le condotte che non danneggiano l'interesse dell'Erario a percepire i tributi e che non si pongono nemmeno in violazione del principio di capacità contributiva tutelato dalla Costituzione. In questo caso, è compito del giudice esprimere una valutazione a posteriori in merito alla punibilità o sanzionabilità del comportamento messo in atto dal contribuente⁵⁰. A confermare queste considerazioni è intervenuta la Circolare n. 77 del 3 agosto 2001 dell'Agenzia delle Entrate⁵¹, la quale, richiamandosi a quanto previsto dall'art. 6 co. 5 bis del D.lgs. n. 472/97, afferma che "non sono punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo [dell'Amministrazione finanziaria] e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo",

⁴⁸ In particolare, la Corte di Cassazione ha evidenziato che le condizioni di incertezza possono anzitutto considerarsi oggettive quando riguardano il contenuto, l'oggetto e i destinatari della norma. Prosegue affermando che l'incertezza del soggetto non significa ignoranza, ma "conoscenza insufficiente e insicura od equivoca", in grado di produrre effetti nel rapporto giuridico tributario, dovuta all'incapacità di selezionare il più idoneo tra i diversi significati frutto dell'attività interpretativa del contribuente. Secondo la Corte, è da considerarsi "oggettiva" l'incertezza in cui il contribuente versa anche dopo aver compiuto un percorso di studio interpretativo della norma, differenziandosi da quella "soggettiva", assimilabile invece alla conoscibilità o conoscenza potenziale, a fronte di un percorso di analisi ancora incompleto, che può essere superata con l'impegno e con un comportamento atto a raggiungere la conoscenza effettiva. (Cfr. Cass., sez. trib., 28 novembre 2007, n. 24670, in *Corriere Tributario*, 2008, n.3, p 203 ss.).

⁴⁹ Si rende necessario fare una distinzione tra violazioni formali, meramente formali e sostanziali. Le prime si riferiscono alle violazioni che non incidono sulla determinazione della base imponibile, sulla definizione del tributo o sul pagamento dell'imposta, richiedendo che l'Amministrazione effettui una valutazione *ex post* dell'eventuale pregiudizio arrecato. Un esempio è l'omessa o errata indicazione di dati rilevanti per l'individuazione del contribuente o del suo rappresentante. Le violazioni meramente formali, ossia quelle prese in considerazione dal terzo comma dell'art. 10 della L. 212/2000 e che non comportano l'insorgere di un debito d'imposta, possono ad esempio riconoscersi nella presentazione tardiva della dichiarazione dei redditi quando le imposte non siano comunque dovute. Le violazioni sostanziali incidono invece direttamente sulla definizione della base imponibile o del tributo o sul pagamento delle imposte. Esse sono sanabili solo in alcuni casi ed entro termini ben precisi. Sono sostanziali ad esempio le violazioni legate a errori e omissioni rilevabili in sede di liquidazione o di controllo formale della dichiarazione (articoli 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973), come nel caso di errori aventi natura materiale o legati al calcolo nella determinazione degli imponibili e delle imposte. In tal senso si veda Loconte S., 2016. *Ravvedimento operoso violazioni e omissioni che possono essere sanate*, in *Il Quotidiano IPSOA*. Disponibile su <http://www.loconteandpartners.it/it/news/pubblicazioni-quotidiani/ravvedimento-operoso-violazioni-e-omissioni-che-possono-essere-sanate>.

⁵⁰ Mastroiacovo V., in Fantozzi A. e Fedele A., 2005.

⁵¹ Disponibile su http://www.finanzaefisco.it/agenziaentrate/cir_ris_2001/cir77-01.htm.

riconoscendo la condizione di non punibilità nel fatto che tali condizioni siano alternative e non ricorrenti.

1.1.3 L'importanza dell'irretroattività delle leggi tributarie e il divieto di utilizzo del decreto-legge

Il principio di divieto di irretroattività delle norme tributarie, sancito dall'art. 3 della L. n. 212/2000, costituisce un ulteriore significativo strumento per la tutela del contribuente. Questo è poi rafforzato dall'ultimo comma dell'articolo, per il quale non possono essere richiesti adempimenti al contribuente prima di 60 giorni dall'entrata in vigore della norma e dell'applicazione dei provvedimenti. Richiamato anche dall'art. 11 delle preleggi, secondo cui "la legge dispone solo per l'avvenire", esso vieta che l'introduzione di norme retroattive causi un danno al contribuente, le cui aspettative nei confronti del legislatore e dell'Amministrazione non dovrebbero essere disattese. Come evidenziato da Cellentani e Maino (2007), infatti, "una legge è retroattiva nella misura in cui estende la sua disciplina a fatti compiuti, ad atti perfezionati, a procedimenti conclusi, a diritti sorti prima della sua promulgazione". Ne consegue che il divieto di irretroattività impedisce a nuove disposizioni di poter esplicare i propri effetti nei confronti dei fatti e dei rapporti che si sono già verificati anteriormente sotto la normativa previgente. Il legislatore ha introdotto questo principio per impedire che il contribuente sia ad esempio danneggiato dall'emanazione di nuove norme che sanciscano il dovere di adempiere determinati obblighi, come può essere il versamento di un'imposta, da cui egli era stato precedentemente esonerato, modificando la sua situazione *in peius*. Esso si pone quindi a garanzia della tutela dell'affidamento del contribuente nei confronti di quanto precedentemente stabilito dal legislatore ed è espressione dell'agire secondo buona fede e correttezza. Tale divieto sembra estendersi anche a eventuali norme di carattere interpretativo, nel momento in cui esse mutino una consolidata interpretazione precedente. Perciò, in caso di disponibilità di interpretazioni alternative, cioè egualmente valide, di cui una abbia carattere retroattivo, bisogna preferire quella che invece rispetta il divieto di retroattività, per garantire la tutela del contribuente.⁵²

Tuttavia, il divieto di valenza retroattiva sancito dall'articolo 3 dello Statuto del contribuente è applicabile "salvo quanto previsto dall'art. 1, comma 2" dello Statuto, il quale

⁵² Cass., sez. trib., 14 aprile 2004, n. 7080, in *Il fisco*, 2004, n. 27, fasc. 1, pp. 10134 e ss.

prevede che “*l’adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica*”⁵³. Tale espressa esclusione ricorre in quanto l’utilizzo di leggi di interpretazione autentica viene adottato quando vi sia la necessità di chiarire un dubbio interpretativo, che può nascere dalla discordanza tra testo della norma e sua applicazione, tra letteratura e interpretazione giurisprudenziale o amministrativa, tra orientamenti differenti e così via. Si riconosce quindi che le leggi di interpretazione autentica sono retroattive di natura, poiché attribuiscono a una norma il significato che essa avrebbe dovuto assumere fin dall’inizio, svolgendo una funzione di chiarimento attraverso una modifica del passato. Tuttavia, l’utilizzo di tali disposizioni non può considerarsi una violazione della tutela dell’affidamento, in quanto esso ricorre solo nei casi in cui sia effettivamente assente un’interpretazione chiara e univoca, ponendo il contribuente in una situazione di dubbio, ben lontana dalla condizione di certezza e fiducia che permetterebbe di richiamare il dovere di tutela del suo affidamento. Inoltre, in ambito di interpretazione con effetto retroattivo, si prevede che possa essere attuata solo con legge ordinaria, al fine di impedire l’adozione di fonti di legge di grado e forza minori nella gerarchia, per limitare le possibilità di ricorrere a tale strumento in maniera poco ragionevole.

I casi eccezionali cui il testo dell’articolo fa riferimento, che permettono quindi la deroga al principio di irretroattività, sono stati limitati dalla Corte Costituzionale, con sentenza n. 419 del 13 ottobre 2000,⁵⁴ a quelli in cui vi sia un’effettiva causa giustificatrice, intendendo con questa espressione che la nuova interpretazione debba comportare una modifica ragionevole e che non entri in contrasto con i diritti tutelati da altre norme costituzionali nell’esplicare i suoi effetti nei confronti di situazioni sostanziali verificatesi a seguito dell’applicazione di precedenti norme. In questo senso, una violazione della retroattività giustificata dall’esigenza di fare cassa non sembra certamente accettabile. Un caso di eccezionale deroga al divieto di retroattività può ravvisarsi invece quando l’applicazione di tale nuova interpretazione giova all’interesse e al benessere collettivo, anche

⁵³ Secondo Mastroiacovo (in Fantozzi e Fedele, 2005), la norma di interpretazione autentica è quella che “proviene dallo stesso autore del precetto che si intende interpretare”, riferendosi quindi a un’identità dal punto di vista giuridico, cioè riferita al soggetto o organo cui l’ordinamento affida il potere di emanare l’atto che sarà poi interpretato. In particolare, Maino e Cellentani (2007) individuano le seguenti caratteristiche per riconoscere una legge di interpretazione autentica:

- 1) non deve apportare modifiche al testo della precedente norma interpretata;
- 2) il legislatore-interprete deve scegliere uno dei possibili significati attribuibili alla norma, anche se esso non è stato “ufficializzato” da pronunce del giudice ordinario e anche se non sussiste un contrasto interpretativo (ermeneutico) effettivo;
- 3) la norma introdotta cancella ed elimina tutti i possibili significati alternativi rispetto a quello scelto dal legislatore-interprete. Questa norma diventa inoltre obbligatoria *erga omnes* ed *ex tunc*.

⁵⁴ Disponibile su http://documenti.camera.it/bpr/Cost_2000_419.htm.

se potrebbe danneggiare l'affidamento del singolo contribuente, subordinando la tutela della fiducia nella legge attuale a favore di un interesse "più grande" e significativo, che può riverberare in tutta la comunità.⁵⁵ La possibilità di non rispettare il divieto di retroattività può ricorrere anche, oltre al caso in cui sia necessario e opportuno chiarire un'interpretazione dubbia o erronea di una norma dell'ordinamento, quando si debba introdurre una disposizione di carattere procedimentale⁵⁶ o evitare che il contribuente possa facilmente adottare comportamenti evasivi o frodanti del Fisco o abusivi del diritto,⁵⁷ a patto inoltre che le norme retroattive siano connotate da una sorta di "prevedibilità"⁵⁸.

Bisogna evidenziare che non si evince dal testo dell'articolo 3 se il divieto di normazione tributaria retroattiva sia riferito solamente all'applicazione di disposizioni che mutino in senso peggiorativo le condizioni del contribuente, oppure anche nel caso in cui comportino un miglioramento.⁵⁹ A risolvere questo dubbio è intervenuta la Corte di Cassazione, con sentenza n. 5931 del 21 aprile 2001⁶⁰, affermando che lo Statuto agisce per limitare il potere del Fisco e dell'Erario a favore della tutela del contribuente, parte debole del rapporto, ma certamente non impedisce che vengano approvate disposizioni che favoriscano o migliorino la sua situazione, anche quando prevedano ulteriori limitazioni dell'agire amministrativo.

Un accenno merita di essere fatto anche all'articolo 4 dello Statuto, il quale recita:

“Non si può disporre con decreto-legge l'istituzione di nuovi tributi né prevedere l'applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di soggetti”.

Tale decisione è legata al fatto che anche questo principio è strettamente connesso alla tutela dell'affidamento del contribuente in ambito tributario, per evitare che egli si affidi a disposizioni e stati di fatto che finiscono poi per mutare rapidamente e lo pongono di fronte a situazioni totalmente inaspettate. Infatti, come già visto, una delle condizioni che avevano portato ad auspicare sempre di più una forma definitiva e forte di tutela del contribuente era

⁵⁵ In merito si veda Moschetti F. (in Cellentani e Maino, 2007).

⁵⁶ Mastroiacovo (in Fantozzi e Fedele, 2005) classifica le leggi di interpretazione autentica quasi come procedimentali, perché permettono la corretta applicazione della norma grazie all'individuazione di un'unica interpretazione possibile.

⁵⁷ Marongiu G., 2006. *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Il fisco*, n. 1, pp. 20 e ss.

⁵⁸ Cfr. Corte Cost., 15 luglio 1994, n. 315. Ciò significa che il contribuente, nel momento in cui sorge in capo a questo una ricchezza, deve poter essere in grado di prevedere che in futuro tale ricchezza potrebbe costituire, in base agli elementi a sua disposizione, un presupposto impositivo. Disponibile su <http://www.giurcost.org/decisioni/1994/0315s-94.html>.

⁵⁹ Fondazione Luca Pacioli, 2002. *Statuto in materia dei diritti del contribuente*, *Studio n. 2*, Documento n. 7 del 25 marzo 2002. Disponibile su http://web.tiscali.it/ragionieri_bg/Collegio_bg/Segreteria/circolari_2002_Fondazione_Luca_Pacioli.htm.

⁶⁰ Cass., sez. trib., 21 aprile 2001, n. 5931, in *Il fisco*, 2001, fasc. 18, pag. 6639.

stata quel grande e confuso legiferare in ambito tributario degli anni '80-'90, cui si era accompagnato un vero e proprio abuso sconsiderato del decreto-legge, anche a danno dell'Amministrazione finanziaria, che faticava ad applicare quanto previsto da un panorama normativo in continuo mutamento. Come conseguenza, il contribuente era leso su più fronti. Considerando ad esempio il caso in cui un nuovo tributo fosse stato introdotto con lo strumento del decreto-legge, non solo il contribuente avrebbe dovuto destinare parte della sua ricchezza al pagamento dell'imposta inaspettata, ma avrebbe anche dovuto contare solo sulla propria interpretazione della legge per comprendere come e se dovesse adempiere tale obbligo, a causa della mancanza di previsioni stabili che fungessero da riferimento o di eventuali chiarimenti o indicazioni offerte da fonti ufficiali, rischiando di incorrere in costosi errori.⁶¹

È interessante notare che l'art. 77 della Costituzione, a differenza di quanto previsto dall'art. 4 della Legge n. 212/2000, ammette l'utilizzo di tale strumento da parte del Governo "in casi straordinari di necessità e di urgenza", ovvero in situazioni particolari ed eccezionali, a patto che esso sia poi convertito entro 60 giorni in legge ordinaria, pena la perdita della sua efficacia. Perciò, considerando che le norme dello Statuto del contribuente sono attuative dei principi costituzionali, sorge spontaneo chiedersi se il divieto di utilizzo del decreto-legge nei casi menzionati si ponga o meno in contrasto con quanto sancito dall'art. 77 Cost. Più precisamente, è opportuno chiarire se l'articolo 4 dello Statuto costituisca un'eccezione limitata all'ambito tributario oppure se, quando sussistano le condizioni di straordinarietà, necessità e urgenza, si possa ricorrere a tale strumento anche per l'introduzione di nuovi tributi o l'applicazione di tributi esistenti a nuovi soggetti. Marongiu (2010) sostiene che non si può impedire, in presenza delle condizioni previste dall'art. 77 della Costituzione, l'uso di decreti-legge quando essi siano volti ad applicare una variazione delle aliquote dei tributi esistenti, in quanto non comportano un cambiamento nella struttura dell'ordinamento tributario, come nel caso in cui vi sia una necessità urgente di aumentare il gettito.⁶² Naturalmente, una volta venute meno le condizioni di necessità e urgenza, ossia le ragioni che hanno legittimato il ricorso al decreto-legge, esso deve essere rimosso. Tale strumento si rende quindi più idoneo a essere applicato per brevi periodi, caratterizzati da situazioni fuori dall'ordinario.

⁶¹ Marongiu G., 2010. *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino: Giappichelli.

⁶² Tuttavia, rimane dubbio se si possa arrivare alle stesse conclusioni nel caso in cui la necessità di incrementare il gettito comporti l'emanazione di un decreto-legge che modifichi in senso peggiorativo la disciplina di un tributo o di un istituto (Marongiu, 2006).

Sembra quindi possibile derogare all'art. 4 della Legge n. 212/2000 quando si presentino le condizioni previste dall'art. 77 Cost., ma il mutamento apportato al sistema dei tributi non deve prevedere un cambiamento sostanziale della struttura dell'ordinamento, che potrebbe essere piuttosto raggiunto con l'introduzione di un tributo ordinario. Si può quindi utilizzare il decreto-legge anche in ambito tributario, come sostenuto da Marongiu (2006), ma limitatamente ai casi di aumento delle aliquote esistenti o all'introduzione di un tributo straordinario e temporaneo, perché solo in questo caso presenterebbe le caratteristiche adatte per rispondere a un'esigenza particolare e "impellente".

1.1.4 Le disposizioni per garantire una maggiore trasparenza e informazione nel rapporto tra Fisco e contribuente

L'obiettivo di realizzare una forma di collaborazione tra Fisco e contribuente non sarebbe mai stato raggiungibile se il legislatore non avesse conferito la giusta importanza all'introduzione di previsioni che permettessero di accrescere la fiducia del cittadino nell'Amministrazione e nel sistema tributario. Di conseguenza, era necessario rimuovere tutti gli ostacoli che avrebbero potuto creare situazioni di disappunto, confusione e dubbio nel contribuente che si fosse interfacciato con organi o funzionari amministrativi o direttamente con le norme dell'ordinamento. Lo Statuto è stato quindi arricchito di una serie di disposizioni che hanno l'effetto di creare un sistema di obblighi e diritti per raggiungere esattamente questo fine. Di seguito si tratteranno brevemente tali articoli.

Il testo dell'articolo 2 dello Statuto richiama la chiarezza e la trasparenza da cui le disposizioni tributarie, sotto forma di leggi o altri atti aventi forza di legge, devono essere caratterizzate, al fine di non indurre il contribuente in errore a causa della difficoltà di individuare e interpretare le norme tributarie. Esso disciplina in particolare l'azione del legislatore, che deve guidare l'interprete e il contribuente nel sistema di disposizioni in maniera agevole, permettendogli di comprendere facilmente i collegamenti tra le norme e l'evoluzione delle stesse. In questo senso, le leggi e gli atti aventi forza di legge che contengono disposizioni tributarie devono indicare nel titolo il loro oggetto, mentre quelli che non hanno un oggetto tributario non possono generalmente contenere disposizioni di questa

natura.⁶³ Si prevede inoltre che, in caso di rinvii ad altre disposizioni tributarie, si debba riportare il testo sintetico della norma cui si richiama, mentre in caso di modifiche si debba indicare il testo soggetto a cambiamento, nell'ottica di aumentare la trasparenza nel sistema tributario. L'articolo estende quindi, come evidenziato dalla Corte di Cassazione, il dovere dell'agire in buona fede e di tutela del legittimo affidamento anche al legislatore, che in tal modo facilita l'Amministrazione nell'applicare correttamente quanto previsto dalla legge.⁶⁴ Ne consegue che, per proteggere l'affidamento del contribuente, nessun cittadino può essere punito per violazioni commesse applicando quanto previsto da disposizioni che non rispettino l'art. 2 dello Statuto, in quanto si considerano di natura non chiara e quindi idonee a indurre in dubbio e in errore il contribuente.

L'art. 5 riconosce il diritto all'informazione del contribuente. Esso si rivolge principalmente all'operato dell'Amministrazione finanziaria, la quale deve agire per permettere al cittadino di avere una conoscenza agevole e completa delle norme vigenti in materia tributaria. Ad esempio, l'Amministrazione deve predisporre e mettere a disposizione del contribuente, presso i propri uffici, i testi coordinati⁶⁵ e organizzare un sistema di informazione elettronica gratuita, per una conoscenza aggiornata e tempestiva delle leggi, delle circolari, delle risoluzioni e degli atti emanati. Questo articolo mette quindi il cittadino nelle condizioni di sapere quali saranno le conseguenze dei suoi comportamenti e delle sue decisioni, agendo quindi come strumento deflattivo del contenzioso nel momento in cui permette di evitare l'insorgere di un carico impositivo. Emerge quindi anche nel testo di questa disposizione un dovere informativo, questa volta non attribuito al legislatore ma all'Amministrazione, per non indurre il contribuente in errore, tanto che un silenzio di questa potrebbe ricadere nella violazione della buona fede e dell'affidamento. Questa previsione riduce anche la possibilità del contribuente di commettere una violazione delle norme a causa

⁶³ Secondo Marongiu (2010), questo può essere definito come un processo volto a individuare, in senso positivo nel primo caso e negativo nel secondo, le disposizioni tributarie, nel tentativo di raggiungere una "garanzia dell'omogeneità".

⁶⁴ Cass., sez. trib., 14 aprile 2004, n. 7080, in *Il fisco*, 2004, n. 27, fasc. 1, pp. 10134 e ss. La Corte ha stabilito che "l'esame complessivo delle disposizioni dello Statuto permette di affermare che la correttezza e la buona fede nei confronti del contribuente devono essere osservate non solo dall'Amministrazione finanziaria in fase applicativa, ma anche dallo stesso legislatore tributario all'atto di emanazione delle fonti normative, come emerge in particolare dall'art. 2, che detta i criteri di chiarezza e trasparenza che debbono essere osservati nelle disposizioni tributarie, e dallo stesso art. 3 sul divieto di attribuire ad esse efficacia retroattiva".

⁶⁵ L'importanza del diritto di accesso ai documenti da parte del contribuente è stata riconosciuta anche nella diciassettesima dichiarazione allegata al trattato sull'Unione Europea di Maastricht del 1992, nella quale si è affermato che "La Conferenza [dei rappresentanti dei governi degli Stati membri] ritiene che la trasparenza del processo decisionale rafforzi il carattere democratico delle istituzioni, nonché la fiducia del pubblico nei confronti dell'amministrazione." Disponibile su

<http://www.eticapa.it/eticapa/wp-content/uploads/2014/11/Testo-del-trattato-di-Maastricht.pdf>.

di mancata conoscenza o erronea interpretazione,⁶⁶ permettendo una migliore tutela dei suoi interessi e un accrescimento della sua fiducia nei confronti del Fisco. Bisogna riconoscere inoltre che la scelta di dividere il testo dell'articolo in due commi differenti non è stata casuale. Infatti, il comma 1 sancisce il dovere dell'Amministrazione di adottare iniziative per permettere al contribuente di conoscere le disposizioni tributarie di natura legislativa e amministrativa, mentre il comma 2 prevede l'obbligo di assicurare la conoscenza di circolari, risoluzioni, atti o decreti su organizzazione, funzioni e procedimenti. Nel primo caso quindi, poiché ci si riferisce a "disposizioni", che hanno valore normativo e quindi assumono una forza maggiore, la conoscenza deve essere "completa e agevole", mentre nel secondo, trattandosi di atti privi di tale valore, essa deve essere assicurata semplicemente in maniera tempestiva e con i mezzi idonei.⁶⁷

L'articolo 6 disciplina rigorosamente l'obbligo dell'Amministrazione di porre a conoscenza del contribuente gli atti che sono a lui indirizzati⁶⁸ e di richiedere informazioni e chiarimenti in tempi ragionevoli, al fine di permettergli di preparare la sua difesa, prestando attenzione a che gli atti non siano messi erroneamente a conoscenza di soggetti non destinatari. Prevedendo inoltre il dovere di garantire una comunicazione tempestiva, il contribuente ha la possibilità di organizzare la sua ricchezza, a fronte di un credito o di una sanzione. Tale articolo impone anche all'Amministrazione di agire in modo corretto, in quanto ad esempio vieta di richiedere al contribuente documenti o informazioni già in suo possesso, allo scopo di impedire un aggravio immotivato dei doveri della parte debole del rapporto. Quest'ultima, infatti, deve essere invece agevolata mettendo a sua disposizione i modelli di dichiarazione in tempi ragionevoli, i quali devono risultare comprensibili anche da soggetti che non hanno competenze tributarie e richiedere il minor numero di adempimenti possibili e al minor costo, anche per snellire il processo e rendere massimamente efficiente l'azione amministrativa. Come evidenzia Marongiu (2006), vi è una sostanziale differenza rispetto all'art. 5 dello Statuto. Mentre, infatti, in quest'ultimo viene utilizzato il termine

⁶⁶ Bruzzone M., 2002. *Dallo "Statuto del contribuente" al "Codice tributario"*, in *Corriere Tributario*, n. 44, p. 3965 e ss.

⁶⁷ In particolare, Guzzanti V. (in Fantozzi e Fedele, 2005) sottolinea che l'espressione "disposizioni" indica le leggi e gli atti aventi forza di legge con valore normativo, ossia con effetti che si esplicano verso l'esterno, ricadendo sul rapporto tra Fisco e contribuente, per i quali è quindi necessaria un'informazione globale e trasparente, in quanto appartengono al diritto sostanziale. Per quanto riguarda invece gli atti del secondo comma, che includono anche i decreti, essi non hanno valore normativo, non essendo quindi idonei alla produzione di norme, nonostante esplicano i loro effetti nei confronti dei soggetti cui si rivolgono, ricadendo quindi nel diritto formale.

⁶⁸ La Cassazione, con sentenza n. 1710 del 16 ottobre 2006, si è espressa affermando che gli atti destinati a un contribuente, i quali segnalino la sua esposizione debitoria o creditoria nei confronti del Fisco, non possono produrre effetti fino a che non sono portati a conoscenza del contribuente stesso. Disponibile su <http://www.diritto.it/docs/24253-corte-suprema-di-cassazione-sezione-v-civile-sentenza-n-1710-del-26-01-2007>.

generico di “informazione”, che sembra indicare un insieme di conoscenze e quindi essere indirizzato a una moltitudine di soggetti, l’articolo 6 propone invece la parola “conoscenza”, che si riferisce ad atti e soggetti ben individuati, garantita attraverso comunicazione e notificazione. In quest’ultimo caso quindi, la necessità di una notificazione al contribuente risulta fondamentale, in quanto garantisce quantomeno il massimo grado di conoscibilità o di concreta possibilità di conoscenza con mezzi idonei da parte del contribuente⁶⁹, dal momento che è impossibile pensare che l’Amministrazione possa controllare un’effettiva conoscenza da parte di tutti i soggetti destinatari degli atti. È infine importante evidenziare che l’ultimo comma dell’articolo è piena espressione della nuova tendenza a coinvolgere attivamente il contribuente e a incoraggiare il suo rapporto collaborativo con l’Amministrazione. Infatti, nel caso in cui questa dovesse riscontrare incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, “*prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi*” da essa risultanti, deve invitare il contribuente a fornire chiarimenti o a produrre i documenti necessari entro un determinato termine di tempo, per permettergli di iniziare la sua difesa prima di arrivare al contenzioso attraverso l’instaurazione di un contraddittorio.

Il contenuto dell’articolo 7 è invece dedicato al dovere di chiarezza degli atti dell’Amministrazione e dei concessionari della riscossione. Esso indica quindi gli elementi che devono essere tassativamente indicati in tali provvedimenti e, richiamando l’articolo 3 della Legge n. 241/1990, sancisce l’obbligo di motivarli, a esclusione di quelli a contenuto generale o con valore normativo, per permettere al contribuente di venire a conoscenza delle ragioni giuridiche e dei presupposti di fatto su cui l’Amministrazione ha basato la propria decisione. Gli atti dovranno quindi ad esempio indicare gli uffici, gli organi e le autorità cui il contribuente può rivolgersi per richiedere informazioni, promuovere un riesame o fare ricorso per atti impugnabili. Per quanto riguarda le previsioni contenute nell’articolo 3 della Legge n. 241/1990, cui l’articolo 7 rimanda, è importante sottolineare che esse sono volte a garantire al contribuente un’informazione più completa. È quindi dovere dell’Amministrazione non solo indicare, ma anche rendere disponibile, ad esempio attraverso allegato,⁷⁰ ogni altro atto amministrativo che l’abbia indotta ad adottare una determinata decisione. Nonostante l’articolo dello Statuto e quello della Legge n. 241/1990 non prevedano nulla di esplicito in caso di motivazione mancante, insufficiente o non congrua, si ritiene che la Commissione

⁶⁹ Marongiu G., 2010. *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino: Giappichelli.

⁷⁰ A rafforzare questa interpretazione è intervenuta la Corte di Cassazione, con sentenza n. 15234/2001, affermando che “La motivazione dell’avviso di accertamento può assolvere la funzione informativa che le è propria, facendo riferimento a elementi di fatto offerti da documenti diversi, solo se questi sono allegati all’atto ovvero conosciuti dal contribuente e non semplicemente dallo stesso conoscibili.” Disponibile su <http://www.altalex.com/documents/news/2002/10/02/illegittimo-l-accertamento-motivato-per-relationem-se-i-documenti-non-conosciuti-non-sono-allegati>.

Tributaria competente debba annullare il provvedimento eventualmente impugnato, senza nemmeno poter procedere all'analisi del contenuto dell'atto.⁷¹ Si può inoltre affermare che, attraverso una rigida disciplina della motivazione alla base della pretesa creditoria vantata dall'Amministrazione negli atti tributari, il legislatore ha anche permesso al contribuente di organizzare meglio la sua difesa, in quanto vengono messi a sua disposizione le informazioni e gli strumenti necessari per decidere se agire per via giudiziaria, accedendo al contenzioso, e tutelando così il suo diritto alla difesa sancito dall'art. 24 della Costituzione.⁷²

L'ultimo articolo dello Statuto che si è deciso di analizzare in termini di difesa e tutela del contribuente è l'articolo 11, dedicato all'istituto dell'interpello, inesistente fino all'introduzione della Legge n. 212/2000. La norma si riferisce in particolare all'interpello ordinario, che consente al contribuente di rivolgere direttamente un'istanza per iscritto al Fisco per ottenere risposte e informazioni riguardo "fattispecie concrete e personali"⁷³. In un primo caso ci si riferisce alla situazione in cui egli si trovi in condizioni di incertezza obiettiva in merito all'interpretazione delle disposizioni o alla qualificazione delle fattispecie da esse disciplinate, necessitando quindi dell'aiuto dell'Amministrazione per la corretta applicazione delle norme. Nel secondo caso, il contribuente può chiedere un giudizio sulla sua idoneità o sull'effettiva sussistenza dei presupposti necessari ad applicare o disapplicare un determinato regime fiscale. L'ultimo caso previsto dall'articolo 11 riguarda le istanze con le quali vengono richiesti chiarimenti relativamente alla possibile applicazione a una particolare fattispecie della disciplina sull'abuso del diritto. Il contribuente non può tuttavia accedere all'interpello, sebbene in condizioni di incertezza, nel caso in cui l'Amministrazione si fosse già espressa attraverso atti che forniscono una chiara interpretazione delle disposizioni e che sono stati messi a disposizione perché questo potesse venirne a conoscenza.⁷⁴ Se si considerano tutte queste previsioni nel loro complesso, sorge spontaneo affermare che anche l'interpello è fortemente legato al dovere di informazione e tutela del contribuente, in quanto gli permette di conoscere le conseguenze delle azioni che intende adottare prima di mettere in atto un comportamento potenzialmente dannoso. Inoltre, tale istituto offre la possibilità di evitare il

⁷¹ Bruzzone M., 2001. *Statuto del Contribuente: fonte di diritti o di doveri?*, in *Corriere Tributario*, n. 14, p.1025 e ss.

⁷² Su tale punto Uricchio (in *Digesto*, 2008) precisa che l'obbligo di motivazione si riferisce non solo a tutti gli atti impugnabili di fronte alle Commissioni Tributarie, ma anche ai provvedimenti adottati dall'ente impositore come conseguenza di atti iniziati dal contribuente (ad es. in tema di autotutela) e a tutti gli atti non impugnabili ma capaci di incidere sulla sfera giuridica del destinatario dell'atto.

⁷³ Il significato dell'espressione è stato chiarito dall'Agenzia delle Entrate con Circolare n. 50 del 31 maggio 2001. Con essa si vuole intendere che l'istanza deve permettere all'Amministrazione di venire a conoscenza del regime di atti, operazioni o iniziative che incidano o siano collegate alla sfera di interessi propria del contribuente, non potendo quindi considerare le associazioni di categoria o gli enti rappresentativi di un interesse generico. Disponibile su <http://www.comune.podenzano.pc.it/intranet/libretti/0/libretto242-02-1.pdf>.

⁷⁴ Fantozzi A. e Fedele A., a cura di, 2005. *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano: Giuffrè.

ricorso alle Commissioni Tributarie, risparmiando sulle spese che Stato e contribuenti dovrebbero altrimenti sostenere⁷⁵. Secondo quanto previsto dall'articolo 11, il contribuente può rivolgersi all'Amministrazione anche per ottenere la disapplicazione di norme con funzione antielusiva, al fine di conseguire crediti, detrazioni, deduzioni e altre posizioni soggettive attraverso la dimostrazione della totale mancanza di effetti elusivi nella fattispecie in esame. Il testo dell'articolo definisce inoltre, per una maggiore garanzia del contribuente, i limiti temporali entro i quali l'Amministrazione deve rispondere per iscritto e con motivazione espressa in merito alla conclusione raggiunta, interpretando altrimenti il suo silenzio come condivisione di quanto sostenuto dal contribuente. Tale risposta vincola poi l'agire dell'Amministrazione stessa nei confronti del richiedente e dell'oggetto dell'istanza, perciò atti successivi che si dimostrino difformi da quanto precedentemente affermato si considerano nulli. Al contrario, il contribuente non è obbligato ad attenersi a quanto stabilito dall'Amministrazione⁷⁶, poiché la tesi prevalente, sostenuta dall'Agenzia delle Entrate⁷⁷, afferma che tale risposta costituisce un semplice atto di indirizzo, seppur finalizzato alla tutela dell'affidamento. Nel caso in cui tuttavia intervenga una rettifica interpretativa di quanto precedentemente stabilito, la modifica deve essere comunicata al contribuente, ma essa non ha alcun effetto sui suoi comportamenti già realizzati, risultando efficace solo nei confronti di quelli che non sono ancora stati messi in atto e comunque connessi all'oggetto dell'istanza in questione⁷⁸.

L'istituto dell'interpello non ha effetti su scadenze, decadenza dei termini e sospensione o interruzione dei termini di prescrizione, in quanto, come sostengono Falsitta et al. (2011), i contribuenti potrebbero altrimenti utilizzarlo per ritardare l'adempimento di obblighi tributari, imponendo quindi in capo a questo il dovere di provvedervi anche in attesa di una risposta dell'Amministrazione. Inoltre, nel caso in cui molti contribuenti presentino istanze aventi oggetto identico o quantomeno simile o quando si ritenga opportuno fornire un chiarimento per rispondere a un rilevante interesse comune, sorge in capo a questa un dovere di pubblicità nei confronti di una moltitudine di soggetti attraverso circolari o risoluzioni, ad

⁷⁵ Cfr. Ciavarella D., a cura di., 2009.

⁷⁶ Uricchio (in Digesto, 2008) chiarisce che se il contribuente specifica nell'istanza quale comportamento intende assumere e l'Amministrazione non risponde, tale silenzio deve essere interpretato come conformità a quanto da lui sostenuto. Se invece non vi è alcuna indicazione in merito, la regola del "silenzio-assenso" cessa di operare, tanto che l'Amministrazione potrà, anche con risposta tardiva, recuperare gli interessi e le imposte, senza irrogare sanzioni.

⁷⁷ Cfr. Circolare dell'Agenzia delle Entrate, 3 marzo 2009, n. 7. Disponibile su http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/wcm/connect/2f09c0004cee77a8b891ffaa8bb0f082/circ_7_2009.pdf?MO D=AJPERES&CACHEID=2f09c0004cee77a8b891ffaa8bb0f082.

⁷⁸ Ai sensi del D.M. 209/2001, il contribuente può decidere di non conformarsi alla rettifica seguita alla nuova interpretazione delle disposizioni, non subendo in questo caso l'applicazione di alcuna sanzione. Disponibile su <http://www.finanze.it/export/sites/finanze/it/.content/Documenti/Varie/decr209.pdf>.

esempio in presenza di disposizioni recentemente approvate e per le quali non sia stato ancora diffuso alcun chiarimento ufficiale o uniforme, ferma restando la possibilità di una comunicazione al singolo contribuente.⁷⁹ È infine importante sottolineare che non solo la dottrina, ma anche l'Amministrazione stessa, con alcune circolari dell'Agenzia delle Entrate, si è espressa affermando che chiunque desideri approfondire la propria conoscenza o richiedere chiarimenti in merito a una disposizione tributaria del nostro sistema può utilizzare lo strumento dell'interpello, ricomprendendo in questa definizione anche i non residenti, eventualmente tramite un rappresentante.⁸⁰

Infine, per quanto riguarda gli elementi da cui deve essere caratterizzata l'istanza, pena l'inammissibilità, lo Statuto non si esprime, dovendo quindi riferirsi al D.M. 209/2001, articolo 3, che indica ad esempio i dati identificativi del richiedente o del suo legale rappresentante e la loro rispettiva sottoscrizione, la descrizione specifica del caso concreto e personale al quale applicare la disposizione fonte di incertezza e il domicilio presso cui recapitare le comunicazioni dell'Amministrazione. Tale Decreto dispone anche, assieme ad alcune circolari amministrative, in merito ai presupposti per il ricorso a tale strumento, alle modalità di presentazione dell'istanza e al suo oggetto, ma tali aspetti non verranno approfonditi in questa sede, in quanto si predilige una trattazione superficiale.

⁷⁹ Art.11 Legge n. 212/2000, comma 6.

⁸⁰ In tal senso si vedano circolari del 13 febbraio 2003, n. 9 in *Il fisco*, 7/2003, fasc. 2, p. 1020 e quella del 16 maggio 2005, in *Il fisco*, n. 22/2005, fasc. 2, p. 3487.

CAPITOLO DUE

Le figure a tutela del contribuente che hanno ispirato la diffusione dei soggetti mediatori negli Stati d'Europa e del mondo

SOMMARIO: 2.1 L'Ombudsman e il Mediatore europeo come modelli di figure a garanzia del contribuente; 2.1.1 La diffusione di organi per la tutela del contribuente su ispirazione dell'Ombudsman svedese; 2.2 Lo sviluppo del Garante del contribuente in Italia: nascita, crescita e depotenziamento; 2.2.1 Classificazione del Garante tra Autorità indipendente e Difensore civico.

2.1 L'Ombudsman e il Mediatore europeo come modelli di figure a garanzia del contribuente

Alla base delle spinte, volte all'introduzione di figure che svolgessero funzioni di mediazione tra cittadino e Pubblica Amministrazione, che si sono verificate in tutta Europa e in altre parti del mondo nel corso del XX secolo, bisogna riconoscere fondamentalmente due modelli di riferimento. Il primo è costituito dalla figura dell'Ombudsman svedese. Tale soggetto ha, infatti, ispirato lo sviluppo del rapporto tributario negli altri Paesi sotto diversi aspetti, cominciando dalla natura e incidenza dei poteri a questo attribuiti fino ad arrivare alla sua organizzazione, struttura e funzione. In particolare, come è emerso dal Rapporto OCDE del 1990, già quindici Paesi presentavano la figura di ombudsman nel proprio ordinamento, il quale si occupava generalmente dei rapporti con l'Amministrazione statale. Solo in otto di questi Paesi tale organo era dotato di autonoma iniziativa e/o del potere di risposta nei confronti delle lamentele avanzate dai cittadini, ritenendo comunque la sua opinione non obbligatoria né vincolante per l'Amministrazione, che nella maggior parte dei casi dimostrava tuttavia un'inclinazione positiva ad adeguarvisi.⁸¹

La figura dell'Ombudsman è stata introdotta nell'ordinamento tributario della Svezia con legge costituzionale nel giugno 1809, al fine di limitare l'assolutismo del potere

⁸¹ D'Ayala Valva F., 2001. *Il principio di cooperazione tra Amministrazione e contribuente. Il ruolo dello Statuto*, in Rivista di Diritto Tributario, I, p. 915 e ss.

monarchico e creare un equilibrio nel rapporto tra il re e il Parlamento. Bisogna considerare, infatti, che i funzionari pubblici e i giudici erano di nomina regia ed era quindi necessario introdurre un organo che controllasse il loro operato in modo imparziale e indipendente. Il termine “Ombudsman” è tradotto nel dizionario proprio come “delegato”, “rappresentante pubblico” o, ancora meglio, “mediatore”, ravvisando quindi l’evidente influenza sulle altre figure che si sono poi diffuse in tutta Europa e simboleggiando il suo ruolo di collegamento e contatto tra cittadino e potere pubblico. L’istituto dell’Ombudsman svedese ha avuto uno sviluppo rapido nel corso degli anni. La sua azione è sempre stata caratterizzata da un forte grado di indipendenza da qualsiasi potere, così da permettergli di svolgere la sua funzione in maniera oggettiva, autonoma ed efficiente, ponendosi come funzionario al servizio del cittadino che lamentasse inerzia o comportamenti scorretti da parte dell’Amministrazione pubblica.⁸² Si deve però sicuramente soprattutto ai successivi mutamenti che tale organo ha subito la sua capacità di diventare un modello per gli altri Paesi del mondo. Infatti, sebbene inizialmente il suo compito fosse principalmente limitato alla vigilanza sui tribunali, in seguito vi è stata una moltiplicazione e settorializzazione degli ombudsmen, assistendo così alla nascita di diversi soggetti a garanzia del cittadino, anche quale contribuente, che fungessero da mediatori non solo in relazione all’attività del potere amministrativo, ma anche in ambiti in cui la difesa della parte debole del rapporto non poteva essere garantita dai tradizionali rimedi giurisdizionali.⁸³

A partire dal 1976, l’ufficio dell’Ombudsman è stato composto da 4 membri, risultando quindi un organo di natura collegiale, i quali assumevano a rotazione il ruolo di presidente tanto quanto tutti gli altri ruoli, legati all’esercizio di funzioni di controllo in materia di giustizia, antitrust, stampa e tutela del consumatore nei confronti del potere pubblico. Per quanto riguarda le funzioni a esso attribuite, ogni componente svolgeva compiti ispettivi, tra cui indagini e inchieste, di raccomandazione e di comunicazione nei confronti dell’Amministrazione Pubblica, la quale aveva l’obbligo di collaborare, agendo di sua iniziativa o su segnalazione o ricorso dei cittadini, indipendentemente dal fatto che fossero o meno titolari del diritto leso. A ogni Ombudsman era quindi riconosciuta una “mera” funzione

⁸² In merito si è però aperto un dibattito. D’Ayala Valva (2000) riporta, infatti, le tesi di chi, come Holmgren, sostiene che inizialmente il ruolo dell’Ombudsman fosse solamente quello di garantire un equilibrio fra i poteri, tralasciando di occuparsi dei problemi lamentati dal singolo contribuente, in contrapposizione ad altri autori, tra cui De Vergottini, il quale afferma che fin dall’inizio questo soggetto si è dedicato alla tutela dei cittadini contro l’operato dell’Amministrazione. Legrand, invece, si pone esattamente nel mezzo, attribuendo all’Ombudsman entrambe le funzioni fin dalla sua istituzione.

