GARANTE DEL CONTRIBUENTE
IN LOMBARDIA
(Art. 13 della L. 27 luglio 2000 n. 212)

NN 6, n. 19

Milano, 23 febbraio 2023

All'On.le Presidente del Senato della Repubblica
via e-mail

All'On.le Presidente della Camera dei Deputati
via e-mail

All'On.le Presidente del Consiglio dei Ministri
via e-mail

e, p.c. All'On.le Ministro dell'Economia e delle Finanze
via e-mail

Ai Signori Garanti regionali del Contribuente
via e-mail

Prot. n. 2023/247

***OGGETTO**: Relazione annuale al Governo e al Parlamento per l'anno 2022, ai sensi dell'art. 13, comma 13-bis, della legge n. 212 del 2000.*

In adempimento a quanto previsto dall'art. 13, comma 13-bis, della Legge 27/07/2000 n. 212, si trasmette la relazione annuale, relativa all'anno 2022, del Garante del contribuente in Lombardia.

IL GARANTE DEL CONTRIBUENTE
Dott. Antonio SIMONE

Via della Moscova, 2 – 20121 Milano – tel. 0265504300 - fax 0265504899
dr.lombardia.garante@finanze.it
garante_lombardia@pec.agenziaentrate.it

GARANTE DEL CONTRIBUENTE
DELLA LOMBARDIA

(Art. 13 della L. 27 luglio 2000 n. 212)

Relazione sull'attività svolta nell'anno 2022

L'art. 13, comma 13 bis, dello Statuto dei diritti del contribuente (legge 212/2000) prevede un'interlocuzione diretta del Garante del contribuente con le Autorità centrali, disponendo che, "*con relazione annuale, il Garante fornisce al Governo ed al Parlamento dati e notizie sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuente nel campo della politica fiscale"*.

In ottemperanza al disposto di legge, viene presentata la relazione relativa all'annualità 2022.

Anche in tale periodo, l'attività dell'Ufficio è proseguita con l'ormai collaudata modalità del c.d. "*smart working*", esplicata in concreto, con l'invio al Garante, da parte della segreteria ed attraverso posta elettronica, delle segnalazioni che pervengono dai contribuenti, al fine di consentire al Garante un preliminare e personale esame dell'istanze ed assumere gli opportuni provvedimenti per l'ulteriore corso delle pratiche; infine, all'esito delle risposte degli Uffici, assumere i decreti definitori dei procedimenti instaurati. Questa modalità, sperimentata nel periodo di chiusura degli uffici per l'emergenza sanitaria in atto, ha consentito completezza e celerità di trattazione delle pratiche e si è, sorprendentemente, rivelata più efficiente e tempestiva, sul piano pratico, rispetto alla tradizionale operatività di lavoro *in loco.*

L'attività del Garante viene sinteticamente enunciata nel seguente prospetto.

Anno 2022			
Procedimenti pendenti all'inizio 2022	Pervenuti nel 2022	Definiti nel 2022	Aperti al 31.12.2022
26	495	502	19

L'elenco dettagliato dei procedimenti è consultabile nel prospetto allegato, nel quale sono anche evidenziate la tipologia dei procedimenti (liquidazione, accertamento, riscossione, rimborsi tributi erariali o locali) e gli esiti degli stessi (favorevole al contribuente, parzialmente favorevole, contrario).

Rispetto al precedente anno 2021, nel quale erano pervenuti n. 331 procedimenti, deve registrarsi un notevole aumento delle segnalazioni, ammontanti, nel 2022, a n. 495. Tale circostanza è verosimilmente connessa alla ripresa, dopo il periodo di stasi dovuto alla pandemia da Covid 19, dell'attività di accertamento e di riscossione delle amministrazioni finanziarie e degli agenti della riscossione, ed anche alla maggiore conoscenza e consapevolezza da parte dei contribuenti di poter attivare, con modalità semplici e veloci, l'intervento del Garante per la risoluzione dei loro, piccoli o grandi, problemi.

