

## **Il Garante del contribuente** **di Giorgio Arcuri**

Il Garante del contribuente è un istituto introdotto e regolato dall'art. 13 della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo *Statuto dei diritti del contribuente*, a cui è demandato il compito di vigilare concretamente per verificare eventuali violazioni in materia tributaria e fiscale, oltre che di proporre adeguate modifiche volte a migliorare la tutela del contribuente e ad assicurare l'equilibrio tra le parti dell'obbligazione tributaria.

Nel nostro ordinamento, due possono essere i riferimenti concettuali in merito alla figura del Garante: il "difensore civico" e le Autorità amministrative indipendenti.

La figura del difensore civico, presa a prestito dall'istituto dell'*ombudsman* scandinavo, è stata prevista in Italia al livello della fonte statutaria di alcune Regioni, come una sorta di raccordo tra P.A. e cittadino. La figura, istituzionalizzata anche a livello provinciale e comunale, si collega alla tutela delle posizioni giuridiche soggettive del cittadino e alla garanzia dell'imparzialità e del buon andamento della pubblica amministrazione. Tuttavia, la legge n. 241/1990 ha eroso sostanzialmente tali funzioni con la previsione del "responsabile del procedimento", che diventa l'interlocutore diretto del cittadino interessato a tutelare le proprie posizioni giuridiche. Inoltre, rispetto al "difensore civico", il responsabile del procedimento dispone di ampi poteri istruttori e la sua azione appare più pregnante sotto il profilo cognitivo ed esecutivo. Il diritto di accesso ai documenti amministrativi *a chiunque vi abbia interesse per la tutela di situazioni giuridicamente rilevanti*, riconosciuto dalla legge n. 241/1999, ha circoscritto ulteriormente gli ambiti di intervento del difensore civico in materia di tutela endoprocedimentale delle posizioni giuridiche dei privati.

In seguito, l'esigenza di un'effettiva legittimità dell'azione amministrativa e di una tutela sostanziale dei cittadini si è concretizzata normativamente con l'introduzione della *responsabilità per risultati* (ex d.lgs. n. 29/1993) e con disposti legislativi (leggi n. 20/1994 e n. 59/1997) volti al perseguimento di un controllo di tipo efficientistico. Con la legge n. 127/1997 il difensore civico, oltre a svolgere controllo di legittimità sugli atti sottoposti, ha assunto potere sostitutivo nei confronti delle amministrazioni comunali. Nell'ipotesi di ritardo o omissione del compimento di atti obbligatori per legge da parte delle amministrazioni richiamate, il difensore civico, dopo aver inutilmente invitato a provvedere,

nomina un commissario *ad acta*, che provvede entro 60 gg. in sostituzione dell'organo di governo locale inadempiente<sup>1</sup>.

Le Autorità amministrative indipendenti, assimilabili alle anglosassoni *Authorities*, pur non avendo poteri di gestione diretta dell'attività amministrativa, detengono poteri di indirizzo, di informazione e anche di tipo repressivo e sanzionatorio (si pensi alla Consob).

L'art. 13 dello *Statuto dei diritti del contribuente* disciplina in modo specifico la composizione, la nomina e il funzionamento del Garante. Sotto tale profilo, rilevano i primi due commi dell'articolo in esame, che consentono di cogliere il livello di indipendenza dell'organismo. Sebbene istituito presso ciascuna Direzione regionale delle entrate, il Garante risulta inserito nell'ambito organizzativo dell'Amministrazione finanziaria ed è composto da tre membri, scelti e nominati dal Presidente della Commissione tributaria regionale, quindi da un soggetto estraneo all'amministrazione finanziaria. Nel testo originario dello Statuto, la nomina dei componenti del Garante era affidata al Ministro delle Finanze, ipotesi che avrebbe privato l'istituto dei caratteri di indipendenza e di credibilità necessari per il suo operare. Nel corso dell'*iter* parlamentare, un emendamento ha spostato la fase della scelta dei membri all'esterno dell'Amministrazione Finanziaria e, più in generale, della P. A.