⁸³ In questo senso si veda D’Ayala Valva (2000). Egli evidenzia, infatti, come siano nati, al pari di quanto è accaduto successivamente in Italia, ombudsmen di varia natura, come quello per la stampa, l’antitrust, la protezione dei dati personali, le garanzie del consumatore, i quali, pur molto differenti tra loro, condividevano la caratteristica di essere dotati di un’ampia autonomia e indipendenza.

di segnalazione all'autorità competente,⁸⁴ poiché i destinatari dei suoi suggerimenti non erano tenuti a conformarvisi. L'ufficio agiva non solo nei confronti dei funzionari dell'Amministrazione statale, compresi i suoi organi locali e comunali, fossero essi civili o militari, ma anche dei magistrati, nonostante il suo potere non si rivelasse vincolante nemmeno nei loro confronti. Non poteva però vigilare su Governo e Ministri, in virtù della netta separazione tra direzione politica e amministrativa vigente in Svezia. Il mandato durava quattro anni ed era incompatibile con altre cariche. Le attività dell'ufficio erano finanziate dal Parlamento, al quale l'Ombudsman doveva presentare una relazione periodica su quanto realizzato fino a quel momento e nella quale poteva anche proporre suggerimenti su possibili riforme della legge e dell'ordinamento. Nonostante questo vincolo economico, esso godeva di ampia autonomia, in quanto il Parlamento poteva proporre solamente direttive di carattere generale relativamente allo svolgimento dei suoi compiti, non potendo nemmeno intervenire in merito alla sua organizzazione o scelta dei collaboratori.

Per quanto riguarda invece il Mediatore europeo, la cui introduzione è stata evidentemente ispirata dall'Ombudsman svedese, esso dovrebbe considerarsi, più che un modello cui le altre figure garanti dell'Unione dovrebbero mirare, un riferimento per i Paesi membri al fine di creare una difesa "unitaria" dei loro cittadini contro le violazioni attuate nell'ordinamento comunitario. Tale soggetto è stato introdotto con il Trattato di Maastricht del 1992, ma ha iniziato a operare solo nel 1995, dopo che la disciplina in merito a tale figura era stata meglio definita con l'emanazione del relativo Statuto del 1994. L'art. 8 D del Trattato dispone che "*Ogni cittadino dell'Unione può rivolgersi al Mediatore istituito conformemente all'articolo 138 E*". L'articolo citato, ossia il 138 E, definisce a sua volta le caratteristiche di questo organo. Anzitutto, è nominato, come era per l'Ombudsman svedese, dal Parlamento (in questo caso europeo) e può, come logicamente consegue dal comma dell'art. 8 appena menzionato, ricevere le segnalazioni di cittadini dell'Unione o di persone fisiche e giuridiche con sede sociale in uno degli Stati membri, in merito a situazioni che manifestino una cattiva amministrazione⁸⁵ di istituzioni o organi comunitari, a eccezione della Corte di Giustizia e del Tribunale di primo grado che esercitino le loro funzioni giurisdizionali, non potendo invece agire in merito all'operato delle singole amministrazioni

⁸⁴ In questo senso, quindi, l'Ombudsman non poteva agire direttamente sugli atti lesivi del cittadino destinatario, ma solamente nei confronti dell'organo autore del provvedimento, come accade per il Garante del contribuente in Italia, essendo privo del potere di annullare, modificare o revocare l'atto.

⁸⁵ In mancanza di un'espressa definizione del concetto di "cattiva amministrazione" nel Trattato e nello Statuto, è possibile rinvenirne una proprio sul sito ufficiale del Mediatore europeo, nel quale si afferma che "cattiva amministrazione significa mancanza o carenza di amministrazione. Ciò si verifica quando un'amministrazione non opera secondo la legge, o non rispetta i principi di buona amministrazione, o viola i diritti umani". Disponibile su <https://www.ombudsman.europa.eu/it/atyourservice/couldhehelpyou.faces>.

degli Stati membri. Il Mediatore è dotato di poteri di indagine, tra cui accesso ai documenti, interrogazione e convocazione, che può attivare di propria iniziativa o su segnalazioni ricevute direttamente o tramite un membro del Parlamento, comunicando poi all'autorità nazionale o comunitaria competente eventuali casi che potrebbero assumere rilevanza penale. Possiede inoltre poteri di raccomandazione nei confronti delle istituzioni che manifestino comportamenti scorretti, contenuta in una relazione che deve essere inviata all'istituzione "colpevole" di tale condotta e al Parlamento europeo, agendo così da "lente di ingrandimento" per quest'ultimo nei casi viziati da condotte irregolari, con obbligo di informare il richiedente del risultato dell'indagine. Il Mediatore può anche stimolare l'attivazione dell'autotutela da parte dell'Amministrazione europea ed è obbligato a inviare una relazione periodica al Parlamento in merito alla sua attività e alle sue indagini.⁸⁶

Il suo mandato dura per tutta la Legislatura del Parlamento in carica ed è rinnovabile, salvo che non vi siano dimissioni volontarie o d'ufficio (art. 7 dello Statuto). Tuttavia, su richiesta del Parlamento, può essere dimesso dalla Corte di Giustizia nel caso in cui non risponda più ai requisiti necessari per svolgere efficientemente la sua funzione⁸⁷ o abbia commesso colpa grave. È importante evidenziare, come nel caso svedese e in tutti quelli che saranno trattati in seguito, che anche per il Mediatore è necessaria una forte indipendenza nello svolgere il suo operato, a indicare quanto sia fondamentale che le figure a tutela del cittadino-contribuente agiscano obiettivamente e con ampia discrezionalità, per massimizzare l'efficienza del risultato delle loro azioni. Per garantire questo totale distacco da altri poteri, autorità o istituzioni, il Mediatore non può esercitare altre professioni di alcun tipo o assumere cariche politiche o amministrative. Vigge inoltre, come in Svezia, un obbligo di collaborazione, che viene imposto a organi e istituzioni comunitari e alle autorità degli Stati membri, affinché il Mediatore possa svolgere le sue funzioni di indagine, controllo e protezione. Infatti, in caso contrario, il suo operato sarebbe fortemente ostacolato e finirebbe per risultare poco efficace ed efficiente. Essi devono quindi, ad esempio, garantire la condivisione di informazioni e l'accesso ai documenti richiesti, pena la segnalazione al Parlamento europeo, salvo che ciò

⁸⁶ Come vedremo, le funzioni e i poteri del Mediatore europeo, come quelli dell'Ombudsman svedese, si avvicinano molto a quelli del Garante del contribuente italiano, che saranno trattati in seguito. Si può però anticipare che tutte queste figure non sono esenti da critiche, come per il mediatore svedese, in merito alla rilevanza e all'efficacia del loro agire, poiché hanno poteri meramente sollecitatori e di raccomandazione, non potendo intervenire (modificare, revocare, ecc.) direttamente sugli atti illegittimi o infondati né imporre le proprie decisioni all'Amministrazione.

⁸⁷ I requisiti richiesti sono espressi dal comma 2 dell'art. 6 dello Statuto del Mediatore. Essi includono la cittadinanza dell'Unione Europea, il pieno possesso di diritti civili e politici, la totale indipendenza nello svolgimento dell'attività e la sussistenza delle prerogative stabilite dal suo Stato di appartenenza per esercitare alte funzioni giurisdizionali o della competenza e dell'esperienza necessarie per svolgere il ruolo di Mediatore.

non comporti la violazione di leggi o regolamenti sul segreto professionale o divieti di pubblicazione.

Nel corso del tempo, in Europa non si è assistito solo allo sviluppo della figura del Mediatore, ma anche a quello della legislazione stessa in materia di mediazione, portando all'emanazione della Direttiva 2008/52/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio del 21 maggio 2008⁸⁸. Sono stati così definiti molti concetti relativi a tale istituto, come riportato ad esempio dall'articolo 3:

- *per «mediazione» si intende un procedimento strutturato, indipendentemente dalla denominazione, dove due o più parti di una controversia tentano esse stesse, su base volontaria, di raggiungere un accordo sulla risoluzione della medesima con l'assistenza di un mediatore. Tale procedimento può essere avviato dalle parti, suggerito od ordinato da un organo giurisdizionale o prescritto dal diritto di uno Stato membro;*
- *per «mediatore» si intende qualunque terzo cui è chiesto di condurre la mediazione in modo efficace, imparziale e competente, indipendentemente dalla denominazione o dalla professione di questo terzo nello Stato membro interessato e dalle modalità con cui è stato nominato o invitato a condurre la mediazione.*

Tale Direttiva non impedisce ai singoli Stati nazionali di rendere il ricorso alla mediazione obbligatorio o soggetto a incentivi o sanzioni⁸⁹, sia nel caso in cui esso sia adottato prima dell'inizio del procedimento giudiziario che in un momento successivo, purché non venga impedito alle parti di esercitare il diritto di accesso al sistema giudiziario⁹⁰. Tale Direttiva è stata attuata anche in Italia, con D.lgs. n. 28 del 4 marzo 2010⁹¹, pubblicato su G.U. n. 53 del 5 marzo 2010, che, oltre a recuperare i concetti di mediazione e mediatore⁹² dal testo europeo, ha definito come “conciliazione” la composizione della controversia dopo il ricorso al

⁸⁸ Disponibile su <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:136:0003:0008:it:PDF>.

⁸⁹ Si ricorda in ambito nazionale la sentenza del 6 dicembre 2012, n. 272, con la quale la Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale, per eccesso di delega legislativa, del D.lgs. 4 marzo 2010, n. 28, nella parte in cui aveva sancito il carattere obbligatorio della mediazione, ponendosi in controtendenza rispetto alla Direttiva europea.

⁹⁰ Art. 5, comma 2, Direttiva 2008/52/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio del 21 maggio 2008.

⁹¹ Il testo è stato poi modificato dall'art. 84, comma 1, lett. a), D.L. 21 giugno 2013, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla L. 9 agosto 2013, n. 98.

⁹² Esso ha definito:

a) *mediazione: l'attività, comunque denominata, svolta da un terzo imparziale e finalizzata ad assistere due o più soggetti nella ricerca di un accordo amichevole per la composizione di una controversia, anche con formulazione di una proposta per la risoluzione della stessa;*

b) *mediatore: la persona o le persone fisiche che, individualmente o collegialmente, svolgono la mediazione rimanendo prive, in ogni caso, del potere di rendere giudizi o decisioni vincolanti per i destinatari del servizio medesimo;*

procedimento di mediazione e come “organismo” l’ente pubblico o privato presso cui tale procedimento può svolgersi.

2.1.1 La diffusione di organi per la tutela del contribuente su ispirazione dell’Ombudsman svedese

Come accennato, l’Ombudsman svedese ha costituito il modello di ispirazione per la diffusione di molte figure a tutela del cittadino durante il XX secolo, tra cui garanti, commissari, difensori civici e altre autorità che agiscono a difesa della parte più debole nel rapporto con l’Amministrazione Pubblica. Tuttavia, la nascita e lo sviluppo di tali organi, pur presentando alcuni tratti comuni⁹³, hanno dato vita a risultati molto diversi non solo in Europa, ma anche nel resto del mondo, dovendosi chiaramente adattare al tessuto culturale e giuridico delle diverse realtà e dei molteplici ordinamenti.

In Gran Bretagna, ad esempio, la figura dell’ombudsman è costituita un organo cui è possibile rivolgere reclami sia contro soggetti pubblici che privati⁹⁴, al fine di regolare e risolvere eventuali controversie nel modo più efficiente e agevole possibile, ossia in tempi rapidi e con costi ridotti. La particolarità del sistema inglese si riconosce nel fatto che le figure garanti, nel caso in cui la loro azione di conciliazione o mediazione risulti inefficace, possono emettere una decisione non solo autoritativa, ma anche vincolante⁹⁵, seppur limitatamente a fattispecie e settori determinati. Si possono riconoscere in Gran Bretagna diverse tipologie di ombudsman, suddivise in tre categorie. La prima è costituita da figure che operano in ambito di diritto pubblico, tra cui ad esempio il *Parliamentary commissioner for administration*, che accoglie i reclami contro i funzionari della Pubblica Amministrazione statale, proposti attraverso il membro delle Camere competente, e ha potere di raccomandazione, ma non

⁹³ In questo senso si è espresso D’Ayala Valva (2000), riconoscendo nelle diverse figure garanti alcuni tratti distintivi e comuni, tra cui quello di essere organi parlamentari o espressivi di un’altra realtà politica, rimanendo comunque in una posizione neutrale e indipendente, godere di ampia autonomia, in quanto soggetti solamente a direttive generali e non specifiche e avere il potere e la funzione di tutelare il cittadino attraverso il controllo dell’azione della Pubblica Amministrazione in senso lato, potendo intervenire, principalmente attraverso segnalazioni, al fine di garantirne il buon andamento.

⁹⁴ D’Ayala Valva (2000) giustifica l’introduzione di tali figure anche nel settore privato in due modi differenti. Anzitutto, egli riconosce l’intento di voler evitare che il cittadino si senta oppresso da un intervento regolamentare dello Stato troppo invasivo. Inoltre, tale scelta sembra volta a indurre il singolo individuo a percepire nello Stato un reale interesse nei confronti delle sue lamentele e dei suoi bisogni, incoraggiando così lo sviluppo di un senso di coinvolgimento e fiducia.

⁹⁵ Ci si può riferire in questo caso a figure come il *Financial Ombudsman*, il quale si occupa principalmente delle controversie tra assicurati e compagnie assicuratrici ed esprime pareri vincolanti, tanto che, nel caso in cui il soggetto richiedente li accogliesse, verrebbe preclusa la possibilità di agire in giudizio.

decisorio. Esso è nominato dalla Corona, su proposta del Primo Ministro, e ha carica con durata indeterminata, salvo i casi di revoca, che richiedono una decisione del regnante e la richiesta di entrambe le Camere. La seconda categoria include invece gli ombudsmen istituiti per legge, ma che operano nel diritto privato. Essi possono agire solamente dopo che il reclamo è stato già presentato ed esaminato, senza alcun risultato, dall'ente il cui comportamento è oggetto della lamentela, per evitare di attivarsi inutilmente nei casi in cui non sussiste in realtà alcun tipo di controversia. Il terzo gruppo riguarda infine i mediatori che non sono istituiti per legge, bensì attraverso contratti, dalle imprese che intendono gestire e risolvere contrasti con i propri clienti, le quali si occupano anche di finanziare l'attività di tali figure. Anche gli appartenenti a questa categoria agiscono solo dopo che il reclamo è stato presentato al soggetto autore della violazione senza risultato, potendo tuttavia emettere decisioni vincolanti, che permettono comunque al cittadino richiedente di rivolgersi alla giustizia ordinaria nel caso in cui la decisione del mediatore non lo soddisfi.

In Francia la situazione risulta molto diversa. Fino al 2011, esisteva, infatti, una figura indicata con il termine *Mediateur*, creata nel 1973 e rivista già nel 1976, la quale veniva designata con decreto del Consiglio dei Ministri, rispecchiando così la struttura semipresidenziale del potere. Anche in Francia, come nel caso svedese, il mediatore aveva principalmente funzioni e poteri di indagine e raccomandazione, dovendo inviare una relazione al Governo e al Parlamento non solo in merito a questioni inerenti all'operato dell'Amministrazione, ma anche in riferimento a proposte di riforma e modifica applicabili al sistema normativo vigente, come nel caso in cui venisse lamentata la presenza di una disposizione iniqua. Come per la Gran Bretagna, il *Mediateur* non poteva ricevere direttamente reclami e lamentele, in quanto dovevano essere trasmessi attraverso un deputato o un senatore. Il mandato durava sei anni e non era rinnovabile, ma non si poteva rimuovere tale organo dalla sua carica, salvo che il Consiglio di Stato non riscontrasse l'esistenza di una rilevante causa di impedimento per continuare a ricoprire questo ruolo. Non erano richiesti requisiti di nomina particolari né veniva espressa l'incompatibilità con altre cariche elettive, con l'eccezione di quelle di Consigliere Regionale o Provinciale. Come conseguenza, erano stati espressi molti dubbi in merito all'indipendenza del suo operato.⁹⁶ Lo svolgimento delle attività del Mediatore francese era tuttavia ostacolato su due versanti. Tale organo era, infatti, unico a livello nazionale, riuscendo quindi con difficoltà a realizzare una gestione efficiente delle sue funzioni, nonostante i parlamentari e i corrispondenti dipartimentali presso le prefetture filtrassero le richieste ricevute. Inoltre, i poteri di emanare provvedimenti, di

⁹⁶ Centro di Documentazione "L'altro diritto", *Il difensore civico dalle origini agli sviluppi più recenti*. Disponibile su <http://www.altrodiritto.unifi.it/ricerche/law-ways/morgante/cap1.htm>.

indagine e di inchiesta erano limitati, in quanto richiedevano spesso l'autorizzazione del Ministro e di altre autorità, come quella governativa, per essere utilizzati. Dal 2011 è stato sostituito dal *Défenseur des droits*, il quale viene nominato dal Presidente della Repubblica per un mandato di sei anni. Esso assume sia il ruolo di difensore civico, agendo per la protezione dei cittadini nei confronti del Governo, sia di promotore dei diritti dei minori, della lotta alla discriminazione, del rispetto dell'etica e delle attività di sicurezza. Può attivarsi autonomamente o su segnalazione di qualsiasi persona fisica o giuridica lesa da un comportamento dell'Amministrazione statale, di un ente pubblico o esercente servizio pubblico o di enti locali. Ha poteri di indagine, sollecitazione e raccomandazione nei confronti degli organi autori della violazione, i quali devono assicurare la loro collaborazione, potendo eventualmente rivolgersi al giudice in caso questi non diano seguito alle sue richieste.

In Spagna opera invece il *Defensor del pueblo*, istituito nel 1978 e considerato un commissario del Parlamento, da cui è appunto nominato, che si occupa di difendere e tutelare i cittadini dal potere pubblico, compresa l'azione dell'Amministrazione. Anche questo soggetto deve rispondere a un obbligo informativo nei confronti dell'organo che si occupa della sua nomina, attraverso una relazione che espone un resoconto della sua attività. La carica dura cinque anni, quindi più della durata della Legislatura, per permettere all'operato del *Defensor* di mantenere una certa indipendenza dal Parlamento. A differenza della Svezia e della Francia, le quali prevedono l'istituzione di figure a garanzia del cittadino a livello unico nazionale, in Spagna è prevista la possibilità di creare difensori anche a livello regionale, similmente a quanto accade in Italia. Se confrontato con la figura dell'Ombudsman "originale", si può affermare che il *Defensor* abbia poteri più ampi e incisivi, poiché può anche rivolgersi al Tribunale per chiedere di dichiarare incostituzionale una legge emanata.⁹⁷ Considerando invece un paragone con la realtà italiana, questa figura può essere meglio assimilata al Difensore civico piuttosto che al Garante del contribuente, che saranno entrambi analizzati in seguito. Più affine a quest'ultimo risulta, infatti, il *Consejo para la defensa del contribuyente*, istituito nel 1996 con il Real Decreto n. 2458, che si occupa di tutelare il cittadino in ambito tributario, nei suoi rapporti con l'Amministrazione, attraverso richieste e iniziative volte a migliorare la comunicazione tra le parti. I contribuenti possono direttamente presentare le loro lamentele e i loro suggerimenti al *Consejo*, che ha la facoltà di analizzare e valutare tali doglianze e suggerire eventuali risoluzioni. Tale organo può anche proporre

⁹⁷ Cfr. Centro di Documentazione "L'altro diritto", *Il difensore civico dalle origini agli sviluppi più recenti*. Disponibile su <http://www.altrodiritto.unifi.it/ricerche/law-ways/morgante/cap1.htm>. Nel testo si afferma che la necessità di rafforzare tale figura sia dipesa dal fatto che il regime spagnolo si è rivelato, fino a poco prima dell'introduzione del *Defensor*, piuttosto autoritario e non particolarmente interessato alla tutela dei cittadini e delle loro libertà.

modifiche dell'ordinamento tributario e irrogare sanzioni per una maggior tutela del contribuente. Il *Consejo*, che ha quindi poteri di monitoraggio, decisione e consulenza, è organo collegiale dell'Amministrazione statale, formato da un presidente e sedici consiglieri, nominati dal *Ministerio de Hacienda Y Administraciones Publicas*, che rappresentano in pari misura l'Amministrazione tributaria e alti esperti o professionisti in ambito tributario e sociale, al fine di dare voce a tutti i settori soggetti a imposizione fiscale.⁹⁸ Per garantire l'autonomia e indipendenza nello svolgere le sue funzioni, è inoltre affiancato da un'unità operativa, che si occupa degli aspetti tecnici.⁹⁹

Per quanto riguarda la Germania, è interessante riscontrare che non è esistita una vera e propria figura a tutela del contribuente fino al 2012, quando è stata recepita la Direttiva 2008/52/CE. Fino a quel momento, il cittadino che avesse voluto presentare lamentele nei confronti di atti di accertamento emessi dall'Amministrazione poteva fare ricorso presso l'ufficio finanziario che, attraverso un procedimento stragiudiziale, effettuava le opportune verifiche e decideva in merito alla validità della pretesa. Tale atto di decisione era poi eventualmente impugnabile davanti alla Commissione Tributaria. Dal 2012 è stata invece introdotta una disciplina sulla mediazione, che ha visto la creazione di mediatori professionisti, i quali offrono soluzioni stragiudiziali per risolvere le controversie, lavorano autonomamente e dietro richiesta di un compenso. Il mediatore tedesco è dotato di ampia libertà di manovra durante il procedimento, anche se non può assumere decisioni vincolanti, assicurandosi di mantenere la sua indipendenza e imparzialità.

Volendo estendere l'analisi anche ai Paesi extraeuropei, vale la pena menzionare il caso degli USA. Infatti, data l'eterogeneità delle realtà dei diversi Stati americani, la diffusione degli ombudsmen non ha presentato percorsi comuni, mostrando casi sul filone svedese e altri divergenti¹⁰⁰. I primi mediatori furono introdotti negli anni '60, ossia nel periodo in cui il clima americano era caratterizzato da una forte apertura, a seguito dell'emersione di problemi di segretezza e di scandali che avevano evidenziato la necessità di garantire trasparenza, maggior tutela per i soggetti danneggiati e i loro diritti civili e una

⁹⁸ Relazione sull'attività svolta dai Garanti del Contribuente (anno 2014), presentata dal Ministro dell'economia e delle finanze, Camera dei Deputati, XVII Legisl., Doc. LII, n.3. Disponibile su http://www.camera.it/dati/leg17/lavori/documentiparlamentari/IndiceETesti/052/003_RS/INTERO_COM.pdf.

⁹⁹ Mennella E., 2010. *Spagna, Garante del contribuente: un presidio a tutela del cittadino*, in *Fisco Oggi*. Disponibile su <http://www.Fiscooggi.it/dal-mondo/art.icolo/spagna-il-garante-del-contribuente-un-presidio-tutela-del-cittadino>.

¹⁰⁰ Come si può facilmente riscontrare anche sul sito ufficiale dell'USOA, ossia la *United States Ombudsman Association*, operano nei diversi Stati uffici con una giurisdizione generale ma nominati da un governatore o un sindaco, uffici legislativi con giurisdizione speciale e agenzie costituite da un singolo ombudsman con autorità statutaria.

buona condotta dell'Amministrazione.¹⁰¹ Il primo Stato ad aprire un ufficio che si occupasse della tutela nel settore pubblico fu quello delle Hawaii nel 1967, seguito da Nebraska (1969), Iowa (1972), New Jersey (1974) e Alaska (1975). Questi Paesi hanno ricalcato il modello scandinavo, procedendo all'introduzione di un commissario parlamentare, sotto forma di ufficio, nominato dal potere legislativo locale, che agiva in autonomia, aveva poteri di ispezione, raccomandazione e proposta senza forza vincolante, era obbligato all'invio della relazione annuale all'organo responsabile della sua nomina e aveva la facoltà di ricevere direttamente le lagnanze dei cittadini. In altri casi è stata invece introdotta la figura di un ombudsman governativo, ossia di nomina esecutiva, caratterizzato da autonomia e funzioni simili a quello scandinavo, con il potere di agire anche a livello locale, tanto da poter prevedere l'istituzione di un mediatore a livello di quartiere.¹⁰² Al fine di promuovere una forma di coordinamento in un sistema così eterogeneo, è stata creata, già nel 1977, l'USOA, ossia la *United States Ombudsman Association*. Questa organizzazione si rivolge a tutti gli ombudsmen professionali che operano nel settore pubblico, comprendendo uffici che agiscono a livello locale, statale e federale e uffici associati. Il suo scopo è aiutare i mediatori a rendere più efficiente ed efficace la loro attività in tutti gli Stati Uniti, incoraggiando la creazione e diffusione di queste figure anche a livello internazionale.

Contemporaneamente alla diffusione dei primi ombudsmen, si sono inoltre sviluppate negli USA figure dedicate specificatamente alla tutela del contribuente. Questo processo, iniziato nel 1976, è stato frutto delle accese critiche mosse all'Amministrazione relativamente al suo uso del potere, già considerato eccessivamente forte, in modo vessatorio e all'inefficienza del sistema di informazione al cittadino.¹⁰³ Furono così creati i *Problem resolution officers*, ovvero dei difensori civili e fiscali che agivano a livello locale del distretto, e nel 1979 il *Taxpayer Ombudsman*, che dirigeva tutti gli uffici aderenti al *Problem resolution program* iniziato nel 1976. Nel 1996 fu poi introdotto il *National Taxpayer Advocate*, il cui ufficio sostituì quello creato nel '79, che si occupava di supervisionare e monitorare i difensori fiscali locali, riferendo informazioni direttamente al Senato. Questo suo dovere, compiuto annualmente, ricorda il ruolo informativo attribuito a molti degli ombudsmen diffusi in Europa, tra cui anche il Garante italiano, e comporta la raccolta di dati e informazioni utili a più livelli, potendo anche suggerire modifiche normative. Nel 1998

¹⁰¹ Cfr. sito ufficiale dell'USOA, disponibile su <http://www.usombudsman.org/>.

¹⁰² D'Ayala Valva (2000) propone alcuni esempi come lo stato di Oregon, la città Boston e il quartiere di Nassau a New York.

¹⁰³ Sacchetto C., 2005. *Il Garante del Contribuente: prime esperienze in Italia e all'estero*, in Rivista della Guardia di Finanza, n. 2, pp. 523 e ss.

questo ufficio, che agisce in modo indipendente, è stato anche dotato di due nuovi strumenti. Attraverso le TAD (*Taxpayer Advocate Directives*) può chiedere ad aree dell'*Internal Revenue Service* (IRS, ossia l'agenzia governativa americana responsabile della riscossione delle imposte e del rispetto delle leggi tributarie) di compiere determinate azioni per garantire una migliore tutela dei contribuenti, ad esempio assicurando trattamenti più equi o evitando il prelievo di somme non dovute grazie a una modifica delle procedure di riscossione, contatto o controllo presso il contribuente. Tali strumenti possono quindi impartire veri e propri ordini, purché nel rispetto della normativa vigente. I TAO (*Taxpayer Advocate Orders*) sono invece atti che possono imporre l'interruzione di procedimenti di riscossione o comunque dannosi per il contribuente o imporre all'Amministrazione di adoperarsi in ogni modo per risolvere problemi sorti nel rapporto dell'IRS con quest'ultimo.

La figura dell'Ombudsman è infine riuscita a influenzare lo sviluppo di soggetti a tutela del cittadino-contribuente anche in Italia. Un esempio è rappresentato dall'Ombudsman Giurì Bancario, istituito nel 1993 e operante fino al 2017, ossia un organismo di natura collegiale che offriva un servizio gratuito di consulenza e mediazione ai soggetti che volessero accedere a una tutela alternativa a quella fornita dalla Magistratura Ordinaria, più lenta e costosa. Il ricorso a questo organo non impediva tuttavia al soggetto di rivolgersi successivamente all'autorità giudiziaria. Esso si occupava, infatti, di risolvere le controversie sorte tra singoli individui e banche o intermediari finanziari relativamente a servizi di investimento, potendo anche richiedere un risarcimento danni per la parte lesa. Il cliente aveva la facoltà di rivolgersi all'Ombudsman solo dopo aver presentato un reclamo presso la banca o l'intermediario in questione, quando la risposta dell'Ufficio Reclami non fosse pervenuta nei termini previsti o non la considerasse soddisfacente. Nel caso in cui il mediatore avesse concluso che la pretesa del cliente era effettivamente valida, poteva attivarsi ed emettere una decisione vincolante per l'istituto finanziario, ma non per il richiedente. Nel 2017 è stato sostituito dall'Arbitro per le Controversie Finanziarie (ACF), gestito dalla Consob.

Per quanto riguarda la tutela del contribuente, una figura fortemente ispirata, anche ad avviso di molti autori, all'Ombudsman svedese è quella del Difensore civico italiano, che verrà trattata in seguito.¹⁰⁴ Considerando invece il Garante del contribuente, i riferimenti diretti al modello svedese sono di più difficile rinvenimento, non potendosi riscontrare nemmeno nel percorso che ha portato alla sua creazione o nei lavori preparatori dello Statuto

¹⁰⁴ Si vedano ad esempio Cotto A., Meoli M. e Valente G., 2001. *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Trento: Il Sole 24 Ore.

del 2000. Tuttavia, è stato in precedenza evidenziato che le spinte verso un maggiore interesse per la tutela del contribuente e per l'introduzione di una Carta che sancisse i suoi diritti sono state fortemente influenzate dalla Relazione OCDE del 1990, che ha portato alla luce il confronto con l'Europa e le iniziative dei diversi Stati membri per assicurare la sua protezione, ad esempio attraverso l'introduzione degli ombudsmen. Inoltre, come vedremo, le caratteristiche proprie del Garante, tra cui la nomina, l'iniziale composizione, i poteri e le funzioni, suppliscono alla mancanza di richiami specifici al modello svedese, in quanto sono particolarmente affini ai tratti di quest'ultimo. Per concludere, molto spesso si è lamentata una sovrapposizione tra le figure del Garante e del Difensore civico, non potendo evitare di affermare che anche questa figura si sia sviluppata sulle linee guida offerte dall'Ombudsman "originale".

2.2 Lo sviluppo del Garante del Contribuente in Italia: nascita, crescita e depotenziamento

L'introduzione di una figura mediatrice nel panorama italiano, con particolare riferimento all'ordinamento tributario, ha avuto un percorso singolare. Le prime proposte per l'istituzione di un organo o soggetto a garanzia del contribuente risalgono al 1976 in ambito accademico, quando il prof. Franco Reviglio suggerì la creazione di un gruppo di verificatori contabili indipendenti, con la funzione di controllare l'operato dell'Amministrazione e tutelare il singolo cittadino nei suoi confronti. Tuttavia, il successivo disegno di legge del 1979 modificò tale figura, abolendone l'indipendenza e creando quindi il Secit (Servizio Centrale degli Ispettori Tributarî) con Legge n. 146 del 24 aprile 1980, alle dirette dipendenze del Ministro delle finanze.¹⁰⁵ La necessità di una figura a garanzia del contribuente si avvertì nuovamente a distanza di diverso tempo, in particolare nel corso degli anni '90, già caratterizzati dalle spinte per l'emanazione di una Carta del contribuente. Un esempio di concreto riferimento all'introduzione di un garante si può riscontrare nella proposta di legge n. 6216/1991, su iniziativa del deputato Gianni Lanzinger e di altri soggetti,¹⁰⁶ la quale suggeriva l'adozione di una Carta dei diritti del contribuente in cui un articolo, specificatamente il 9, sanciva la possibilità del cittadino di accedere a una consulenza di tipo fiscale gratuita, rivolgendosi a un ufficio di garanti costituito da professionisti, posti a sua

¹⁰⁵ D'AYALA VALVA F., 2000. *Dall'Ombudsman al Garante del Contribuente. Studio di un percorso normativo*, in *Rivista di Diritto Tributario*, I, p. 1037 e ss.

¹⁰⁶ Il testo del D.D.L. C. n. 6216 del 18 dicembre 1991 è contenuto negli *Atti del convegno di Jesi*, 2001. Collana dell'Università di Macerata, Milano.

tutela e a garanzia della legge, dell'imparzialità e del buon andamento dell'Amministrazione, segnalando al Parlamento disfunzioni, scorrettezze, ritardi.¹⁰⁷ Anche se il testo, dopo essere stato presentato alla Camera, non fu mai esaminato, diede avvio ai successivi studi e alle seguenti proposte che presero a loro volta in considerazione la necessità di introdurre tale organo. Furono realizzate, infatti, anche iniziative non istituzionali, tra cui l'elaborazione di un testo denominato "Per la Carta dei diritti del contribuente", a opera di alcuni docenti dell'Università di Macerata del 1991, che trattava anche dell'istituzione di un Garante, e la "Proposta fiscale della Cisl: 10 tesi sul Fisco" del 1996, che affrontava, tra gli altri problemi, il bisogno di predisposizione di una "Carta del contribuente".

L'introduzione definitiva del Garante del contribuente è avvenuta con l'emanazione della L. n. 212/2000, la quale contiene un articolo, il 13, interamente dedicato a questa figura. La forma inizialmente attribuita al Garante era quella di un organo composto da tre membri, operanti in piena autonomia, scelti a opera del Presidente della Commissione Tributaria regionale¹⁰⁸ o di una sua sede distaccata, presso la cui circoscrizione si trovava la sede della Direzione Regionale delle Entrate. Tale metodo di nomina, valido ancora oggi, garantiva la totale indipendenza dei Garanti, poiché la scelta era attribuita a un soggetto imparziale e assolutamente esterno rispetto all'Amministrazione finanziaria. La nomina era formalizzata con un decreto, che acquistava efficacia con il deposito in Segreteria, ossia in un momento antecedente rispetto alla pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale¹⁰⁹. Il testo originale dell'articolo 13¹¹⁰ prevedeva che due dei tre membri, ossia quelli che non avrebbero assunto la carica di Presidente, dovessero essere scelti all'interno di alcune categorie professionali ben definite, ciascuna caratterizzata per sua natura da terzietà e preparazione nell'ambito di interesse. Il primo membro doveva essere scelto tra i "*dirigenti dell'Amministrazione finanziaria e ufficiali generali e superiori della Guardia di finanza, a riposo da almeno due anni*" (lettera b)). In particolare, il Direttore generale del Dipartimento delle entrate – per i primi – e il Comandante generale della Guardia di finanza – per i secondi – dovevano proporre ciascuno una terna di candidati per ogni Direzione Regionale delle Entrate, all'interno della quale poi il Presidente della Commissione Tributaria regionale avrebbe dovuto scegliere il soggetto più idoneo. Tale metodo consentiva quindi di filtrare la selezione in modo significativo, per facilitare e rendere più rapida la decisione finale. Per questa

¹⁰⁷ D'Ayala Valva F., 2001. *Il principio di cooperazione tra Amministrazione e contribuente. Il ruolo dello Statuto*, in Rivista di Diritto Tributario, I, p. 915 e ss.

¹⁰⁸ Anche se non esplicitamente specificato, tale categoria ricomprende i Presidenti delle Commissioni Tributarie delle Province Autonome.

¹⁰⁹ Si veda Batocchi F. (in Fantozzi e Fedele, 2005).

¹¹⁰ Disponibile su <http://www.camera.it/parlam/leggi/002121.htm>.

categoria di professionisti non era previsto alcun obbligo di residenza o di esercizio di attività in una particolare regione italiana, richiedendo solamente che fossero a riposo da almeno due anni. Tale scelta era giustificata dal fatto che, essendo soggetti appartenenti all'Amministrazione Pubblica, dovevano aver interrotto la loro attività e i relativi rapporti con quest'ultima da un tempo ritenuto sufficiente a evitare conflitti di interessi e garantire la miglior tutela del contribuente con totale imparzialità.

Il secondo membro doveva ricadere *“tra avvocati, dottori commercialisti e ragionieri collegiati, pensionati, scelti in una terna formata, per ciascuna direzione regionale delle entrate, dai rispettivi ordini di appartenenza”* (lettera c)). Anche in questo caso veniva realizzata una selezione in due momenti, ma il requisito essenziale era diverso rispetto a quello richiesto alla precedente classe di professionisti, in quanto i candidati, al momento della nomina, dovevano essere pensionati, per evitare conflitti tra attività incompatibili, senza precisare nulla in relazione al tempo trascorso dalla data di pensionamento.¹¹¹ Bisogna tuttavia sottolineare che in realtà la qualità di pensionato non era sufficiente a rendere un soggetto candidabile, poiché doveva aver effettivamente cessato definitivamente la sua attività professionale ed essere quindi stato cancellato dal rispettivo albo.¹¹²

Per quanto riguardava invece il Presidente del collegio del Garante del contribuente, doveva svolgere una o più professioni tra quelle di magistrato, professore universitario di materie giuridiche ed economiche o notaio, indipendentemente dal fatto che fosse a riposo o in attività di servizio (lettera a)). Bisogna tuttavia precisare che la Risoluzione n. 5/2000 ha chiarito alcuni aspetti in merito. Nel caso del magistrato, esso doveva essere ordinario, amministrativo o militare, non potendo quindi considerare i giudici di pace o quelli tributari, in quanto esercenti funzioni onorarie. Non erano ravvisati motivi di incompatibilità tali da richiedere il pensionamento, perché il ruolo di magistrato, preposto al redimere controversie, è per sua natura caratterizzato da imparzialità, autonomia e indipendenza. La categoria dei docenti ricomprendeva invece sia quelli di ruolo, sia quelli fuori ruolo o a riposo, purché facessero parte della prima o seconda fascia dell'ordinamento universitario e non svolgessero altre professioni ricadenti nella lettera b) del secondo comma dell'art. 13, in quanto per tali soggetti era appunto richiesto il pensionamento. Per quanto riguarda infine i notai, dovevano

¹¹¹ D'Ayala Valva F. (2000) evidenzia come le lettere b) e c) non richiedevano necessariamente che la terna proposta fosse composta da soggetti appartenenti a diverse professioni all'interno della stessa categoria, altrimenti sarebbe potuto essere difficoltoso riuscire a individuare i tre candidati. Infatti, le professioni sono distribuite con proporzioni diverse nelle regioni italiane e può accadere che non vi siano professionisti disponibili per ognuna di esse. Inoltre, una selezione di questo tipo avrebbe altrimenti comportato probabili ritardi e disaccordi, intaccando l'efficienza della scelta.

¹¹² Cfr. Risoluzione del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, n. 5, 21 novembre 2000. Disponibile su <http://www.giustizia-tributaria.it/documentazione/risoluzioni/item/377-21-novembre-2000-risoluzione-n-5>.

essere iscritti all'albo. Non vi era però alcuna limitazione in merito alla residenza del soggetto nella regione cui apparteneva il Presidente della Commissione disposto alla nomina.