I procedimenti che hanno impegnato il Garante della Lombardia sono stati spesso complessi e difficili da risolvere ed hanno richiesto un notevole impegno personale dello stesso Garante. Al riguardo, non può non essere sottolineata la grande disparità dei numeri e della sostanziale difficoltà dei procedimenti lavorati dal Garante Lombardia rispetto a quelli di altri Garanti regionali.

Dall'ultima Relazione del MEF sull'attività dei Garanti, limitata per ora nell'anno 2020 (ma i numeri sono notevolmente superiori nell'anno 2022, a seguito della ripresa dell'attività accertativa degli Uffici finanziari), si rileva che al Garante Lombardia, secondo, nella speciale classifica per numero di istanze, soltanto al Lazio, sono pervenuti nel predetto anno, n. 315 segnalazioni, mentre ai Garanti di altre regioni, un numero di gran lunga inferiore; in 11 regioni, i numeri sono inferiori a 80, sino ad arrivare ai 37 dell'Umbria, ai 23 del Molise, ai 19 di Trento ed ai 6 della Valle d'Aosta (pag. 17). Nella Relazione ministeriale si rileva, in proposito: "*come già osservato negli anni precedenti, è evidente la differenza, in termini di istanze pervenute e dunque di mole di lavoro, tra gli uffici dei diversi Garanti. E' significativo rilevare che come nelle prime cinque regioni per numerosità d'istanze – Lazio, Lombardia. Sicilia, Veneto e Puglia – corrispondenti a circa un quarto delle sedi totali, sia pervenuta oltre la metà delle istanze 2020 (55%). Tali evidenze, confermano l'esistenza di una situazione di forte disomogeneità che vede alcune sedi impegnate nella gestione di un numero d'istanze notevolmente superiore rispetto alla media".*

Sarebbe, quindi, opportuno, ad avviso di questo Garante, che, ferma l'attuale composizione monocratica dell'Ufficio, venissero applicati agli Uffici del Garante delle regioni con maggior carico di lavoro Garanti di regioni limitrofe con minor impegno lavorativo ovvero, in alternativa, venissero create delle macro-aree di competenza, che raggruppino varie regioni (ad es., nell'area Nord-Occidentale, Lombardia,

Piemonte, Valle d'Aosta e Liguria), per modo che le relative incombenze possano essere ripartite tra plurimi uffici, determinandosi, così, una più razionale ed equa distribuzione dei carichi di lavoro. Tale soluzione consentirebbe, inoltre, di ovviare agli inconvenienti, ripetutamente segnalati, di paralisi dell'attività dell'Ufficio del Garante nei casi di impedimento, per malattia, ferie o altro, dei singoli Garanti nelle macro-aree ovvero di incompatibilità o astensione per motivi di opportunità nella trattazione di singole pratiche.

Nell'anno di riferimento, sono pervenute frequenti lamentele di contribuenti o professionisti, talvolta espresse in maniera anche veemente, circa l'estrema difficoltà di accedere o prendere appuntamenti con gli uffici dell'Agenzia delle Entrate localizzati nella regione o, comunque, di avere una risposta a richieste inviate agli stessi uffici: e tutto ciò, a seguito delle nuove disposizioni dettate per fronteggiare le perduranti conseguenze dovute alla pandemia da Covid 19: occorrerà, quindi, che l'Agenzia organizzi i servizi e le modalità dei contatti con contribuenti e professionisti in maniera più efficiente, in modo da non vanificare il principio della collaborazione richiamato nell'art. 10 dello Statuto del contribuente. Va peraltro osservato, in proposito, che, a seguito dell'intervento del Garante e grazie alla pronta risposta degli Uffici lombardi dell'Agenzia Entrate nel fornire le dovute informazioni o indicare la possibilità di utilizzare canali informativi appositamente predisposti, sono stati quasi sempre risolte le difficoltà prospettate dagli utenti dei servizi.