Le funzioni rivestite dal Garante sono disciplinate dal 6° al 13° comma *ex art.* 13. Più in dettaglio, i commi 6° e 8° prevedono una serie di poteri di richiesta di chiarimenti o di documenti che il Garante esercita, in modo autonomo o su segnalazione scritta del contribuente. Pertanto, il Garante rivolge raccomandazioni ai dirigenti degli uffici per tutelare il contribuente e per incrementare l'organizzazione dei servizi; ovvero accede presso gli uffici finanziari per verificare il livello dei servizi offerti e l'agibilità degli spazi aperti al pubblico; promuove l'avvio di procedimenti di riesame e, su segnalazione specifica del contribuente sottoposto a verifica fiscale (art. 12, 6° comma), è informato dei casi in cui i funzionari verificatori procedono con modalità non conformi alla legge, provvedendo di conseguenza, con richiesta di chiarimenti agli uffici competenti o con l'avvio di un procedimento di riesame nei riguardi di specifici atti di accertamento o di riscossione.

Anche in questo caso, il testo dello *Statuto* ha subito una modifica, nel senso che, mentre nella versione originaria la richiesta di chiarimenti e di documenti agli uffici era contemplata come possibilità, il testo definitivo recita che «il Garante *rivolge* richieste di chiarimenti», il che sottrae al Garante spazi discrezionali con riguardo all'attivazione delle

---

<sup>1</sup> Tale previsione riguardava anche le amministrazioni provinciali.

procedure *ex art.13*, e statuisce la necessità di un intervento dell'organo nell'ipotesi di segnalazione da parte del contribuente.

Tale segnalazione, evidentemente ragionevole, fondata e concreta, deve essere obbligatoriamente scritta. Sono ammissibili anche segnalazioni di persone giuridiche, in posizione di contribuenti, o di soggetti coinvolti in un rapporto con l'Amministrazione finanziaria. La segnalazione avvia il procedimento con cui il Garante chiede chiarimenti o documenti all'ufficio responsabile delle disfunzioni o delle irregolarità lamentate nella segnalazione, ovvero rilevate dal Garante in modo autonomo.

L'ufficio investito della richiesta deve rispondere entro trenta giorni. Nell'ipotesi di risposta oltre il termine normativamente previsto, il Garante può reiterare la richiesta ovvero segnalare, *ex art. 13*, comma 11°, l'inadempimento dell'ufficio o alla Direzione generale delle entrate o al Comando della Guardia di Finanza, eventualmente anche al fine di avviare un procedimento disciplinare a carico dei responsabili della violazione. Infine, il Garante può segnalare l'inadempimento al Ministro delle finanze in sede di relazione semestrale (*ex art. 13* comma 11°), oppure ancora attivare la procedura di autotutela per annullare un atto di accertamento o di riscossione, ove ne ricorrano i presupposti.

I commi 7°, 9° e 10° dell'art. 13 attribuiscono al Garante ulteriori poteri di intervento, meno pregnanti rispetto a quelli previsti dal 6° comma del medesimo art. 13. Infatti, il 7° comma prevede la possibilità di rivolgere "raccomandazioni" ai dirigenti degli uffici per una maggiore tutela del contribuente; i commi 9° e 10° individuano forme diverse di comunicazione fra il Garante e gli uffici del Fisco, che contemplano il "richiamo".

Fino al 31 dicembre 2011, l'istituto del Garante si presentava dunque come una struttura collegiale, costituita da tre membri individuati presso specifiche categorie di soggetti, collocati al di sopra delle parti per ottemperare ad una funzione specificatamente garantista.

L'evoluzione dell'istituto si è realizzata con la costituzione dell'Organizzazione nazionale del Garante<sup>2</sup>, al fine di assicurare una funzione di impulso sotto il profilo politico e giuridico. Tuttavia, l'intento di attribuire autonomia al ruolo del Garante pare perseguito in misura non rilevante, sia in quanto l'organo non dispone del potere di emanare norme di autoregolamentazione per l'esercizio delle funzioni di cui dispone, sia in quanto risulta inserito nell'ambito dell'Amministrazione Finanziaria sia, ancora, in quanto la figura del

---

2 DI TUCCI D., *Il Garante del contribuente –Autorità indipendente o difensore civico?*, in *Fisco*, n. 36/2000, pag. 1120 e ss.

Garante non appare in grado di assicurare, nella sua posizione di terzietà, una reale e imparziale difesa degli interessi del cittadino contribuente.

Ancorché l'art. 13 dello *Statuto* attribuisca al Garante una pluralità di facoltà che si traducono in accessi, raccomandazioni, richiami, richieste, segnalazioni, tali funzioni mancano di potere sanzionatorio, collocando l'organo in una posizione mediana tra monitoraggio dell'azione amministrativa e rilevazione, all'interno dei singoli procedimenti, dei comportamenti in grado di incrinare il rapporto di fiducia tra Fisco e contribuente. Per come si è visto, nelle previsioni dell'art. 13 della legge 212/2000, rileva in capo al Garante la possibilità di chiedere documenti e chiarimenti agli uffici competenti nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente.

