



GARANTE DEL CONTRIBUENTE
PER LA PUGLIA

NN 6, n. 238

Bari, 21 aprile 2026

- All' On.le Presidente del Senato della Repubblica
Palazzo Madama
Piazza Madama
00186 ROMA
PEC: amministrazione@pec.senato.it
- All' On.le Presidente della Camera dei Deputati
Palazzo Montecitorio
Piazza Montecitorio
00186 ROMA
PEC: camera_protcentrale@certcamera.it
- All' On.le Presidente del Consiglio dei Ministri
Palazzo Chigi
Piazza Colonna, 370
00186 ROMA
PEC: presidente@pec.governo.it
- e, p.c. All' On.le Ministro dell'Economia e delle Finanze
Via XX Settembre
00187 ROMA
PEC: mef@pec.mef.gov.it

Prot. n. 1161 / 2026
All. 1 (uno)

Oggetto: *Trasmissione della relazione annuale per l'anno 2025.*

In ottemperanza al disposto di cui all'art. 13, comma 13-bis, legge 27 luglio 2000, n. 212, si trasmette la relazione sull'attività svolta da questo Ufficio nell'anno 2025.

Con osservanza.

**IL GARANTE DEL CONTRIBUENTE
PER LA PUGLIA**
Dott. Ennio Attilio Sepe

“Firma autografa sostituita da indicazione a mezzo stampa, ai sensi dell'art. 3, c. 2, D.Lgs. 39/93”.

Via G. Amendola 201/7 – 70126 BARI – tel. 080/5490099; fax 06/50763142
PEC: garante_puglia@pec.agenziaentrate.it - E-mail: dr.puglia.garante@agenziaentrate.it



GARANTE DEL CONTRIBUENTE PER LA PUGLIA

Prot. n. 1160 / 2026 del 21 aprile 2026

RELAZIONE ANNUALE – Anno 2025
(ai sensi dell'art. 13, comma 13-bis, Legge n. 212/2000)

LA RIFORMA DEL GARANTE

La legge delega della riforma fiscale n. 111 del 2023, all'art. 4, lett. i), ha previsto la soppressione dell'attuale figura del Garante regionale per sostituirla con la figura di un Garante nazionale.

Il principio ha ricevuto attuazione con il decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 219, recante "*Modifiche allo statuto dei diritti del contribuente*" che, all'art 1, comma 8, lett. p), ha sostituito l'art. 13, introducendo la nuova disciplina del Garante nazionale del contribuente, che sarebbe dovuta entrare in vigore non oltre il 31 dicembre 2024 con l'adozione del previsto regolamento.

Non essendo stato ancora emanato tale regolamento, fino alla sua entrata in vigore continuerà ad operare l'attuale Organo regionale.

La prima osservazione attiene alla formulazione della legge delega della riforma del Garante che appare priva dei principi e dei criteri cui deve conformarsi il decreto di attuazione, in violazione dell'art. 76 della Costituzione, con il conseguente problema di costituzionalità della legge delegata, cui è stata demandata genericamente di "*prevedere l'istituzione e la definizione dei compiti del Garante nazionale del contribuente*".

Esaminando poi la nuova normativa, la prima valutazione che si trae è quella di un forte indebolimento della funzione di controllo dell'attività dell'amministrazione finanziaria esercitata dal Garante nell'assicurare sia il rispetto del principio di legalità sia l'osservanza degli obblighi di correttezza e trasparenza della sua azione.

Innanzitutto, in termini di indipendenza della nuova figura, non può non rilevarsi che, a differenza del precedente sistema che affidava la scelta e la nomina del Garante ad un'autorità giudiziaria, quale il presidente della Commissione tributaria regionale (oggi Corte di giustizia tributaria di secondo grado), il potere di scelta e nomina è stata conferita dalla riforma al Ministro dell'economia e delle finanze, vale a dire al titolare sostanziale di quegli interessi sui quali il nuovo organo sarà chiamato ad esprimersi. Ed è nota la giurisprudenza della Corte costituzionale sull'importanza che riveste il sistema di nomina sull'indipendenza di un organo di controllo (come in sede di nomina di un giudice). Pertanto, appare soltanto formale l'affermazione che il Garante "*opera in piena autonomia*", se viene nominato da un'autorità per la quale è ravvisabile un conflitto di interesse, in contrasto proprio con l'esigenza di garantirne l'indipendenza e l'autonomia.