La collocazione fisica dell'Ufficio del Garante della Lombardia è stabilita presso la Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate, che, con suo personale, scelto nelle persone e nel numero dalla stessa Direzione, provvede anche all'assolvimento delle funzioni di segreteria e tecniche dell'ufficio. A tale proposito, va rilevato che, a partire dal 1 settembre 2022, a seguito del collocamento a riposo dell'unica segretaria addetta all'Ufficio del Garante Lombardia, sono state assegnate, ma solo part time, due funzionarie, che svolgono anche funzioni presso l'area di staff del Direttore Regionale: sarebbe evidentemente preferibile, per evitare commistioni tra le differenti attività lavorative, che il personale di segreteria fosse destinato a tempo pieno ad svolgere le mansioni riguardanti l'attività dell'Ufficio del Garante.

La legge ha cura di ribadire il ruolo di terzietà ed indipendenza del Garante rispetto all'Amministrazione finanziaria, precisando che esso è "*operante in piena autonomia*": il principio di autonomia rischia, però, di essere compromesso dalla circostanza che l'Agenzia delle Entrate, che, sempre in base alla legge, dovrebbe assicurare i servizi amministrativi e tecnici dell'Ufficio del Garante, con Circolare 23.3.2011 della Direzione Centrale Amministrazione, ha posto stringenti limiti alle dotazioni del Garante, cui viene tuttora negata l'erogazione di servizi minimi indispensabili per lo svolgimento delle sue funzioni, quali la fornitura di testi in

materia giuridico-fiscale o abbonamenti a riviste specializzate, l'accesso a banche dati per la ricerca di leggi o precedenti giurisprudenziali e persino la consultazione di fonti d'informazione via internet. Ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, il Garante, ove avesse bisogno di effettuare ricerche e consultazioni di qualsiasi genere, deve rivolgersi alla propria Segreteria, che gliele effettua per suo conto: sarebbe, invece, preferibile, anche per evitare dispendio di tempo ed energie, che il Garante potesse effettuare direttamente le ricerche che ritiene necessarie per l'espletamento dei suoi compiti.

Si auspica, inoltre, che, per meglio garantire l'immagine di terzietà dell'Ufficio del Garante, lo stesso venga allocato all'esterno, per es. presso la Commissione Tributaria Regionale, con la disponibilità di una segreteria scelta tra il personale del Ministero delle Finanze anziché dell'Agenzia delle Entrate e con risorse autonome, fissate con decreto annuale del Ministro.

Nelle relazioni relative agli anni passati, era stato ripetutamente segnalato che l'Ufficio del Garante della Lombardia, al pari di quelli degli altri Garanti, era privo di una casella di posta elettronica certificata (PEC): accadeva quindi che, se i contribuenti si rivolgevano al Garante utilizzando tale modalità di comunicazione, la segreteria non era in grado di interloquire con gli stessi, se non reperendo, a volte con molta difficoltà, differenti recapiti di posta elettronica ovvero di posta ordinaria o anche meramente telefonici. A questa anomalia, si è posto finalmente rimedio, a partire dal 19 aprile 2021, con l'istituzione di apposita casella PEC, integrata nel sistema di protocollo in uso alla Direzione Regionale. A tal proposito, sono state espresse, al pari di altri Garanti, delle perplessità sulla circostanza che la casella di posta elettronica certificata contenga, dopo l'indicazione del Garante regionale, l'intestazione *"@pec.agenziaentrate.it*." Sarebbe stato, invero, più opportuno, a salvaguardia dell'immagine esteriore di terzietà ed indipendenza del Garante rispetto all'Agenzia - uffici, troppo spesso, nella visione di molti contribuenti, confusi e sovrapposti tra loro - prevedere che la porzione finale della casella PEC contenesse l'indicazione del Garante del contribuente anziché dell'Agenzia Entrate nonché, per garantire la riservatezza degli atti del Garante, che venisse istituito un protocollo separato per la gestione della corrispondenza in entrata ed in uscita per lo specifico Ufficio del Garante. La questione è comunque rimessa alla valutazione degli organi centrali dell'Agenzia delle Entrate, che sono stati già interessati della stessa per addivenire ad una soluzione del problema.