La norma taceva – e lo fa tuttora – riguardo l'obbligo di una specifica forma di accettazione da parte dei nominati, ma si suppone che il Presidente della Commissione regionale, in caso di rifiuto o mancato rispetto del termine per l'accettazione esplicita – fissato dal Presidente della Commissione stesso – avrebbe dovuto scegliere direttamente un membro dalla categoria mancante.¹¹³ Il mandato avrebbe avuto durata triennale e sarebbe stato rinnovabile per una sola volta. Non vi era nessuna ulteriore precisazione in merito al rinnovo dell'incarico, dovendo quindi dedurre che dipendesse da una scelta puramente discrezionale e soggettiva del Presidente della Commissione Tributaria in carica, dal momento che questo, non essendo diretto destinatario di alcuna informazione sull'attività dei Garanti e non potendo quindi esercitare alcun tipo di controllo, doveva basarsi su elementi già di sua conoscenza, come la notorietà o il merito del soggetto. Nulla era nemmeno detto con riferimento alla rinuncia, astensione o impedimento dei membri dell'ufficio del Garante del contribuente, oppure in relazione alle ipotesi di decadenza, sospensione o revoca dell'incarico, potendo comunque considerare quasi scontato l'obbligo di rivolgersi al Presidente della Commissione Tributaria per una nuova nomina.¹¹⁴

Nel 2002 la disciplina del Garante dei diritti del contribuente ha subito la prima variazione. Infatti, l'art. 94 della Legge n. 289 del 2002 riportava ai commi 7 e 8 le integrazioni e modifiche all'art. 13 dello Statuto. In particolare, si prevedeva che la durata dell'incarico dovesse essere quadriennale e non più triennale, in linea con quanto previsto per altri garanti e autorità, e si integrava quanto precedentemente previsto in merito alla rinnovabilità dell'incarico, rimuovendo inoltre il limite della singola possibilità di rinnovo. Infatti, la totale discrezionalità della decisione del Presidente della Commissione aveva causato forti perplessità, ritenendo quindi opportuno introdurre dei criteri di giudizio basati su “*professionalità, produttività e attività già svolta*”, cui subordinare l'idoneità al rinnovo della carica. Falsitta et al. (2011) evidenziano tuttavia che la sussistenza dei requisiti alla scadenza del mandato non comportava necessariamente un dovere né un diritto di rinnovo automatico¹¹⁵. L'art. 94 della Legge n. 289 introduceva anche obbligo di invio di una

¹¹³ D'Ayala Valva F., 2006 (b). *Il garante del contribuente dopo il primo quinquennio (2000/2005)*, in Rivista di Diritto Tributario, I, 946 e ss.

¹¹⁴ D'Ayala Valva F., 2006 (b).

¹¹⁵ Ciavarella (2009) sembra invece porsi in modo differente. L'autore, che spiega i tre criteri associandoli alla conoscenza delle leggi economiche, giuridiche e tributarie, alle attitudini dimostrate e alla produttività riscontrata sia nei confronti del contribuente che del Fisco, sembra sostenere che il rinnovo può essere negato, con atto

relazione annuale, come vedremo successivamente, al Governo e al Parlamento in merito allo stato attuale dei rapporti tra Fisco e contribuente, che è stato inserito nello Statuto all'articolo 13-bis.¹¹⁶

La Legge n. 183 del 12 novembre 2011 ha invece assestato un duro colpo all'articolo 13 dello Statuto, poiché l'ufficio del Garante è stato ridotto a una singola persona, perdendo la possibilità di assicurare la contemporanea presenza e disponibilità di soggetti con diverse esperienze professionali e un'alta qualificazione. Infatti, la riforma Monti ha trasformato l'organo collegiale in monocratico, cercando una giustificazione nel taglio dei costi legati principalmente allo stipendio riconosciuto ai Garanti e pagato dal Ministero delle Finanze. Tuttavia, non veniva considerato che in realtà la spesa fosse minima se comparata all'effettiva mole di attività svolta e al grande contributo del Garante. Infatti, i numerosi tagli già applicati alle spese, anche se utilizzate a fine di rimborso, previsti dall'art. 6 della Legge n. 122 del 30 luglio 2010 e dall'art. 1 co. 56 della Legge n. 266 del 23 dicembre 2005, avevano costretto molti Garanti a ricorrere a mezzi economici propri o "di fortuna" per esercitare le proprie funzioni.¹¹⁷ Ad aggravare la situazione era inoltre subentrata la decisione dell'Agenzia delle Entrate, la quale, come vedremo, ha il compito di fornire al Garante i mezzi necessari a svolgere la sua attività, di escluderlo dalla propria rete internet e dall'utilizzo di computer ed e-mail, in quanto lo considerava un soggetto esterno e quindi non idoneo ad accedere a determinati dati sensibili.¹¹⁸ Un aspetto positivo delle modifiche introdotte dalla Legge n. 183/2011 può essere tuttavia riscontrato nell'abolizione della lettera b) del comma 2 dell'articolo 13, impedendo così di selezionare candidati all'interno dell'Amministrazione e della Guardia di Finanza e garantendo quindi una maggiore indipendenza e autonomia del Garante. Inoltre, la decisione di costituire un organo monocratico ha quantomeno messo fine al dibattito in merito alla cessazione prematura dell'incarico di uno o due dei membri del collegio, poiché non era chiaro se la durata quadriennale dovesse essere considerata per ogni singolo individuo o per il collegio nella sua interezza. Nel secondo caso, infatti, l'introduzione di nuovi soggetti in sostituzione di quelli mancanti avrebbe potuto limitare la loro durata in carica solo fino al termine del mandato del collegio.

motivato, solo in mancanza di tali elementi, rendendo invece l'atto impugnabile davanti al giudice se la motivazione è assente o infondata, in quanto può considerarsi nullo.

¹¹⁶ Prima di tale integrazione, infatti, erano previste solamente una relazione semestrale al Ministro delle Finanze, al Direttore regionale delle entrate, ai Direttori compartimentali delle dogane e del territorio nonché al Comandante di zona della Guardia di finanza (comma 12) e una annuale alle Commissioni parlamentari competenti sull'attività svolta, sul funzionamento del Garante, sui problemi riscontrati e sulle soluzioni prospettate.

¹¹⁷ Bongi A., 2013 (a). *Garanti contribuenti addio. Sostituiti dai presidenti Ctr*, in ItaliaOggi, n. 246, p. 31.

¹¹⁸ Bongi A., 2012. *Garanti del contribuente zombie*, in ItaliaOggi, n. 172, p. 23. L'autore fa riferimento alla Direttiva n. 42465 del 23 marzo 2011 dell'Agenzia delle Entrate, che si è quindi dimostrata totalmente in contrasto con quanto richiesto al comma 5 dell'art. 13 dello Statuto in termini di informazione al contribuente.

Nel 2014 si è considerata addirittura la possibilità di abolire la figura del Garante. Infatti, la bozza della legge di stabilità del governo Letta prevedeva, a partire dall'1 gennaio 2014, di farlo decadere dalle sue funzioni, attribuendole direttamente ai Presidenti delle Commissioni Tributarie regionali.¹¹⁹ La riforma prevedeva anche l'abolizione del quarto comma dell'art. 13 dello Statuto, che disciplina lo stipendio e i rimborsi spese del Garante deliberati con decreto del Ministro delle Finanze. Di conseguenza, ai Presidenti delle Commissioni non sarebbero stati attribuiti aumenti né rimborsi per l'ulteriore carico di funzioni di cui sarebbero stati gravati, riducendo così i loro incentivi a svolgere tali attività efficientemente e portando nel tempo a uno svuotamento totale della figura istituita nel 2000. La forma definitiva del testo, dopo molte opposizioni presentate nei confronti della bozza, ha mantenuto in vita il Garante, stabilendo però un'ulteriore decurtazione significativa del suo compenso, a danno della qualità ed efficienza del servizio svolto, dimenticando di considerare che la riduzione da tre soggetti a uno aveva già aumentato drasticamente la mole di lavoro attribuita a un'unica persona. Infine, la Legge n. 147 del 27 dicembre 2013 ha previsto all'art. 1, commi 404-405, una significativa limitazione del compenso riconosciuto al Garante per il 2014, sempre stabilito con decreto del Ministro delle Finanze, il quale non poteva essere superiore al 50% di quello spettante al 31 dicembre 2013.¹²⁰

2.2.1 Classificazione del Garante tra Autorità indipendente e Difensore civico

È in corso ormai da molti anni un dibattito sulla collocazione del Garante del contribuente nell'ordinamento, in quanto il panorama italiano è già ricco di molte autorità e di figure come il Difensore civico, tanto che buona parte della letteratura si è espressa ponendo in dubbio l'effettiva utilità del suo ruolo e delle sue funzioni. Infatti, il Garante possiede caratteristiche che lo accomunano e allo stesso tempo distinguono da entrambe le categorie, rendendo difficile anzitutto realizzarne una classificazione.

Le Autorità amministrative indipendenti sono state introdotte in Italia, su ispirazione dei modelli offerti da altri Stati, al fine di creare organi e soggetti che si occupassero di regolamentare e tutelare interessi collettivi in una posizione indipendente dal potere politico

¹¹⁹ Secondo il Garante del contribuente della Puglia, si sarebbe così creato un organo ibrido e incostituzionale ex comma 2 art. 111 Cost., considerando anche che il Garante si occupa della tutela del contribuente, mentre il giudice è un soggetto assolutamente terzo (Cfr. Relazione per l'anno 2013, disponibile su <file:///C:/Users/Arianna/Downloads/Relazione%20annuale%202013.pdf>).

¹²⁰ Il testo della Legge è disponibile su <http://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2013/12/27/13G00191/sg>.

ed esecutivo, agendo quindi in maniera neutrale e autonoma attraverso il richiamo ai principi di buon andamento e imparzialità della Pubblica Amministrazione, sanciti dall'articolo 97 della Costituzione. La loro istituzione ha principalmente risposto al bisogno di gestire direttamente e più efficientemente interessi specifici e costituzionalmente protetti in determinati settori per così dire "delicati" (es. assicurazioni, risparmio, concorrenza) in momenti ben definiti¹²¹, poiché caratterizzati da rapporti conflittuali in cui la parte debole doveva essere protetta.¹²² La prima Autorità che prese vita fu la Consob (Commissione Nazionale per le Società e la Borsa) nel 1974, operante in piena autonomia, seguita dall'Isvap (Istituto per la Vigilanza sulle Assicurazioni Private) nel 1982 e dal Garante dell'Editoria nel 1981, per il quale è stato utilizzato ufficialmente per la prima volta il termine "garante" tra le Autorità indipendenti, nonostante ci sarebbero voluti ancora degli anni per arrivare all'introduzione di quello a tutela del contribuente in ambito tributario.¹²³ La fondamentale indipendenza da cui le Autorità devono essere caratterizzate non deve essere confusa con il concetto di autonomia. Infatti, la prima si sostanzia nel loro totale distacco dalle influenze di poteri esterni, tanto che ne è garantita la nomina da parte di un soggetto o di un'autorità neutrale, ossia che non abbia un coinvolgimento diretto nei confronti degli interessi che l'organo o soggetto nominato andrà poi a tutelare. Essa si pone come elemento imprescindibile della loro natura, dovendo essere necessariamente presente per riconoscerle come Autorità. Queste possono essere invece caratterizzate da diversi gradi di autonomia, che può presentarsi sotto l'aspetto funzionale, organizzativo del personale o del regolamento interno, finanziario o contabile e che può manifestarsi anche solo in alcune di queste forme.¹²⁴

Un'elencazione dei requisiti fondamentali che le Autorità indipendenti devono presentare per essere definite tali è stata proposta dall'articolo 2 della Legge n. 481 del 14 novembre 1995. Tra di essi si possono riconoscere:

¹²¹ In questo senso Salvini (in Marongiu, 2004) evidenzia una prima differenza rispetto al Garante. Infatti, mentre le autorità agiscono per regolamentare e proteggere una serie di interessi collettivi in specifici settori considerati rilevanti, il Garante svolge un'attività diretta alla gestione del solo rapporto tributario.

¹²² In tal si esprime Malinconico C. (D'Ayala Valva, 2000).

¹²³ D'Ayala Valva (2000) opera una classificazione tra le autorità indipendenti e quelle semi indipendenti. Le prime sono le autorità che adottano decisioni e azioni al fine di regolamentare e tutelare, ma non amministrare o controllare, interessi collettivi costituzionalmente protetti, come accennato in precedenza, in settori particolarmente sensibili ai conflitti tra posizioni contrapposte (es Consob, Antitrust). Le seconde operano invece in determinati settori nei quali, pur fornendo servizi rivolti a soddisfare un interesse collettivo dal punto di vista economico, ricorrono ad atti di natura amministrativa al fine di rispondere a esigenze tecniche specifiche (es. Autorità per l'informatica della Pubblica Amministrazione). Un'ulteriore distinzione è fatta da Cotto, Meoli e Valente (2001), distinguendo tra autorità di garanzia, ossia quelle che non si occupano tanto di mediare interessi contrapposti quanto di assicurare il corretto funzionamento di settori liberalizzati, e di regolamentazione, le quali regolano i settori in cui vi è un interesse pubblico rilevante da tutelare.

¹²⁴ Secondo Franchini (Di Tucci, 2000) la piena autonomia dovrebbe realizzarsi dal punto di vista funzionale, organico, procedimentale, contabile e finanziario, ma nella realtà dei fatti sono molto rari i casi in cui tutte queste forme riescono a realizzarsi contemporaneamente in capo a una stessa Autorità.

- la capacità di operare in piena autonomia e indipendenza, per assicurare una funzione neutrale e abbastanza flessibile da permettere loro di mantenere l'equilibrio tra gli interessi contrapposti che esse devono regolamentare. Ciascuna Autorità è, infatti, solitamente dotata di autonomia organizzativa, intesa come “facoltà di stabilire l'articolazione interna degli uffici, le relative attribuzioni, le principali modalità di funzionamento e i soggetti responsabili”,¹²⁵ funzionale¹²⁶, contabile e amministrativa;
- l'azione, anche quando rivolta a uno specifico settore, su base nazionale;
- l'adozione di una forma collegiale, con nomina dei membri affidata a un soggetto *super partes*;
- la presenza di componenti dotati di professionalità e competenza nell'ambito di interesse, i quali rispettino i limiti di incompatibilità imposti dalla legge, tra cui il divieto di esercitare altre attività professionali o ricoprire cariche elettive o di rappresentanza, al fine di assicurare lo svolgimento delle loro funzioni in piena indipendenza. Essi assumono inoltre la qualifica di pubblici ufficiali, ai sensi dell'articolo 357 c.p. Ciò significa che i membri dell'Autorità, ex art. 331 c.p.p., nel caso in cui durante l'esercizio delle loro funzioni avessero “*notizia di un reato perseguibile di ufficio, devono farne denuncia per iscritto, anche quando non sia individuata la persona alla quale il reato è attribuito*”, pena il pagamento di una sanzione o la reclusione per omissione di denuncia di un reato (ex art. 361 c.p.);
- la determinazione delle indennità dei componenti con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, su proposta del Ministro del tesoro.

Si possono a questo punto già rilevare i primi profili di affinità e di scostamento tra il Garante e le Autorità indipendenti. Anzitutto, il primo è nominato dal Presidente della Commissione Tributaria regionale, la cui funzione è considerata neutrale per natura, è dotato della professionalità e delle competenze necessarie a svolgere la sua funzione, in quanto selezionato all'interno di categorie accuratamente individuate, è soggetto a vincoli di incompatibilità che ne garantiscono l'indipendenza e il suo compenso è determinato con decreto del Ministro delle Finanze. Inoltre, Falsitta et al. (2011) affermano che il Garante possa assumere lo status giuridico di pubblico ufficiale nello svolgimento delle sue funzioni, o quantomeno, secondo

¹²⁵ Di Tucci B., 2000. *Il garante del contribuente: autorità indipendente o difensore civico?*, in *Il fisco*, n. 36, pp. 11120 e ss.

¹²⁶ Con tale espressione si fa riferimento alla facoltà dell'autorità di adottare propri regolamenti per definire le linee del suo funzionamento, potendo solitamente esprimersi in merito all'attribuzione di determinati compiti ai propri membri e alla loro dimissione o sostituzione.

Carbone e Screpanti (in Falsitta et al., 2011), quello di incaricato di pubblico servizio ex articolo 358 c.p., rientrando comunque nell'obbligo di denuncia di reato ai sensi dell'articolo 331 c.p.p.¹²⁷. Nonostante la condivisione di questi tratti, le differenze tra le due figure sono particolarmente evidenti. Il Garante non ha base nazionale, poiché è insediato presso la Direzione Regionale di ogni regione italiana e delle province autonome. Questo aspetto può tuttavia considerarsi positivo, in quanto gli ha permesso di essere più vicino al contribuente, comprendere meglio i suoi bisogni e di agire più efficientemente, rafforzando il senso di fiducia nei suoi confronti. Inoltre, a seguito della riforma del 2011, il Garante è stato privato della sua natura collegiale, diventando organo monocratico. Alcune osservazioni critiche possono anche essere presentate in relazione ai profili di indipendenza e autonomia che tale soggetto dovrebbe presentare. Anzitutto, su questo aspetto si è espresso anche il Consiglio di Stato, con parere n. 1032 del 10 febbraio 2005,¹²⁸ ricordando che per quanto questo organo, al tempo ancora collegiale, potesse agire in piena autonomia ai sensi dell'articolo 13 comma 2 dello Statuto, rimaneva comunque indirettamente collegato all'Amministrazione Pubblica sul piano funzionale, non potendo quindi essere posto al pari delle Autorità indipendenti, poiché dotato di un'autonomia *sui generis*, non assimilabile a una vera e propria indipendenza.¹²⁹ Il Garante non gode di alcuna autonomia finanziaria, intesa come la possibilità di avere entrate proprie, comunque molto rara tra le Autorità, né di quella di adottare una sua disciplina di gestione di bilancio, ossia non può decidere come utilizzare le proprie risorse in termini di allocazione delle entrate e gestione delle spese. Inoltre, l'autonomia funzionale e organizzativa di cui beneficia è comunque limitata, in quanto non gli permette di autoregolarsi attraverso l'emanazione di norme interne.¹³⁰

Ulteriori profili di paragone tra il Garante e le altre Autorità possono essere analizzati con riferimento ai poteri e alle funzioni a essi attribuiti. Infatti, entrambi gli organi si occupano di formulare osservazioni su problemi riscontrati e proporre le relative soluzioni da trasmettere a organi sovraordinati, quali ad esempio il Parlamento e i Ministeri, cui si aggiunge una relazione annuale sullo stato dei servizi oggetto della loro funzione di controllo e sull'attività svolta. Garante e Autorità condividono il compito di vigilare sulla correttezza e trasparenza, rispettivamente, dell'attività dell'Amministrazione e di chi eroga i servizi nei

¹²⁷ Per quanto riguarda gli incaricati di pubblico servizio, la pena per omessa denuncia di reato è disciplinata dall'articolo 362 c.p., che prevede solamente una sanzione, senza incorrere nel rischio di reclusione.

¹²⁸ Cfr. quanto riportato nella Relazione sull'attività svolta dai Garanti del contribuente (anno 2014). Disponibile su <http://www.finanze.it/opencms/it/il-dipartimento/fisco-e-contribuenti/garante-del-contribuente/>.

¹²⁹ Il Consiglio di Stato afferma inoltre che quest'autonomia limitata non permette al Garante di consultare direttamente il Consiglio stesso per chiedere pareri in merito a determinate questioni, come invece accade per le altre Autorità indipendenti.

¹³⁰ Cfr. Falsitta et al. (2011).

settori di riferimento, potendo anche ricevere segnalazioni, reclami e istanze ed esercitare poteri di sollecitazione, ispezione, accesso, acquisizione di informazioni e prove, anche al fine di garantire al cittadino la piena informazione e la miglior qualità del servizio ricevuto, attraverso la riduzione della complessità e del numero degli adempimenti a suo carico. Inoltre, le pubbliche amministrazioni e – nel caso delle Autorità – le imprese sono tenute a fornire, oltre ai documenti e alle informazioni richieste, anche la collaborazione per permettergli di svolgere le loro funzioni. La differenza sostanziale si riscontra tuttavia nel fatto che le Autorità sono dotate di poteri molto più incisivi. Infatti, hanno la possibilità di comunicare decisioni vincolanti, ad esempio l'obbligo di indennizzo del cliente o di modifica della modalità di erogazione dei servizi, emanare direttive cui i destinatari devono attenersi, imporre l'interruzione di comportamenti dannosi e irrogare sanzioni.¹³¹ Al contrario, il Garante non è dotato di strumenti altrettanto forti, poiché non può emettere pareri vincolanti o autoritativi, esercitando solo un ruolo di sollecitazione, indirizzo, stimolo. Di conseguenza, non è dotato di alcun potere normativo, poiché i suoi atti non hanno alcuna capacità di incidere sulla sfera del contribuente né su quella dell'ufficio che è considerato autore del comportamento da correggere, né il Garante può sostituirsi all'ufficio inadempiente o inerte.¹³² Inoltre, Capolupo (2005) sostiene che gli atti emanati da questo soggetto non sono nemmeno autonomamente impugnabili davanti agli organi tributari e amministrativi, a differenza di quanto accade per alcune Autorità indipendenti.

L'altra figura che deve essere messa a confronto con il Garante del contribuente è quella del Difensore civico. In particolare, fino al 2011, era più semplice individuare le differenze tra i due istituti. Infatti, il Difensore civico si presentava in forma monocratica, mentre il Garante si presentava ancora come collegio di tre componenti. Inoltre, l'azione del primo era maggiormente indirizzata nei confronti delle esigenze locali, in contrapposizione al secondo, per il quale era ancora aspramente in corso il dibattito che opponeva la tesi della limitazione della sua competenza ai tributi statali alla teoria che invece la estendeva anche a quelli locali e agli enti che li istituiscono, come vedremo successivamente. Tuttavia, con la trasformazione del Garante a organo monocratico realizzata dalla riforma Monti e con la prevalenza, in dottrina e in giurisprudenza, della seconda corrente di pensiero, riscontrare effettivi punti di scostamento tra le due figure è diventato sempre più complesso. Ne consegue che si prospettano molti profili di sovrapposibilità, portando probabilmente ad alimentare le tesi di chi già prima sosteneva l'inutilità della figura del Garante a fronte dell'esistenza del Difensore civico provinciale (in quanto quello comunale è stato soppresso con l'art. 2, co.

¹³¹ Art. 2, Legge n. 481 del 14 novembre 1995.

¹³² Falcone G., 2006. *Realtà e prospettive del Garante del contribuente*, in *Il fisco*, n. 15, p.2210 e ss.

186, lett. a), della L. 23 dicembre 2009, n. 191, poi applicata, dopo essere stata rimandata, con la Legge n. 42 del 26 marzo 2010).

La disciplina nazionale del Difensore civico, comparso *in primis* negli Statuti di regioni come Liguria e Toscana, è contenuta nell'art. 8 della Legge n. 142/1990, nell'art. 16 della L. 15 maggio 1997, n. 127, intitolata "Misure urgenti per lo snellimento dell'attività amministrativa e dei procedimenti di decisione e di controllo", che si rivolge alle Regioni e alle Province autonome, e nell'art. 11 del D.lgs. 18 agosto 2000, n. 267, ovvero il "Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali".¹³³ Dal testo delle disposizioni citate si può anzitutto notare una prima differenza tra i due istituti: mentre lo Statuto del contribuente prevede un obbligo di costituzione del Garante presso ogni Direzionale Regionale delle Entrate, per quanto riguarda il Difensore civico vi è invece una facoltà di istituire tale soggetto a livello provinciale. Da quanto si evince poi nella sintetica definizione dei suoi compiti, sembra vi sia una certa sovrapposizione con quelli del Garante, poiché anche questo soggetto deve garantire l'imparzialità e il buon andamento dell'Amministrazione. Tuttavia, se si considera un'analisi basata sul mero dato letterale, per il Difensore civico viene esplicitamente chiarita la sua competenza a livello locale, mentre l'articolo 13 dello Statuto del contribuente fa menzione espressa solo di quella relativa ai tributi erariali. Al pari del Garante, il Difensore può ricevere o presentare direttamente segnalazioni in merito ad abusi, disfunzioni, carenze e ritardi dell'Amministrazione, potendo inoltre ricorrere a poteri di indagine, sollecitazione e raccomandazione, ma senza possibilità di emanare decisioni o atti vincolanti. Per evitare quindi che venga continuamente lamentata una sovrapposizione di questi istituti, specialmente per quanto riguarda la competenza per materia legata alla garanzia del cittadino-contribuente e al buon andamento dell'Amministrazione, le norme sembrano conferire al Difensore civico una competenza generica e al Garante una sorta di "specialità", per evitare appunto una "duplicazione di interventi sul medesimo argomento e ad una disparità di pronunce su problematiche analoghe".¹³⁴

Bisogna evidenziare, infatti, che la disciplina a livello nazionale del Difensore civico consiste in previsioni molto sintetiche, lasciando autonomia agli enti locali per regolare più specificatamente tale istituto, al contrario di quanto accade per il Garante, per il quale esiste una disciplina organica e uniforme sul territorio dello Stato, contenuta nello Statuto del contribuente. A causa dall'alta concentrazione di Difensori civici a livello locale e della

¹³³ Pubblicato su G.U. 227 del 28 settembre 2000, suppl. ord. n. 162/L.

¹³⁴ Cfr. Relazione sull'attività svolta dai Garanti del Contribuente (anno 2008), presentata dal Ministro dell'economia e delle finanze, Camera dei Deputati, XVI Legisl., Doc. LII, n.2. Disponibile su http://leg16.camera.it/_dati/leg16/lavori/documentiparlamentari/indiceetesti/052/002_RS/00000000.pdf.

manca di uno statuto uniforme che delinea le indicazioni in merito a elezione, prerogative, mezzi e rapporti con gli enti locali, si assiste al manifestarsi di un sistema di azione frammentato e disomogeneo se considerato nella sua totalità nazionale. Come evidenziato da Capolupo (2005), è importante comunque notare che la sovrapposizione delle due figure risulta peraltro difficile data la limitazione dell'azione del Garante all'ambito tributario, mentre quella del Difensore civico si estende all'Amministrazione pubblica in generale, rischiando tuttavia di incorrere in un rafforzamento dell'ipotesi della scarsa rilevanza e utilità della figura del primo.

Come evidenziato da Di Tucci (2000), il Difensore, al pari del Garante, non ha un'autonomia finanziaria, poiché le spese sono a carico del bilancio regionale, e contabile, poiché deve seguire le procedure di bilancio del Consiglio regionale, risultando quindi un organo interno all'ente locale che lo "gestisce". In questo senso si riscontra quindi una differenza col Garante poiché, con l'abolizione della lettera b) del comma 2 dell'articolo 13 dello Statuto, che permetteva di scegliere candidati tra membri dell'Amministrazione e della Guardia di Finanza, questo ha ottenuto una maggiore indipendenza e autonomia, interrompendo il legame presente prima della riforma del 2011.¹³⁵ Il Difensore non possiede nemmeno un'autonomia di tipo funzionale, in quanto segue le linee impartite dal Consiglio locale, anche in termini di attribuzione del personale, che viene scelto tra l'organico del Consiglio stesso. Il ricorso al Difensore e al Garante per il cittadino richiedente, anche non residente, è gratuito.

Si può quindi concludere che il Garante non sia sicuramente assimilabile alle altre Autorità indipendenti, dal momento che i profili di diversità sono molteplici e tutt'altro che irrilevanti, in quanto vertono anche sul fondamentale elemento della concreta indipendenza che le seconde devono presentare. Per quanto riguarda invece il Difensore civico, rimangono aperti diversi dubbi in merito, anche se qualche dettaglio, come la specifica disciplina del Garante in ambito tributario, concorre a evitare la totale sovrapposizione e un possibile conflitto di giudizio tra i due istituti.

¹³⁵ Cotto A., Meoli M. e Valente G., 2001. *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Trento: Il Sole 24 Ore.

CAPITOLO TRE

Analisi della figura del Garante del contribuente introdotta dalla Legge n. 212/2000

SOMMARIO: 3.1 Considerazioni in merito alla “piena autonomia” del Garante del contribuente; 3.1.1 L’Organizzazione Nazionale dei Garanti del Contribuente; 3.2 Definizione dei poteri e degli strumenti del Garante previsti dall’art. 13 della Legge n. 212/2000; 3.2.1 L’istituto dell’autotutela in ambito tributario; 3.2.1.1 Il potere del Garante di attivare la procedura di autotutela relativamente a specifici atti; 3.2.1.2 Il dibattito in merito al comportamento dell’Amministrazione a seguito della richiesta di attivazione del Garante; 3.2.2 L’intervento del Garante nell’ambito delle verifiche fiscali ai sensi dell’art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente; 3.2.3 La rimessione in termini prospettata dal Garante; 3.2.4 Le relazioni periodiche presentate dal Garante; 3.3 La competenza del Garante per territorio e per materia; 3.3.1 Il dibattito sulla competenza del Garante in merito ai tributi locali; 3.3.2 La competenza del Garante alla luce dell’ampliamento della giurisdizione tributaria.

3.1 Considerazioni in merito alla “piena autonomia” del Garante del contribuente

Come già accennato nell’analisi di confronto tra le Autorità indipendenti e il Garante del contribuente, sono emersi diversi profili di criticità in merito all’effettiva autonomia riconosciuta a quest’ultimo. Risulta quindi spontaneo chiedersi cosa esattamente intendesse il legislatore nel momento in cui ha stabilito, nell’art. 13 dello Statuto, che il Garante è un soggetto “operante in piena autonomia”. È stato già evidenziato come i concetti di indipendenza e autonomia, per quanto affini, non siano esattamente sovrapponibili. Infatti, il termine “indipendenza” si riferisce più che altro alla capacità del soggetto di risultare neutrale e imparziale nelle sue scelte e azioni, non lasciandosi influenzare dalle volontà di poteri esterni. Il concetto di autonomia viene invece utilizzato per indicare la capacità e facoltà di governarsi o reggersi da sé, anche attraverso l’utilizzo di leggi proprie. Esso sembra quindi

potersi ricondurre a un aspetto più pratico, materiale, che può comunque influenzare un conseguente maggior o minore grado di indipendenza. Il dibattito nato in merito all'applicazione dei due diversi concetti al Garante trae le sue origini dal tentativo di collocarlo all'interno del nostro ordinamento e dalla necessità di comprendere se effettivamente questo soggetto possa garantire un equilibrio tra interessi contrapposti, quali quelli di Fisco e contribuente, in maniera non solo neutrale, cercando la soluzione oggettivamente migliore e corretta, ma anche più efficiente possibile. Infatti, nonostante tale figura mediatrice sembri ergersi a tutela della parte debole del rapporto, essa deve anche agire a favore degli interessi dell'Amministrazione, ad esempio quando si renda opportuno respingere segnalazioni che si rivelino scorrette o infondate.

La piena autonomia del Garante è stata esaminata sotto diversi aspetti. Anzitutto, come già accennato, tale organo non gode né di autonomia contabile né finanziaria. Infatti, il suo stipendio ed eventuali rimborsi spese sono determinati con decreto del Ministro delle Finanze e sono quindi frutto della discrezionalità di quest'ultimo. Inoltre, non è nemmeno presente un capitolo di spesa in bilancio, istituito dal Ministero, da cui ogni Garante dovrebbe poter attingere fondi per effettive esigenze, come invece accade per le Commissioni Tributarie, impedendogli quindi di poter gestire autonomamente eventuali risorse messe a sua disposizione. Questo aspetto ha penalizzato molto l'efficienza dei Garanti in Italia, in particolare in seguito ai numerosi tagli che sono stati realizzati negli anni. Non sembra esservi quindi una corretta valutazione da parte del Ministro in relazione alla stima delle risorse di cui tali figure necessitano per fornire il miglior servizio a chi lo richieda, considerando che non possiedono entrate proprie, in quanto la loro attività di consulenza al contribuente è gratuita. Una delle prove a sostegno di questa affermazione si può riscontrare nel passaggio da collegio a organo monocratico avvenuto nel 2011. Infatti, invece di tenere in considerazione che una sola persona avrebbe dovuto da quel momento, per ogni Direzione Regionale, svolgere il lavoro e compiere gli spostamenti che prima erano realizzati da tre soggetti differenti, il Ministro ha deciso di procedere con un ulteriore taglio del suo stipendio nel 2013, comportando spesso una minor efficienza e qualità dell'operato e il ricorso a mezzi propri da parte dei Garanti stessi, al fine di potersi mettere al servizio del cittadino.¹³⁶

Un altro profilo critico riguarda l'autonomia organizzativa attribuita a quest'organo. Infatti, nonostante questo sia definito come soggetto dotato di libera scelta nell'organizzare lo

¹³⁶ Secondo D'Ayala Valva (2014), il rapporto che lega il Ministro delle Finanze al Garante non è di lavoro dipendente, ma l'articolo 36 della Costituzione, per il quale "*Il lavoratore ha diritto ad una retribuzione proporzionata alla quantità e qualità del suo lavoro*", pur non trovando applicazione diretta a questo caso, dovrebbe fungere da riferimento per le decisioni in merito alla determinazione del compenso e dei rimborsi.

svolgimento delle proprie mansioni, le funzioni tecniche e di segreteria del suo ufficio sono assicurate dal personale della Direzione Regionale presso cui è collocata la sua sede. In un certo senso, il Garante del contribuente manifesta effettivamente dei profili di autonomia organizzativa, in particolare in relazione ad aspetti operativi come la gestione degli orari di apertura, la scelta delle forme attraverso cui verbalizzare gli atti, deliberare e comunicare le proprie decisioni, senza dimenticare eventuali ipotesi di sospensione, revoca ecc. per le quali si è detto non esistere una specifica previsione nello Statuto.¹³⁷ Tuttavia, il contributo che il personale assegnato dalla Direzione Regionale delle Entrate apporta è tutt'altro che trascurabile. Infatti, come evidenzia Chiechi (2010), l'ufficio così costituito non funge solo da segreteria, aiutando la pianificazione degli incontri del Garante, ma si occupa anche di gestire le relazioni con il pubblico, organizzando e trasmettendo le segnalazioni raccolte, e di monitorare e controllare il risultato conseguito dall'organo nei suoi interventi, in quanto il personale dovrà fornire una partecipazione attiva per la redazione delle relazioni semestrali e annuali previste dallo Statuto. Questa previsione ha però avuto una serie di conseguenze non indifferenti. Anzitutto, ha impedito al Garante di svolgere il suo operato in maniera davvero indipendente, poichè risulta costantemente in contatto con i soggetti e i funzionari che dovrebbe monitorare, tanto che alcuni autori hanno messo in dubbio la sua imparzialità e neutralità, in quanto rischia di essere classificato come "prolungamento" dell'Amministrazione.¹³⁸ In secondo luogo, non significa che l'Agenzia delle Entrate debba necessariamente fornire il personale, ma è sufficiente che garantisca le funzioni tecniche, ad esempio attraverso la messa a disposizione di mezzi di comunicazione elettronica, di segreteria e attrezzature varie.¹³⁹ Inoltre, si sono verificati episodi, come quello in precedenza citato che ha visto il Garante essere dichiarato "soggetto esterno" e quindi privato dell'accesso a Internet, in cui l'Amministrazione stessa sembra aver colto in questa previsione la possibilità di recuperare una forma di controllo nei suoi confronti. Infatti, questo soggetto è posto alla vigilanza dei comportamenti degli uffici, ma senza le risorse tecniche e umane offerti da questi offerti non può operare efficientemente, risultando talvolta inerme e inerte. A una limitata autonomia organizzativa si affianca quindi un'inesistente autonomia di organico, da momento che esso è appunto assegnato dall'Agenzia delle Entrate. Si può quindi affermare che, sebbene il legislatore volesse probabilmente intendere che il Garante assume autonomamente le proprie decisioni e agisce senza influenze esterne, in maniera estranea a

¹³⁷ In tal senso si è espresso Rosini (in Falsitta et al., 2011).

¹³⁸ Si veda ad esempio D'Ayala Valva (2000), il quale afferma che la decisione di determinare il suo compenso con decreto del Ministro delle Finanze rafforza fortemente questa considerazione.

¹³⁹ Cfr. Batocchi (in Fantozzi e Fedele, 2005).

qualsiasi struttura gerarchica verticale¹⁴⁰, comprendendo in questo senso l’Agenzia delle Entrate, è evidente che questa autonomia, che lo discosta ancora di più dalle Autorità indipendenti, difficilmente possa considerarsi “piena”. Tuttavia, come evidenziato da Ciavarella (2009), il legislatore ha probabilmente deciso di ricorrere a questa espressione per richiamarsi all’art. 5 della Costituzione, il quale prevede che lo Stato debba adeguare “*i principi ed i metodi della sua legislazione alle esigenze dell'autonomia e del decentramento*”, conferendo quindi al Garante una sua personalità giuridica ben distinta dall’Amministrazione statale e riconoscendo il suo potere di autoregolamentarsi in termini di organizzazione, struttura e funzionamento. In questo senso si è espresso anche D’Ayala Valva (2014), il quale sostiene che il concetto di autonomia riconducibile ai Garanti è più vicino a quello di indipendenza in quanto, non essendo specificati particolari limiti con riferimento all’attività da questi svolta, essi avranno il diritto e il compito di rimuovere tutti gli ostacoli e i vincoli che dovessero incontrare nel cercare di attuare quanto previsto dalle disposizioni tributarie. In questo senso l’autore riconosce che il Garante, nel rispetto delle leggi vigenti, non deve essere soggetto alle direttive e imposizioni di altri uffici e autorità, conferendogli il potere di organizzare la propria struttura senza che la Direzione Regionale possa opporsi, essendo obbligata a fornire i mezzi necessari.

3.1.1 L’Organizzazione Nazionale dei Garanti del Contribuente

Una delle prime critiche mosse alla figura del Garante del contribuente riguardava l’assenza di una coordinazione a livello nazionale. Secondo alcuni,¹⁴¹ questo poteva portare a una mancanza di confronto e a una riduzione del margine di miglioramento dell’attività di tutela, perché si privilegiava un rapporto verticale con il Ministro a discapito di quello orizzontale tra Garanti. Non vi è stata tuttavia, nel corso del tempo, alcuna attivazione dal punto di vista legislativo per la creazione di un ente che potesse fungere da collante per le figure a tutela del contribuente istituite dall’art. 13 dello Statuto. Di conseguenza, queste hanno deciso spontaneamente e autonomamente di dotarsi, da maggio 2001, di un Comitato di

¹⁴⁰ Falcone (2006) affida all’autonomia del Garante sancita dal legislatore il significato di indipendenza, in quanto, pur essendo il suo ufficio collocato all’interno dell’Agenzia delle Entrate, è comunque sottratto a ogni vincolo di tipo gerarchico.

¹⁴¹ In questo senso si veda Di Tucci (2000), il quale comunque sostiene che ciò non preclude ai Garanti la possibilità di organizzarsi autonomamente. D’Ayala Valva (2008) inoltre, afferma che la scelta di non istituire espressamente un organo di coordinamento sia legata all’intento di permettere a essi di agire con la massima indipendenza, incoraggiando tuttavia eventuali incontri tra Garanti per confrontarsi in merito alle relazioni annuali da presentare al Governo e al Parlamento.

coordinamento, che è stato formalizzato in un istituto a Roma, con delibera del 16 marzo 2002, con il nome di Organizzazione Nazionale dei Garanti del contribuente. Tale organizzazione era strutturata in tre parti differenti: un'Assemblea composta dai Garanti di ogni regione, che prima del passaggio a organo monocratico richiedeva semplicemente la partecipazione di almeno un membro per collegio, una Giunta esecutiva di cinque componenti e un Ufficio Studi costituito da nove membri, sei interni e tre esterni.

Uno dei ruoli chiave era ricoperto proprio dall'Ufficio Studi, il quale si occupava di discutere, in un'ottica di approfondimento e confronto, sulle problematiche che affliggevano l'operato dei Garanti dal punto di vista organizzativo e funzionale. In particolare, l'Ufficio compiva un'opera di ricerca per risolvere la limitazione e la scarsa chiarezza dei poteri e delle mansioni attribuiti al Garante che, come vedremo in seguito, hanno generato dissenso e ulteriori dibattiti sin dalla sua costituzione, al fine di incrementare le previsioni legislative, da parte delle autorità impositive, volte al potenziamento della tutela offerta al contribuente.¹⁴² L'Ufficio doveva anche, nel corso delle sue attività di studio, prendere in considerazione eventuali suggerimenti presentati dalla Giunta esecutiva. Questa aveva, infatti, carattere politico-giuridico e si occupava di prospettare cambiamenti per il rafforzamento della figura e delle funzioni del Garante. Il risultato di questo lavoro congiunto portava alla realizzazione di proposte che venivano presentate dall'Ufficio all'Assemblea, in occasione della sua riunione annuale, tramite la Giunta, al fine di richiederne un parere. Se questa deliberava positivamente, esse erano poi rimesse al Governo, con l'obbligo di informarne anche il Parlamento.