L'ambito di operatività del Garante riguarda, sotto un primo profilo, le ipotesi in cui si siano manifestate disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli, dunque condotte poste in essere dall'Amministrazione Finanziaria al fine di reprimerle<sup>3</sup>. Una parte delle situazioni richiamate non determina tuttavia lesioni tutelabili in sede giurisdizionale, atteso che si tratta di comportamenti che non incidono sul rapporto giuridico di imposta.

L'altro ambito di operatività attiene alle c.d. *raccomandazioni* rivolte ai dirigenti degli uffici perché assicurino una migliore tutela del contribuente e una più incisiva organizzazione del servizio. Tali atti proverebbero la mancanza di un rapporto gerarchico tra Amministrazione Finanziaria e Garante, atteso che, sebbene si tratti di un atto conclusivo dell'esercizio di un'attività istruttoria, si può individuare l'esercizio di un potere indiscutibilmente orientato ad incrementare il livello di tutela del contribuente e a stimolare una più convincente organizzazione del servizio. Ai due profili di intervento richiamati, si può connettere un terzo, configurabile nel potere di accesso presso gli uffici finanziari per esercitare il controllo della funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente e anche per garantire il rispetto dei termini previsti per rimborsi e atti di liquidazione.

Il ventaglio dei poteri comprende, altresì, l'attivazione della procedura di autotutela<sup>4</sup>, che riguarda gli atti amministrativi di accertamento e quelli di riscossione notificati al

---

3 L'obiettivo del Garante non attiene tanto agli atti dell'amministrazione finanziaria, quanto agli agiti di essa, quando appaiono particolarmente suscettibili di lesione al comportamento del contribuente in tema di tutela dell'affidamento e della buona fede. ROSINI E., *Il garante del contribuente: struttura, competenze, funzioni*, in *Rass. trib.*, n. 1/2004, pag. 42 e ss.

4 L'istituto dell'autotutela individua una sua autonoma disciplina *in primis* nell'art. 68 D.P.R. n. 287/1992 e successivamente nel D.P.R. n. 107/2001. In atto, è regolamentato dall'art. 2-*quater* del D.lgs. n.564/1994,

contribuente, esclusi quelli emanati dalla Guardia di finanza che non possono essere qualificabili come *atti di accertamento*, attesa la loro natura tecnica.

L'eterogeneità dei compiti del Garante non consente una definizione unitaria delle sue funzioni, ma torna conto rilevare come l'attività dello stesso legittimi delle aspettative in capo al contribuente, ancorché non possa configurarsi un interesse meritevole di tutela giuridica. In effetti, se si concorda sulla sua richiesta di invito a procedere con riferimento all'autotutela, l'iniziativa del Garante non è produttiva di effetti immediati o diretti. Altrimenti deve concludersi per una sua eventuale impugnazione dinanzi al giudice amministrativo.

Il contribuente, ricevendo l'informazione dell'attivazione della procedura, si trova nella condizione di esercitare, atteso che manca un atto impugnabile, un'azione di carattere informativo, indirizzata a conoscerne la fase. L'atto impugnabile resta l'avviso di accertamento o di riscossione. Nell'ipotesi contraria, al Garante dovrebbe attribuirsi una funzione sostitutiva del giudice tributario, determinando una *deminutio* dell'autonomia di valutazione degli atti in capo all'Amministrazione Finanziaria, che evidentemente non può non essere ad essa riconosciuta, sia sul piano generale che in linea di principio<sup>5</sup>.

---

convertito dalla legge n. 656/1994. GIORGIANNI A., *La partecipazione del contribuente*, in *GT Riv. dir. trib.*, vol. XV, Marzo 2005, pag. 175e ss.; D'AYALA VALVA F., *Il contribuente sottoposto a verifiche fiscali e l'intervento del Garante*, in *Riv. Dir. Trib.*, n. 1/2001, pag. 185 e ss.

5 ROSINI E., *Il garante del contribuente: struttura, competenze, funzioni*, cit., pag. 46 e ss; D'AYALA VALVA F., *Il contribuente sottoposto a verifiche fiscali e l'intervento del Garante*, cit., pag. 185 e ss; CAPOLUPO S., *Manuale dell'accertamento delle imposte*, Milano, 2013, pag. 2777.