Una questione da definire legislativamente è quella che riguarda la compatibilità e la possibile sovrapposizione di funzioni tra le figure del Garante regionale di cui all'art. 13 dello Statuto ed il Difensore Civico regionale, eventualmente istituito presso l'Ente regionale ai sensi dell'art. 16 della legge 127/1997 (c.d. Bassanini bis). Ad es., in

Lombardia, il Difensore regionale svolge anche la funzione di Garante del contribuente a riguardo di tributi regionali, con compiti e poteri d'intervento, esattamente coincidenti con quelli del Garante istituito con lo Statuto del contribuente (artt. 22 e segg. legge regionale Lombardia del 14.7.2003 n.10). Sul piano della prassi, sono sorti dei problemi nell'anno decorso a motivo di alcuni disfunzioni nel servizio di riscossione dei tributi regionali, quale, ad es., la tassa automobilistica (c.d. bollo auto), demandato a concessionari: sia l'ufficio tributi della Regione Lombardia che i concessionari non hanno fornito alcuna risposta alle richieste di chiarimenti, che, a seguito di istanze di contribuenti, venivano inviate dal Garante ex art. 13 dello Statuto del contribuente. E' stato quindi necessario trasmettere le predette istanze al Difensore regionale perché svolgesse tutte quelle incombenze che il Garante del contribuente era impossibilitato ad effettuare.

Anche la problematica della competenza territoriale del Garante è rimasta non esattamente perimetrata dal legislatore. Gli Uffici del Garante si comportano, al riguardo, in maniera differente: alcuni ritengono che la competenza del Garante sia ancorata alla provenienza dell'atto tributario da un Ufficio finanziario collocato nell'ambito della Regione; altri, invece, prescindono dalla provenienza soggettiva dell'atto e fanno invece riferimento al domicilio fiscale del contribuente, che potrebbe essere collocato in regione diversa da quella in cui ha sede l'ufficio fiscale ovvero essere mutato rispetto ai tempi di insorgenza dei presupposti d'imposta. L'intervento del legislatore porterebbe chiarezza sul punto, evitando prassi e comportanti difformi tra i vari Garanti regionali nell'ambito nazionale.

In più occasioni è emersa una situazione di interventi a macchia di leopardo dei vari Garanti operanti nel territorio nazionale, con comportamenti non sempre coerenti e coordinati tra loro. Di qui, la necessità di stabilire un raccordo tra i Garanti regionali, soprattutto in questioni che richiedono una valutazione unitaria. E' stata così costituita, su base volontaria, l'Associazione Nazionale dei Garanti del Contribuente, che ha sinora svolto una meritoria attività informativa tra i vari Garanti regionali, ad es. facendo circolare tra tutti alcuni provvedimenti significativi emessi da alcuni ovvero indicando e facendo conoscere prassi adottate nei diversi territori. Sarebbe opportuno disciplinare normativamente la questione, prevedendo che l'Organo direttivo dell'Associazione, raccogliendo le segnalazioni periodiche dei Garanti, le facesse confluire in un unico documento, costituente la relazione sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuente, da consegnare annualmente al Governo ed al Parlamento ex art. 13, comma 13 bis, dello Statuto. L'Associazione potrebbe anche provvedere alla redazione di un Massimario annuale delle risoluzioni dei Garanti del contribuente nelle varie regioni su questioni di interesse generale.

Qualche problema si è posto in situazioni dalle quali potrebbero emergere profili di incompatibilità o di temporaneo impedimento del Garante: non è infatti prevista una funzione vicaria da parte di altro soggetto, anche per situazioni o periodi temporali circoscritti. Una possibile soluzione, che comunque richiede un intervento legislativo, potrebbe essere quella di prevedere l'assunzione di un provvedimento urgente del Presidente della CTR (lo stesso soggetto che procede alla nomina del Garante), al fine di designare, per periodi limitati ed ove se ne ravvisi la necessità, un sostituto del Garante. In alternativa, potrebbe essere prevista la competenza del Garante della Regione il cui capoluogo è più vicino alla Regione del Garante impedito o incompatibile. Ogni problema sarebbe peraltro risolto se, come sopra auspicato, si provvedesse ad una stabile applicazione di Garanti di regioni limitrofe ovvero all'istituzione delle macro-aree di competenza.