L'Organizzazione dei Garanti del contribuente si adoperava quindi per potenziare e migliorare la disciplina in merito al loro operato e ottenere così una più efficiente tutela del contribuente. Ciò comportava non solo un'analisi delle criticità legate all'articolo 13 dello Statuto, ma anche alle altre previsioni che potevano ricondursi all'attività del Garante, come quelle contenute nell'articolo 1. Per realizzare questo scopo, essa raccoglieva anche le riflessioni dei Garanti regionali in relazione alla loro attività e ne realizzava uno strumento per stimolare l'azione e gli interventi delle autorità legislative e non solo¹⁴³.

Dal 18 giugno 2004 è stata invece costituita, sulle basi della precedente Organizzazione, l'Associazione Nazionale dei Garanti del Contribuente, la quale si è anche dotata di un proprio Statuto, in cui è sancito, al secondo comma dell'articolo 1, che essa non

¹⁴² In tal senso si veda De Giovanni, in Ciavarella (2009).

¹⁴³ Ciavarella D., 2002. *È stata costituita l'Organizzazione Nazionale del contribuente*, in *il fisco*, n. 26, fasc. 1, p. 4206 e ss.

ha fini di lucro, è apolitica e aconfessionale. Tra le sue funzioni vi sono quelle di coordinare l'operato dei Garanti nel rispetto della loro autonomia, di diffondere tra cittadini e istituzioni pubbliche la conoscenza della figura del Garante del contribuente e delle sue funzioni e di agire quale organo preposto alla cura dei rapporti istituzionali tra gli associati e il Parlamento, il Governo e altre autorità politiche e amministrative¹⁴⁴. Ha mantenuto inoltre il compito di sollecitare il Parlamento e il Governo, affinché adottino migliori provvedimenti normativi per accrescere la tutela del cittadino e la soddisfazione delle sue esigenze nei rapporti con lo Stato e l'Amministrazione.¹⁴⁵ Interessante si è rivelata inoltre l'introduzione di un Collegio di Provvisori, il quale svolge anche la funzione di intervenire per risolvere contrasti interni tra gli associati e portare le parti a una conciliazione.

3.2 Definizione dei poteri e degli strumenti del Garante previsti dall'art. 13 della Legge n. 212/2000

L'art. 13 della Legge n. 212/2000 si occupa di definire, dal comma 6 al comma 11, quali siano i poteri di cui il Garante è stato dotato per tutelare il contribuente e influenzare l'agire amministrativo. A differenza di quanto può accadere per altre figure, come il Difensore civico, tale descrizione è piuttosto dettagliata e specifica, ma ha comunque portato alla nascita di una serie di dubbi interpretativi che, come vedremo, hanno alimentato ampi dibattiti in merito. Ognuno di questi strumenti è inoltre caratterizzato da una propria forza e da criticità, più o meno evidenti, che saranno analizzate di seguito.

- a) Il potere di richiesta di documenti o chiarimenti agli uffici competenti (comma 6).

Questo comma individua le iniziative che il Garante può adottare quando riscontri casi caratterizzati da “*disfunzioni, irregolarità¹⁴⁶, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli*”, o, più in generale, poiché l'elenco non può considerarsi tassativo, quando si trovi ad affrontare situazioni in cui l'Amministrazione adotti comportamenti in violazione di

¹⁴⁴ Art. 3 dello Statuto dell'Associazione Nazionale dei Garanti del Contribuente.

¹⁴⁵ Relazione sull'attività svolta dai Garanti del Contribuente (anno 2014), presentata dal Ministro dell'economia e delle finanze, Camera dei Deputati, XVII Legisl., Doc. LII, n.3. Disponibile su http://www.camera.it/dati/leg17/lavori/documentiparlamentari/IndiceETesti/052/003_RS/INTERO_COM.pdf.

¹⁴⁶ Mazzagreco D. (2011) definisce questo termine in maniera esaustiva come “condizione di difformità dell'atto rispetto al suo modello legale di così scarsa rilevanza, da non essere ritenuta causa di annullabilità al pari della violazione di legge, dell'incompetenza e dell'eccesso di potere”, ammettendo quindi la possibilità di sottoporre all'attenzione del Garante anche i comportamenti che non rispettino le norme che disciplinano l'attività dell'Amministrazione, ma che non si traducono comunque in vere e proprie violazioni di legge. In senso conforme si veda anche Salvini L., in Marongiu (2004).

correttezza, buona fede e affidamento o dei principi di imparzialità e buon andamento sanciti dall'art. 97 Cost., capaci quindi di incrinare il suo rapporto di fiducia con i cittadini.¹⁴⁷ Falsitta et al. (2011) hanno evidenziato che il Garante può quindi attivarsi non solo nei confronti di forme di illegittimità contro cui il contribuente può alternativamente ricorrere in ambito giudiziale, ma anche quando riscontri la presenza di irregolarità e scorrettezze, che sono sintomo di patologie del rapporto giuridico collegate ad attività amministrative di carattere discrezionale. Infatti, Capolupo (2005) afferma che spesso alcuni comportamenti dell'Amministrazione non permettono il ricorso al giudice, poiché non incidono direttamente sul rapporto giuridico di imposta e non comportano lesioni che richiedono la sua tutela. È in questo senso quindi che il Garante opera in “uno spazio rimasto scoperto da un'[in]efficace tutela giudiziaria”,¹⁴⁸ rendendo unico il suo intervento. Inoltre, per quanto riguarda i casi di illegittimità, gli autori notano come, attraverso il Garante, il contribuente possa anticipare la difesa rispetto a quando decide di ricorrere al giudice tributario, poiché il primo può agire come dissuasore già durante il procedimento attuativo, ossia prima che venga adottato un atto di imposizione o riscossione definitivo, mentre il secondo interviene solo a seguito dell'impugnazione dell'atto, e quindi in una fase differita, a posteriori.¹⁴⁹ Il Garante agisce quindi, nel momento in cui induce l'Amministrazione a sanare errori o violazioni commesse oppure convince il contribuente a lui rivoltosi che la sua pretesa non può essere considerata valida, come strumento deflattivo del contenzioso, in quanto promuove l'instaurazione del contraddittorio tra le parti del rapporto tributario, che consiste nel “diritto del destinatario del provvedimento a essere sentito prima dell'emanazione di questo”, ossia in una fase precedente al contenzioso o endoprocedimentale¹⁵⁰. In questo modo il contribuente e l'Amministrazione finanziaria, evitando il ricorso alle Commissioni Tributarie, non devono nemmeno sopportare i costi del giudizio.

¹⁴⁷ Secondo Batocchi (in Fantozzi e Fedele, 2005), il legislatore ha intenzionalmente introdotto una previsione con contenuto generico per permettere al Garante di godere di un ambito operativo molto ampio. Essa è anche volta a incoraggiare un rapporto trasparente non solo con il singolo individuo, ma con tutta la società, che può avere interesse nel buon andamento dell'Amministrazione, comprendendo quindi enti e soggetti comunitari ed extracomunitari che hanno qualche forma di contatto con il nostro ordinamento tributario. Questa conclusione si basa sulla generica espressione “rapporto di fiducia tra cittadini e Amministrazione finanziaria” usata dal legislatore, dalla sua decisione di permettere la presentazione di segnalazioni anche da parte di soggetti non direttamente danneggiati e dal richiamo all'articolo 53 Cost., ai sensi del quale tutti devono contribuire alla spesa pubblica secondo la propria capacità contributiva, e all'articolo 3 del Trattato della Comunità Europea, il quale vieta discriminazioni basate sulla cittadinanza.

¹⁴⁸ D'Ayala Valva F., 2006 (b). *Il garante del contribuente dopo il primo quinquennio (2000/2005)*, in Rivista di Diritto Tributario, I, 946 e ss.

¹⁴⁹ Sacchetto C., 2005. *Il Garante del Contribuente: prime esperienze in Italia e all'estero*, in Rivista della Guardia di Finanza, n. 2, pp. 523 e ss.

¹⁵⁰ Cass., sez. un. civ., 18 settembre 2014, n. 19667, disponibile su <http://www.italgiure.giustizia.it/xway/application/nif/clean/hc.dll?verbo=attach&db=snciv&id=../20140919/snciv@sU0@a2014@n19667@tS.clean.pdf>.

Il comma 6 dell'articolo 13 prevede che il Garante possa venire a conoscenza delle violazioni commesse “anche” su segnalazione per iscritto¹⁵¹ del contribuente o di chiunque abbia un interesse (persona fisica, giuridica, ente o associazione non riconosciuta) nel lamentare un tale comportamento scorretto. Non è tuttavia specificato nulla in merito alla sottoscrizione manuale, all'autentica della firma o alla necessità di una copia di un documento d'identità, essendo sufficiente la presenza dell'indirizzo per ricevere l'esito. Questa previsione può considerarsi rilevante sotto due aspetti differenti. Il primo riguarda il fatto che il Garante può attivarsi *in primis* quando venga direttamente a sapere che l'Amministrazione finanziaria ha adottato azioni e comportamenti scorretti o lesivi di qualche diritto, agendo d'ufficio a seguito dell'autonoma acquisizione di notizie, ma anche quando un altro soggetto si rivolga a lui per effettuare una segnalazione¹⁵². Il secondo aspetto è invece legato alla possibilità che il richiedente non sia necessariamente il contribuente leso, potendo riconoscersi, infatti, in qualsiasi soggetto che abbia un interesse nel riportare tale scorrettezza. Questa scelta del legislatore è probabilmente legata al fatto che il buon andamento dell'Amministrazione, come visto precedentemente, nasce per lo più come principio tarato su una valutazione della società e della collettività di cosa è percepito come “giusto”, ritenendo quindi l'interesse di un qualsiasi soggetto, anche quando non direttamente danneggiato, degno di attenzione e di tutela.¹⁵³ Inoltre, il Garante ha così la possibilità di venire a conoscenza di un numero decisamente maggiore di situazioni che necessitano del suo intervento e di essere più presente, efficiente ed efficace.

Una volta che il Garante ha ricevuto la segnalazione, può anzitutto adoperarsi per raccogliere elementi che possano permettergli di analizzare meglio il quadro della situazione e giungere a una conclusione in merito alla validità della pretesa del contribuente. In questo senso, infatti, può attivare un potere istruttorio, che consiste nella richiesta agli uffici

¹⁵¹ La dottrina si è divisa di fronte a questa espressione utilizzata dal legislatore. Alcuni autori sostengono che non sia escluso che la segnalazione possa essere trasmessa anche attraverso fax e posta elettronica, perché si presentano comunque in forma scritta e permettono una comunicazione molto più celere ed efficiente tra segreteria e contribuente, consentendo anche al Garante di rivolgersi rapidamente all'Amministrazione. Inoltre, si considera possibile ricorrere a rappresentanti e procuratori, quando rientrino nelle previsioni dell'articolo 63 del D.P.R. 600/73, a patto che la procura sia per iscritto e autenticata da firma (in tal senso si veda D'Ayala Valva, 2008). In senso contrario si esprime ad esempio Batocchi (in Fantozzi e Fedele, 2005), che sostiene la necessità della diretta consegna da parte del richiedente in forma scritta, in quanto potrebbe essere altrimenti difficile individuare l'autore, ponendo così il Garante in dubbio in merito all'azione da intraprendere e alla validità della segnalazione. Egli prosegue evidenziando inoltre che la forma scritta, a differenza di quella verbale, rende più semplice e immediata la documentazione, considerandola quindi preferibile.

¹⁵² In tal senso si esprimono Cotto, Meoli e Valente (2001). Altri invece, come Caputi (2000), ritengono che il Garante possa attivarsi solo a seguito di una segnalazione del contribuente e non in modo autonomo. L'interpretazione prevalente è tuttavia la prima, poiché si assisterebbe altrimenti a una limitazione eccessiva dei suoi poteri.

¹⁵³ D'Ayala Valva (2006 (b)) afferma, infatti, che un tale soggetto potrebbe anche essere portatore di un interesse collettivo a migliorare il funzionamento dell'Amministrazione Finanziaria.

dell'Amministrazione, i quali rispondono “entro trenta giorni”, di chiarimenti e documenti, intendendo con questo termine ogni atto in loro possesso, sia esso cartaceo o elettronico, che sia riferito all'oggetto della segnalazione.¹⁵⁴ Per sopperire alla mancanza di specificazioni in merito alla forma che le richieste del Garante all'Amministrazione e la risposta di quest'ultima devono assumere, è intervenuta la dottrina.¹⁵⁵ Si ritiene, infatti, che dovrebbero essere utilizzate “forme idonee”, escludendo quelle verbali e preferendo quelle scritte, anche se inviate con diverse modalità. Come accennato, vige un termine temporale entro il quale l'Amministrazione deve comunicare la sua risposta, che può contenere il rimedio adottato o la motivazione della non accettazione della lamentela presentata, al fine di snellire i tempi di attesa ed evitare una frustrazione del contribuente per ottenere una soluzione o quantomeno venire a conoscenza dell'esito, positivo o negativo, della sua segnalazione. Le opinioni variano tuttavia in merito alle conseguenze di una mancata risposta dell'Amministrazione entro il termine previsto o *in toto*. Secondo autori come Bronzetti (2007) e Batocchi (in Fantozzi e Fedele, 2005), se l'Amministrazione non effettua alcuna comunicazione entro trenta giorni o utilizza un rifiuto immotivato, il Garante può presentare una segnalazione ad autorità e organi sovraordinati ai sensi del comma 11 dell'art. 13, al fine di sollecitare un eventuale procedimento disciplinare e, in caso continui l'inadempienza, rivolgersi al Ministero.

Un ulteriore strumento di azione del Garante del contribuente consiste nella sua possibilità di attivare le procedure di autotutela, nel caso in cui rilevi irregolarità relative agli atti di accertamento o riscossione che vengono notificati al contribuente. Questo profilo merita però un'analisi più approfondita, che sarà esposta in seguito.

Una volta che il Garante, a seguito delle considerazioni sviluppate in merito al caso in esame, ha raggiunto l'esito della sua attività e delle sue indagini, deve comunicarlo non solo “alla direzione regionale o compartimentale o al comando di zona della Guardia di finanza competente nonché agli organi di controllo¹⁵⁶”, ma anche all'eventuale soggetto autore della segnalazione. Bronzetti (2007) sostiene infine che a seguito di una confutazione, sia essa

¹⁵⁴ In particolare, Capolupo M. e capolupo S. (2000) evidenziano che il testo in vigore del comma 6 dell'articolo 13 afferma che il Garante “rivolge” richiesta di documenti e chiarimenti, a seguito della modifica della prima versione approvata dal Senato, che prevedeva invece la locuzione “può rivolgere”. È stato quindi introdotto sostanzialmente un obbligo di attivazione del Garante, quantomeno in merito alla raccolta di dati per verificare l'effettiva validità della segnalazione presentata.

¹⁵⁵ Si veda D'Ayala Valva F., 2003. *Il contribuente sottoposto a verifiche fiscali e l'intervento del Garante*, in Rivista di Diritto Tributario, I, p. 179 e ss.

¹⁵⁶ Batocchi (in Fantozzi e Fedele, 2005) specifica che con l'espressione “organi di controllo” il legislatore abbia voluto intendere gli organi ricoperti del potere di controllare e vigilare sugli uffici che operano nell'ambito dell'Amministrazione Finanziaria intesa nella sua totalità.

totale o parziale, del responso fornito dall'Amministrazione, il Garante possa ripetere il suo intervento, nel qual caso vige nuovamente l'obbligo di risposta entro 30 giorni.

Per offrire un riscontro reale in merito alle segnalazioni effettivamente ricevute dai Garanti, è possibile fare riferimento ai dati forniti nella Relazione sull'attività per l'anno 2015 presentata dal Ministro delle Finanze.¹⁵⁷ In particolare, il numero di istanze è aumentato in generale del 20% tra il 2014 e il 2015, soprattutto relativamente all'attivazione di autotutela, ai rimborsi, a questioni concernenti tributi locali e all'interpretazione o applicazione delle disposizioni fiscali.¹⁵⁸ Per quanto riguarda l'autotutela, è significativo evidenziare che l'aumento del numero delle richieste in merito sta seguendo un trend positivo sin dal 2010, registrando una crescita del 362%, specialmente in relazione ad accertamenti e riscossione di tributi di natura erariale. In questo senso quindi, l'utilità del Garante come strumento deflattivo del contenzioso raggiunge il suo apice, fornendo testimonianza della fiducia che i contribuenti ripongono in questa figura. Le segnalazioni, presentate con una certa frequenza verbalmente nonostante la preferenza per la forma scritta, hanno in alcuni casi a oggetto condotte irregolari degli uffici, in particolare relativamente al mancato rispetto del termine di trenta giorni per comunicare una risposta e alla scarsa qualità dei servizi offerti ai contribuenti. Considerando infine l'esito delle pratiche esaminate dai Garanti, si riscontra che poco meno della metà sono risultate contrarie al contribuente e che una piccola parte ha visto la sua rinuncia alla pretesa, dividendo le restanti tra favorevoli (27%), parzialmente favorevoli (10%) e in attesa di risposta dall'Amministrazione (15%). Se si considera, come evidenziato nella Relazione, che nei casi in cui le controversie si sono risolte con una rinuncia, un esito favorevole o contrario non vi sia stato ricorso al contenzioso, supponendo in particolare che nell'ultima ipotesi il richiedente abbia preferito adempiere i propri obblighi piuttosto che ricorrere al giudice, il risultato è senza dubbio quello di un rafforzamento della fiducia del contribuente nel sistema tributario.

b) Il potere di raccomandazione (comma 7).

Il comma 7 dell'art. 13 attribuisce al Garante il potere di rivolgere raccomandazioni ai dirigenti degli uffici amministrativi a seguito della rilevazione di scorrettezze, violazioni, irregolarità. Questa categoria di funzioni, assieme a quelle contenute nei successivi commi, è

¹⁵⁷ Disponibile su

<http://www.finanze.it/opencms/it/il-dipartimento/fisco-e-contribuenti/garante-del-contribuente/>.

¹⁵⁸ Naturalmente, la situazione non è uniforme nel Paese, in quanto influenzata dalle caratteristiche peculiari di ciascuna realtà territoriale. Ad esempio, le richieste di autotutela, numerose nella maggior parte delle Regioni, sono invece ridotte nella Provincia di Bolzano e in Basilicata, nella quale invece si registra un'elevata quantità di pratiche relative ai tributi locali, quasi assenti in Veneto e Molise.

stata definita in un certo senso come “residuale”, poiché il suo utilizzo risulta limitato se comparato a quello dei poteri di segnalazione e indagine appena illustrati. Inoltre, il ricorso allo strumento della raccomandazione avviene solitamente in un momento successivo allo svolgimento delle attività istruttorie, ossia a seguito della raccolta di elementi e prove, oppure della mancata risposta dell’ufficio, al fine di invitarlo a correggere i propri comportamenti.¹⁵⁹ In particolare, il Garante che abbia riscontrato irregolarità nel comportamento dell’Amministrazione finanziaria si deve rivolgere direttamente all’organo o ufficio autore della violazione o del comportamento scorretto che può aver danneggiato il contribuente o il suo rapporto col Fisco. Per quanto riguarda il contenuto delle raccomandazioni, dal momento che non è posto alcun particolare limite al loro oggetto, esso può richiamarsi, secondo D’Ayala Valva (2003), a comportamenti e attività che non rispettano quanto previsto nelle disposizioni di legge o che simboleggiano un’inefficiente gestione dei servizi offerti. In senso conforme si esprimono Falsitta et al. (2011), secondo i quali il comma 7 prevede che le raccomandazioni, che consistono nella comunicazione di suggerimenti, possano essere volte anche al miglioramento dell’organizzazione interna degli uffici stessi (ad es. in termini di redistribuzione dei carichi di lavoro) e della qualità del servizio offerto al contribuente, con il risultato di incrementare l’efficienza delle loro attività e, di conseguenza, comportare un maggior benessere per il cittadino e una più semplice ed efficace gestione da parte dell’Amministrazione. L’uso di tali strumenti può applicarsi, infatti, ad eccezione delle situazioni che richiedono il ricorso all’autotutela, a tutti i casi previsti da questo comma e dal precedente dell’articolo 13, attribuendo al Garante una competenza generale e piuttosto ampia.

c) I poteri di accesso, controllo e informazione (comma 8).

I poteri del Garante contenuti nell’ottavo comma dell’articolo 13 assumono rilevante importanza, in quanto prevedono un suo coinvolgimento attivo e possono essere quindi ricondotti a quelli di indagine di cui esso gode. In particolare, il Garante può accedere direttamente agli uffici dell’Amministrazione, che non può opporsi, per eseguire ispezioni, controlli e verifiche in merito alla loro organizzazione interna, alla loro efficienza e alla qualità del servizio offerto al pubblico. A tal fine, questo soggetto ha il potere di accertare non solo la funzionalità dei servizi di assistenza e informazione, ma anche le condizioni in cui versano gli spazi cui è consentito ai cittadini di accedere, potendo così formulare una valutazione in merito a tutti gli aspetti che prevedono un contatto tra Amministrazione e

¹⁵⁹ Capolupo S., 2005. *Garante del contribuente ed atti degli enti locali*, in *Il fisco*, n. 23, pp. 3467 e ss.

contribuente. A seguito dei controlli effettuati, il Garante può chiedere chiarimenti o rivolgere raccomandazioni e segnalazioni ai sensi, rispettivamente, dei commi 6, 7 e 11 dell'articolo 13.

D'Ayala Valva (2008) evidenzia un particolare aspetto del potere di accesso, ossia che esso può essere esercitato non solo nell'orario dedicato all'apertura al pubblico, ma più in generale durante quello di servizio, non essendo obbligatorio rivolgere una segnalazione agli organi o uffici prima di ricorrere a tale strumento. Esso dovrebbe poi considerarsi utilizzabile non solo nei confronti degli uffici dell'Amministrazione finanziaria, ma anche di quelli di enti locali, soggetti attivi di tributi, concessionari della riscossione e commissioni Tributarie.

Bisogna tuttavia evidenziare che i poteri appartenenti a questa categoria, come emerso durante l'incontro con il Dott. Sandro Merz, Garante del contribuente del Veneto, vengono raramente utilizzati. Questa scelta non deve però considerarsi dovuta alla scarsa incisività o utilità degli accessi e dei controlli in loco, quanto al fatto che è spesso sufficiente che il Garante si attivi con comunicazioni rivolte a uffici e funzionari per ottenere risultati soddisfacenti, tra cui una rapida correzione di comportamenti inopportuni. Inoltre, l'esercizio di questi poteri necessita di un maggior impiego di energie e risorse, già sufficientemente limitate, soprattutto per quanto riguarda gli spostamenti da effettuare, portando a preferire il ricorso a strumenti che non richiedono fisicamente la sua presenza, come segnalazioni, raccomandazioni e richiami.

d) Il potere di richiamo (commi 9 e 10).

Il Garante è anzitutto dotato, ai sensi del comma 9, del potere di richiamare "*gli uffici al rispetto di quanto previsto dagli articoli 5 e 12*" dello Statuto del contribuente. In un certo senso, questo soggetto si attiva quindi per intervenire quando il comportamento dell'Amministrazione arriva a violare alcuni principi sanciti dalla Costituzione, in quanto, come illustrato in precedenza, le norme della L. n. 212/2000 si pongono in attuazione di questi. Per quanto riguarda i riferimenti citati nel comma in questione, si ricorda innanzitutto che l'art. 5 sancisce il diritto all'informazione del contribuente, che rappresenta contemporaneamente un obbligo per l'Amministrazione di adoperarsi per metterla a sua disposizione. Emerge quindi nuovamente l'importanza di difendere questa garanzia, in quanto, al fine di poter realizzare un rapporto tra Fisco e contribuente trasparente e basato sulla fiducia, è fondamentale una chiara, completa, tempestiva e facilmente reperibile informazione. In questo modo, infatti, non è solo possibile incrementare la qualità della tutela della parte più debole, a favore della quale appunto il Garante opera, ma anche evitare inutili complicanze, errori e problemi e rendere quindi più semplice per il cittadino e

l'Amministrazione adempiere i propri doveri e gestire le relazioni che intercorrono tra loro. Attraverso il potere di richiamo, il Garante può quindi comunicare agli uffici autori della scorrettezza un invito a rimediare a tale errore ed eventualmente indicare quali siano le informazioni da aggiungere, modificare o integrare.¹⁶⁰

Un'attenzione nuova deve invece essere rivolta al contenuto dell'articolo 12. Esso fa riferimento, infatti, ai diritti e alle garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, che merita di essere tutelato nei confronti di quelle attività, svolte in fase di controllo da parte dell'Amministrazione e della Guardia di Finanza, che possono risultare invasive o comunque incidere sulla sua sfera personale.¹⁶¹ Come vedremo in seguito, il Garante ha in questo caso la possibilità di raccogliere le lamentele dei contribuenti lesi dai comportamenti dei funzionari nel corso delle ispezioni, invitandoli a correggere i propri errori prima dell'emissione di un atto definitivo che potrebbe risultare viziato, potendo eventualmente rivolgendosi in un secondo momento agli organi sovraordinati per l'adozione di procedimenti disciplinari nei loro confronti.

Il potere di richiamo si estende anche al comma 10 dell'art. 13, che è dedicato al rispetto dei termini previsti per il rimborso delle imposte. In questo modo, si evita che l'Amministrazione tergiversi nel restituire al contribuente quanto gli è dovuto, nell'ottica di tutelare quest'ultimo contro tempistiche frustranti. Infatti, come evidenziato nella Relazione sull'attività svolta dai Garanti del Contribuente nel 2008, il richiamo può fungere da stimolo per il rispetto dei termini fissati per legge o quantomeno di tempi "ragionevoli", poiché il contribuente, ad eccezione di un unico caso¹⁶², non ha goduto per lungo tempo di una concreta tutela in materia di rimborso, giungendo a una semplificazione della procedura solo con il D.L. n. 175 del 21 novembre 2014, pubblicato su G.U. n. 277 del 28 novembre 2014. Bisogna tuttavia considerare che spesso il tardivo rimborso può non dipendere da un inadempimento dell'Amministrazione, ma dal mancato stanziamento in bilancio di fondi da destinare a tale scopo. La tutela sancita dal comma 10 è quindi necessaria per risolvere le forti tensioni nelle relazioni tra Fisco e contribuente che si generano in tali situazioni e che minano la fiducia che dovrebbe invece costituire le basi del loro rapporto, in quanto inoltre l'Amministrazione impiega spesso tempi molto lunghi per restituire le somme dovute, ma agisce più rapidamente

¹⁶⁰ D'Ayala Valva (2003) afferma che, nel caso di inadempimento del dovere informativo, il richiamo dovrebbe essere rivolto non tanto a un ufficio periferico quanto "all'Amministrazione nella sua identificazione apicale".

¹⁶¹ Magistro L. (2000) afferma che il riferimento riguarda in particolare quanto previsto dagli artt. 32 e 33 del D.P.R. 600/1973.

¹⁶² Si fa riferimento alla situazione in cui, a seguito di un ritardo nel rimborso ordinato dal giudice tributario, il contribuente, riconosciuto "vincente" nel ricorso, può accedere al procedimento di esecuzione delle sentenze di condanna o al giudizio di ottemperanza previsti, rispettivamente, dall'art. 69 e dall'art. 70 del D.lgs. n. 546/92.

ed efficientemente quando deve procedere alla richiesta e riscossione di versamenti non ancora effettuati dai cittadini.¹⁶³

e) Il potere di segnalazione (comma 11).

In aggiunta a quanto previsto dal comma 6 dell'articolo 13 dello Statuto, oltre ad attivarsi a seguito di comunicazioni ricevute, il Garante può a sua volta effettuare segnalazioni nel caso in cui riscontri lesioni al contribuente o possibili incrinature del suo rapporto con l'Amministrazione. In particolare, è utilizzato il termine "pregiudizio" per indicare il danno arrecato, il quale risulta piuttosto generico, potendo quindi ricondurre il suo significato, secondo Batocchi (in Fantozzi e Fedele, 2005), sia alla lesione di situazioni soggettive che di interessi di fatto della parte debole. Il Garante può quindi segnalare "*al direttore regionale o compartimentale o al Comandante di zona della Guardia di finanza competente e all'ufficio centrale per l'informazione del contribuente*" eventuali comportamenti lesivi assunti dall'Amministrazione, al fine di sollecitare l'adozione di procedimenti disciplinari nei confronti dell'ufficio o funzionario "colpevole" del pregiudizio, oppure l'esistenza di disposizioni in vigore che possono avere effetti negativi sul contribuente,. L'autore continua affermando che, mentre nel primo caso si fa chiaramente riferimento alle negligenze o inefficienze di organi e uffici, quali possono essere ad esempio mancate risposte al richiedente, rimborsi non corrisposti o rifiuti immotivati di attivare l'autotutela, nel secondo il richiamo alle disposizioni sembra troppo generico e di difficile comprensione, riconducendo la scelta del legislatore all'intento di riferirsi agli atti di natura amministrativa, tra cui principalmente circolari e risoluzioni, che colpiscono in modo negativo la sfera del contribuente o il suo rapporto con il Fisco. Se infatti si considerasse invece, secondo un'interpretazione più letterale, un riferimento alle norme tributarie dell'ordinamento, si rischierebbe di svalutare sia l'operato del legislatore che quello dei giudici tributari. Il potere previsto dal comma 11 può inoltre essere utilizzato per segnalare al Ministro delle Finanze tutti i casi in cui può essere esercitata la rimessione in termini dei contribuenti, prevista dall'art. 9 dello Statuto, il cui contenuto sarà approfondito successivamente.

È inoltre presente un riferimento alla funzione di segnalazione del Garante nell'articolo 15 dello Statuto. Infatti, nell'ottica di migliorare l'efficienza e la correttezza dell'agire amministrativo nel corso delle verifiche fiscali, è previsto che il Ministro delle Finanze, con parere dei direttori generali del suo Ministero e del Comandante generale della

¹⁶³ Sacchetto C., 2005. *Il Garante del Contribuente: prime esperienze in Italia e all'estero*, in Rivista della Guardia di Finanza, n. 2, pp. 523 e ss.

Guardia di Finanza, possa emanare un codice di comportamento rivolto ai soggetti che svolgono i controlli. In particolare, tale codice può essere aggiornato prendendo spunto dalle segnalazioni riportate annualmente dal Garante nelle relazioni che vedremo in seguito, siano esse presentate da un soggetto interessato o effettuate dal Garante stesso, in quanto quest'ultimo ha un contatto immediato e diretto con le disfunzioni rilevate durante le verifiche e risulta una fonte attendibile.

3.2.1 L'istituto dell'autotutela in ambito tributario

L'istituto dell'autotutela è stato introdotto in ambito tributario in "ritardo" rispetto ad altre sezioni del nostro ordinamento, in particolare successivamente alla sua diffusione in ambito amministrativo. L'autotutela tributaria¹⁶⁴ è stata riconosciuta, infatti, con il "Regolamento degli uffici e del personale del Ministero delle finanze", ossia con l'art. 68 del D.P.R. n. 287 del 1992, cui è seguito un approfondimento con il D.L. n. 564/94, convertito in Legge n. 656/94, il cui art. 2-quater ha portato all'emanazione del D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, terminando con un'integrazione prevista dalla Legge n. 28 del 1999. Tale potere consiste nella possibilità, per l'ente che abbia emesso un atto che risulti in qualche modo non conforme, di rettificare il proprio comportamento, revocando o annullando, in tutto o in parte, i propri atti ritenuti illegittimi (errori di diritto) o infondati (errori di fatto), rinunciando alla pretesa impositiva e magari procedendo all'emissione di un nuovo provvedimento¹⁶⁵. In questo senso quindi, l'autotutela si presenta come un potere esercitabile per prevenire il contenzioso tributario, assumendo una funzione deflattiva.

¹⁶⁴ Secondo Milanese (in Fantozzi e Fedele, 2005), essa si distingue da quella amministrativa in quanto propria dell'attività dell'Amministrazione tributaria, che è caratterizzata da una natura vincolata, in quanto non ha il potere di modificare la determinazione dell'imponibile o l'insorgere dell'obbligazione tributaria, che dipendono dall'Erario, potendo tuttavia ricorrere all'autotutela a fronte di vizi formali, per la correzione o l'annullamento di pretese infondate.

¹⁶⁵ L'art. 27 della L. n. 28/99 stabilisce che l'organo o ente che può revocare o annullare un proprio atto ha anche il potere di ricorrere alla sospensione dei suoi effetti, al fine di anticipare l'autotutela ed evitare sin da subito che eventuali errori dell'Amministrazione abbiano conseguenze a danno del contribuente in una fase anteriore al contenzioso (si veda in tal senso Nocera (in Cotto, Meoli e Valente, 2001)). Per quanto riguarda invece la sostituzione dell'atto, Pagliaro (in Ciavarella, 2009) evidenzia che non solo devono essere rispettati i termini di legge, ma si deve anche fare una distinzione tra giudicato formale e sostanziale. Nel primo caso si ritiene, infatti, come vedremo in seguito, sempre possibile ricorrere alla sostituzione con un nuovo atto, mentre nel secondo bisogna considerare situazioni diverse. In particolare, se si tratta di procedimenti aperti al contraddittorio con il contribuente non sembrano rilevarsi significativi ostacoli, ma se invece si fa riferimento a provvedimenti già formati o che si sarebbero dovuti formare in contraddittorio col contribuente, la rimozione risulta più problematica, perché una modifica unilaterale da parte dell'Amministrazione potrebbe rivelarsi contraria alla natura del principio del contraddittorio stesso.

Ai sensi della C.M. n. 198/s del 1998, l'annullamento in autotutela può riguardare atti illegittimi o infondati che riportano una pretesa impositiva o che incidono negativamente sulla sfera soggettiva del contribuente, esplicando ovviamente i suoi effetti anche su tutti gli atti consequenziali e prevedendo la restituzione delle somme riscosse indebitamente¹⁶⁶. Il fatto che tale potere sia solitamente riconosciuto solo all'ente che ha emanato l'atto viziato (o, nel caso dell'autotutela immediata ai sensi del D.M. n. 37/97, all'ufficio competente per gli accertamenti d'ufficio) costituisce un importante elemento nella costruzione della fiducia che altri soggetti, tra cui i contribuenti, possono sviluppare nei confronti di tali organi, grazie all'adozione di comportamenti corretti. Tuttavia, in caso di grave inerzia, riscontrabile ad esempio nel rifiuto di riesame o nella mancata comunicazione dell'esito al proponente istanza, in particolare sulla base di ragioni inconsistenti, il potere di attivare l'autotutela viene conferito alla Direzione Regionale competente, ovvero all'Organo sovraordinato (autotutela mediata).

Un aspetto particolare dell'autotutela è stato evidenziato da Falcone (2006), il quale afferma che, secondo l'opinione prevalente¹⁶⁷, per giustificare la sua applicazione non è sufficiente che l'atto sia illegittimo, ma deve esserci anche un interesse pubblico e degno di tutela all'eliminazione dell'atto stesso¹⁶⁸. Solitamente, infatti, l'autotutela amministrativa risulta funzionale alla risoluzione di conflitti fra interessi pubblici, in genere riconducibili da una parte a quello di chi vuole mantenere l'atto e dall'altra a quello di chi vuole rimuoverlo. In ambito tributario, tali posizioni possono essere assunte rispettivamente da Amministrazione e contribuente, la prima portatrice dell'interesse a un'imposizione stabile e corretta nel rispetto degli art. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione e il secondo, sia esso considerato come singolo o collettività, di quello a un comportamento giusto, corretto e volto al rispetto del buon andamento di uffici e organi amministrativi.¹⁶⁹ Tale conclusione prende ispirazione dalla Risoluzione n. 4079 del 18 luglio 1994 del Ministero delle Finanze, nella quale si afferma che

¹⁶⁶ Cfr. Circolare n. 198/s del 5 agosto 1998 del Ministero delle Finanze, disponibile su http://www.fisco7.it/wp-content/uploads/2015/10/Circolare-del-05_08_1998-n.-198-Min.-Finanze-Uff.-Coscienza-Civica-Serv.-di-coordinamento.pdf.

¹⁶⁷ In tal senso si è espresso ad esempio Insogna (in Bodrito, Contrino e Marcheselli, 2012), il quale sostiene che l'autotutela amministrativa prevede che l'eventuale annullamento dell'atto non sia meramente funzionale al risanamento della violazione di legalità, ma sia volto anche alla tutela di un interesse pubblico concreto che giustifichi tale rimozione.

¹⁶⁸ Nonostante tale requisito sia stato esteso anche all'autotutela in ambito tributario, su ispirazione di quella amministrativa, l'autore non condivide tale posizione, in quanto a suo avviso l'attività dell'Amministrazione tributaria è caratterizzata da una natura vincolata, limitata nella sua discrezionalità, dovendo ritenere che il ripristino della legalità attraverso la rimozione dell'atto dovrebbe essere elemento fondamentale e sufficiente a giustificare il ricorso a questo potere.

¹⁶⁹ Di Lauro G., 2010. *L'autotutela tributaria come strumento per il contribuente*, in Rivista online della Scuola superiore dell'economia e delle finanze, n. 2, disponibile su <http://www.rivista.ssef.it/www.rivista.ssef.it/site3e12-2.html?page=20070523115228488>.

“nel settore tributario, tra gli interessi pubblici idonei a sorreggere, sul piano della legittimità, l'intervento in autotutela è sicuramente da annoverare anche l'esigenza che al contribuente non sia richiesto di corrispondere al Fisco più di quanto effettivamente dovuto in base alle norme in vigore; cosa che, altrimenti, urterebbe contro i principi di trasparenza e giustizia sostanziale oramai riconosciuti come immanenti a qualunque attività della pubblica amministrazione”.

Come accennato in precedenza, questo istituto viene inserito all'interno della disciplina in merito alle competenze del Garante. Infatti, ai sensi dell'articolo 13 comma 6, in caso questo riceva segnalazioni o individui situazioni relative a “*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 non solo richiedere documenti e chiarimenti, ma anche attivare la procedura di autotutela nei confronti degli atti di accertamento e riscossione emessi dall'Amministrazione che siano stati notificati al contribuente. Sebbene il potere di attivazione possa considerarsi complementare a quello di indagine, essi sono esercitati in momenti diversi, in quanto il primo si attiva solo dopo la cristallizzazione del procedimento e dei suoi risultati in un atto notificato al contribuente, manifestandosi come strumento consequenziale e successivo, ma mai sostitutivo, alla richiesta di elementi utili, mentre il secondo può essere utilizzato anche nel corso delle verifiche.¹⁷⁰ Secondo D'Ayala Valva (2008), la capacità del Garante di attivare l'autotutela permette in particolare di dimostrare che quest'organo non ricopre solamente il ruolo “passivo” di raccogliere doglianze, ma può assumere una posizione attiva, come appunto accade attraverso l'esercizio dei poteri istruttori contro i casi di *maladministration*.

Il comma 6 dell'articolo 13 è caratterizzato da diversi elementi che hanno dato origine nel tempo a un dibattito interpretativo in merito all'autotutela in ambito tributario. Anzitutto, bisogna notare che per accedere alla procedura di attivazione di autotutela sono solitamente richiesti due presupposti. Il primo riguarda lo svolgimento di un'attività istruttoria consistente nella richiesta di documenti e chiarimenti, mentre il secondo esige che si siano manifestate alcune delle conseguenze negative tra quelle elencate appena sopra (danni al contribuente o al suo rapporto con il Fisco)¹⁷¹. Tuttavia, non è sempre strettamente necessario che il Garante eserciti le sue funzioni di indagine prima di poter procedere all'attivazione di autotutela,

¹⁷⁰ Fantozzi A., 2003. *Il Diritto Tributario*, Torino: Utet.

¹⁷¹ D'Ayala Valva F., 2003. *Il contribuente sottoposto a verifiche fiscali e l'intervento del Garante*, in *Rivista di Diritto Tributario*, I, p. 179 e ss.

poiché in alcuni casi la presenza di una violazione da parte dell'Amministrazione è così evidente che non richiede ulteriori delucidazioni o prove a sostegno.¹⁷²

Un altro elemento da considerare è l'utilizzo del termine "attiva" scelto dal legislatore per definire la funzione del Garante in relazione all'autotutela. Infatti, secondo autori come D'Ayala Valva (2006 (b)), esso indica la sua facoltà di presentare istanza di autotutela, invitando l'Amministrazione a procedere attraverso un'azione di impulso, ma spetterà poi a questa decidere se recepire o meno la richiesta e quindi se annullare o revocare l'atto viziato, non potendo il Garante intervenire direttamente in merito, in quanto non può sostituirsi all'Amministrazione emanando autonomamente atti in autotutela né imporre l'inizio del procedimento. L'autore, infatti, afferma che altrimenti la figura del Garante finirebbe per discostarsi dal riferimento dell'Ombudsman, che non può intromettersi direttamente nelle attività dell'Amministrazione, e perderebbe la sua posizione di terzietà rispetto a quest'ultima, potendo intervenire concretamente solo in presenza di una norma esplicitamente dedicata. Al contrario, autori come Bronzetti (2007) si sono affidati al significato "etimologico" del verbo stesso, conferendogli un effettivo potere di avviare il procedimento di sua iniziativa, lasciando nelle mani degli organi o enti autori dell'atto la gestione delle fasi successive. In senso conforme Greco (2011) non condivide l'impossibilità del Garante di attivarsi direttamente in caso di accertata illegittimità o infondatezza, almeno per il riesame, in quanto la mancanza di una chiara inclusione di questo potere tra quelli a lui attribuiti dallo Statuto e il fatto che questo non sia né l'organo che ha emesso l'atto né un suo superiore nella gerarchia di potere non sono elementi sufficienti a escludere un suo intervento in tal senso.