Le segnalazioni pervenute nel periodo di riferimento sono state, in prevalenza, volte a sollecitare l'esercizio dell'autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria ed il rimborso di imposte indebitamente pagate.

Quanto alle prime, occorre dare atto che le Amministrazioni finanziarie coinvolte nelle relative richieste hanno provveduto, quando ne ricorrevano i presupposti, ad annullare o rettificare l'atto tributario che presentava profili di non conformità alla legge. In questo settore, appare verosimile ritenere che le disposizioni impartite dagli organi centrali circa l'attuazione di una effettiva *compliance,* a riguardo delle ragioni del contribuente, abbiano dato un qualche frutto.

La sentenza n. 181/2015 della Corte Costituzionale - che ha avallato l'indirizzo giurisprudenziale della Corte di Cassazione, secondo il quale l'esercizio dell'autotutela da parte dell'Amministrazione, non costituendo, a differenza della via giudiziale, uno strumento di tutela del contribuente, è basato su valutazioni largamente discrezionali e non esiste un dovere, giuridicamente tutelabile, di pronunciarsi sull'istanza - ha conferito un ulteriore risalto all'intervento del Garante: invero, se il contribuente si rivolge al Garante e questi trasmette apposita richiesta di chiarimenti all'Amministrazione finanziaria, la stessa, in questo caso, ha il dovere di rispondere e di spiegare le ragioni del rifiuto di autotutela. Il Garante assumerà i propri provvedimenti, che sono soltanto sollecitatori o persuasivi, ma almeno il contribuente avrà potuto conoscere quella che è la posizione dell'Amministrazione, cui può prestare acquiescenza ovvero contestare con ricorso dinanzi al Giudice.

Per quel che riguarda i rimborsi, gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate in genere rispondono affermando che le relative pratiche saranno esaminate secondo l'ordine cronologico di arrivo delle domande oppure che il rimborso è stato già convalidato a

livello periferico, ma la materiale erogazione della somma sarà effettuata dagli organi centrali.

Queste risposte non sempre soddisfano il contribuente, le cui aspettative sul punto sono cariche di emotività. Il ragionamento che fa il contribuente è il seguente: "*se io tardo a pagare le imposte dovute, mi vengono applicate delle sanzioni; se, invece, l'Amministrazione tarda a restituire imposte indebitamente percepite, non accade nulla, i tempi del rimborso non sono stabiliti e l'erogazione degli stessi viene rimessa alla discrezionalità dell'ente*". Viene quindi percepita una differenza di trattamento tra Amministrazione tributaria e Contribuente, che lede l'immagine di terzietà e imparzialità dello Stato nei confronti dei vari soggetti e pregiudica quel rapporto di collaborazione e buona fede tra fisco e contribuente, che, invece, lo Statuto mira a salvaguardare. Sarebbe pertanto auspicabile una maggiore tempestività dell'Amministrazione finanziaria nell'assicurare ai contribuenti, provvedendo anche d'ufficio, il rimborso delle somme dovute. Anche l'immediata esecutorietà delle sentenze di condanna dell'Amministrazione al pagamento di somme in favore del contribuente (art. 69 del D.L.vo 546/92, nel testo modificato dal D. L.vo 156/2015) non sempre trova puntuale applicazione da parte degli Uffici finanziari.

Nell'anno di riferimento, non sono state riscontrate evidenti disfunzioni, irregolarità, prassi anomale o comportamenti scorretti dal parte degli Uffici finanziari; solo in particolari situazioni, peraltro di numero assai contenuto, è stato verificato che, in applicazione di criteri estremamente rigidi o formali, il rapporto di fiducia tra contribuente ed Amministrazione finanziaria era stato, in concreto, incrinato o fortemente inciso: in casi siffatti, il Garante, sprovvisto di poteri ablativi del provvedimento dell'Amministrazione, si è limitato, nel proprio parere, a prendere atto di tale non favorevole situazione.