Come vedremo nei paragrafi successivi, è tuttora in corso un ampio dibattito in relazione al comportamento che l'Amministrazione dovrebbe assumere a seguito della presentazione di istanza da parte del Garante. Per il momento è comunque importante evidenziare che, nel caso essa decida di ricorrere all'autotutela, la dottrina si è interrogata in merito all'eventuale termine temporale entro il quale dovrebbe procedere alla rimozione dell'atto contenente la pretesa nei confronti del contribuente. Alcuni autori¹⁷³ ritengono che tali termini coincidano con quelli di decadenza previsti per l'emanazione degli avvisi di accertamento da parte dell'Amministrazione, al fine di evitare che il procedimento venga frammentato in una molteplicità di atti, in violazione dei principi di economicità ed efficienza. Altri invece¹⁷⁴ ritengono che non vi sia alcun particolare limite, poiché l'attivazione dell'autotutela non è parte integrante del processo di applicazione del tributo, ma è rivolta alla

¹⁷² In tal senso si veda Batocchi (in Fantozzi e Fedele, 2005).

¹⁷³ Tra questi si veda Ficari (in Cotto, Meoli e Valente, 2001).

¹⁷⁴ In questo senso si veda invece Stevanato (in Cotto, Meoli e Valente, 2001).

risoluzione di eventuali conflitti di interesse.¹⁷⁵ Vigge comunque in capo al soggetto che abbia attivato tale potere e rettificato il comportamento scorretto l'obbligo di comunicare al contribuente, all'organo giurisdizionale dinanzi cui è pendente l'eventuale contenzioso e, nel caso di autotutela mediata, all'organo o ufficio che ha emanato l'atto viziato, l'esito del procedimento.¹⁷⁶

3.2.1.1 Il potere del Garante di attivare la procedura di autotutela relativamente a specifici atti

Per quanto riguarda gli atti nei confronti dei quali il Garante può agire, ossia quelli di riscossione e accertamento notificati¹⁷⁷, la letteratura si è posta il problema di capire perché sussista tale limitazione, in quanto sia il contribuente che l'ufficio responsabile dell'emissione possono invece promuovere l'autotutela nei confronti di tutti gli atti dell'Amministrazione e della Guardia di Finanza¹⁷⁸. Infatti, in questo modo viene esclusa la sua competenza per gli atti non notificati, per quelli che non prevedono alcuna notificazione e per quelli emessi dalla Guardia di Finanza¹⁷⁹, potendo quindi agire solo nei casi previsti dall'art. 19 del D.lgs. n. 546/92¹⁸⁰ e in quelli in cui è possibile esercitare la difesa davanti alle Commissioni

¹⁷⁵ A sostegno di questa tesi si pone la Circolare n. 195/E dell'8 luglio 1997 del Ministero delle Finanze, nella quale si afferma che non vi dovrebbe essere limite temporale per il ricorso all'autotutela, poiché non si rinvergono motivi di decadenza dell'azione amministrativa né di prescrizione per il cittadino che voglia esercitare tale diritto (in Finanza & Fisco, 1997, n. 27, p. 3109 e ss.).

¹⁷⁶ Di Lauro G., 2010. *L'autotutela tributaria come strumento per il contribuente*, in Rivista online della Scuola superiore dell'economia e delle finanze, n. 2, disponibile su <http://www.rivista.ssef.it/www.rivista.ssef.it/site3e12-2.html?page=20070523115228488>.

¹⁷⁷ Secondo Ciavarella (2009), tale categoria comprende gli atti prodotti da organi dell'Amministrazione finanziaria, delle regioni, delle province, dei comuni o altro ente cui la legge attribuisce il potere di emanare provvedimenti di carattere impositivo di ogni natura. Gatto (in Ciavarella, 2009) estende inoltre il potere del Garante anche nei confronti degli atti "propedeutici" a quelli di riscossione e accertamento, per garantire una più ampia tutela del contribuente.

¹⁷⁸ La particolarità di questi ultimi atti consiste nel fatto che "un processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di finanza a conclusione di una verifica fiscale, pur considerabile quale atto amministrativo, non può formare oggetto di annullamento in sede di autotutela da parte della medesima Guardia di finanza in quanto essendo deputata all'espletamento di funzioni di controllo non ha anche funzioni di Amministrazione attiva. [...] Oggetto dell'istanza di autotutela da parte del contribuente può essere, quindi, anche il processo verbale di constatazione della Guardia di finanza, ma competente all'annullamento dei rilievi in esso contenuti sarà sempre e solo l'ufficio impositore, attraverso il mancato trasferimento di tali rilievi nell'avviso di accertamento e/o rettifica". (Cfr. Marini G., Patrizi B. E Patrizi G., 1999. *Accertamento con adesione, conciliazione e autotutela. La definizione degli accertamenti a tutela del contribuente*, Milano: Giuffrè).

¹⁷⁹ Questi ultimi, infatti, ad avviso di Cotto, Meoli e Valente (2001), non sono riconosciuti come atti di accertamento.

¹⁸⁰ Secondo Falsitta et al. (2011) invece, anche nell'interpretazione più estensiva dell'azione del Garante, rimangono comunque esclusi molti significativi atti amministrativi tributari capaci di incidere sulla sfera del contribuente che sono impugnabili secondo l'art. 19 del D.lgs. n. 546/92, tra cui l'iscrizione di ipoteca su immobili.

Tributarie.¹⁸¹ Batocchi (in Fantozzi e Fedele, 2005) afferma che, se da un lato si può considerare che per gli atti di accertamento non ancora notificati il Garante abbia già a disposizione altri strumenti, come il potere di richiamo, dall'altro questo organo non può conoscere le conclusioni cui l'Amministrazione è giunta fino a che non sia avvenuta la notificazione al contribuente. Secondo D'Ayala Valva (2003) invece, l'espressione "notificati" utilizzata dal legislatore non dovrebbe essere interpretata come una limitazione del potere del Garante a tali atti, perché si porrebbe altrimenti in contrasto con la funzione di protezione attribuita all'autotutela, ma serve a indicare all'Amministrazione che, nel caso in cui il procedimento di riscossione o accertamento si sia concluso con l'atto finale, essa è investita dell'obbligo di attivazione, sia nel caso si rendesse necessario d'ufficio che su sollecitazione esterna del Garante. In altri termini, il legislatore ha voluto intendere che l'esaurimento del procedimento non implica che non sia più possibile procedere con il ricorso all'autotutela. L'autore evidenzia inoltre che, su richiesta di un contribuente o del Garante, l'ufficio può anche riesaminare atti che sono stati redatti durante il procedimento e hanno contribuito alla formazione di quello finale, con la conseguenza che può essere richiesta l'attivazione di autotutela anche nel caso di un procedimento ancora in corso, in presenza di violazioni di legge da parte dei verificatori ai sensi dell'articolo 12 dello Statuto, per promuovere l'interruzione dei comportamenti illegittimi che potrebbero avere ripercussioni sul risultato dell'accertamento.

Secondo Battocchi (in Fantozzi e Fedele, 2005), nel caso in cui prevalga un'interpretazione più restrittiva dell'espressione "atti di accertamento", il potere di attivazione del Garante non sembra comprendere gli atti di liquidazione riferiti ad alcuni tributi di tipo indiretto. In senso contrario si è invece espresso D'Ayala Valva (2006 b)), privilegiando un'interpretazione più ampia, secondo la quale tali atti dovrebbero essere inclusi, poiché ci si deve riferire a tutti quelli attraverso cui l'Amministrazione esprime la sua volontà impositiva. Secondo l'autore, infatti, gli atti notificati al contribuente nei confronti dei quali può agire il Garante comprendono anche l'ipoteca su beni immobili, le iscrizioni a ruolo, la cartella di pagamento ex art. 26 del D.P.R. n. 602/73 e l'avviso notificato al contribuente assoggettato a riscossione coattiva, che emerge nel caso in cui, entro un anno dalla notifica della cartella, l'espropriazione non sia ancora cominciata, in quanto è un atto che anticipa la riscossione e l'ipoteca sul bene immobile. Sembrano inoltre potersi includere

¹⁸¹ D'Ayala Valva F., 2006 (b). *Il garante del contribuente dopo il primo quinquennio (2000/2005)*, in *Rivista di Diritto Tributario*, I, 946 e ss.

anche i processi verbali di accertamento¹⁸², gli avvisi di liquidazione¹⁸³ e contestazione, gli atti di recupero crediti di imposta indebitamente fruiti anche in compensazione e quelli di diniego di agevolazioni fiscali o di rimborso di imposte indebitamente richieste.¹⁸⁴

Paracampo (in Ciavarella, 2009) sottolinea che il potere del Garante può essere chiaramente esercitato nei confronti degli atti che prevedono una sanzione, dei rifiuti di rimborso e di quelli a essi equiparabili, ma in particolare egli può agire per far annullare atti che non sono ancora stati impugnati e per i quali il termine di impugnazione non è ancora scaduto, atti già impugnati ma per i quali non è ancora intervenuta sentenza del giudice e atti non impugnabili¹⁸⁵ in quanto atti “prodromici o preparatori” che non incidono direttamente sui diritti del contribuente (e quindi non inclusi nell’art. 19 del D.lgs. n. 546/92). Per quanto riguarda la possibilità di attivare l’autotutela anche in relazione ad atti divenuti definitivi a seguito della scadenza dei termini per un’eventuale impugnazione davanti al giudice, è intervenuto direttamente il Ministero con la Risoluzione n. 4079 del 1994, specificando che il decorso dei termini non preclude la possibilità di annullare d’ufficio l’atto. Tale conclusione è comunque supportata anche dal testo dell’art. 2-quater del D.L. n. 564/94, convertito in Legge n. 656/94, che permette di annullare d’ufficio o revocare con autotutela gli atti considerati illegittimi o infondati “*anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità*”. Secondo quanto afferma Compagno (2002), con l’espressione “non impugnabilità” il legislatore ha voluto intendere sia l’effetto della mancata impugnazione entro la decorrenza dei termini sia quello del giudicato di carattere formale riferito all’atto, rendendo quindi possibile attivare l’autotutela sia nel caso di definitività (il primo) che di intervento del giudicato. Tuttavia, è necessario fare una precisazione a riguardo. Infatti, l’art. 68 D.P.R. n. 287/92, poi abrogato, prevedeva l’impossibilità di ricorrere all’autotutela nel caso fosse intervenuta sentenza passata in giudicato. Ciò non precludeva comunque la possibilità di annullare gli eventuali elementi di illegittimità che non fossero stati oggetto dell’esame o della

¹⁸² Chiechi N., 2010. *Il Garante e lo Statuto del contribuente a dieci anni dall’introduzione: un segno di civiltà giuridica*, in *Il fisco*, n. 48, pp.7801 e ss.

¹⁸³ Capolupo e Capolupo (2000) sostengono, infatti, che sarebbe incomprensibile e inammissibile escludere i casi di quei tributi che prevedono, prima dell’emissione dell’atto di accertamento, l’emanazione dell’avviso di liquidazione.

¹⁸⁴ Di Lauro G., 2010. *L’autotutela tributaria come strumento per il contribuente*, in *Rivista online della Scuola superiore dell’economia e delle finanze*, n. 2, disponibile su <http://www.rivista.ssef.it/www.rivista.ssef.it/site3e12-2.html?page=20070523115228488>.

¹⁸⁵ Di Lauro (2010) afferma che, sebbene sembrerebbe sussistere in capo all’Amministrazione la possibilità di evitare l’attivazione dell’autotutela nel caso in cui siano decorsi i tempi per l’impugnazione dell’atto, si riconoscono in capo all’Amministrazione stessi obblighi di correttezza e imparzialità, che la spingono a dover verificare se l’eventuale mancato rispetto dei termini possa essere dipeso da caso fortuito o errore scusabile del contribuente, al fine di valutare se attivare comunque l’autotutela su richiesta tardiva per atti illegittimi. Inoltre, questa teoria è rafforzata dal D.M. n. 37/97, che definisce alcuni dei casi (es. errore di persona o doppia imposizione) in cui vi è addirittura un obbligo di attivazione anche in caso di mancata impugnazione, ovvero d’ufficio senza istanza presentata dal contribuente.

pronuncia del giudice¹⁸⁶. L'evoluzione normativa ha però permesso di giungere a conclusioni differenti. È anzitutto importante fare una distinzione tra giudicato formale, che consegue alle sentenze di rito, e sostanziale, relativo alle sentenze di merito. Infatti, sembra che la limitazione all'utilizzo dell'autotutela, conformemente a quanto affermato dall'autore appena citato, sia riferibile solamente al giudicato di tipo sostanziale, secondo quanto previsto dalla Circolare del Ministero delle Finanze n. 198/s del 1998. Ciò significa che è quindi possibile esercitare tale potere anche nei confronti di atti per i quali il giudice si sia espresso solo in merito a pregiudizi di carattere processuale, come nel caso di pronunce in termini di irricevibilità, inammissibilità e improcedibilità. Se si considerano poi il concetto di non impugnabilità, che non preclude il ricorso all'autotutela, espresso dalla D.lg. n. 546/94, e il contenuto dell'art. 2 del D.M. n. 37/97, si può concludere che non è possibile annullare o revocare l'atto o rinunciare alla pretesa impositiva solo in caso sia intervenuto un giudicato di merito, conseguente a sentenza di tipo sostanziale, che si sia espresso in favore dell'Amministrazione. Riassumendo, l'autotutela può essere esercitata nei confronti di atti definitivi (decorso dei termini), di atti per i quali il ricorso del contribuente contro l'atto è stato respinto dai giudici tributari ma per cui la sentenza è passata in giudicato per motivi di ordine formale (non impugnabilità in senso stretto), oppure con sentenza dal contenuto meramente processuale, cioè riguardante eventuali irregolarità relative allo svolgimento del processo.¹⁸⁷

Infine, è rilevante considerare che, generalmente, il Garante agisce nei confronti dei singoli atti, ma vi possono essere casi in cui questo soggetto può attivare l'autotutela per incoraggiare la sostituzione o l'annullamento simultaneo di più atti. Un esempio riguarda la situazione in cui un'errata interpretazione dell'Amministrazione comporti l'emanazione di atti notificati a più contribuenti, i quali dovranno essere rimossi in occasione della rettifica di quanto in precedenza affermato¹⁸⁸, nell'ottica di tutela dell'affidamento.

¹⁸⁶ In questo senso si veda la Circolare Ministeriale del 14 novembre 1998, n. 258/E, in Bollettino Tributario, 1998, n. 22, p. 1805 e ss.

¹⁸⁷ Cfr. Circolare n. 198/s del 5 agosto 1998 del Ministero delle Finanze, che ammette l'uso di autotutela anche se il contribuente non ha prodotto alcuna istanza in merito.

¹⁸⁸ Cernigliaro Dini (2006) evidenzia che l'autotutela è un potere che è esercitato "nell'interesse ad un buon andamento della cosa pubblica", perciò l'Amministrazione che dovesse rilevare un errore dovrà attivarsi nei confronti di tutti i destinatari, indipendentemente dal fatto che questi si siano autonomamente attivati per l'annullamento.

3.2.1.2 Il dibattito in merito al comportamento dell'Amministrazione a seguito della richiesta di attivazione del Garante

Il contribuente interessato alla rimozione di un atto a seguito della sua notificazione può anche presentare autonomamente istanza di autotutela all'Amministrazione. Ci si potrebbe allora chiedere quale sia l'utilità di ricorrere al Garante, dal momento che il destinatario dell'atto può agire senza bisogno di un mediatore. Anzitutto, se il contribuente ha già presentato istanza, il Garante può a sua volta proporre una in merito, che rinnova quella precedente, al fine di sollecitare una risposta degli uffici. La differenza tra le due istanze risiede tuttavia nel fatto che quella presentata dal contribuente non comporta né il suo diritto al riesame della pratica da parte dell'ufficio né il dovere dell'Amministrazione di attivarsi in merito. L'istanza del Garante impone invece a questa il dovere di procedere al riesame¹⁸⁹, ma non di annullare l'atto¹⁹⁰, e di comunicare una risposta, anche contenente un rifiuto.¹⁹¹ In caso di mancato riscontro, questo soggetto può sempre esercitare i suoi poteri di segnalazione per l'eventuale avvio di procedimenti disciplinari. Non vige quindi un obbligo di procedere all'attivazione dell'autotutela in capo all'Amministrazione, che agisce in modo totalmente discrezionale, a patto che motivi la propria decisione.¹⁹²

L'obbligo di risposta motivata, il quale esclude quindi la legittimità del silenzio, sembra riscontrarsi nei primi commi dell'art. 2 della Legge n. 241 del 1990 relativa al procedimento amministrativo. Infatti, a seguito di istanza ricevuta o di decisione di attivazione determinata d'ufficio, la Pubblica Amministrazione ha il dovere di adottare un provvedimento espresso al termine del procedimento, potendo ricorrere a un atto in forma semplificata nel caso in cui la domanda presenti profili di irricevibilità, inammissibilità, improcedibilità o infondatezza (comma 1), nel termine di trenta giorni, salvo particolari casi per cui sia diversamente previsto (comma 2). Tali previsioni sembrano quindi, a parere di D'Orsogna (2006), potersi estendere anche all'autotutela, con la conseguenza che il contribuente non può pretendere o aspettarsi una risposta positiva, ma quantomeno una comunicazione contro la quale potrà eventualmente decidere di ricorrere. Secondo l'autore,

¹⁸⁹ Mannarelli S., 2010. *Verifiche al contribuente e intervento del Garante*, in *Diritto e Innovazione*. Disponibile su <http://www.innovazionediritto.unina.it/archivionumeri/speciale10/mannarelli.pdf>.

¹⁹⁰ Salvini (in Marongiu, 2004) fa in questo senso riferimento alla sentenza n. 146 del 16 settembre 2008 della Commissione Tributaria provinciale di Reggio Emilia, nella quale viene affermato che "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 [...], tutt'al più può derivare soltanto un obbligo di rispondere all'istanza di autotutela e/o riesaminare la pratica presentata dal contribuente".

¹⁹¹ Falcone G., 2006. *Realtà e prospettive del Garante del contribuente*, in *Il fisco*, n. 15, p.2210 e ss.

¹⁹² Greco (2011) sostiene invece che sussista in capo all'Amministrazione anche un dovere di procedere all'autotutela, ma questa interpretazione non risulta prevalere in dottrina e giurisprudenza.

infatti, attraverso questo obbligo imposto all'Amministrazione, in particolare a seguito di istanza presentata, è possibile garantire a cittadini e contribuenti di rafforzare la loro tutela attraverso la successiva impugnazione davanti agli organi di giurisdizione tributaria. Una mancata comunicazione, al pari di un rifiuto immotivato, si pone perciò non solo contro i principi sanciti dall'art. 2 della Legge n. 241/90, ma anche in violazione dell'art. 7 dello Statuto del contribuente e dell'art. 97 della Costituzione, incrinando il rapporto di fiducia tra le parti del rapporto tributario.

Greco (2011) illustra brevemente i passaggi necessari per giungere all'attivazione dell'autotutela su istanza presentata dal Garante. Anzitutto, questo formalizza l'atto di iniziativa, con funzione propulsiva, per sua autonoma decisione o su impulso del contribuente. Nel caso venga appurata nell'atto la presenza delle ragioni giustificatrici e dei presupposti legittimanti l'esercizio del potere di autotutela, nel rispetto della disciplina vigente in materia, l'organo o ufficio che procede alla sua adozione e, quindi, al riesame, viene ricoperto dell'obbligo di terminare il procedimento attraverso un provvedimento espresso. Se quest'ultimo decide di rifiutare o di non attivarsi in alcun modo (omissione), il Garante ha la possibilità di promuovere un procedimento disciplinare oppure di impugnare davanti al giudice l'atto di silenzio – rifiuto (in particolare se ingiustificato)¹⁹³, sia per responsabilità a fronte di un possibile danno arrecato all'Amministrazione stessa in termini di immagine presso il pubblico che per non aver osservato un preciso obbligo di comportamento.

In merito all'impugnazione dell'atto di diniego dell'Amministrazione bisogna tuttavia fare un'ulteriore considerazione. Infatti, se, come afferma Bronzetti (2007), al potere di autotutela dell'Amministrazione viene attribuita una forza non trascurabile, considerando la sua adozione come frutto di una decisione autoritativa capace di incidere sulla sfera soggettiva del contribuente, allora è possibile presentare davanti al giudice il ricorso contro l'atto di diniego, al fine ottenere una tutela ai sensi dell'articolo 113 della Costituzione. Se invece si riconosce a tale potere una natura puramente discrezionale, senza possibilità di sindacare la

¹⁹³ Cernigliaro Dini (2006) afferma che in passato l'opinione prevalente riconosceva la possibilità di procedere all'impugnazione del diniego, fosse esso espresso o tacito, esclusivamente in via amministrativa, in quanto l'atto era considerato a contenuto discrezionale e non compreso tra quelli dell'art. 19 del D.lgs. n. 546/92, relativo agli atti tributari per cui si può presentare ricorso. Tuttavia, dopo la sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione n. 16776/2005, è stata invece riconosciuta la competenza del giudice tributario, che deve anche stabilire se tale rifiuto sia o meno impugnabile ai sensi dell'art. 19 (disponibile su <http://home.ilFisco.it/perl/foi.pl?cmd-doc=gry-13468047-b6951c368b38dbc9481ea239f448762-x-227>). Con la sentenza n. 7388 del 2007 la Cassazione ha inoltre ribadito la competenza del giudice tributario per tale impugnazione, affermando però che è possibile ricorrere solo contro il rifiuto espresso, ma non contro il silenzio-rifiuto. Disponibile su <http://www.lex24.ilsole24ore.com/ExternalDefault.aspx?idDoc=8339841&idDocType=3>.

decisione dell'Amministrazione, non si può ritenere percorribile l'impugnazione giurisdizionale.¹⁹⁴

3.2.2 L'intervento del Garante nell'ambito delle verifiche fiscali ai sensi dell'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente

L'articolo 12 della Legge n. 212/2000 stabilisce una serie di limiti inviolabili che il personale addetto alle verifiche fiscali è obbligato a rispettare nel corso della propria attività. Queste previsioni sono quindi principalmente volte a fare in modo che il contribuente, parte debole in sede di accertamento, non sia danneggiato dall'azione dell'Amministrazione, attraverso un potenziamento della sua tutela contro un abuso di potere da parte dell'ente pubblico¹⁹⁵. I commi dell'art. 12 riguardano principalmente limiti temporali all'esercizio delle attività da parte dei verificatori, la richiesta di specifiche motivazioni per la prosecuzione delle ispezioni oltre tali limiti, l'obbligo di effettuare indagini solo quando ci siano "esigenze effettive" di controllo¹⁹⁶, il dovere di agire con modalità adeguate, per evitare di creare inutilmente disagi al contribuente e ai suoi affari, il diritto di questo di essere informato in merito alle ragioni¹⁹⁷ e all'oggetto della verifica, che può ad esempio riguardare l'attività in generale o un suo aspetto specifico, di farsi assistere da un professionista e di essere messo a

¹⁹⁴ Cass., 6 febbraio 2009, n. 2870. Disponibile su <https://www.ricercagiuridica.com/sentenze/sentenza.php?num=2921>.

¹⁹⁵ Secondo Sacchetto (2005) il contenuto dell'art. 12 non è solamente rivolto alla tutela del contribuente, ma anche a rendere l'attività dell'Amministrazione più efficiente e capace di rispondere agli obiettivi di economicità in sede di verifica. Infatti, grazie all'eliminazione dei comportamenti scorretti dei funzionari, si può prevenire lo sviluppo di situazioni in cui l'accertamento potrebbe risultare a posteriori invalido o infondato, oppure in cui le prove raccolte potrebbero essere inutilizzabili.

¹⁹⁶ In questo senso Capolupo (2009) afferma che l'intento del legislatore è quello di evitare le ispezioni in loco a meno che non vi siano alternative o comunque salvo che questa decisione non influisca significativamente sull'esito della verifica, per ridurre la possibilità di arrecare danni al contribuente e alla sua attività, tra cui un "inutile aggravio" o limitazione delle sue libertà. Egli prosegue sostenendo che l'individuazione delle effettive ragioni alla base dei controlli è volta alla ricerca di un equilibrio tra l'esigenza del contribuente di proseguire con la sua attività in maniera normale e quella dell'Amministrazione di ricercare prove e violazioni sul posto, incrementando quindi la sua efficienza, ove non si potesse adottare una soluzione alternativa. Salvini (in Marongiu, 2004) aggiunge che l'Amministrazione gode di una notevole discrezionalità nella scelta di quali poteri istruttori, tra quelli previsti dalla legge, adottare nei confronti di un contribuente da sottoporre a verifica. Attraverso l'imposizione di tali condizioni in ambito di ispezioni in loco, il legislatore ha quindi voluto indurre questa a preferire altri strumenti come questionari, convocazioni e richieste di documenti, che sono meno soggetti a vincoli. Per quanto riguarda infine l'individuazione di tali "esigenze effettive", la Circolare n. 250400/2000 del Comando Generale della Guardia di Finanza le identifica nella ricerca di documentazione contabile o extracontabile o nella necessità di effettuare rilevamenti materiali che possono eseguirsi solo presso il contribuente, come ispezioni di cassa o dei listini prezzi (disponibile in Finanza & Fisco, 2000, n. 32, p 4170 ss.).

¹⁹⁷ Secondo quanto riportato nella Circolare n. 250400 del 17 agosto 2000, esse "risiedono nell'adempimento dei compiti istituzionali assegnati agli organi di polizia tributaria per l'accertamento delle violazioni delle disposizioni contenute nelle leggi finanziarie."

conoscenza di tutti i diritti¹⁹⁸ e obblighi che sorgono in ambito di controllo. Emerge quindi anche in questo articolo l'importanza di garantire un'informazione completa e tempestiva al contribuente, anche se, come evidenziato nella Circolare n. 250400/2000, tale diritto del destinatario delle ispezioni si scontra con l'esigenza dell'Amministrazione di non comunicare alcuni dati per motivi di sicurezza, segreto istruttorio e riservatezza.

Di particolare rilievo risultano gli ultimi due commi dell'art. 12. Il sesto comma prevede espressamente che, nel caso in cui il contribuente ritenga che i verificatori stiano procedendo con "modalità non conformi alla legge", questo possa rivolgersi al Garante ai sensi dell'art. 13 dello Statuto.¹⁹⁹ Come evidenziato da Falsitta et al. (2011), con questa generica espressione il legislatore ha inteso ricomprendere anche tutte le fattispecie non incluse nel testo dell'articolo. 12, purché attuate in ambito di verifiche fiscali²⁰⁰, ampliando notevolmente lo spettro d'azione del Garante. L'intervento di quest'ultimo, pur non arrestando o interrompendo l'attività di controllo dei funzionari, può portare alla successiva punizione o sanzione della condotta illegittima. Tuttavia, il testo afferma che il contribuente può rivolgersi "anche al Garante". Ciò significa che questa decisione risulta una semplice alternativa, che non preclude in alcun modo al contribuente di ricorrere ad altri mezzi di tutela, che alcuni definirebbero più "efficaci", tra cui quelli giurisdizionali. Infatti, il Garante, come vedremo più avanti, non può totalmente sostituirsi a questi, in quanto non gode di poteri altrettanto incisivi, tra cui la capacità di ottenere l'annullamento di atti di accertamento, emanare sentenze inibitorie o imporre un risarcimento del danno inflitto.²⁰¹ Il ricorso a questo soggetto non preclude inoltre al contribuente – né al professionista che lo assiste – la possibilità di richiedere di riportare a verbale osservazioni e rilievi in merito alla dubbia legittimità dei comportamenti adottati dai verificatori (come previsto dal comma 4 dell'art. 12), al fine di richiamare un intervento da parte del direttore della verifica. Infatti, il

¹⁹⁸ In questo senso ci si riferisce al suo diritto di chiedere che l'analisi dei documenti sia effettuata presso l'ufficio dell'Amministrazione o del professionista incaricato della difesa, nonostante questa decisione possa ostacolare il ricorso al contraddittorio, di formulare osservazioni e rilievi, di richiedere l'assistenza del Garante e la copia dei documenti, di non dover subire controlli oltre i limiti temporali previsti dalla legge.

¹⁹⁹ Ragucci (in Bodrito, Contrino e Marcheselli, 2012) riconosce tre livelli di tutela contenuti nell'articolo 12. Quello inferiore prevede l'utilizzo di norme organizzative indirizzate ai funzionari dell'Amministrazione e alla polizia tributaria, affinché le verifiche siano funzionali allo scopo per il quale sono state realizzate, si svolgano con modalità idonee e non danneggino il rapporto di fiducia tra Fisco e contribuente. In caso di violazione di questi principi, è possibile rivolgersi al Garante. Il livello intermedio stabilisce invece le regole di comportamento e azione cui deve essere sottoposta l'attività istruttorio, al fine di tutelare un interesse del contribuente protetto a livello giuridico. In caso di violazione si incorre nell'inutilizzabilità delle prove e informazioni acquisite. Infine, il livello superiore di tutela si avvale di regole che attuano direttamente e immediatamente valori costituzionali come quelli di legalità, imparzialità ed efficienza amministrativa, perciò il loro mancato rispetto comporta l'invalidità dell'atto di imposizione.

²⁰⁰ Si fa riferimento al contenuto dell'art. 52 del D.P.R. del 26 ottobre 1972, n. 633 e dell'art. 33 del D.P.R. del 29 settembre 1973, n. 600.

²⁰¹ Mazzagrecò D., 2011. *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, Torino; Giappichelli.

destinatario dei controlli può rivolgersi indifferentemente al Garante prima o dopo essere ricorso a quest'ultimo. Come evidenzia Mannarelli (2010), i commi dell'art. 12 prevedono quindi tre differenti modi e momenti in cui il contribuente può lamentare violazioni. Questo può, infatti, far riportare osservazioni nel verbale durante la verifica ai sensi del comma 4, rivolgere richieste agli uffici entro 60 giorni dalla chiusura delle operazioni, quindi post verifica, secondo quanto previsto dal comma 7 e ricorrere al Garante in qualsiasi momento ai sensi del comma 6. La differenza tra queste soluzioni è legata al fatto che, mentre nei primi due casi egli si rivolge direttamente a organi e funzionari amministrativi, nell'ultimo agisce attraverso un soggetto terzo e indipendente, dotato di poteri capaci di esercitare una certa influenza nei confronti dell'Amministrazione e di indurla a riconsiderare i propri comportamenti e a responsabilizzarsi a fronte di un possibile futuro contenzioso, all'obbligo di pagare le spese di giudizio o di essere sottoposta a controlli per verificare l'efficienza del suo operato. Inoltre, il Garante può spingerla anche a rivalutare eventuali prove acquisite in violazione alla legge nel corso della verifica, al fine di evitare di basare inutilmente l'accertamento²⁰² su elementi inutilizzabili²⁰³. Secondo l'autrice inoltre, questo terzo mezzo di segnalazione permette di anticipare la tutela del contribuente, che godrebbe altrimenti solo di una difesa indiretta o differita, attraverso l'impugnazione dell'atto decisorio finale di fronte al giudice tributario.²⁰⁴

A giudizio di Nanula (2003), l'intervento del Garante, sul filone dell'interpretazione prevalente, è limitato alle eventuali violazioni delle regole procedurali previste dall'art. 12, escludendo quindi la sua capacità di intervenire contro l'entità e la fondatezza della pretesa dell'Amministrazione, che rientra invece nelle competenze delle Commissioni Tributarie. Questo organo può quindi, a seguito dell'esecuzione di controlli per verificare le violazioni lamentate, agire attraverso uno o più degli strumenti previsti dall'art. 13, tra cui la richiesta di

²⁰² Lupi R., 2001. *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano: Ipsoa.

²⁰³ In questo senso si è più volte espressa anche la Corte di Cassazione, affermando ad esempio che il giudice tributario, il quale debba esprimersi a seguito dell'impugnazione di un atto impositivo, non ha solo l'obbligo di verificare l'effettiva presenza di una motivazione, "sia pure coincisa", che affermi l'esistenza di gravi indizi di un illecito fiscale, ma di assicurarsi che tali elementi abbiano effettivamente valenza dal punto di vista indiziario, in quanto, se acquisiti contrariamente alla legge, risultano inutilizzabili. (Cfr. Cass., sez. un. civ., 21 novembre 2002, n. 16424. Disponibile su <https://www.eius.it/giurisprudenza/2002/2.02,107.0.asp>). Tale considerazione si è posta differentemente rispetto a precedenti sentenze (Cass., n. 3852/2001 e Cass. n. 8344/2001, entrambe in Il fisco, 2001, p. 9365 e ss.), nelle quali si affermava che le prove acquisite in violazione dello Statuto fossero comunque utilizzabili, con la semplice previsione di una sanzione per i verificatori.

²⁰⁴ L'autrice, infatti, evidenzia che, dal momento che all'attività di ispezione è riconosciuta una natura endoprocedimentale, gli atti che appartengono alla fase istruttoria, siano essi preparatori o sorti nel corso delle verifiche, non hanno il potere di realizzare una lesione immediata, perciò i loro vizi possono essere fatti valere solo impugnando davanti al giudice l'atto realizzato a conclusione del procedimento. Altri autori, come Salvini (in Marongiu, 2004), si sono invece espressi in senso contrario, affermando ad esempio che quando gli atti endoprocedimentali ledono diritti del soggetto che subisce la verifica protetti dalla Costituzione (tra cui l'inviolabilità del domicilio), allora in casi gravi il contribuente può ricorrere a una tutela più immediata, senza dover attendere l'emanazione dell'atto conclusivo.

chiarimenti e documenti, l'invio di raccomandazioni, il sollecito per l'adozione di un procedimento disciplinare e l'attivazione dell'autotutela. È tuttavia interessante comprendere se, all'interno dell'art. 12, siano prese in considerazione alcune violazioni per le quali il contribuente può rivolgersi esclusivamente al Garante, in quanto di sua sola competenza, non potendo riscontrare alternativa negli altri organi di tutela. Se si fa riferimento al comma 6 dell'art. 13 dello Statuto, il Garante ha la facoltà di ricevere segnalazioni del contribuente anche nel caso in cui queste non si riferiscano a un'effettiva violazione di legge, ma a una mera "irregolarità". Questa competenza risulta, infatti, propria di questa figura, ma non rientra tra i poteri di altri organi giudiziari. Secondo questa logica, bisogna ravvisare quali siano le previsioni contenute nell'articolo 12 che non sfociano nella violazione di una norma di legge in caso non vengano rispettate. In questo senso Mazzagrecò (2011) sottolinea, infatti, che il mancato rispetto del comma 4 non può in alcun modo configurare una conseguenza significativa sul procedimento di imposizione né un danno della sfera giuridica del destinatario della verifica, potendo sfociare in irregolarità, ma non in illegittimità, rendendo quindi impossibile per il contribuente rivolgersi al giudice amministrativo. Al contrario, per quanto riguarda ad esempio i commi 1, 2 e 5, gli interessi di cui garantiscono la tutela, tra cui il diritto al domicilio, alla libertà di iniziativa economica e all'informazione, sono considerati tanto rilevanti che il loro mancato rispetto non può risolversi in una semplice irregolarità, ma sfocia in illegittimità, comportando una limitazione della discrezionalità attribuita all'Amministrazione. In senso difforme si è invece espressa Salvini (in Marongiu 2004), che riconosce la competenza "naturale ed esclusiva" del Garante più in generale per tutte le fattispecie disciplinate dall'art. 12 che prevedono un margine di discrezionalità del potere amministrativo, in quanto l'autrice riconduce il concetto di irregolarità a tutte le norme che lasciano un margine di apprezzamento sulle priorità da perseguire, come accade ad esempio nella scelta dei poteri di verifica da esercitare nei confronti del contribuente. La discrezionalità si ravvisa quindi, in questo senso, nei casi in cui il legislatore non si esprime o stabilisce semplici standard di comportamento, richiedendo l'intervento del Garante e non del giudice, perché non si incorre in una violazione di una norma "imperativa" che può portare a illegittimità. Sebbene le due autrici assumano posizioni non sovrapponibili, esse condividono l'opinione per cui in caso di irregolarità, vige una competenza esclusiva del Garante, mentre in caso di illegittimità essa risulta concorrente con quella del giudice (da qui l'espressione "anche al garante" contenuta nel comma 6 dell'articolo 12), non tanto nel senso di costituire una vera e propria alternativa, quanto di offrire una tutela anticipata. Infatti, le attività dei due organi hanno oggetti diversi: il primo agisce per vigilare sul comportamento lesivo e ottenerne

l'interruzione, mentre il secondo opera per verificare la legittimità in senso stretto della pretesa impositiva.

Passando all'analisi del comma 7 dell'articolo 12, esso prevede, come accennato in precedenza, che il contribuente, entro 60 giorni dal rilascio della copia del verbale relativo alla conclusione delle attività di verifica, può presentare osservazioni o fare richieste all'ufficio impositore e in tale periodo l'Amministrazione, salvo particolari casi, non può emanare alcun avviso di accertamento²⁰⁵. Il contenuto di tali rilievi sembra potersi riferire solamente a questioni tecnico-giuridiche in merito al verbale, ma non all'operato svolto dai verificatori nella fase ispettiva né al mancato rispetto dei principi dello Statuto o di legge, poiché per tali situazioni, trovandosi ancora nel corso del procedimento, bisogna rivolgersi al Garante.²⁰⁶ Il comma in questione incoraggia la cooperazione tra contribuente e Fisco, cui mira tutta la disciplina tributaria espressa nella Legge n. 212/2000 e non solo. Vengono riconosciuti contemporaneamente, infatti, un diritto per il primo (presentare osservazioni) e un obbligo per l'Amministrazione (non emanare avvisi di accertamento),²⁰⁷ al fine di assicurare la partecipazione attiva del contribuente al procedimento, senza però incorrere nella formulazione di un vero e proprio accordo.

In particolare, Chiechi (2010) afferma che il contenuto di questo comma permette al contribuente di accedere a una forma di contraddittorio "differito", ma comunque preventivo rispetto all'emanazione dell'atto di accertamento, con l'Amministrazione anche dopo la chiusura della verifica, consentendo non solo al primo di difendersi più efficacemente, ma anche alla seconda di analizzare le osservazioni del contribuente ed eseguire controlli per capire se sia necessario intervenire per annullare in tutto o in parte quanto è derivato dalle attività di verifica, ad esempio mediante autotutela.²⁰⁸ In particolare, si ricorda che il principio del contraddittorio è espressione di una garanzia, che impedisce a un soggetto di subire gli effetti di una sentenza senza aver potuto prima partecipare attivamente al processo da cui questa si è originata, ossia senza aver effettivamente concorso alla formazione del provvedimento giurisdizionale, rafforzando così il suo diritto alla difesa. Nello Studio

²⁰⁵ Chiechi (2010) evidenzia che a seguito del mancato rispetto del termine di 60 giorni non sembra intervenire la nullità dell'atto di accertamento, ma si può incorrere in annullabilità.

²⁰⁶ Fondazione Luca Pacioli, 2002. *Statuto in materia dei diritti del contribuente*, Studio n. 2, Documento n. 7 del 25 marzo 2002. Disponibile su http://web.tiscali.it/ragionieri_bg/Collegio_bg/Segreteria/circolari_2002_Fondazione_Luca_Pacioli.htm.

²⁰⁷ Mazzagrecò D., 2011. *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, Torino; Giappichelli.

²⁰⁸ Secondo Capolupo (2009), la partecipazione del contribuente alla verifica in ottica collaborativa e la possibile instaurazione di un contraddittorio prima di arrivare al contenzioso non solo hanno reso più efficiente il procedimento, ma hanno permesso di rafforzare la sua tutela, grazie anche a una sempre più netta preferenza per l'adozione di accertamenti sintetico-induttivi rispetto a quelli analitico-contabili.

elaborato dalla Fondazione Pacioli (2002) è inoltre precisato che il contribuente può accedere al contraddittorio non solo attraverso la presentazione di rilievi e richieste nei 60 giorni dopo la conclusione delle verifiche, ma anche nel corso della formulazione delle osservazioni ai sensi del comma 4 dell'articolo 12. Sebbene entrambe le fasi del contraddittorio si collochino prima dell'emanazione dell'atto finale di accertamento, nel primo caso le verifiche possono considerarsi concluse, mentre nel secondo esse sono ancora in corso. Tuttavia, anche le osservazioni ai sensi del quarto comma, rilevate nel giorno in cui contribuente e professionista vogliono lamentare vizi procedurali, hanno la qualità di essere registrate senza interrompere le ispezioni e senza imporre comportamenti ai verificatori, non alterando il risultato della verifica in quel momento, ma incoraggiando la partecipazione attiva del contribuente per un contraddittorio "imperfetto".²⁰⁹ È inoltre importante evidenziare che, ai sensi dell'art. 3 della L. n. 241/90 e dell'art. 7 dello Statuto del contribuente, l'Amministrazione deve rispondere alle osservazioni ricevute motivando l'eventuale accoglimento o rifiuto.²¹⁰

3.2.3 La rimessione in termini prospettata dal Garante

Tra i poteri di segnalazione attribuiti al Garante, vi è quello, ex comma 11 dell'articolo 13, di prospettare al Ministro delle Finanze le situazioni in cui esso potrebbe autorizzare la rimessione in termini prevista dall'articolo 9 dello Statuto. Tale intervento del Ministro si rivolge a quei contribuenti che non hanno potuto rispettare i propri obblighi tributari per cause di forza maggiore, riferendosi in questo caso alla remissione formale, ossia legata al mancato rispetto dei termini per adempimenti di tipo materiale, che non causano danno all'Erario. Per esercitare tale potere, il Ministro effettua una comunicazione attraverso la pubblicazione di un decreto sulla Gazzetta Ufficiale. In particolare, il testo dell'articolo prevede che, nel caso si tratti invece di remissione sostanziale, ovvero relativa al mancato versamento di tributi²¹¹, tale decreto debba essere adottato in concordanza con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica. Vigge la necessità di richiedere un ulteriore consenso anche nel caso in cui il Ministro delle Finanze decida di prospettare, sempre attraverso decreto, casi di

²⁰⁹ In tal senso si veda Susanna (in Fantozzi, 2003).

²¹⁰ Mannarelli (2010) afferma che, infatti, quando il contribuente interviene durante l'ispezione, l'Amministrazione, specialmente nel caso ritenesse tali osservazioni irrilevanti o infondate, ha l'obbligo di spiegare nell'eventuale emissione dell'atto finale, impositivo o sanzionatorio, le ragioni di tale conclusione.

²¹¹ Si tratta chiaramente di tributi erariali e non di quelli locali introdotti dagli enti territoriali come le Regioni, i quali non rientrano nella competenza del Ministro delle Finanze. Un'eventuale remissione dovrà quindi essere prospettata dall'ente locale stesso.

sospensione e differimento dei termini per quei contribuenti colpiti da eventi eccezionali e imprevedibili. Tuttavia, si ricorda che con l'entrata in vigore del D.lgs. n. 300 del 1999, che ha visto anche l'introduzione delle Agenzie fiscali al servizio dell'Amministrazione Pubblica regionale e locale, il Ministro del tesoro è stato soppresso a partire dal 2001 e tutte le sue competenze, anche in ambito di bilancio e programmazione economica, sono state trasferite in capo al Ministro dell'Economia e delle Finanze, rendendo vuota questa previsione di parere "collegiale". I diversi poteri a questo attribuiti dall'articolo 9 dello Statuto differiscono *in primis* perché, mentre per quanto riguarda sospensione e differimento, che hanno l'effetto di prorogare il termine per l'adempimento, la scadenza non è ancora intervenuta, la rimessione può essere prevista solo nel caso di decorso dei termini avvenuto inutilmente, offrendo al contribuente una nuova possibilità di rispondere ai propri obblighi, senza incorrere nell'applicazione di sanzioni, interessi o termini di decadenza.²¹² Per quanto riguarda questo terzo istituto, è inoltre necessario fare alcune precisazioni. Anzitutto, nel comma si fa riferimento ai "contribuenti", quasi a voler intendere che sia necessaria una moltitudine di soggetti colpita collettivamente da un evento di forza maggiore, come può essere una calamità. Tuttavia, tale interpretazione, che a oggi comunque si dimostra quella prevalente, secondo Batocchi (in Fantozzi e Fedele, 2005) è da considerarsi inadeguata, in quanto contraria alla costruzione della fiducia non solo della società, ma anche del singolo contribuente, nei confronti dell'Amministrazione, sulla base della collaborazione e della buona fede. Relativamente invece all'individuazione degli obblighi tributari per i quali si può prevedere la rimessione, si fa riferimento a tutti quelli che si collegano direttamente alla fase di attuazione o riscossione del tributo, tra cui ad esempio la presentazione della dichiarazione o il versamento. Non possono invece considerarsi rimettibili i termini processuali, quelli di rimborso e quelli per altri adempimenti collegati agli obblighi tributari, come accade per la dichiarazione e liquidazione dei contributi previdenziali.²¹³

Per facilitare l'identificazione delle "cause di forza maggiore" che ostacolano i contribuenti nei loro adempimenti e rendono necessario un intervento per la rimessione in termini, è intervenuta la Circolare del Ministero delle Finanze del 10 luglio 1998, n. 180/E. Essa afferma, infatti, che "Per forza maggiore si deve intendere ogni forza del mondo esterno [sia essa naturale o umana] che determina in modo necessario e inevitabile il comportamento del soggetto. Si può ipotizzare un'interruzione delle comunicazioni, in conseguenza di eventi naturali, tale da impedire di raggiungere il luogo ove il pagamento può essere eseguito anche

²¹² Fondazione Luca Pacioli, 2005. *La rimessione in termini*, Documento n. 12 del 15 aprile 2005. Disponibile su http://www.fondazionenazionalecommercialisti.it/disknode/get/183/DOC_2005_12_rimessione.pdf?download.

²¹³ In tal senso, si veda ancora Fondazione Luca Pacioli (2005).

se, in casi del genere, come nel caso di sciopero che impedisca l'esecuzione dell'adempimento dovuto, la causa di forza maggiore viene di solito accertata con apposito decreto"²¹⁴. Esse si distinguono dagli eventi eccezionali e imprevedibili che si pongono come condizione necessaria per il ricorso alla sospensione o al differimento. Infatti, mentre questi si riferiscono a eventi naturali di tale intensità da sconvolgere la vita della collettività in un certo territorio, indipendentemente dal fatto che ciò incida sulla capacità dei contribuenti di riuscire ad adempiere i propri obblighi tributari entro i termini,²¹⁵ le cause di forza maggiore hanno un diretto effetto su questa possibilità, portando all'omesso pagamento.

Secondo Ciavarella (2009), si possono distinguere due tipologie di cause di forza maggiore. La prima riguarda quegli eventi naturali di tipo calamitoso che possono colpire la collettività in una determinata area geografica (alluvioni, terremoti ecc.), mentre l'altra afferisce a fattori che riguardano la gestione aziendale o patrimoniale interna, come casi giudiziari legati a frodi, truffe, disastri tecnologici. Secondo l'autore, entrambe le categorie rientrano nelle competenze del Garante. Tuttavia, è più probabile che le istituzioni si attivino autonomamente per la prima tipologia, senza bisogno di ricevere segnalazioni, poiché si tratta di fenomeni incidenti sulla collettività, considerando quindi il suo intervento più significativo e utile in relazione alla seconda. In questo caso, infatti, le forze tendono a colpire un ambito più circoscritto, nel senso che sono riferibili a determinati soggetti, la cui situazione sarà valutata dal Garante, per essere poi riportata al Ministro nel caso in cui ravvisi la presenza delle caratteristiche necessarie a legittimare una possibile rimessione. È importante evidenziare che il contribuente può anche presentare autonomamente richiesta al Ministro, ma in entrambi i casi non sembra esservi un obbligo in capo a questo di procedere con l'emanazione del decreto. Infatti, nonostante nel caso della sospensione e del differimento sia stata utilizzata, nel testo dell'articolo 9, l'espressione "può sospendere o differire", suggerendo chiaramente una sua facoltà, mentre per la rimessione si è ricorso al verbo "rimette", che sembra sancire un obbligo, l'interpretazione prevalente²¹⁶ propende per una mera possibilità di attivazione da parte del Ministro anche in questa situazione. Questo potrà quindi esprimersi attraverso la pubblicazione del decreto o con un rifiuto espresso, oppure restare in silenzio. Nel caso decidesse di rispondere alle richieste presentate, si fa riferimento

²¹⁴ Il testo della Circolare è disponibile su

http://www.ilsole24ore.com/art/SoleOnLine4/Speciali/2005/Documenti%20lunedì/17ottobre2005/CIRC_180E_1998.pdf?cmd%3Dart.

²¹⁵ Cfr. D.M. del 15 novembre 2002, pubblicato su Gazzetta ufficiale del 28 novembre 2002, n. 279, in Il fisco, 2002, n. 2, p. 6238 e ss.

²¹⁶ Si veda ad esempio Batocchi (in Fantozzi e Fedele, 2005).

al termine di 30 giorni previsto dall'art. 2 della Legge n. 241/90.²¹⁷ Secondo Batocchi (in Fantozzi e Fedele, 2005), l'eventuale rifiuto o silenzio non può essere lamentato di fronte al giudice amministrativo, poiché il potere di rimessione attribuito al Ministro è espressione della sua totale discrezionalità nella scelta da compiere. Nel caso in cui comunque il contribuente, per il quale fosse in seguito prospettata la rimessione in termini, avesse già adempiuto in ritardo, gli sarebbero restituite eventuali somme riscosse a titolo di sanzione e sarebbero inoltre disapplicati eventuali interessi.

La funzione consultiva del Garante che emerge da questo articolo può essere inoltre arricchita da quanto previsto dall'art. 10 del D.lgs. n. 32/2001, il quale, salvo quanto previsto dall'art. 9 comma 2 (eventi eccezionali), afferma che in caso si verifichi un periodo di mancato o irregolare funzionamento di un ufficio finanziario, il direttore del competente ufficio di vertice dell'agenzia fiscale interessata deve provvedere ad accertarlo con decreto, poi pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale, entro 45 giorni dalla scadenza del periodo in questione, sentito il Garante del contribuente. Vigge quindi in capo a quest'ultimo un obbligo di esprimere un parere da parte di questo, reso in merito alla sussistenza delle condizioni previste dalla legge per determinare il mancato funzionamento dell'ufficio, nonostante questa opinione non vincoli in nessun modo la direzione, che può emanare il decreto anche a seguito di un giudizio negativo, a patto che l'Amministrazione motivi adeguatamente la decisione adottata.²¹⁸

3.2.4 Le relazioni periodiche presentate dal Garante

Il Garante del contribuente, come visto finora, svolge l'importante ruolo di fungere da mediatore nel rapporto tra Fisco e contribuente, per rafforzare le basi di collaborazione e fiducia cui il nuovo sistema, che ha previsto appunto l'introduzione di questa figura, ha mirato fin dall'inizio. Per raggiungere questo scopo però, tale soggetto non solo è stato dotato di diversi poteri più o meno incisivi, ma gli è stato anche impartito l'obbligo di redigere alcune relazioni, con cadenza regolare, destinate a organi ed enti dello Stato. In particolare, il Garante presenta ogni sei mesi al Ministro delle Finanze, al direttore regionale delle entrate, ai

²¹⁷ Fondazione Luca Pacioli, 2005. *La rimessione in termini*, Documento n. 12 del 15 aprile 2005. Disponibile su http://www.fondazionenazionalecommercialisti.it/disknode/get/183/DOC_2005_12_rimessione.pdf?download.

²¹⁸ Bronzetti G., 2007. *Il Garante del contribuente: realtà e prospettive*, in *Rivista di Diritto Tributario*, I, p. 547 e ss.

direttori compartimentali delle dogane e del territorio nonché al comandante di zona della Guardia di finanza una relazione in merito all'attività svolta, cui si aggiunge una relazione annuale, introdotta dalla modifica apportata allo Statuto dalla Legge n. 289/2002 nel comma 13-bis, al Governo e al Parlamento. Tali relazioni hanno scopi precisi e differenti tra loro. Infatti, la prima ha il fine di comunicare quali sono gli aspetti di criticità rilevati dai Garanti stessi nel tentativo di esercitare al meglio le loro funzioni, prospettando possibili soluzioni che lo Stato potrebbe adottare per rimuovere eventuali ostacoli, sulla base dei dati raccolti nello svolgimento della loro attività e nelle occasioni di contatto con contribuenti e uffici dell'Amministrazione. La seconda relazione ha invece l'obiettivo di segnalare al Governo lo stato di salute del rapporto tributario, affinché questo possa ottenere importanti informazioni per adoperarsi più efficacemente al fine di realizzare l'agognata collaborazione tra Fisco e cittadino. Secondo De Pio (in Ciavarella, 2009), tale relazione può ad esempio essere utile a suggerire una riduzione del carico fiscale, affinché il mondo delle imprese contribuenti possa avere a disposizione più risorse, con conseguente aumento dell'occupazione e del reddito da investire per la crescita, a beneficio dell'intera economia. In questo senso è quindi richiesto un contenuto particolarmente dettagliato alla relazione semestrale, a differenza di quello della relazione annuale, che è più generico.²¹⁹ Sulla base di quest'ultima relazione inviata da ciascun Garante, il Ministro delle Finanze si occupa di comunicare alle commissioni parlamentari competenti, attraverso un apposito documento redatto una volta l'anno, quanto rilevato relativamente alle funzioni da essi svolte, al livello di efficacia del loro operato nei confronti di contribuenti e Amministrazione, all'oggetto delle segnalazioni ricevute e agli eventuali interventi realizzati per rimediare alle problematiche riscontrate (art. 13, comma 13).

Vige quindi in capo al Garante un dovere informativo molto ampio, che lo riveste del ruolo di referente nei confronti di organi sovraordinati, poiché altrimenti sarebbe difficile per questi avere un riscontro reale e concreto. Il Garante, infatti, ponendosi a diretto contatto con contribuenti e uffici, opera una funzione di monitoraggio in vece dei vertici delle istituzioni,

²¹⁹ In tal senso si veda Bronzetti (2007). Per comprendere la maggior genericità del contenuto del rapporto inviato annualmente, si può fare ad esempio riferimento alla Relazione del Garante de contribuente della Sicilia per l'anno 2014, nella quale sono evidenziati problemi come le ripercussioni ancora evidenti della crisi economica, il peso dell'immigrazione, il confronto tra economia del Sud e del Nord, l'eccessivo carico tributario e i proliferanti obblighi formali, che colpiscono anche i cittadini che contribuiscono correttamente e minano quindi il loro rapporto con l'Amministrazione. Questo tipo di osservazioni, infatti, fornisce un quadro generale della realtà del Paese, che può fungere da spunto per riflessioni e interventi.

ponendosi in una posizione di critica costruttiva per migliorare il risultato che si intende raggiungere.²²⁰

3.3 La competenza del Garante per territorio e per materia

La definizione dell'effettiva competenza del Garante, risultata per alcuni aspetti connotata da una certezza piuttosto evidente, si è rivelata invece difficile per altri, tanto da dare vita a un dibattito che è in corso tuttora. Per quanto riguarda anzitutto la sua competenza territoriale, essa non è esplicitamente disciplinata da nessun articolo dello Statuto. Tuttavia, il fatto che il Garante sia stato collocato presso ogni Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate sembra suggerire che il suo ambito di competenza coincida con la circoscrizione amministrativa della Direzione presso cui si trova.²²¹ Tuttavia, in merito all'individuazione del Garante territorialmente competente in caso di riscontro di irregolarità commesse da un ufficio, si erano sviluppate posizioni differenti.

La prima tesi prendeva a riferimento la residenza o il domicilio del contribuente presentante istanza di segnalazione, adottando quindi un criterio di tipo soggettivo. Tale interpretazione si basava sulla decisione del legislatore di introdurre un Garante presso ogni Direzione Regionale proprio per offrire un mezzo di tutela più immediata al cittadino-contribuente, che secondo questa visione costituiva il principale metro di giudizio per l'individuazione della sua competenza, non rilevando la residenza dell'ufficio autore del comportamento oggetto di lamentela.²²²

La seconda tesi, definita secondo il principio del foro del convenuto e privilegiando quindi un criterio oggettivo, si rifaceva invece alla sede dell'ufficio o dell'ente finanziario ritenuto responsabile dell'emissione dell'atto infondato o illegittimo, riconoscendo competente il Garante della regione in esso era collocato. Infatti, in considerazione del fatto che un contribuente possa effettivamente avere interessi economici in luoghi differenti rispetto a quelli in cui risiede e che un ufficio possa delegare a un altro alcune attività da

²²⁰ Fantozzi A. e Fedele A., a cura di, 2005. *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano: Giuffrè.

²²¹ Di Noto (in Bodrito, Contrino e Marcheselli, 2012) evidenzia che l'espressione "presso ogni agenzia delle entrate è istituito il garante" non significa che il suo ufficio debba trovarsi nell'edificio in cui è collocato l'ufficio finanziario, bensì individua la sua competenza territoriale, in considerazione del fatto che il legislatore ha preferito suddividere la gestione del territorio, piuttosto che istituire un Garante unico, proprio per massimizzare l'efficacia del suo operato.

²²² D'Ayala Valva F., 2006 (b). *Il garante del contribuente dopo il primo quinquennio (2000/2005)*, in *Rivista di Diritto Tributario*, I, 946 e ss.

svolgere, anche se situato in un'altra Regione ma appartenente alla stessa Agenzia, tale secondo criterio si è dimostrato concretamente giustificato. Inoltre, esso si rivela utile in quanto la prossimità geografica all'ufficio che ha emesso l'atto aumenta l'economicità dell'operato del Garante e del contribuente stesso.²²³

In conclusione, è stata riconosciuta la validità di entrambi i criteri, potendo adottare quello che risulti più utile ed efficace per garantire una piena tutela del contribuente. In questo modo non si intende tanto attribuire al Garante la possibilità di assumere decisioni totalmente arbitrarie, quanto rispettare l'autonomia a questo riconosciuta nello svolgimento della sua attività. A risolvere ulteriormente la questione non è intervenuta alcuna previsione di tipo normativo, bensì i Garanti stessi in via autoregolamentativa, che comunque hanno dichiarato di privilegiare il secondo criterio.

Bisogna inoltre aggiungere che, nel caso in cui un Garante si ritenga territorialmente incompetente, può comunicarlo a chi ha proposto istanza e indicargli a chi rivolgersi, oppure, per rendere le operazioni più agevoli ed evitare di passare attraverso una forma di rifiuto di tutela, può contattare direttamente il Garante competente, trasmettendo a questo la segnalazione ricevuta e contemporaneamente al contribuente l'avviso di tale conferimento a un altro organo. Infine, secondo D'Ayala Valva (2006 b)), nel caso in cui anche il secondo Garante dovesse ritenersi incompetente, generando quindi un conflitto di incompetenza, questo dovrebbe comunque assumere l'incarico.

3.3.1 Il dibattito sulla competenza del Garante in merito ai tributi locali

Per comprendere appieno le ragioni del dibattito sorto relativamente alla competenza del Garante per i tributi locali, bisogna risalire all'introduzione dello Statuto dei diritti del contribuente. Infatti, il testo della Legge n. 212/2000 prevedeva agli ultimi commi dell'art. 1 che le Regioni a statuto ordinario dovessero regolare le materie in essa disciplinate in attuazione delle disposizioni dello Statuto entro un anno, termine valido anche per l'adeguamento degli ordinamenti delle Regioni autonome e delle Province di Trento e Bolzano a tali norme fondamentali, prevedendo invece un limite di sei mesi per

²²³ Relazione sull'attività svolta dai Garanti del Contribuente (anno 2008), presentata dal Ministro dell'economia e delle finanze, Camera dei Deputati, XVI Legisl., Doc. LII, n.2. Disponibile su http://leg16.camera.it/dati/leg16/lavori/documentiparlamentari/indiceetesti/052/002_RS/00000000.pdf.

l'adeguamento di statuti, regolamenti e atti normativi degli enti locali. Tuttavia, nello stesso periodo di introduzione delle nuove norme a tutela del contribuente, il Paese era in fermento per l'intenzione, ventilata da tempo, di attribuire agli enti locali il potere di autodeterminazione nelle loro scelte fiscali. Questo portò molti a chiedersi, come evidenziato da Uricchio (in Bodrito, Contrino e Marcheselli, 2012), se il loro obbligo di adeguamento fosse sospeso in attesa della definitiva attribuzione di tale potere e, nel caso non lo fosse, se il contenuto delle disposizioni, una volta decorso il termine, dovesse considerarsi applicabile a province, regioni e realtà locali, a prescindere dal fatto che avessero provveduto o meno ai sensi dell'articolo 1. La giurisprudenza si era comunque espressa nel senso che le norme della Legge n. 212/2000 si dovevano considerare efficaci nei confronti di tutti gli atti emessi dagli enti amministrativi nel caso di mancato adeguamento, a prescindere dal termine previsto²²⁴ e riconoscendo l'applicazione dei principi anche ai rapporti tra il contribuente e tutti gli enti impositori che non fossero l'Amministrazione statale²²⁵.

Tuttavia, a breve distanza di tempo, è entrata in vigore la riforma del Titolo V della Costituzione (con Legge Cost. n. 3/2001), contenente la disciplina in materia di enti locali, al fine di riconoscere loro una maggiore autonomia, in particolare relativamente alla possibilità di introdurre propri tributi, nell'ottica di realizzazione del federalismo fiscale. Tale modifica, mutando l'assetto normativo iniziale nel quale lo Statuto si era inserito, aveva portato alcuni a pensare che esso potesse non essere più completamente adattabile alla nuova realtà. Parte della dottrina, infatti, si era espressa in senso negativo, quantomeno in relazione ad alcune previsioni in esso contenute, come l'istituzione del Garante ai sensi dell'art. 13, in quanto, riconoscendo in questa figura un soggetto di connotazione statale, non poteva avere libertà di manovra e azione nel nuovo contesto di rafforzata autonomia fiscale di enti come regioni, province e comuni.²²⁶ Le due innovazioni introdotte nell'ordinamento, la prima volta a garantire una più estesa tutela del contribuente, l'altra all'ampliamento dell'autonomia locale, si sono perciò rivelate in qualche modo contrapposte, potendo risultare agli occhi di qualcuno persino incompatibili. È stato evidenziato in dottrina che, essendo la riforma del titolo V entrata in vigore il 18 ottobre 2001 con legge costituzionale, erano già trascorsi tanto i sei mesi quanto l'anno concessi rispettivamente agli enti e alle regioni e province autonome,

²²⁴ Cfr. Cass., sez. trib., 22 marzo 2005, n. 6201. In questo senso si affermava inoltre che potevano essere impugnati – ed eventualmente dichiarati illegittimi – tutti gli atti di accertamento e riscossione degli enti locali emessi in violazione dello Statuto. Disponibile su http://www.ilsole24ore.com/art/SoleOnLine4/Speciali/2005/Documenti%20lunedì/7novembre2005/SENT_CAS_S_CIV_SEZ_TRI_22_03_2005_N_6021.pdf?cmd%3Dart.

²²⁵ Cfr. Cass., sez. trib., 6 ottobre 2006, n. 21513. Disponibile su <https://www.ricercagiuridica.com/sentenze/sentenza.php?num=2005>.

²²⁶ Spaziani Testa E., 2001. *Il garante del contribuente ha competenza anche per i tributi locali? Considerazioni a margine di un recente incontro fra i Garanti*, in *Il fisco*, n. 26, p. 8916 e ss.

dovento quindi considerare i principi espressi nello Statuto come parte integrante della disciplina normativa delle realtà locali²²⁷. Ciavarella (2009) si è invece espresso, al pari di Clemente (2012), in senso positivo almeno per alcune delle disposizioni, ritenendo direttamente applicabili al sistema dei tributi locali gli articoli 5, 6, 10, 11, 12, 13 e 17.^{228 229} Cernigliaro Dini (2006) ha inoltre affermato che anche l'articolo 7 assume una rilevanza significativa per gli enti locali. Esso prevede, infatti, che negli atti dell'Amministrazione finanziaria debba essere indicato *“l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela”*. In questo senso quindi, anche nell'ipotesi di mancato adeguamento degli ordinamenti delle realtà locali, questa disposizione si applica direttamente anche nei loro confronti, perché, in caso omettessero di indicare quanto richiesto, il Garante potrebbe comunque intervenire per l'attivazione dell'autotutela nei confronti dell'atto viziato.

A sostegno dell'applicazione delle disposizioni dello Statuto agli enti locali è intervenuto anche Uricchio (in Digesto, 2008), affermando che una risposta può essere ritrovata nell'interpretazione dell'articolo 117 della Costituzione, che prevede *“Nelle materie di legislazione concorrente spetta alle Regioni la potestà legislativa, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla legislazione dello Stato”*. Tale comma riconosce quindi il potere delle Regioni di emanare atti propri, purché non abbiano a oggetto principi fondamentali, che sono disciplinati invece esclusivamente dallo Stato. Se si considera che con tale espressione si possono intendere, nonostante non vi sia un chiaro riferimento nel Titolo V, anche le norme dello Statuto, che si pongono in attuazione dei principi costituzionali e che sono considerate principi generali dell'ordinamento, allora gli enti locali non sembrano avere giurisdizione e autonomia in merito, dovendo adeguarsi a quanto da esse stabilito. In particolare, secondo Marongiu (2010), in caso di conflitto tra le norme prodotte dagli enti locali e quelle contenute nella Legge n. 212/2000, gli atti coinvolti dovrebbero essere considerati viziati da illegittimità sopravvenuta, che finirebbe per colpire tutti gli atti consequenziali a essi, anche se non vi è espressa menzione di questa risoluzione.

²²⁷ D'Ayala Valva F., 2006 (b). *Il garante del contribuente dopo il primo quinquennio (2000/2005)*, in Rivista di Diritto Tributario, I, 946 e ss.

²²⁸ Si fa quindi rispettivamente riferimento all'informazione al contribuente, alla conoscenza e semplificazione degli atti, alla collaborazione e buona fede, al diritto di interpello, a diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifica, alla tutela offerta dal Garante e alla sua attività di vigilanza nei confronti dei concessionari che si occupano di accertamento, liquidazione e riscossione.

²²⁹ In senso difforme si è espresso invece Spaziani Testa (2001), il quale afferma che ad esempio l'articolo 11 non potrebbe essere applicato a tali realtà senza un minimo coordinamento tra gli oltre 8.000 enti locali in Italia, rafforzando la sua tesi sulla base della mancanza di un espresso riferimento ai tributi locali nel testo, che si rifà solamente all'Amministrazione finanziaria.

Sulla base delle premesse appena fatte, appare più chiaro come sia potuta nascere una controversia con riferimento alla competenza per materia del Garante, ossia al suo potere nei confronti dei tributi locali. Partendo da una semplice analisi letterale, emergono già i primi conflitti. L'articolo 1 dello Statuto, come visto, prevede che le Regioni autonome e gli enti locali integrino nei loro ordinamenti i principi in esso contenuti e quindi, per quanto riguarda l'articolo 13, le regioni, le province e i comuni dovrebbero istituire il proprio Garante. Tuttavia, poiché questa figura intrattiene rapporti con soggetti, uffici e organi di natura statale ed è spesso considerato come organo, pur autonomo, dell'Amministrazione dello Stato, gli enti non potrebbero avvalersene, perché una sua ingerenza sarebbe contraria all'autonomia a essi riconosciuta ai sensi degli articoli 5 e 119 della Costituzione.²³⁰ In senso conforme si è espressa anche la giurisprudenza, ad esempio attraverso il Parere dell'Avvocatura Generale dello Stato n. 116905 del 29 ottobre 2001²³¹, nel quale è affermato che “sarebbe conclusione non coerentemente sistematica quella che – indipendentemente da tale necessaria normazione di adeguamento da parte delle regioni e degli enti locali – intendesse direttamente (e cioè in base al solo art. 13 citato) estendere anche a tali enti, e quindi ai rapporti tributari facenti capo e “gestiti” dagli stessi, i penetranti poteri attribuiti dal medesimo art. 13 al Garante del contribuente”.

Il testo dell'articolo 13 prevede inoltre che il Garante possa agire nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, che nel contesto si deduce essere quella statale, non potendo evitare di sostenere che si occupi solo di tributi erariali.²³² Si restringerebbe quindi, secondo una parte della dottrina, la sua competenza per materia, potendola al massimo estendere ai tributi locali gestiti dagli uffici statali, riconoscendogli comunque il potere di attivarsi nei confronti dei disservizi delle Commissioni Tributarie, o quantomeno dei loro uffici di segreteria, perché, nonostante la funzione giurisdizionale a esse attribuita, il personale a esse assegnato dipende dal Ministero delle Finanze, permettendo quindi al Garante di esprimersi in merito alla loro organizzazione.²³³ A sostegno di questa tesi si pone anche il contenuto dei commi 6 e 11 dell'articolo 13, in cui sono menzionati soggetti e organi quali “direttore regionale o compartimentale”, “comandante di zona della Guardia di finanza e

²³⁰ Clemente. A., 2012. *La competenza del garante sui tributi locali*, in Rivista di finanza, n. 3, pp. 42 e ss.

²³¹ Parere dell'Avvocatura Generale dello Stato, 29 ottobre 2001, n. 116905, in Bollettino Tributario, 2002, p. 132 e ss.

²³² Capolupo S., 2005. *Garante del contribuente ed atti degli enti locali*, in Il fisco, n. 23, pp. 3467 e ss.

²³³ In questo senso si veda Fantozzi (2003). Si esprime contrariamente invece Batocchi (in Fantozzi e Fedele, 2005), affermando che le segnalazioni e i richiami del Garante alla Direzione Regionale delle Entrate non possono riguardare disfunzioni e scorrettezze degli uffici di segreteria delle Commissioni Tributarie, perché altrimenti si ammetterebbe l'esistenza di un legame tra Amministrazione e giudice tributario, il quale potrebbe incrinare la terzietà del giudice e “svaluterebbe il ruolo del Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria cui è espressamente attribuito il compito di vigilare sul funzionamento delle Commissioni tributarie” ai sensi dell'art. 24, comma 2, del D.lgs. n. 545/92.

“ufficio centrale per l'informazione del contribuente”, senza riportare alcun riferimento a enti impositivi locali. Di conseguenza, la competenza per i tributi da questi istituiti dovrebbe essere attribuita solo al Difensore civico, evitando così anche una possibile duplicazione di figure e un contrasto di giudizi.²³⁴ Il Garante inadempiente dovrebbe quindi trasmettere la richiesta al Difensore o all'Amministrazione competente, avvisando di questa decisione anche il contribuente che abbia richiesto la sua tutela. Inoltre, sembra che alcuni enti locali abbiano nel tempo istituito i propri Garanti in nome della loro autonomia legislativa, i quali svolgono i compiti previsti dallo Statuto e che quindi non renderebbero necessario un chiaro ampliamento della competenza di quelli che si occupano dei tributi erariali.²³⁵

La seconda posizione è invece sostenuta da alcuni autori e da molti degli stessi Garanti, che continuano da tempo a esercitare la propria attività di tutela anche in materia di tributi locali. Secondo questa interpretazione, infatti, l'aspetto rilevante da considerare non è tanto il bisogno di affermare la competenza del Garante in merito a tali tributi “in senso stretto”, quanto il fatto che il suo compito è principalmente volto alla tutela del contribuente. Questa tutela deve essere perciò garantita nei confronti di qualsiasi possibile fonte di danno, a prescindere dall'ente impositore e dalla natura dei tributi o obblighi che richiedono un adempimento del cittadino.²³⁶ Infatti, l'art. 1, definendo i principi dello Statuto come generali dell'ordinamento tributario, suggerisce che debbano applicarsi al sistema nella sua interezza, senza limitazioni di settore o materia.²³⁷ La protezione offerta dal Garante si manifesta quindi non solo nei confronti dell'Erario, ma anche di regioni, province e comuni, ovvero di tutti gli enti cui la legge attribuisce il potere di emanare atti impositivi o attuare prelievi fiscali, i quali rientrano nella più generica definizione di “Amministrazione finanziaria”.²³⁸ È inoltre rilevante evidenziare che lo Statuto, già nella sua intitolazione, fa riferimento ai “contribuenti” in senso generale, rivolgendosi quindi a tutti i cittadini soggetti al prelievo di enti impositori, senza effettuare distinzioni tra diversi destinatari o fonti da cui deriva l'obbligo.²³⁹ A sostegno di questa corrente di pensiero sembra ricorrere anche il testo

²³⁴ In tal senso si veda Capolupo (2005).

²³⁵ L'istituzione di tali Garanti locali avviene solitamente in realtà dove non è presente un Difensore civico, poiché questi hanno competenza solo per i tributi locali e si rischierebbe una sovrapposizione delle due figure.

²³⁶ Capolupo (2005) evidenzia, infatti, come la limitazione della competenza del Garante all'attività dell'Amministrazione statale avrebbe senso solo nel momento in cui gli enti locali non godessero di autonomia impositiva. Poiché tuttavia è stata introdotta la riforma del Titolo V, tale circoscrizione violerebbe i principi di equità e uguaglianza e discriminerebbe la tutela nei confronti di diversi contribuenti.

²³⁷ In questo senso Falsitta et al. (2011), ricordando che la Legge n. 212/2000 è stata introdotta prima della riforma del Titolo V.

²³⁸ Ciavarella (2009) afferma, infatti, che essi possono essere in qualche modo considerati uffici dell'Amministrazione finanziaria, oggi riconosciuti con il termine “Agenzie”.

²³⁹ D'Ayala Valva F., 2006 (b). *Il garante del contribuente dopo il primo quinquennio (2000/2005)*, in Rivista di Diritto Tributario, I, 946 e ss.

dell'articolo 17 della Legge n. 212/2000. Esso prevede, infatti, che le norme dello Statuto del contribuente si debbano considerare applicabili anche agli organi indiretti dell'Amministrazione finanziaria e ai soggetti concessionari (oggi definiti Agenti), riferendosi anche a quelli che esercitano attività di tipo accertativo, liquidatorio e di riscossione dei "tributi di qualunque natura". In questo senso quindi, l'attività del Garante disciplinata dall'articolo 13 può essere volta ad assicurare la tutela dei contribuenti nei confronti di tali soggetti e, secondo quanto previsto dall'ultima espressione, dei tributi di ogni tipo. Sarebbe quindi contraddittorio escludere la sua competenza in merito all'operato degli organi impositivi locali e alle loro imposte e riconoscerla invece nei confronti dei concessionari, dovendo quindi propendere per l'estensione dei suoi poteri anche ai primi.

Per quanto riguarda i Garanti stessi, è stato dichiarato nella Relazione del 2008 che essi, "nonostante il contrario "parere di massima" espresso dall'Avvocatura Generale, esercitano le loro attribuzioni anche nei confronti della Regione, degli Enti locali e dei loro concessionari, senza alcuna contestazione in ordine ai poteri di intervento del Garante "statutario", nell'ambito della sua competenza territoriale, riguardo ai tributi gestiti dai predetti enti. La prassi seguita si fonda sull'interpretazione sistematica degli artt. 1, 13 e 17 della Legge n. 212/2000 e delle norme statutarie nel loro complesso, che non consente lacune nella tutela amministrativa dei contribuenti, né giustificate discriminazioni fondate sulla circostanza che l'ente gestore o beneficiario del tributo sia lo Stato o altro soggetto istituzionale designato dalla legge statale".²⁴⁰ In considerazione di questa seconda interpretazione della competenza per materia del Garante, si può quindi meglio comprendere il parere della Cassazione n. 6201 del 2005 accennato in precedenza, in quanto gli enti locali avrebbero potuto altrimenti decidere di non adeguarsi alle norme dello Statuto per evitare di ammettere un'estensione della tutela offerta al contribuente²⁴¹.

Nonostante non siano ancora stati realizzati a oggi interventi normativi concreti per chiarire i limiti delle competenze del Garante, sono emersi nel corso del tempo diversi tentativi in questa direzione. Un esempio è costituito dalla proposta di legge modificativa dell'art. 13, presentata e approvata dalla Commissione della Camera dei Deputati con il n. 5313 nel 2004²⁴², passata poi all'esame della Commissione del Senato con n. 1193 con la

²⁴⁰ Relazione sull'attività svolta dai Garanti del Contribuente (anno 2008), presentata dal Ministro dell'economia e delle finanze, Camera dei Deputati, XVI Legisl., Doc. LII, n.2. Disponibile su http://leg16.camera.it/dati/leg16/lavori/documentiparlamentari/indiceetesti/052/002_RS/00000000.pdf.

²⁴¹ In tal senso si esprime Cernigliaro Dini (2006), che evidenzia inoltre come l'estensione di tale competenza non comporti comunque l'obbligo di istituire un Garante per ogni ente.

²⁴² Si tratta della proposta di legge presentata, su iniziativa dei deputati Benvenuto et al., il 30 settembre 2004, recante titolo "Modifica dell'articolo 13 della Legge 27 luglio 2000", n. 212, concernente il Garante del

successiva XV Legislatura nel 2006, il cui comma 11 dell'articolo 13 suggeriva di introdurre una disposizione con testo “*L’Autorità garante esercita le attribuzioni di cui ai commi 7, 8 e 9 (poteri di vigilanza, di segnalazione e d’impulso, di richiesta d’informazioni e atti, di accesso agli uffici) e ogni altra funzione conferitagli dalla legge nei confronti dell’Amministrazione finanziaria dello Stato, delle Agenzie fiscali, delle regioni, delle province, dei comuni e di ogni altro ente dotato di potestà impositiva, i cui uffici hanno sede nel territorio della regione o della provincia autonoma di competenza, nonché nei confronti dei loro concessionari, ausiliari e organi indiretti che svolgono attività di accertamento, liquidazione o riscossione di tributi di qualsiasi specie.*” Nonostante tale proposta non si sia concretizzata attraverso l’emanazione di una legge, permette di comprendere che l’esigenza di un chiaro ampliamento delle competenze del Garante risulta sempre più urgente per garantire una miglior tutela del contribuente.

3.3.2 La competenza del Garante alla luce dell’ampliamento della giurisdizione tributaria

L’articolo 2 contenuto nel D.lgs. n. 546 del 31 dicembre 2002, intitolato “Codice del processo tributario”, ha definito i limiti della competenza della giurisdizione tributaria. Il testo dell’articolo è stato modificato più volte, ossia dall’articolo 12, comma 2, della Legge 28 dicembre 2001, n. 448, e dal D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito in Legge 2 dicembre 2005, n. 248. In particolare, esso si è occupato di ampliare tale giurisdizione e di legare l’oggetto di parte delle controversie di sua competenza ai prelievi riconosciuti come “*tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali*”. Più precisamente, Clemente (2012) evidenzia, anche sulla base di alcuni interventi della Corte Costituzionale,²⁴³ che i tributi, per essere definiti tali, devono presentare tre caratteristiche fondamentali, ossia che la contribuzione abbia natura obbligatoria, sia destinata a un ente pubblico e abbia il fine di raccogliere le risorse necessarie per soddisfare i bisogni finanziari del medesimo ente. Per quanto riguarda l’attribuzione al Garante della stessa

contribuente”. Disponibile su <http://storia.camera.it/documenti/progetti-legge/20041001-5313-benvenuto-ed-altri-modifica-articolo>.