La tempestività delle risposte degli uffici finanziari interessati dalle richieste di chiarimenti avanzate dal Garante si attesta a livelli del tutto soddisfacenti, nel rispetto del termine dei 30 giorni previsto dallo Statuto e, talvolta, con apprezzabile diligenza, assicurata nel volgere di appena qualche giorno.

Quanto alla politica fiscale adottata nel periodo preso in considerazione (anno 2022), va rilevato che, con legge 31.8.2022 n. 130, entrata in vigore il 16.9.2022, sono state apportate significative innovazioni in materia di giustizia tributaria, sia nell'aspetto ordinamentale che in quello processuale. E così, è stata creata la figura del magistrato professionale di ruolo, con previsione di un concorso pubblico per l'accesso e con la possibilità di passaggio in ruolo di magistrati appartenenti alla giustizia ordinaria, amministrativa e contabile, temporaneamente affiancati dagli attuali giudici tributari onorari; è stata introdotta una nuova denominazione delle Commissioni Tributarie,

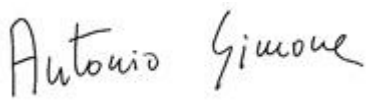
ora chiamate Corti di Giustizia Tributaria di I e II Grado; è stata inserita nel processo la prova testimoniale e sono state varate nuove disposizioni sulla conciliazione giudiziale.

La riforma va complessivamente valutata con favore, anche se è sembrata affrontare i problemi in forma assai timida ed incompleta: essa, infatti, si è limitata ad innestare, sul preesistente corpo della normativa ordinamentale e processuale della giustizia tributaria (D. Lgs 545 e 546 del 1992), alcune modifiche, da tempo auspicate, mentre sarebbe stato preferibile riformare *ab imis* l'intero sistema, prevedendo, da subito, anche attraverso concorsi interni riservati ai giudici in servizio, un autonomo ruolo di magistrati professionali, con esclusione di ogni tipo di magistratura onoraria, il potenziamento delle funzioni del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria e un vero e proprio codice del processo tributario, alla stregua di quelli civile ed amministrativo. Il tempo dirà quali saranno stati gli effetti delle introdotte innovazioni.

L'art. 13 dello Statuto del contribuente prevede l'invio di relazioni periodiche, semestrali e annuali, da parte del Garante del contribuente.

Tutte queste relazioni hanno lo scopo di dar conto e far meglio conoscere ai vari organi cui sono dirette quali sono le situazioni difficili o critiche che via via vengono profilandosi nel rapporto tra fisco e contribuente: si può dire che, nelle periodiche relazioni del Garante, si può cogliere e percepire quello che è "*l'umore*" del contribuente in un determinato periodo storico e nelle varie regioni d'Italia.

A queste relazioni, ove riscontrate esatte le situazioni segnalate, dovrebbero, invero, seguire provvedimenti concreti per porvi rimedio, sempre nell'intento di mantenere, ed anche rafforzare, il corretto rapporto di fiducia fra fisco e contribuente. Invece, nella pratica, deve riscontrarsi che le segnalazioni del Garante rimangono "*lettera morta*" e vanno a riempirsi di polvere negli archivi: il Ministro delle finanze presenta, sì, la sua relazione annuale al Parlamento, nella quale passa in rassegna l'attività dei Garanti e fornisce un quadro riassuntivo, anche con dati statistici, dell'attività dagli stessi compiuta: non risulta, però, che vi siano stati interventi per rimediare a situazioni di vistose inadempienze da parte dell'Amministrazione finanziaria, quali, ad es., in materia di consistenti ritardi nei rimborsi di imposte indebitamente percepite oppure di denegata autotutela in casi di evidente infondatezza dell'atto di accertamento o di riscossione delle imposte, con l'apprestamento dei rimedi necessari per un pronto soddisfacimento delle ragioni del contribuente. Si auspica, pertanto, un cambiamento di rotta nell'indirizzo del Ministero delle Finanze e del Parlamento per una maggiore considerazione del contribuente e della figura del Garante, che è istituzionalmente chiamata a tutelarlo.

Milano, 20 febbraio 2023

Il Garante del Contribuente