²⁴³ Si vedano ad esempio Corte Cost., 12 gennaio 1995, n. 11, in riferimento alle caratteristiche per la qualificazione di una legge come tributaria (disponibile su <http://juriswiki.it/provvedimenti/sentenza-corte-constituzionale-11-1995-it>) e Corte Cost., 10 marzo 2008, n.64, che ha rivisto il concetto di tributo, limitando la competenza delle Commissioni a quelli riconoscibili dalla “doverosità della prestazione e collegamento di questa alla pubblica spesa con riferimento a un presupposto economicamente rilevante”, ovvero che sia espressivo della capacità contributiva, escludendo invece la competenza per gli altri prelievi, per i quali si deve ricorrere al giudice ordinario. Disponibile su <http://www.entilocali.provincia.le.it/nuovo/node/5885>.

competenza riconosciuta alle Commissioni Tributarie, gli interventi in dottrina sono stati molteplici. D’Ayala Valva (2000), ad esempio, afferma che non si può limitare la sua competenza, che l’autore già considera estendibile ai tributi locali, a quanto previsto dall’art. 2 del D.lgs. n. 546/92, perché il concetto di “contribuente” che si rivolge a questo organo è molto più ampio di quello del soggetto che ricorre alle Commissioni Tributarie. Infatti, la definizione di tributo come appena vista, se interpretata in senso restrittivo, sembrerebbe escludere la competenza del Garante in merito alla possibilità di segnalare i comportamenti disfunzionali e scorretti degli uffici che si occupano di questioni tra cui intestazione, estensione e delimitazione dei terreni, della ripartizione dell’estimo tra più compossessori e di delimitazione e classamento delle unità immobiliari, compresa la definizione della rendita catastale. Tuttavia, se si considera invece che spesso sussiste un nesso diretto tra le operazioni di natura catastale e il presupposto di molti tributi sia erariali che locali, tali questioni non possono che ricadere nell’ambito di azione del Garante. La sua competenza può inoltre estendersi al mancato rimborso in tempi ragionevoli delle somme riconosciute dalle Commissioni Tributarie come indebite e già riscosse, ai tributi doganali, poiché la relazione semestrale è indirizzata anche ai direttori compartimentali delle dogane ai sensi del comma 12 dell’art. 13, e alle prestazioni patrimoniali come i contributi ai consorzi di bonifica o i canoni televisivi, in quanto la Corte di Cassazione ha riconosciuto la loro natura tributaria.²⁴⁴

Per quanto riguarda invece i contributi previdenziali, essi sono stati collocati da Falsitta (2005) nell’ambito della parafiscalità, ossia quel sistema di attività di imposizione e riscossione coattiva effettuate da enti non territoriali (INPS, INAIL) o dalle Casse di diritto privato, volto alla protezione sociale e finanziato da lavoratori, datori di lavoro e Stato.²⁴⁵ Essi potrebbero quindi rientrare nelle competenze del Garante – e delle Commissioni Tributarie – solo nel caso in cui la giurisprudenza affermasse la natura tributaria di tali prelievi. In tal senso si era già espresso Moschetti (in D’Ayala Valva, 2011), che aveva escluso sia la loro natura retributiva che parafiscale, trattandoli quindi come veri e propri tributi, in quanto richiedono una prestazione pecuniaria coattiva prevista dalla legge per determinati soggetti al verificarsi di evidenti presupposti di fatto, destinata a un ente pubblico chiaramente individuato, a prescindere dal loro godimento effettivo di un bene o servizio pubblico. Di

²⁴⁴ D’Ayala Valva, F., 2006 (b). *Il garante del contribuente dopo il primo quinquennio (2000/2005)*, in *Rivista di Diritto Tributario*, I, 946 e ss.

²⁴⁵ In particolare, come riportato nell’Enciclopedia Treccani, la parafiscalità può avere carattere assicurativo (assegni di maternità, malattia, invalidità ecc.) o previdenziale (TFR, prestazioni pensionistiche e simili). Tuttavia, mentre i contributi per il Servizio sanitario nazionale rientrano esplicitamente nella giurisdizione tributaria ai sensi dell’art. 2 del D.Lgs. 546/92, non è fatta menzione di quelli di natura previdenziale.

conseguenza, tale tipo di prelievo, che non può essere fatto ricadere nemmeno nelle classi di “tassa” o “contributo”, è definito dall’autore come “un’imposta speciale”.

Infine, la giurisdizione tributaria delle Commissioni è stata estesa anche alle ganasce fiscali, riconoscendo perciò, secondo D’Ayala Valva (2006 (a)), che anche il Garante possa agire in merito. In particolare, si considerano tra le sue competenze il fermo e l’ipoteca, perché fanno parte della procedura di “riscossione coattiva”. In generale sembra quindi, come sostiene l’autore, che le competenze del Garante possano includere tutti gli atti impugnabili ai sensi dell’art. 19 del D.lgs. n. 546/92²⁴⁶ per la giurisdizione tributaria. Tuttavia, mentre per le Commissioni Tributarie vi è il limite, previsto dall’art. 2, per il quale “*Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell’avviso di cui all’articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602*”²⁴⁷, nel caso del Garante tale vincolo non sembra sussistere. Infatti, gli atti di esecuzione forzata si pongono a conclusione della riscossione coattiva per il soddisfacimento finale, potendo quindi considerarsi di sua competenza, in quanto questo soggetto deve tutelare il contribuente e regolare il rapporto con l’Amministrazione fino a che non si consideri esaurito, ossia con la soddisfazione dell’eventuale credito tributario da parte dell’ente pubblico, o comunque solo dopo la conclusione di tutte le procedure esecutive in corso.

²⁴⁶ Si ricorda che tale articolo non riporta tuttavia un’elencazione tassativa, ossia, come affermato nella sentenza della Corte di Cassazione n. 4513/09, “in tema di contenzioso tributario, l’elencazione degli “atti impugnabili”, contenuta nel D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, pur dovendosi considerare tassativa, va interpretata in senso estensivo, sia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (art. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento della p.a. (art. 97 Cost.), che in conseguenza dell’allargamento della giurisdizione tributaria operato con la L. n. 448 del 2001”. Disponibile su <http://clienti.euroconference.it/documenti/sProvvedim/20120514sD/2012051441.pdf?new=1>.

²⁴⁷ Ci si riferisce al caso in cui l’espropriazione non sia iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento, dovendo quindi procedere con la notificazione di un avviso che intimi di adempiere l’obbligo risultante dal ruolo entro cinque giorni prima di procedere con l’espropriazione.

CAPITOLO QUATTRO

Considerazioni critiche sul Garante del contribuente

SOMMARIO: 4.1 La natura non vincolante del parere del Garante e il suo rapporto con il giudice tributario alla luce della dottrina e della giurisprudenza; 4.2 Le principali criticità legate alla figura del Garante e al sistema dei tributi evidenziate nelle relazioni semestrali e nella letteratura; 4.3 Definizione delle possibili aree di intervento del legislatore.

4.1 La natura non vincolante del parere del Garante e il suo rapporto con il giudice tributario alla luce della dottrina e della giurisprudenza

Dopo aver esaminato in dettaglio quali sono i diversi poteri attribuiti al Garante dalla legge, è opportuno soffermarsi sulla loro capacità di incidere sull'operato dell'Amministrazione finanziaria. È stato già evidenziato che, a differenza delle Autorità indipendenti, il Garante non gode di poteri sanzionatori, non potendo quindi emettere autonomamente atti che abbiano conseguenze particolarmente rilevanti nei confronti di condotte irregolari e dannose di organi e funzionari. Questo soggetto, infatti, è stato definito più volte come "Autorità di persuasione", a indicare la limitata forza delle sue azioni e decisioni, che faticano a vincolare i destinatari dei suoi provvedimenti. Dottrina e giurisprudenza²⁴⁸ si sono spesso espresse in merito all'efficacia e all'incisività dei poteri del Garante, anche al fine di evidenziare l'eventuale necessità e auspicabilità di un intervento legislativo in merito.

Secondo Bronzetti (2007), tali poteri hanno natura di "impulso", in quanto capaci di indirizzare l'Amministrazione verso l'adozione di comportamenti volti a incrementare e

²⁴⁸ Si veda in tal senso la sentenza n. 498, 12 luglio 2007, del Tar della Basilicata, nella quale si afferma che i provvedimenti e le decisioni del Garante non sono vincolanti e non producono effetti lesivi nei confronti dell'Amministrazione, avendo solo la funzione di sollecitare un comportamento correttivo, senza obbligo del destinatario di adeguarsi, potendo al massimo pretendere una risposta o il riesame della pratica, ma senza imporre di procedere ad annullamento o modifica. Disponibile su <https://www.eius.it/giurisprudenza/2007/098.asp>.

migliorare la percezione di fiducia del contribuente e a correggere o rettificare errori o violazioni commesse, in attuazione dei principi dello Statuto del contribuente. Caputi (2000) e Ciavarella (2009) si sono invece espressi in senso più critico. Il primo afferma, infatti, che il Garante agisce solamente attraverso strumenti sollecitatori e informativi, che talvolta risultano addirittura superflui in quanto anche il contribuente dispone di mezzi simili, permettendo inoltre a organi e uffici pubblici di rimanere titolari “indisturbati” dei propri poteri e della propria discrezionalità. Il secondo autore aggiunge che questo soggetto è purtroppo dotato di “strumenti normativi e mezzi organizzativi deboli e inadeguati”, che gli rendono difficile esercitare le sue funzioni e tutelare il contribuente in modo concreto. Tuttavia, è opportuno fare alcune osservazioni in merito a ciascuno dei poteri precedentemente analizzati.

Prendendo innanzitutto in considerazione il comma 6 dell’articolo 13 dello Statuto, si ricorda che il Garante, a seguito di una segnalazione o dell’autonoma acquisizione di notizie, richiede documenti e chiarimenti all’Amministrazione, la quale risponde entro trenta giorni. Sembra quindi che tale soggetto goda di un potere istruttorio che può essere esercitato senza particolari limiti, nel senso che l’Amministrazione, nel rispetto del principio di collaborazione sancito dal Consiglio di Stato con sentenza n. 3996/2012²⁴⁹, deve assicurare che il Garante possa svolgere le proprie funzioni, non potendo rifiutarsi di cooperare e di consentire l’accesso ai locali in cui si svolgono le attività e i servizi al pubblico. La sentenza si è espressa anche in merito alla comunicazione che gli uffici devono effettuare entro il limite prestabilito, affermando che, anche se deducibile solo in via interpretativa in quanto manca una previsione espressa in merito, vige in capo a questi un obbligo di risposta, per evitare impatti negativi nei confronti del sistema pubblico e per rispettare il principio di buon andamento dell’azione amministrativa. Tuttavia, il problema risiede nel fatto che, in caso tale dovere non venga assolto, il Garante non può applicare sanzioni o imporre punizioni, ma ha semplicemente la possibilità di ricorrere a mezzi che si possono ritenere meno efficaci, tra cui la segnalazione all’organo sovraordinato per un eventuale procedimento disciplinare ai sensi del comma 11 dell’articolo 13. In particolare, Cotto, Meoli e Valente (2001) rinvencono un evidente aspetto critico riguardo questo tipo di segnalazione, poiché non sembrano riscontrarsi particolari differenze rispetto a una diretta presentazione da parte del contribuente, svalutando l’efficacia

²⁴⁹ Cfr. Consiglio di Stato, sez. V, 9 luglio 2012, n. 3996. Da tale sentenza, infatti, è stata estratta la massima “Deve ritenersi esistente il principio della necessità di una leale collaborazione istituzionale tra pubbliche amministrazioni appartenenti a un diverso livello di governo: in questo principio che risiede nel dettato dell’art. 97 Cost., ed ancor più nel principio della ragionevolezza, dovrebbe risiedere la consuetudine di rapporti tra gli enti territoriali improntati alla massima correttezza ed al continuo scambio di informazioni, per cui non dovrebbe mai accadere che un pubblico ufficio manchi di corrispondere alle richieste di altro ufficio pubblico all’interno dello stesso ramo di competenze e ciò anche a fronte di pretese infondate o, ancor più, fatte valere tardivamente.” Disponibile su <http://www.caseandlaw.com/consiglio-di-stato-09-luglio-2012-3996.html>.

dell'azione di questo soggetto preposto alla sua tutela. Di conseguenza, sebbene sussistano teoricamente degli obblighi in capo all'Amministrazione nei confronti dell'operato del Garante, la mancanza di un suo potere incisivo di punizione rende più difficile raggiungere lo scopo di indirizzare uffici, organi e funzionari nella giusta direzione.

Un problema simile si pone con riguardo all'autotutela. Anzitutto, come già visto in precedenza, un aspetto positivo risiede nel fatto che la richiesta avanzata dal Garante, a differenza di quella autonomamente predisposta dal contribuente, dovrebbe prevedere quantomeno un obbligo di riesame dell'atto da parte dell'Amministrazione. Anche in questo caso vige un termine per la risposta di trenta giorni, potendo eventualmente ricorrere alla segnalazione per un procedimento disciplinare o alla tutela giurisdizionale contro il silenzio o il rifiuto di attivazione. In questa situazione il Garante riesce quindi a rendere il proprio intervento più significativo rispetto a una diretta iniziativa del contribuente. Tuttavia, la sua funzione potrebbe risultare effettivamente incisiva solo in caso si attribuisse al termine "attiva", utilizzato dal legislatore nel testo dell'articolo, il significato di dare avvio alla procedura. Questa non si conferma però l'opinione prevalente in dottrina e in giurisprudenza, con la conseguenza che, anche in caso di inattività o inerzia degli uffici responsabili, il Garante non può comunque emanare un provvedimento in autotutela, in quanto appunto sprovvisto di poteri sanzionatori, impositivi e di sostituzione.²⁵⁰ Il suo potere resta limitato alla possibilità di sollecitare l'Amministrazione al riesame o all'attivazione (secondo pare della dottrina), ma rimane in capo a questa piena discrezionalità per quanto riguarda l'accettazione della richiesta del Garante e la prosecuzione del procedimento.²⁵¹

Per quanto riguarda invece il potere di rivolgere raccomandazioni per migliorare la qualità del servizio che l'Amministrazione offre al contribuente, si tratta anche in questo caso di semplici inviti, senza obbligo dei destinatari di adeguarsi al loro contenuto, al pari dei richiami che il Garante può fare ai sensi dei commi 9²⁵² e 10 dell'articolo 13. Si ricorda che, infatti, per quanto riguarda ad esempio la rimessione in termini del contribuente, il Ministro non ha alcun dovere di dare seguito ai suggerimenti da questo ricevuti, potendo emettere un eventuale decreto secondo un giudizio sostanzialmente discrezionale, basato solamente sulla

²⁵⁰ In senso conforme si esprime anche Cernigliaro Dini (2006), affermando che il Garante non ha poteri sanzionatori, repressivi o sostitutivi, non può rimuovere atti dell'Amministrazione né ha poteri giurisdizionali. Secondo l'autrice, la scarsa incisività dei suoi poteri può inoltre ravvisarsi nel fatto che le sue pronunce non hanno alcun tipo di denominazione ufficiale, in quanto vengono identificate come note, risoluzioni, delibere e simili, ovvero utilizzando termini che non hanno un significato specifico, bensì generico.

²⁵¹ Bronzetti G., 2007. *Il Garante del contribuente: realtà e prospettive*, in *Rivista di Diritto Tributario*, I, p. 547 e ss.

²⁵² Cotto, Meoli e Valente (2001) evidenziano che il potere di richiamo in sede di verifica, attivato a seguito di violazioni dell'articolo 12 dello Statuto del contribuente, non implica un obbligo di interruzione immediata del comportamento scorretto, ma costituisce un suggerimento in tal senso.

sussistenza delle condizioni oggettive che dovrebbero legittimare il ricorso a tale potere, attribuendo quindi ai richiami del Garante una semplice funzione di “indirizzo”. Questa conclusione è rafforzata anche sulla base dell’attività consultiva che questo soggetto deve svolgere ai sensi dall’art. 10 del D.lgs. n. 32/2001 che, come evidenziato, risulta non vincolante, anche se la richiesta del suo parere è obbligatoria.

A seguito di queste considerazioni, è evidente che, anche se il ruolo del Garante non può considerarsi irrilevante, questo organo non riesce ad agire con un’incisività determinante, in quanto non sono ancora state introdotte nuove previsioni volte a rendere la sua azione più efficace. Si può quindi concludere che la sua funzione non potrà mai considerarsi sovrapponibile né sostitutiva rispetto a quella del giudice. Come evidenzia Bronzetti (2007), non esiste nemmeno un vero e proprio rapporto diretto tra i due organi di tutela. Infatti, sebbene l’azione del Garante sembri maggiormente indirizzata alla difesa del contribuente, questo soggetto condivide con il secondo la caratteristica di collocarsi in una posizione di neutralità e terzietà nei confronti delle parti del rapporto tributario. Tuttavia, esso assume, a differenza del giudice, il ruolo di strumento deflattivo del contenzioso, nel senso che il ricorso al Garante, anche concludendosi con una mera azione di impulso e stimolo, può portare alla risoluzione di contrasti senza sfociare nell’impugnazione dell’atto davanti alle Commissioni Tributarie, ottenendo la rettifica o rimozione di provvedimenti e comportamenti dell’Amministrazione finanziaria attraverso una tutela preventiva e immediata. Sacchetto (2005) aggiunge però che il fatto che una questione sia già stata sottoposta all’esame del giudice tributario non esclude la possibilità di un intervento del Garante, poiché ad esempio l’attivazione dell’autotutela può avvenire anche in pendenza di giudizio. Tale soggetto può inoltre consigliare all’Amministrazione di rinunciare a una difesa potenzialmente lesiva per l’Erario e può esaminare e valutare le segnalazioni per disfunzioni e scorrettezze che siano anche oggetto di ricorso alla Commissione Tributaria.

Paracampo (in Ciavarella, 2009) evidenzia che non vi è alcuna disciplina espressa in merito ai rapporti tra Garante e organi di giurisdizione tributaria e che le occasioni di contatto tra di essi sono molto limitate, in quanto il giudice, soggetto terzo e totalmente neutrale che risponde solo alla legge, non può ricevere alcuna raccomandazione o parere del Garante, che non ha quindi alcuno strumento per influenzare le sue decisioni e che deve rimanere a sua volta indipendente. Tuttavia, questa necessità comune di mantenere un distacco nei confronti di poteri esterni non significa che manchi qualsiasi forma di comunicazione tra questi organi, in particolare quando condividono la stessa competenza territoriale. Infatti, nel caso si renda necessario promuovere l’attivazione dell’autotutela a fronte della rilevazione di profili di

illegittimità o infondatezza negli atti amministrativi, il Garante deve tenere in considerazione eventuali pronunce del giudice tributario. Questo significa che, se le Commissioni Tributarie dovessero riconoscere determinati atti come legittimi, questo soggetto non potrebbe più procedere all'attivazione dell'autotutela sostenendo una posizione contraria. In tal caso, infatti, non solo scavalcherebbe gli organi giudiziari rappresentativi della legge, ma andrebbe incontro al rischio che l'ufficio dell'Amministrazione rifiuti tale richiesta motivando opportunamente la risposta sulla base della delibera del giudice intervenuta a favore del Fisco, contro cui il Garante non può agire in alcun modo. Di conseguenza, l'autore riconosce la possibilità per quest'ultimo di richiedere copie delle sentenze che riguardano un determinato contribuente, affermando che il giudice o la Commissione hanno l'obbligo di fornire quanto necessario. In tal senso si realizza quindi una forma di collaborazione tra i due organi, che mantengono comunque la loro indipendenza e autonomia, agendo uno (il Garante) per gestire correttamente il rapporto d'imposta e l'altro (il giudice) per valutare i profili di legalità relativi a tale rapporto nella fase di contenzioso. Bisogna inoltre considerare che entrambi devono assicurare la tutela e il rispetto dei diritti fondamentali del contribuente. Questo implica che il Garante ha il dovere di vigilare anche sull'operato dei giudici tributari in relazione al rispetto della legalità e dei principi dello Statuto, perché in caso di violazione tale soggetto può segnalare il comportamento scorretto al Presidente della Commissione Tributaria regionale territorialmente competente per l'avvio di eventuali procedimenti disciplinari e, nei casi più gravi, può anche rivolgersi al Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria.²⁵³

Nonostante siano state evidenziate numerose limitazioni all'incisività dei poteri attribuiti al Garante, parte della letteratura²⁵⁴ sostiene che la sua attività sia tutt'altro che superflua, in quanto, anche non potendo imporre alcuna decisione all'Amministrazione e quindi indurla forzatamente ad adottare un determinato comportamento o a raggiungere uno specifico risultato, tale soggetto non assume il ruolo di semplice stimolo nei confronti di uffici, organi e funzionari, ma di vero e proprio "pungolo". Infatti, l'operato del Garante risulta spesso funzionale a sollecitare un'azione amministrativa ripetutamente nel tempo e attraverso strumenti diversi, così da rendere più efficace il suo intervento nei confronti degli autori delle scorrettezze o violazioni. La probabilità di successo di tali azioni sembra aumentare in proporzione a quanto la persona che assume il ruolo di Garante risulta

²⁵³ In tal senso si veda Ruta (in Ciavarella, 2009).

²⁵⁴ Chiechi N., 2010. *Il Garante e lo Statuto del contribuente a dieci anni dall'introduzione: un segno di civiltà giuridica*, in *Il fisco*, n. 48, pp.7801 e ss.

caratterizzata da profili di professionalità e rilevanza tali da conferirgli non solo un forte senso di autorevolezza, che gli permette di influenzare più facilmente l'azione amministrativa, ma anche da attribuirgli le competenze, la dedizione e la capacità di risultare più neutrale possibile nello svolgimento delle sue funzioni.

4.2 Le principali criticità legate alla figura del Garante e al sistema dei tributi evidenziate nelle relazioni semestrali e nella letteratura

La scarsa incisività dei poteri del Garante appena evidenziata costituisce la principale criticità lamentata nei confronti della disciplina in merito, la quale sembra attribuirgli un mero ruolo di denuncia.²⁵⁵ Di conseguenza, tale figura può risultare debole, limitatamente utile e autorevole agli occhi dei contribuenti, che preferiscono ricorrere ad altre forme di tutela più efficace, e dell'Amministrazione, che può decidere di non adeguarsi a quanto da questo evidenziato o suggerito.²⁵⁶ La difficoltà di punire i comportamenti di quest'ultima sembra inoltre aumentare in conseguenza del fatto che, come sostiene il Garante del Veneto, sono piuttosto rare le norme che individuano chiaramente la responsabilità del singolo amministratore o funzionario, rendendo arduo riconoscere il colpevole di errori e violazioni commesse.²⁵⁷ Inoltre, la frammentazione del Garante in più figure insediate presso ogni Direzione Regionale ha reso più complesso promuovere un'azione unitaria e penetrante, indebolendo ulteriormente la sua efficacia.²⁵⁸ Tuttavia, l'assenza di poteri autoritativi in capo al Garante non deve considerarsi elemento sufficiente a concludere che la sua funzione sia inconsistente e solo apparente, in quanto tale giudizio dovrebbe prendere soprattutto a riferimento gli effetti che le sue azioni e decisioni producono sull'ordinamento e sui contribuenti, tra cui ad esempio un rafforzamento del rapporto di fiducia tra le parti del rapporto tributario o la rimozione di atti illegittimi o infondati. In tal senso si esprime il Garante della Sicilia²⁵⁹, evidenziando che l'operato finora realizzato ha avuto effetti nel lungo

²⁵⁵ Falcone G., 2006. *Realtà e prospettive del Garante del contribuente*, in *Il fisco*, n. 15, p.2210 e ss.

²⁵⁶ Tale problema è stato evidenziato dai Garanti stessi, come riportato nella Relazione dei sull'attività per l'anno 2015. Disponibile su <http://www.finanze.it/opencms/it/il-dipartimento/fisco-e-contribuenti/garante-del-contribuente/>.

²⁵⁷ Cfr. Relazione annuale per il 2016 del Garante del contribuente per il Veneto prevista dallo Statuto del contribuente, disponibile su <http://www.finanze.it/opencms/it/il-dipartimento/fisco-e-contribuenti/Relazioni-annuali-dei-Garanti-del-contribuente/>.

²⁵⁸ In tal senso si veda Batocchi (in Fantozzi e Fedele, 2005).

²⁵⁹ Cfr. Relazione sull'attività svolta dai Garanti del Contribuente (anno 2014), presentata dal Ministro dell'economia e delle finanze, Camera dei Deputati, XVII Legisl., Doc. LII, n.3. Disponibile su http://www.camera.it/dati/leg17/lavori/documentiparlamentari/IndiceETesti/052/003_RS/INTERO_COM.pdf.

termine in quanto, anche senza ricorrere a poteri incisivi o sanzionatori, i casi che richiedono l'intervento delle figure a tutela del contribuente sono diminuiti. Un ulteriore riscontro è offerto dal Garante del Veneto, il quale afferma che nel corso del 2015 e 2016 non ha ricevuto segnalazioni in merito a particolari disfunzioni o irregolarità degli uffici, i quali si impegnano inoltre a rispettare il termine di trenta giorni per rispondere alla richiesta di documenti e chiarimenti.²⁶⁰ Infatti, nonostante l'attività dei Garanti nei confronti dell'Amministrazione si concluda talvolta con esito negativo, viene comunque raggiunto l'obiettivo di stimolarla ad adottare comportamenti migliori e più responsabili in futuro, comportando un effetto benefico sulla collettività. Tuttavia, la situazione non risulta uniforme nel Paese. Sulla base dei dati offerti dalla Relazione sull'attività svolta dai Garanti del contribuente per l'anno 2015, che riassume quanto riportato nelle relazioni annuali inviate da ciascun Garante, si evince, infatti, che ad esempio in regioni come Piemonte, Lazio e Puglia si è assistito a un aumento delle istanze presentate e, in particolare, di quelle che non hanno ancora ricevuto a fine anno una risposta da parte dell'Ente impositore, alimentando il ricorso al contenzioso.²⁶¹

Diverse critiche sono inoltre state mosse nei confronti dell'istituto dell'autotutela e della capacità del Garante di agire per la sua attivazione. In particolare, come riportato nella Relazione sull'attività per l'anno 2014, il Garante del Molise afferma che l'Amministrazione dimostra "eccessiva prudenza" nel procedere all'autotutela, in quanto spesso i suoi uffici si limitano ad attivarla solo formalmente nel momento in cui ricevono la richiesta, senza però proseguire con un vero e proprio riesame, mantenendo inalterati gli atti precedentemente prodotti. Il Garante dell'Abruzzo evidenzia che tale comportamento di frequente rifiuto e mancato riesame ha la conseguenza di ledere il rapporto con il contribuente e il principio di buon andamento dell'Amministrazione, precludendo inoltre la possibilità di ricorrere alla deflazione del contenzioso, che eviterebbe anche a quest'ultima, qualora risultasse soccombente in giudizio, di dover pagare le spese o corrispondere un eventuale risarcimento. In questo senso il Garante della Sicilia suggerisce che, dal momento che non è possibile agire in sostituzione degli uffici né imporre l'avvio del procedimento di autotutela, bisognerebbe quantomeno prevedere delle sanzioni per la parte, sia essa il contribuente o un organo dell'Amministrazione, che abbia dato origine al contenzioso senza considerare la proposta di autotutela del Garante e che non abbia ottenuto la ragione dal giudice. Invita inoltre gli uffici a rispondere non solo velocemente ed entro i tempi previsti, ma anche in modo esaustivo, in

²⁶⁰ Cfr. Relazione annuale per il 2016 del Garante del contribuente per il Veneto.

²⁶¹ Per quanto riguarda queste tre regioni, le pratiche sottoposte all'esame dei Garanti sono aumentate rispettivamente del 36%, 88% e 151%, mentre quelle in attesa di risposta del 2386%, 202% e 81%.

linea con la necessità, espressa dal Garante della Puglia, che questi pongano una maggior attenzione nei confronti delle istanze e delle richieste presentate.

Un'altra delle principali problematiche legate a questa figura può essere riscontrata nel suo rapporto con l'Amministrazione. Il Garante, infatti, viene spesso percepito da quest'ultima come un elemento di disturbo per la sua attività, sia in fase di accertamento che di riscossione, tanto da decidere di impedirgli l'accesso a Internet e alle banche dati, in quanto "soggetto esterno" all'Amministrazione stessa, privandolo di molti mezzi e risorse necessari a svolgere la propria funzione.²⁶² Tale comportamento sembra essere frutto della perdita della capacità di comprendere perché questo soggetto sia stato creato e inserito presso ciascuna Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate. Si ricorda, infatti, che tale scelta è stata basata sulle necessità di garantire una migliore e più diretta tutela del contribuente, di aiutare i funzionari e gli uffici a correggere errori e disfunzioni e di rafforzare la fiducia nel rapporto tributario grazie alla garanzia del buon andamento dell'Amministrazione, potendo così facilitare in futuro il compito di quest'ultima.

Forte motivo di dissenso risulta anche la disciplina relativa al compenso del Garante, stabilito con decreto del Ministro delle Finanze e considerato quindi frutto di una scelta discrezionale che danneggia da diverso tempo l'efficacia del suo operato. Infatti, esso non è riconosciuto come lavoratore dipendente e quindi, come già affermato in precedenza, non si può applicare l'art. 36 della Costituzione, ai sensi del quale la retribuzione dovrebbe essere proporzionale alla qualità e quantità di lavoro svolto. A testimonianza delle conseguenze negative che l'attribuzione al Ministro di una totale autonomia in merito ha comportato, si ricorda la forte limitazione dell'incisività e dell'ampiezza dell'azione del Garante a seguito delle numerose e significative decurtazioni del suo stipendio e dei suoi rimborsi viste in precedenza. Infatti, anche quando divenuto organo monocratico, il Ministro non ha tenuto conto del fatto che la mole di lavoro rimanesse la stessa, ma fosse da quel momento a carico di una sola persona, la quale avrebbe quindi necessitato di maggiori risorse a disposizione. Il Garante ha dovuto invece ricorrere a mezzi propri e di fortuna per svolgere le proprie mansioni, riducendo inevitabilmente l'efficienza e la qualità del risultato, in particolare in merito agli spostamenti da compiere.

Altro aspetto tutt'altro che esente da critiche è la "piena autonomia" che il legislatore ha cercato di riconoscere al Garante. Ricordiamo che, infatti, nello svolgere la sua funzione

²⁶² D'Ayala Valva F., 2014. *Il Garante del contribuente una buona amministrazione ai sensi dell'art. 97 della Carta Costituzionale*, in *Rivista di Finanza*, n. 20, pp. 39 e ss.

pubblica, esso è fornito del personale, dei locali e dei mezzi necessari dalla Direzione Regionale delle Entrate. Di conseguenza, è stato spesso messo in dubbio che il Garante possa effettivamente considerarsi pienamente indipendente, in quanto rimane comunque collegato proprio agli organi che dovrebbe monitorare, i quali possono inoltre mantenere una forma di controllo su questo soggetto attraverso il rapporto di dipendenza basato sulla fornitura di risorse essenziali. Di Noto (in Bodrito, Contrino e Marcheselli, 2012) evidenzia inoltre che la collocazione del Garante presso ogni Direzione Regionale incrina ulteriormente la consistenza della sua autonomia, poiché potrebbe rendere difficile per il contribuente distinguere tra questo soggetto e l'ente impositore. Capolupo (2000) aggiunge che l'autonomia del Garante può difficilmente considerarsi piena anche per la mancata attribuzione del potere di emanare norme di autoregolamentazione, per la scarsità delle disposizioni che disciplinano l'indirizzo delle sue attività, per la possibile sovrapposizione con la figura del Difensore civico e per la natura della sua nomina. Tale organo è inoltre privo della capacità di produrre atti che possano essere impugnati autonomamente davanti al giudice tributario o amministrativo, ossia di "un'effettiva capacità processuale", a differenza della maggior parte delle Autorità indipendenti.

Bisogna anche evidenziare che la trasformazione dell'Ufficio del Garante da collegio a organo monocratico rappresenta senza dubbio un ulteriore aspetto critico perché, oltre a rendere più difficile per questo soggetto soddisfare le esigenze di tutti i contribuenti che richiedono la sua assistenza, ha comportato, come affermato dal Garante della Liguria²⁶³, una violazione di legalità, un mancato rispetto dei principi generali dell'ordinamento e una compressione delle garanzie previste dallo Statuto, che dovrebbero essere invece tutelate. Egli prosegue affermando che tale decisione può considerarsi un affronto alla Legge n. 212/2000, tanto che "il vulnus arrecato allo Statuto dei diritti del contribuente, appena dopo un decennio dalla sua entrata in vigore, incrina ulteriormente il rapporto di fiducia tra cittadini e Amministrazione finanziaria". A questa decisione si accompagna quella ventilata nel 2014 in merito alla totale soppressione del Garante. Infatti, anche se non portata a realizzazione, ha comunque posto sotto una cattiva luce le scelte operate dallo Stato, in quanto volte a realizzare dei "tagli" sempre più consistenti nei confronti delle forme di tutela per il contribuente, quantomeno agli occhi di quella parte di cittadini che riconosce nel Garante un soggetto in grado di offrire una concreta protezione.²⁶⁴ Infine, le numerose deroghe allo

²⁶³ Si veda in tal senso quanto riportato da Bonghi (2012).

²⁶⁴ Non tutti, infatti, come evidenziato da Bonghi (2013 (b)), ritengono fondamentale mantenere in vita la figura del Garante, poiché l'attività di mediazione può risultare superflua in considerazione dell'esistenza degli istituti di autotutela e accertamento con adesione.

Statuto ricorse negli anni hanno portato il Garante della Puglia, nella Relazione del 2014, ad affermare che tale atteggiamento non ha altro risultato se non quello di infrangere la fiducia che il contribuente ripone nei confronti del potere pubblico e di scoraggiare il *fair play* con il Fisco.

È stato inoltre rilevato che la figura del Garante è scarsamente conosciuta presso il pubblico. Non viene conferita, infatti, un'adeguata visibilità a questo soggetto, forse anche a causa della sua limitata possibilità di utilizzare mezzi elettronici e informatici, privando così il cittadino della facoltà di ricorrere a una forma di tutela alternativa e gratuita e minando il suo rapporto con l'Amministrazione. Infatti, ignorando l'esistenza o la natura delle funzioni di questo organo, il contribuente è costretto ad affidarsi alla giustizia delle Commissioni Tributarie, in quanto non viene data al Garante la possibilità di agire come strumento deflattivo del contenzioso, e a sopportare oneri evitabili.²⁶⁵

Un problema relativo a tale figura sembra infine potersi riscontrare nelle relazioni che ogni Garante dovrebbe inviare periodicamente. Infatti, come emerge dall'articolo di Gorret (2005) con riferimento a una ricerca del Certi (Centro di ricerche tributarie dell'impresa), non solo sembra mancare tra di esse un filo conduttore comune che permetta di configurare un quadro complessivo e omogeneo della situazione del rapporto tra Amministrazione e contribuenti, ma alcuni Garanti procedono alla redazione solo saltuariamente.

Per quanto riguarda invece il sistema dei tributi, le criticità rilevate sono molteplici, ma si è deciso di accennare solamente ad alcune di esse, al fine di fornire una panoramica sulla situazione del Paese e di porre le basi per le successive considerazioni in merito ai possibili interventi del legislatore. Ad esempio, il Garante della Sicilia, nella Relazione sui rapporti tra Fisco e contribuenti in Sicilia durante l'anno 2014²⁶⁶, afferma che sono ancora molto evidenti le ripercussioni della crisi economica che ha interessato gli ultimi anni. Sintomatici di questa situazione sono, infatti, la frequente cessazione di attività, la riduzione dei redditi e del potere d'acquisto, l'incremento di disoccupazione e povertà. Ad aggravare tale quadro si aggiungono una pressione fiscale decisamente eccessiva e una proliferazione di obblighi troppo numerosi e complessi, che finiscono per penalizzare in particolare i contribuenti onesti e corretti, i quali si impegnano per adempiere tutti i loro doveri e finiscono per essere puniti sulla base di violazioni formali che non hanno nulla a che vedere con intenti

²⁶⁵ Si veda in tal senso Di Noto (in Bodrito, Contrino e Marcheselli, 2012).

²⁶⁶ Disponibile su

http://www.odcecsiracusa.it/index.php?option=com_content&view=article&id=477%3Arelazione-annuale-garante-contribuente&catid=1%3Aarchivio-avvisi-e-notizie&Itemid=1.

evasivi o legati all'abuso del diritto, incorrendo in sanzioni non commisurate alla loro ricchezza.

Infine, il ricorso eccessivo a manovre fiscali e all'emanazione di leggi, circolari e risoluzioni che creano confusione non solo per i contribuenti, ma anche per l'Amministrazione, sta tuttora minando la stabilità del loro rapporto e rendendo difficile l'attività dell'interprete, con la conseguenza di ostacolare la tutela del legittimo affidamento.²⁶⁷ In ambito locale si assiste a un fenomeno simile, sebbene su base più circoscritta, poiché gli enti tendono a introdurre numerosi nuovi tributi, in considerazione dell'autonomia e potestà a essi riconosciuta in merito, che rendono ad esempio difficile comprendere quali siano effettivamente i termini per il pagamento e le aliquote da applicare tra i diversi comuni limitrofi.

4.3 Definizione delle possibili aree di intervento del legislatore

I problemi sollevati in relazione alla natura, ai poteri e alle funzioni del Garante evidenziano quanto siano necessari concreti interventi normativi per risolverli o quantomeno fornire chiarimenti in merito. Secondo l'opinione del Garante della Sicilia (2014), è evidente il bisogno di un'azione del legislatore finalizzata a potenziare gli strumenti a sua disposizione, allo scopo di renderli più incisivi e capaci di imporsi nei confronti dell'Amministrazione. Questo obiettivo potrebbe essere raggiunto non solo attraverso un coinvolgimento più attivo del Garante nella fase normativa, di definizione dell'accertamento e di deflazione del contenzioso, ma anche con l'introduzione di previsioni più chiare e precise in merito ai comportamenti che funzionari e uffici dovrebbero obbligatoriamente adottare a fronte delle azioni (segnalazioni, richiami, raccomandazioni ecc.) intraprese da questo organo, tra cui ad esempio il dovere di fornire una risposta, con la minaccia di sanzione a seguito di un loro silenzio o del mancato rispetto dei termini previsti per legge. In tal senso, un'attenzione particolare dovrebbe essere posta nei confronti della disciplina relativa all'autotutela, che richiede di specificare quale sia l'effettivo potere del Garante in merito e quali siano i doveri

²⁶⁷ Come si evince dalla Relazione per l'anno 2015 del Garante per la Provincia autonoma di Trento, l'eccessivo peso delle sanzioni amministrative, la forte pressione fiscale, il perdurare della crisi, la scarsa chiarezza delle disposizioni di legge, l'assenza di sforzi per mettere il contribuente nelle condizioni di conoscere il loro contenuto e la violazione di alcuni diritti fondamentali di questo, come quello alla compensazione, sono gli elementi che creano un'"insanabile frattura tra il mondo di coloro che decidono e quello di coloro che subiscono le decisioni" e si pongono alla base dell'elevato grado di evasione fiscale nel nostro Paese. Disponibile su <http://www.finanze.it/opencms/it/il-dipartimento/fisco-e-contribuenti/Relazioni-annuali-dei-Garanti-del-contribuente/>.

che sorgono in capo all'Amministrazione a seguito del suo intervento.²⁶⁸ Chiechi (2010) afferma ad esempio che a suo avviso dovrebbe essere definitivamente attribuita a questo soggetto la capacità di attivare effettivamente il procedimento di autotutela, lasciando poi agli organi amministrativi il compito di portarlo a conclusione attraverso la rimozione o la modifica dell'atto viziato. In senso conforme si esprime anche Paladino (2004), proponendo inoltre l'abrogazione dell'espressione che limita la sua competenza agli atti di accertamento e riscossione notificati, per ampliare il suo raggio d'azione e la sua efficacia. L'autore sostiene inoltre che, nel caso in cui il contribuente richieda un intervento del Garante in merito ad atti impositivi o di riscossione impugnabili ex art. 19 d.lgs. 546/92, l'art. 13 dello Statuto dovrebbe prevedere espressamente la sospensione dei termini di impugnazione e pagamento fino a che questo non si esprima rifiutando motivatamente di intervenire o fino a che non vi sia la comunicazione della determinazione dell'ufficio tributario sull'intervento del Garante, a patto che non si superino i 90 giorni da quando l'istanza o la segnalazione viene presentata. In senso contrario si esprime invece Loi (2006)²⁶⁹, secondo il quale il conferimento a tale soggetto di poteri sostitutivi e capaci di incidere sulla sfera del contribuente e su quella dell'Amministrazione causerebbe la perdita della sua caratteristica terzietà.²⁷⁰ Tale rischio non sussiste invece per quanto riguarda il tema dei rimborsi d'imposta, che l'Amministrazione tende a eseguire con tempistiche frustranti, con la conseguenza di creare forte disappunto nel contribuente e di indurre l'Erario a pagare significativi interessi su tali somme a causa dei pesanti ritardi.²⁷¹ In questo caso, infatti, sarebbe opportuno attribuire al Garante un potere più incisivo per sollecitare un'azione da parte degli uffici, ad esempio riconoscendogli la capacità di emettere un ordine di pagamento o presentare una richiesta finalizzata ad accelerare il rimborso, con obbligo di risposta motivata da parte dell'Amministrazione entro un termine di tempo determinato, in merito ai pagamenti in conto sospeso e all'esecuzione dei titoli giudiziari dopo la formazione del giudicato, in quanto non violerebbe la sua natura di soggetto terzo.

²⁶⁸ Ciavarella (2009) evidenzia che il legislatore dovrebbe offrire una più chiara definizione delle modalità operative che tutti gli uffici dell'Amministrazione dovrebbero attuare in modo univoco in caso di utilizzo dell'autotutela e realizzare un potenziamento delle competenze e dei poteri del Garante nei confronti di tale istituto, il quale viene di solito interpretato sulla base del mero dato letterale, ignorando i principi di collaborazione, buona fede ed errore scusabile. In questo modo, infatti, sarebbe possibile ricorrere all'autotutela più frequentemente e con effetti positivi in termini di deflazione del contenzioso e di rafforzamento del rapporto di fiducia tra contribuente e Amministrazione.

²⁶⁹ A sostegno si veda anche Orsi (in Ciavarella, 2009).

²⁷⁰ In questo senso Sacchetto (2005) precisa che gli stessi Garanti, in particolare quelli di Liguria, Piemonte e Lombardia, avevano scoraggiato l'intenzione di attribuire loro un potere così autoritativo e incisivo, al fine di evitare il generarsi di un'inutile confusione con le competenze delle Commissioni Tributarie, mantenere la loro posizione di terzietà e non intaccare l'autonomia decisionale dell'Amministrazione e quella di difesa del contribuente.

²⁷¹ Cfr. parere del Garante della Puglia riportato nella Relazione sull'attività per l'anno 2015.

Strettamente necessario si ritiene anche un definitivo chiarimento in merito alle competenze del Garante per i tributi locali, al fine di risolvere il dibattito nato sin dall'introduzione di questa figura nell'ordinamento. Infatti, anche alla luce della soppressione del Difensore civico comunale avvenuta nel 2010, è necessario prevedere espressamente un'estensione dei suoi poteri per coprire questo "spazio vuoto" nella tutela del contribuente e proteggerlo nel maggior numero possibile di situazioni che potrebbero arrecargli danno. Inoltre, in questo modo si finirebbe semplicemente per riconoscere ufficialmente una tendenza che è ormai consolidata nel nostro Paese, poiché molti Garanti, come visto in precedenza, affermano di agire già da tempo nei confronti degli enti locali e dei loro tributi, anche senza l'intervento di una disposizione espressa, in quanto le norme di legge non escludono chiaramente questa possibilità.²⁷²

Come emerge dalle considerazioni svolte finora, il legislatore dovrebbe, in generale, intervenire per introdurre norme più chiare e trasparenti, poiché in questo modo non solo semplificherebbe gli adempimenti dei contribuenti, evitando il moltiplicarsi di comportamenti evasivi e violazioni, ma ridurrebbe anche il carico di lavoro di enti impositori e uffici nel cercare di fornire delucidazioni attraverso circolari e risoluzioni. Di conseguenza, concentrando i propri sforzi anche sul rafforzamento delle disposizioni dello Statuto, già derogate troppe volte,²⁷³ riuscirebbe a prevenire situazioni di conflittualità e a rafforzare la fiducia dei cittadini nell'ordinamento e nell'Amministrazione, facilitando l'azione del Garante. A testimoniare una spinta in tale direzione si pone ad esempio il contenuto dell'Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2016-2018, emanato dal Ministro dell'Economia e delle Finanze²⁷⁴, il quale prevede che le amministrazioni, allo scopo di favorire un migliore rapporto con i contribuenti, dovranno non solo potenziare i mezzi di comunicazione per una maggiore informazione, ma anche semplificare gli adempimenti, incoraggiare una cooperazione reciproca, porre maggiore attenzione alle segnalazioni dei cittadini e garantire una piena collaborazione ai Garanti del contribuente.

È inoltre evidente la necessità di recidere ogni legame diretto di questo soggetto con gli uffici amministrativi, al fine di rafforzare l'autonomia e l'indipendenza che gli sono

²⁷² In merito all'ampliamento della competenza per materia del Garante, Ciavarella (2009) suggerisce che bisognerebbe intervenire anche per estenderla chiaramente all'attività delle Dogane e dei loro funzionari.

²⁷³ Il Garante della Puglia ricorda, infatti, nella sua Relazione annuale per l'anno 2015, che a oggi le modifiche intervenute sullo Statuto sono più di 600, trasformando questa legge, considerata "la conquista di un'impossibile civiltà fiscale", in uno "zerbino" continuamente calpestato. Disponibile su <http://www.finanze.it/opencms/it/il-dipartimento/fisco-e-contribuenti/Relazioni-annuali-dei-Garanti-del-contribuente/>.

²⁷⁴ Disponibile su http://www.tesoro.it/ministero/oiv/documenti/ATTO_INDIRIZZO_POLITICHE_FISCALI_2016-2018.pdf.

attribuite e migliorare la sua immagine presso il pubblico quale organo terzo e meritevole di fiducia.²⁷⁵ In questo senso, infatti, il suo ufficio dovrebbe essere collocato al di fuori della sede della Direzione Regionale e dovrebbe essere dotato di risorse esterne e più neutrali rispetto a quelle attualmente messe a sua disposizione, anche per evitare la nascita di conflitti interni. Come sostiene Chiechi (2010), infatti, i mezzi necessari potrebbero essere forniti direttamente dal Dipartimento delle politiche fiscali del Ministero delle Finanze, come accade per le Commissioni Tributarie, il quale si occuperebbe di amministrare l'ufficio del Garante. In questo modo, quest'ultimo potrebbe consultare direttamente le banche dati del Ministero e l'anagrafe tributaria, evitando di essere costretto a ottenere tali informazioni solo attraverso una richiesta all'Amministrazione, in quanto si ricorda che al momento non gli è consentito accedervi autonomamente, e riuscendo a rendere lo svolgimento del suo operato più rapido ed efficiente. L'autore suggerisce inoltre che anche la nomina del Garante, attualmente attribuita al Presidente della Commissione Tributaria regionale, dovrebbe invece essere di natura governativa, al fine di avvicinarlo alle altre Autorità e rafforzare la sua indipendenza. Si considera inoltre che sarebbe opportuno stabilire le modalità di nomina o intervento di un supplente in caso di impedimento del Garante, per non lasciare scoperta la tutela del contribuente né vanificare gli sforzi compiuti prima di raggiungere un effettivo risultato.

Lo scopo di incrementare l'autonomia del Garante non potrà però essere raggiunto finché il suo stipendio continuerà a essere stabilito dal Ministro delle Finanze, poiché questo, non avendo alcuna possibilità di monitorare i carichi di lavoro e le attività del Garante a eccezione di quanto riportato nelle relazioni periodiche, non è in grado di valutare correttamente l'ammontare di risorse necessarie a operare efficientemente. Sono quindi richiesti interventi normativi volti a interrompere anche questo legame, permettendo al Garante di stabilire autonomamente l'ammontare di mezzi utili a svolgere il suo ruolo nel pieno delle sue capacità oppure, nel caso non si intendesse procedere in tal senso, sarebbe almeno auspicabile l'inserimento in bilancio di un fondo dedicato alle sue esigenze. In questo modo, infatti, questo organo, che costituisce senza dubbio il metro di giudizio più adatto per effettuare questo tipo di valutazioni, non solo massimizzerebbe il proprio sforzo con una ragionevole e giusta quantità di risorse, ma rafforzerebbe anche la sua autonomia finanziaria e la sua indipendenza, in quanto potrebbe ad esempio dotarsi di personale completamente distaccato dall'Amministrazione e non dover più dipendere da questa per svolgere le sue funzioni. Non si può nemmeno trascurare la necessità di organizzare un'azione finalizzata a

²⁷⁵ Cfr. Relazione sull'attività svolta dai Garanti del contribuente (anno 2015), presentata dal Ministro dell'economia e delle finanze, Camera dei Deputati, XVII Legisl., Doc. LII, n.4. Disponibile su <http://www.finanze.it/opencms/it/il-dipartimento/fisco-e-contribuenti/garante-del-contribuente/>.

diffondere la conoscenza in merito all'esistenza del Garante e ai servizi da questo offerti, anche incoraggiando maggiori sinergie non solo tra i singoli mediatori, per rendere la loro azione più uniforme ed efficace e per garantire al contribuente una tutela meno costosa e più completa, ma anche con il Ministero delle Finanze²⁷⁶.

²⁷⁶ Ciavarella D., a cura di., 2009. *Il Garante del contribuente nelle nuove prospettazioni teoriche e politiche dello Statuto dei diritti del contribuente: Atti del Convegno di studi tenutosi a S. Marco in Lamis (FG), 31 agosto 2006, agg. 31 gennaio 2009*, Milano: Euroedizioni.

Conclusioni

Alla luce delle considerazioni svolte nel corso di questo lavoro, è possibile presentare un breve bilancio conclusivo sulla figura del Garante del contribuente, anche in relazione al contesto nel quale attualmente si inserisce. Si può anzitutto affermare con certezza che siano strettamente necessari degli interventi del legislatore per una più precisa definizione della disciplina in merito, tra cui quelli suggeriti appena sopra, per conferire a questo soggetto maggiore efficacia e concretezza. Infatti, il Garante si pone come figura a tutela del contribuente e, se non dotato della forza e degli strumenti necessari, non sarà mai in grado di esercitare le sue funzioni al massimo delle loro potenzialità, risultando incapace di colmare quegli spazi che non permettono di garantire alla parte debole del rapporto una protezione davvero efficace. Nella situazione attuale, infatti, il contribuente posto di fronte alla possibilità di avvalersi della sua consulenza potrebbe non considerarla una valida opzione, preferendo ricorrere alla tutela giudiziaria e rinunciando quindi a un'azione anticipata e sicuramente meno onerosa. Si rende quindi necessario non solo estendere la competenza del Garante ai tributi locali, al fine di non discriminare nessun contribuente che necessiti di protezione, ma anche dotarlo di strumenti capaci di influenzare concretamente l'operato di uffici e funzionari, ad esempio attraverso l'attribuzione di poteri sanzionatori e di effettivo avvio del procedimento di autotutela. È allo stesso tempo fondamentale assicurarsi che, anche alla luce di un potenziamento dei poteri a sua disposizione, possa sempre mantenere la sua posizione di soggetto terzo e indipendente. Di conseguenza, bisogna recidere il legame con il personale fornito dall'Agenzia delle Entrate e con la sede delle rispettive Direzioni Regionali. Bisogna considerare, infatti, che il cittadino continuerebbe altrimenti a essere scettico nell'affidarsi a un soggetto che dubiti essere effettivamente distaccato da possibili influenze esterne.

È importante evidenziare che una mancata attivazione in tal senso potrebbe essere interpretata quale sintomo di disinteresse nei confronti dei bisogni del cittadino o della subordinazione di questi alle necessità di organi e uffici statali, come hanno testimoniato le reazioni ai consistenti tagli finora applicati. Naturalmente, per poter giustificare un rafforzamento dei suoi poteri, è prima opportuno realizzare un'azione concreta volta a diffondere la conoscenza del Garante e delle sue funzioni presso il pubblico, evidenziando la gratuità del suo servizio e la possibilità di ricorrere a un'eventuale tutela giudiziaria anche dopo essersi rivolti a questo soggetto. Tale affermazione è basata sul fatto che, oltre ad aver

riscontrato nel materiale analizzato lamentale in merito, molte delle persone cui è stato esposto l'oggetto di questo lavoro, anche insediate all'interno di organi dell'Agenzia delle Entrate, non sospettavano minimamente dell'esistenza di questa figura. Come si potrebbero quindi giustificare la sua permanenza nell'ordinamento e la necessità di un aumento delle risorse a sua disposizione senza prima offrire una concreta possibilità ai contribuenti e, in senso più ampio, ai cittadini di avvalersene? Il Garante si mostra quindi come soggetto caratterizzato da grandi potenzialità, ma privo dei mezzi fondamentali per offrire un'efficace tutela al contribuente. Infatti, nonostante alcuni sostengano che il suo operato, volto principalmente a orientare funzionari e uffici nella scelta dell'azione più corretta da intraprendere, sia particolarmente efficace e che questi si attivino solertemente a fronte delle sue sollecitazioni e segnalazioni²⁷⁷, molti altri continuano a lamentare la debolezza degli strumenti e dei poteri di cui è stato dotato. Sono passati più di diciassette anni dall'introduzione dello Statuto, eppure non sono stati ancora realizzati significativi sforzi per risolvere questo problema. Tuttavia, la mancanza di una ben definita disciplina in merito, nonostante le diverse modificazioni occorse nel tempo, non è altro che il riflesso di un sistema tributario frammentato, confuso, privo di una coerenza effettiva che lo attraversi da cima a fondo. Come è emerso nel corso dell'elaborato, infatti, ancora oggi i destinatari delle disposizioni fiscali, siano essi cittadini o organi dell'Amministrazione, si trovano in difficoltà nell'applicare e rispettare un insieme di norme poco chiare e in continuo mutamento. Bisogna quindi attivarsi per realizzare un'azione graduale, ma concreta e unitaria, che, partendo da un'opera più attenta e ragionata del legislatore, agevoli le parti del rapporto tributario, anche attraverso la riduzione e semplificazione degli adempimenti e una significativa diminuzione della pressione fiscale, spingendole a realizzare quella collaborazione e fiducia reciproca che al momento sembra ancora un'utopia.

²⁷⁷ In questo senso si è espresso il Dott. Sandro Merz, Garante del contribuente del Veneto.

Bibliografia

ANTONINI L., 2001. *Intorno alle “metanorme” dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Rivista di Diritto Tributario*, I, p.619 e ss.

Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2016-2018, emanato dal Ministro dell'economia e delle finanze, 2015. Disponibile su http://www.tesoro.it/ministero/oiv/documenti/ATTO_INDIRIZZO_POLITICHE_FISCALI_2_016-2018.pdf [Data di accesso: 25/05/2017].

BODRITO A., CONTRINO A. e MARCHESELLI A., a cura di., 2012. *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Torino: Giappichelli.

BONGI A., 2012. *Garanti del contribuente zombie*, in *ItaliaOggi*, n. 172, p. 23.

BONGI A., 2013 (a). *Garanti contribuenti addio. Sostituiti dai presidenti Ctr*, in *ItaliaOggi*, n. 246, p. 31.

BONGI A., 2013 (b). *Un salvagente al Garante*, in *ItaliaOggi*, n. 266, p. 28.

BRONZETTI G., 2007. *Il Garante del contribuente: realtà e prospettive*, in *Rivista di Diritto Tributario*, I, p. 547 e ss.

BRUZZONE M., 2001. *Statuto del Contribuente: fonte di diritti o di doveri?*, in *Corriere Tributario*, n. 14, p.1025 e ss.

BRUZZONE M., 2002. *Dallo “Statuto del contribuente” al “Codice tributario”*, in *Corriere Tributario*, n. 44, p. 3965 e ss.

CAPOLUPO M. e CAPOLUPO S., 2000. *Statuto del contribuente e diritto d'interpello*, Milano: Ipsoa.

CAPOLUPO S., 2005. *Garante del contribuente ed atti degli enti locali*, in *Il fisco*, n. 23, pp. 3467 e ss.

CAPOLUPO S., et al., 2009. *Le ispezioni tributarie*, Trento: Ipsoa.

CAPUTI G., 2000. *Garante del contribuente*, in *Il fisco*, n. 34 pp. 10552 e ss.

CELLENTANI A., MAINO G., 2007. *Statuto del Contribuente e retroattività tributaria*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, I, p. 499 e ss.

CERNIGLIARO DINI M. V., 2006. *Il garante del contribuente tra funzione amministrativa e giurisdizionale*, in *Bollettino Tributario*, n.19, p.1511 e ss.

Centro di Documentazione "L'altro diritto", *Il difensore civico dalle origini agli sviluppi più recenti*. Disponibile su <http://www.altrodiritto.unifi.it/ricerche/law-ways/morgante/cap1.htm> [Data di accesso: 30/03/2017].

CHIECHI N., 2010. *Il Garante e lo Statuto del contribuente a dieci anni dall'introduzione: un segno di civiltà giuridica*, in *Il fisco*, n. 48, pp.7801 e ss.

CIAVARELLA D., 2002. *È stata costituita l'Organizzazione Nazionale del contribuente*, in *Il fisco*, n. 26, fasc. 1, p. 4206 e ss.

CIAVARELLA D., a cura di., 2009. *Il Garante del contribuente nelle nuove prospettazioni teoriche e politiche dello Statuto dei diritti del contribuente: Atti del Convegno di studi tenutosi a S. Marco in Lamis (FG), 31 agosto 2006, agg. 31 gennaio 2009*, Milano: Euroedizioni.

CLEMENTE A., 2012. *La competenza del garante sui tributi locali*, in *Rivista di finanza*, n. 3, pp. 42 e ss.

COMPAGNO S., 2002. *I limiti all'autotutela tributaria su atti non impugnabili*, in *Diritto e Diritti*. Disponibile su <http://www.diritto.it/articoli/tributario/compagno3.html> [Data di accesso: 03/06/2017].

COTTO A., MEOLI M. e VALENTE G., 2001. *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Trento: Il Sole 24 Ore.

D'AYALA VALVA F., 2000. *Dall'Ombudsman al Garante del Contribuente. Studio di un percorso normativo*, in *Rivista di Diritto Tributario*, I, p. 1037 e ss.

D'AYALA VALVA F., 2001. *Il principio di cooperazione tra Amministrazione e contribuente. Il ruolo dello Statuto*, in *Rivista di Diritto Tributario*, I, p. 915 e ss.

D'AYALA VALVA F., 2003. *Il contribuente sottoposto a verifiche fiscali e l'intervento del Garante*, in *Rivista di Diritto Tributario*, I, p. 179 e ss.

D'AYALA VALVA F., 2006 (a). *Le ganasce fiscali ed il giudice tributario. Un porto sicuro, un attracco difficoltoso*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 9, pp. 621 e ss.

D'AYALA VALVA F., 2006 (b). *Il garante del contribuente dopo il primo quinquennio (2000/2005)*, in *Rivista di Diritto Tributario*, I, 946 e ss.

D'AYALA VALVA F., 2008. *Il garante del contribuente per una buona amministrazione tributaria*. In: *Atti del Convegno "Lo Statuto dei diritti del contribuente, aspetti processuali e sostanziali"*. Rossano, 15 marzo 2008.

D'AYALA VALVA F., 2011. *L'evasione previdenziale verso il giudice tributario e il garante del contribuente*, in *Bollettino Tributario*, n. 21, pp. 1589 e ss.

D'AYALA VALVA F., 2014. *Il Garante del contribuente una buona amministrazione ai sensi dell'art. 97 della Carta Costituzionale*, in *Rivista di Finanza*, n. 20, pp. 39 e ss.

D'ORSOGNA F. P., 2006. *Sul rispetto dello Statuto dei diritti del contribuente interviene la Corte dei Conti. Relazione n. 1/2006 del 25 gennaio 2006. Sentenza della Corte di Cassazione n. 1236/2006*, in *Il fisco*, n. 9, p. 1361 e ss.

DI LAURO G., 2010. *L'autotutela tributaria come strumento per il contribuente*, in *Rivista online della Scuola superiore dell'economia e delle finanze*, n. 2, disponibile su <http://www.rivista.ssef.it/www.rivista.ssef.it/site3e12-2.html?page=20070523115228488>
[Data di accesso: 16/04/2017]

DI TUCCI B., 2000. *Il garante del contribuente: autorità indipendente o difensore civico?*, in *Il fisco*, n. 36, pp. 11120 e ss.

Diciassettesima dichiarazione allegata al Trattato sull'Unione Europea di Maastricht del 1992. Disponibile su <http://www.eticapa.it/eticapa/wp-content/uploads/2014/11/Testo-del-trattato-di-Maastricht.pdf>
[Data di accesso: 05/04/2017].

Direttiva 2008/52/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio del 21 maggio 2008.
Disponibile su <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:136:0003:0008:it:PDF>
[Data di accesso: 26/04/2017].

FALCONE G., 2000. *Il valore dello Statuto del Contribuente*, in *Il fisco*, n. 36, p. 11038 e ss.

- FALCONE G., 2006. *Realtà e prospettive del Garante del contribuente*, in *Il Fisco*, n. 15, p.2210 e ss.
- FALSITTA G., 2005. *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano: Cedam.
- FALSITTA G., et al., 2011. *Commentario breve alle leggi tributarie*, Padova: Cedam.
- FANTOZZI A., 2003. *Il Diritto Tributario*, Torino: Utet.
- FANTOZZI A. e FEDELE A., a cura di, 2005. *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano: Giuffrè.
- FONDAZIONE LUCA PACIOLI, 2002. *Statuto in materia dei diritti del contribuente*, *Studio n. 2*, Documento n. 7 del 25 marzo 2002. Disponibile su http://web.tiscali.it/ragionieri_bg/Collegio_bg/Segreteria/circolari_2002_Fondazione_Luca_Pacioli.htm [Data di accesso: 27/05/2017].
- FONDAZIONE LUCA PACIOLI, 2005. *La rimessione in termini*, Documento n. 12 del 15 aprile 2005. Disponibile su http://www.fondazionenazionalecommercialisti.it/disknode/get/183/DOC_2005_12_rimessione.pdf?download [Data di accesso: 10/06/2017].
- GORRET A., 2005. *Contribuenti, statuto violato*, in *ItaliaOggi*, n. 275, p. 24.
- GRECO G., 2011. *Il ruolo del garante del contribuente nell'attivazione del procedimento di autotutela*, in *Il Fisco*, n. 21, p.3328 e ss.
- LOCONTE S., 2016. *Ravvedimento operoso violazioni e omissioni che possono essere sanate*, in *Il Quotidiano IPSOA*. Disponibile su <http://www.loconteandpartners.it/it/news/pubblicazioni-quotidiani/ravvedimento-operoso-violazioni-e-omissioni-che-possono-essere-sanate> [Data di accesso: 22/03/2017].
- LOI U., 2006. *L'attività del Garante del Contribuente dalla sua istituzione*, in *Rivista dei Dottori Commercialisti*, n. 2 sup., pp. 61 e ss.
- LUPI R., 2001. *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano: Ipsoa.
- MAGISTRO L., 2000. *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in *Corriere Tributario*, n. 34, p. 2457 e ss.

MANNARELLI S., 2010. *Verifiche al contribuente e intervento del Garante*, in *Diritto e Innovazione*. Disponibile su <http://www.innovazionediritto.unina.it/archivionumeri/speciale10/mannarelli.pdf> [Data di accesso: 15/03/2017].

MARINI G., PATRIZI B. E PATRIZI G., 1999. *Accertamento con adesione, conciliazione e autotutela. La definizione degli accertamenti a tutela del contribuente*, Milano: Giuffrè.

MARONGIU G., 2006. *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Il fisco*, n. 1, pp. 20 e ss.

MARONGIU G., 2010. *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino: Giappichelli.

MAZZAGRECO D., 2011. *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, Torino; Giappichelli.

MENNELLA E., 2010. *Spagna, Garante del contribuente: un presidio a tutela del cittadino*, in *Fisco Oggi*. Disponibile su <http://www.Fiscooggi.it/dal-mondo/art.icolo/spagna-il-garante-del-contribuente-un-presidio-tutela-del-cittadino> [Data di accesso: 21/03/2017].

Modifica dell'articolo 13 della Legge 27 luglio 2000, n. 212, concernente il Garante del contribuente, Camera dei Deputati, XVI Legisl., n. 682, 2004. Disponibile su <http://documenti.camera.it/Leg14/dossier/Testi/FI0704.htm> [Data di accesso: 28/04/2017].

NANULA G., 2003. *La competenza del Garante del contribuente*, in *Il Fisco*, n. 11, p. 1583 e ss.

PALADINO A. G., 2004. *Lo Statuto del contribuente è fragile*, in *ItaliaOggi*, n. 224, p. 29.

Relazione annuale per il 2016 del Garante del contribuente per il Veneto prevista dallo Statuto del Contribuente. Disponibile su <http://www.finanze.it/opencms/it/il-dipartimento/fisco-e-contribuenti/Relazioni-annuali-dei-Garanti-del-contribuente/> [Data di accesso: 15/06/2017].

Relazione del Garante della Sicilia sui rapporti tra Fisco e contribuenti in Sicilia durante l'anno 2014. Disponibile su http://www.odcecsiracusa.it/index.php?option=com_content&view=article&id=477%3Arelazione-annuale-garante-contribuente&catid=1%3Aarchivio-avvisi-e-notizie&Itemid=1 [Data di accesso: 15/06/2017].

Relazione per l'anno 2013 del Garante della Puglia. Disponibile su <file:///C:/Users/Arianna/Downloads/Relazione%20annuale%202013.pdf> [Data di accesso: 15/06/2017].

Relazione per l'anno 2015 del Garante della Puglia. Disponibile su <http://www.finanze.it/opencms/it/il-dipartimento/fisco-e-contribuenti/Relazioni-annuali-dei-Garanti-del-contribuente/> [Data di accesso: 15/06/2017].

Relazione per l'anno 2015 del Garante per la Provincia autonoma di Trento. Disponibile su <http://www.finanze.it/opencms/it/il-dipartimento/fisco-e-contribuenti/Relazioni-annuali-dei-Garanti-del-contribuente/> [Data di accesso: 15/06/2017].

Relazione sull'attività svolta dai Garanti del Contribuente (anno 2008), presentata dal Ministro dell'economia e delle finanze, Camera dei Deputati, XVI Legisl., Doc. LII, n.2. Disponibile su http://leg16.camera.it/_dati/leg16/lavori/documentiparlamentari/indiceetesti/052/002_RS/00000000.pdf [Data di accesso: 15/06/2017].

Relazione sull'attività svolta dai Garanti del contribuente (anno 2014), presentata dal Ministro dell'economia e delle finanze, Camera dei Deputati, XVII Legisl., Doc. LII, n.3. Disponibile su <http://www.finanze.it/opencms/it/il-dipartimento/fisco-e-contribuenti/garante-del-contribuente/> [Data di accesso: 15/06/2017].

Relazione sull'attività svolta dai Garanti del contribuente (anno 2015), presentata dal Ministro dell'economia e delle finanze, Camera dei Deputati, XVII Legisl., Doc. LII, n.4. Disponibile su <http://www.finanze.it/opencms/it/il-dipartimento/fisco-e-contribuenti/garante-del-contribuente/> [Data di accesso: 15/06/2017].

SACCHETTO C., 2005. *Il Garante del Contribuente: prime esperienze in Italia e all'estero*, in Rivista della Guardia di Finanza, n. 2, pp. 523 e ss.

SALVINI L., *Il Garante del contribuente*, in MARONGIU G., a cura di., 2004. *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino: Giappichelli.

SPAZIANI TESTA E., 2001. *Il garante del contribuente ha competenza anche per i tributi locali? Considerazioni a margine di un recente incontro fra i Garanti*, in *Il fisco*, n. 26, pp. 8916 e ss.

TRIVELLIN M., 2008. *Il principio di collaborazione e buona fede nel rapporto tributario*, Padova: Cleup.

URICCHIO A., 2008. *Statuto del Contribuente*, in Digesto disc. priv., sez. comm., agg. XI, Torino: Utet, pp. 845 e ss.

Bibliografia consultata

AGR BASILICATA, 2016. *Una rinnovata figura del Garante del Contribuente in Italia – intervento del Garante del Contribuente della Basilicata*, Domenico A. Zotta. Disponibile su <http://www.regione.basilicata.it/giunta/site/Giunta/detail.jsp?otype=1012&id=3009784> [Data di accesso: 30/03/2017].

BEGHIN M., 2015. *Diritto tributario. Per l'università e per la preparazione alle professioni economico-giuridiche*, Trento: Cedam.

BEVILACQUA P., 2005. *Garante del contribuente e riparto di giurisdizione - nota a sentenza TAR Bari, I sez., 25 novembre 2004 n.547*, in Rivista della Scuola superiore dell'economia e delle finanze, n.2, II. Disponibile su <http://www.rivista.ssef.it/www.rivista.ssef.it/site71e5.html?page=20050207090525694&editon=2005-02-01> [Data di accesso: 15/04/2017].

BIANCO G., 2003. *Garante del contribuente: vitale il ripristino della collegialità*, in Rivista di finanza, n. 3, pp. 24 e ss.

BUSCEMA A., 2008. *I poteri del Garante del contribuente in tema di autotutela*, in Commercialista Telematico. Disponibile su <http://www.commercialistatelematico.com/articoli/2008/10/i-poteri-del-garante-del-contribuente-in-tema-di-autotutela.html> [Data di accesso: 11/06/2017].

CARACCIOLI I., 2007. *Il Garante del Contribuente sulla qualificazione "potenziale" di reato compiuta in un p.v.c.*, in Rivista di diritto tributario, n.11, pp. 101 e ss.

CATANIA L., 2013. *Legge di Stabilità: senza garanzia di permanenza il Garante del contribuente*, in LeggiOggi. Disponibile su <http://www.leggioggi.it/2013/10/28/legge-di-stabilita-senza-garanzia-di-permanenza-il-garante-del-contribuente/> [Data di accesso: 13/05/2017].

CHIECHI N. e CHIECHI S., 2010. *Ancora sullo Statuto del contribuente a dieci anni dall'introduzione*, in Bollettino tributario d'informazioni, n. 13, pp. 1016 e ss.

D'AYALA VALVA F., 2013. *La Corte costituzionale preannuncia le ragioni di illegittimità costituzionale della mediazione tributaria*, in Rivista di Diritto Tributario, II, p. 82 e ss.

DEL FEDERICO L., 2003. *Statuto del Contribuente, illecito tributario e violazioni formali*, in Rassegna Tributaria, n. 3, p.855 e ss.

DENARO M., 2007. *Garante del contribuente: provvedimenti non vincolanti*, nota a TAR Basilicata, 12 luglio 2007, n. 498. Disponibile su http://www.gbsoftware.it/ElencoNews/Garante_del_contribuente_provvedimenti_non_vincolanti.asp [Data di accesso: 03/06/2017].

FACCILONGO E., 2005. *Il Garante del Contribuente*. Tesi di Laurea, Università degli Studi di Foggia, Facoltà di Economia.

FALLICO R., 2016. *Il Garante del contribuente a tutela dei cittadini per affermare la legalità*, in Quotidiano di Sicilia. Disponibile su <http://www.qds.it/22182-il-garante-del-contribuente-a-tutela-dei-cittadini-per-affermare-la-legalita.htm> [Data di accesso: 08/05/2017].

FORASTIERI S., 2008. *Provvedimenti del Garante, spesso si va oltre il mero sollecito*, in Fisco Oggi. Disponibile su <http://www.fiscooggi.it/analisi-e-commenti/articolo/provvedimenti-del-garante-oltre-il-mero-sollecito> [Data di accesso: 02/05/2017].

FORASTIERI S., 2009. *Garante del contribuente, i dubbi sul “campo d’azione” per materia*, in Fisco Oggi. Disponibile su <http://www.fiscooggi.it/analisi-e-commenti/articolo/garante-del-contribuente-i-dubbi-sul-campo-d-azione-materia> [Data di accesso: 02/05/2017].

FORMICA O., 2012. *Funzioni ed attività del Garante del contribuente*, in Rivista di finanza, n. 4, pp. 25 e ss.

FORMICA O., 2015. *Le funzioni del Garante del contribuente*, in La Rivista di finanza, n. 1-2.

GENTILI G., 2013. *Legge di stabilità, sparisce il Garante del contribuente. Lo Statuto tradito ha ancora un senso?*, in Il Sole 24 Ore. Disponibile su

<http://www.ilsole24ore.com/art/notizie/2013-10-20/legge-stabilita-sparisce-garante-contribuente-statuto-tradito-ha-ancora-senso-172450.shtml?uuid=ABWDN1X>

[Data di accesso: 15/04/2017].

MAIORANO C., 2011. *L'autotutela secondo le regole dello Statuto dei diritti del contribuente*, in Bollettino tributario d'informazioni, n. 15-16, pp. 1180 e ss.

MARINO G., 2006. *Lo Statuto del contribuente a cinque anni dalla sua istituzione*, in Rassegna Tributaria, n. 2, p. 460 e ss.

PACE C., 2015. *Trasparenza sui garanti del contribuente*. Disponibile su

<http://www.innovatoripa.it/pointers/2015/04/7075/trasparenza-sui-garanti-del-contribuente>

[Data di accesso: 26/04/2017].

PALADINO A. G., 2005. *Garante contribuente non è Authority*, in ItaliaOggi, n. 149, p.33.

PALADINO A. G., 2007. *Garante del contribuente con le armi spuntate*, in ItaliaOggi, n. 216, p.33.

RIZZO V., 2015. *Fisco e cittadini: la figura del Garante del contribuente*, in La Legge per Tutti. Disponibile su http://www.laleggepertutti.it/104252_fisco-e-cittadini-la-figura-del-garante-del-contribuente [Data di accesso: 02/06/2017].

ROSINI E., 2004. *Il Garante del contribuente: struttura, competenza e funzioni*, in Rassegna Tributaria, n. 1, pp. 42 e ss.

SCARPA K., 2001. *L'autotutela tributaria*, in Rivista di Diritto Tributario, n. 3, pp. 441 e ss.

STROPPIA V., 2013. *Garanti contribuenti in trincea*, in ItaliaOggi, n.256, pp. 42 e ss.

STUFANO S., 2011. *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, Milano: IPSOA.

VANZ G., 2012. *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, Trento: Cedam.

Giurisprudenza

Cass., 16 marzo 2001, n. 3852. Disponibile su

http://www.ilsole24ore.com/art/SoleOnLine4/Speciali/2005/Documenti%20lunedì/7novembre2005/SENT_CASS_CIV_SEZ_TRI_10_06_2001_N_3852.pdf?cmd%3Dart

[Data di accesso: 22/06/2017].

Cass., sez. trib., 21 aprile 2001, n. 5931, in *Il fisco*, 2001, fasc. 18, pag. 6639.

Cass., sez. trib., 19 giugno 2001, n. 8344. Disponibile su

<http://www.altalex.com/documents/news/2001/09/07/utilizzabilita-in-sede-di-accertamento-di-prove-illegittimamente-raccolte> [Data di accesso: 10/06/2017].

Cass., sez. trib., 10 settembre 2001, n. 11545, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2002, II, p. 381 e ss.

Cass., sez. V trib., 3 dicembre 2001, n. 15234. Disponibile su

<http://www.altalex.com/documents/news/2002/10/02/illegittimo-l-accertamento-motivato-per-relationem-se-i-documenti-non-conosciuti-non-sono-allegati> [Data di accesso: 05/06/2017].

Cass., sez. un. civ., 21 novembre 2002, n. 16424. Disponibile su

<https://www.eius.it/giurisprudenza/2002/2,02,107,0.asp> [Data di accesso: 22/06/2017].

Cass., sez. V civ., 10 dicembre 2002, n. 17576. Disponibile su

http://www.studiocommercialeverde.it/Area_Legislativa/Codice_Tributario_Societario/guide/statuto_diritti_contribuenti/sent_17576_2002.pdf [Data di accesso: 22/06/2017].

Cass., sez. trib., 14 aprile 2004, n. 7080, in *Il fisco*, 2004, n. 27, fasc. 1, pp. 10134 e ss.

Cass., sez. trib., 22 marzo 2005, n. 6201. Disponibile su

http://www.ilsole24ore.com/art/SoleOnLine4/Speciali/2005/Documenti%20lunedì/7novembre2005/SENT_CASS_CIV_SEZ_TRI_22_03_2005_N_6021.pdf?cmd%3Dart

[Data di accesso: 16/06/2017].

Cass. civ., sez. un., 9 giugno 2005, n. 16776, in *Fisconline*. Disponibile su

<http://home.ilFisco.it/perl/foI.pl?cmd-doc=qry-13468047->

[b6951c368b38bdbc9481ea239f448762-x-227](http://home.ilFisco.it/perl/foI.pl?cmd-doc=qry-13468047-b6951c368b38bdbc9481ea239f448762-x-227) [Data di accesso: 11/06/2017].

Cass., sez. trib., 6 ottobre 2006, n. 21513. Disponibile su <https://www.ricercagiuridica.com/sentenze/sentenza.php?num=2005>

[Data di accesso: 11/06/2017].

Cass., sez. trib., 16 ottobre 2006, n. 1710. Disponibile su <http://www.diritto.it/docs/24253-corte-suprema-di-cassazione-sezione-v-civile-sentenza-n-1710-del-26-01-2007>

[Data di accesso: 21/06/2017].

Cass., sez. un. civ., 27 marzo 2007, n. 7388. Disponibile su <http://www.lex24.ilsole24ore.com/ExternalDefault.aspx?idDoc=8339841&idDocType=3>

[Data di accesso: 16/06/2017].

Cass., sez. trib., 28 novembre 2007, n. 24670, in Corriere Tributario, 2008, n.3, p 203 ss.

Cass., 6 febbraio 2009, n. 2870. Disponibile su <https://www.ricercagiuridica.com/sentenze/sentenza.php?num=2921>

[Data di accesso: 21/06/2017].

Cass., sez. trib., 25 febbraio 2009, n. 4513, in Bollettino tributario on-line. Disponibile su <http://clienti.euroconference.it/documenti/sProvvedim/20120514sD/2012051441.pdf?new=1>

[Data di accesso: 18/06/2017].

Cass., sez. un. civ., 18 settembre 2014, n. 19667, disponibile su <http://www.italgiure.giustizia.it/xway/application/nif/clean/hc.dll?verbo=attach&db=snciv&id=20140919/snciv@sU0@a2014@n19667@tS.clean.pdf> [Data di accesso: 31/05/2017].

Consiglio di Stato, sez. V, 9 luglio 2012, n. 3996. Disponibile su <http://www.caseandlaw.com/consiglio-di-stato-09-luglio-2012-3996.html>

[Data di accesso: 15/06/2017].

Corte Cost., 15 luglio 1994, n. 315. Disponibile su <http://www.giurcost.org/decisioni/1994/0315s-94.html> [Data di accesso: 03/06/2017].

Corte Cost., 12 gennaio 1995, n. 11. Disponibile su <http://juriswiki.it/provvedimenti/sentenza-corte-costituzionale-11-1995-it> [Data di accesso: 03/06/2017].

Corte Cost., 13 ottobre 2000, n. 419. Disponibile su http://documenti.camera.it/bpr/Cost_2000_419.htm [Data di accesso: 03/06/2017].

Corte Cost., 6 luglio 2004, n. 216. Disponibile su
<http://www.giurcost.org/decisioni/2004/0216o-04.html> [Data di accesso: 18/06/2017].

Corte Cost., 10 marzo 2008, n.64. Disponibile su
<http://www.entilocali.provincia.le.it/nuovo/node/5885> [Data di accesso: 22/06/2017].

Parere dell'Avvocatura Generale dello Stato, 29 ottobre 2001, n. 116905, in Bollettino tributario, n. 2, pp. 132 e ss.

TAR Basilicata, 12 luglio 2007 , n. 498. Disponibile su
<https://www.eius.it/giurisprudenza/2007/098.asp> [Data di accesso: 27/05/2017].

TAR Puglia, sez. 1, 25 Novembre 2004, n.5477, in Il fisco, 2005, n. 23, p.3607 e ss.

Prassi

Circolare dell'Agenzia delle Entrate, 31 maggio 2001, n. 50. Disponibile su
<http://www.comune.podenzano.pc.it/intranet/libretti/0/libretto242-02-1.pdf>
[Data di accesso: 12/05/2017].

Circolare dell'Agenzia delle Entrate, 3 agosto 2001, n. 77. Disponibile su
http://www.finanzaefisco.it/agenziaentrate/cir_ris_2001/cir77-01.htm#_Toc521219897 [Data di accesso: 18/05/2017].

Circolare dell'Agenzia delle Entrate, 6 luglio 2007, n. 42. Disponibile su
<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Documentazione/Normativa+e+Prassi/Circolari/Archivio+circolari/Circolari+2007/Luglio+2007/> [Data di accesso: 11/06/2017].

Circolare dell'Agenzia delle Entrate, 3 marzo 2009, n. 7. Disponibile su
http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/wcm/connect/2f09c0004cee77a8b891ffaa8bb0f082/circ_7_2009.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=2f09c0004cee77a8b891ffaa8bb0f082
[Data di accesso: 31/05/2017].

Circolare del Ministero delle Finanze, 8 luglio 1997, n. 195/E, in Finanza & Fisco, 1997, n. 27, p. 3109 e ss.

Circolare del Ministero delle Finanze, 10 luglio 1998, n. 180/E. Disponibile su http://www.ilsole24ore.com/art/SoleOnLine4/Speciali/2005/Documenti%20lunedì/17ottobre2005/CIRC_180E_1998.pdf?cmd%3Dart [Data di accesso: 04/06/2017].

Circolare del Ministero delle Finanze, 5 agosto 1998, n. 198/s. Disponibile su http://www.fisco7.it/wp-content/uploads/2015/10/Circolare-del-05_08_1998-n.-198-Min.-Finanze-Uff.-Coscienza-Civica-Serv.-di-coordinamento.pdf [Data di accesso: 12/06/2017].

Circolare del Ministero delle Finanze, 14 novembre 1998, n. 258/E, in Bollettino Tributario, 1998, n. 22, p. 1805 e ss.

Circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza, 17 agosto 2000, n. 250400, in Finanza & Fisco, 2000, n. 32, p. 4170 e ss.

Risoluzione del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, 21 novembre 2000, n. 5. Disponibile su <http://www.giustizia-tributaria.it/documentazione/risoluzioni/item/377-21-novembre-2000-risoluzione-n-5> [Data di accesso: 29/05/2017].

Risoluzione del Ministero delle finanze, 18 luglio 1994, , n. 4079, in Tributi, 1995, p. 41.