A ciò si aggiunga che la struttura amministrativa del suo ufficio è costituita dal personale dello stesso Ministero su cui dovrebbe esercitare il controllo.

Il nuovo Garante è stato istituito come organo monocratico ed è naturale chiedersi come può un tale organo far fronte ad un numero di istanze che, dall'ultima relazione ministeriale sulla sua attività, relativa al 2021, "*a livello nazionale*", ammontano a 3.024, con un *trend* in aumento rispetto al precedente anno di circa il 12%, per cui è da ritenere fondatamente che a fine 2024 è stato largamente superato il numero delle 4.000 istanze.

Pertanto, l'efficacia dell'azione del Garante, determinata dalla rapidità dei suoi interventi, che rappresentano per il contribuente una difesa avanzata rispetto alla proposizione del ricorso in sede giudiziaria, sarà senz'altro gravemente compromessa.

La immediatezza dell'intervento dell'attuale Garante è stata inoltre favorita dalla diretta conoscenza dei problemi fiscali, che necessariamente manca ad un organo nazionale, delle varie realtà regionali, data anche la molteplicità degli enti impositori locali (Regione, Consorzi di bonifica, Camere di commercio ...).

Infine, ha destato non poco stupore un comunicato con il quale il Consiglio dei Ministri ebbe ad annunciare che il nuovo Garante avrà funzioni più ampie che in passato, in quanto oltre ad esser rimasto privo di poteri coercitivi e sanzionatori, gli sono stati sottratti anche i più modesti poteri di cui erano dotati i Garanti regionali: non potrà più promuovere l'autotutela né tantomeno le iniziative disciplinari nei confronti dei funzionari dell'amministrazione.

Pertanto, come è stato detto, il Garante, lungi dall'essere diventato un'*Authority*, sarà una sorta di "*ventriloquo*" di quella stessa amministrazione della quale dovrebbe assicurare la funzionalità, l'efficacia e l'esercizio non arbitrario delle attribuzioni.

Meraviglia, infine, che nonostante la minorata funzione di controllo del nuovo Organo che fino ad oggi ha rappresentato in generale una sicura figura di riferimento per una tutela avanzata del contribuente, gli Ordini professionali interessati a tale tutela non abbiano svolto alcuna efficace azione a difesa dell'attuale Organo regionale, divenuto con la innovazione una figura soltanto formale.

FUNZIONE DEL GARANTE

In una visione della pubblica amministrazione in cui i suoi organi non hanno ancora la piena consapevolezza del dovere di rendere un servizio a favore dei cittadini e questi, nei rapporti con la stessa, vengono a trovarsi di fatto in quella di titolari di diritti, importante è stata la figura dell'attuale Garante del Contribuente nel tutelare di tali diritti quelli di natura fiscale prevalentemente a richiesta degli interessati, bisognosi di aiuto per ripristinare le garanzie ad essi riconosciute. Esistono numerose norme che stabiliscono i diritti del contribuente, norme che spesso non vengono osservate, ed in ragione di ciò il cittadino può rivolgersi al Giudice, con i tempi ed i costi richiesti da

un'azione giudiziaria, ma ancor prima può rivolgersi al Garante, in forma del tutto gratuita e senza il rispetto di particolari procedure.

Quest'organo ha svolto appunto una funzione di garanzia per il contribuente che lamentasse la non corretta applicazione delle disposizioni fiscali ed un comportamento degli uffici chiamati ad osservarle tale da incrinare *“il rapporto di fiducia tra cittadini e Amministrazione finanziaria”*. La sua attività è stata svolta a tutela di una specifica parte: il cittadino in presenza di un problema di carattere fiscale.

Ciò nonostante, al Garante non sono stati attribuiti poteri coercitivi o sanzionatori nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. Pertanto, in caso di errori commessi, a suo giudizio, da parte dell'ente impositore o del soggetto della riscossione, egli, pur non potendo costringerli a correggerlo né potendo annullare i loro atti come potrebbe fare un giudice, ha esercitato un potere istruttorio nei confronti dell'Autorità fiscale e, se del caso, di sollecitazione e di segnalazione di attività scorrette o illegittime agli Organi di competenza. Poteri oggi limitati a mere raccomandazioni e richiami, senza alcun obbligo di riscontro da parte dei destinatari.

Nel precedente quadro normativo si è posto il problema, non più sussistente a seguito dell'entrata in vigore della riforma, di quale fosse la conseguenza della mancata risposta da parte degli uffici competenti alla richiesta di documenti o di chiarimenti e, in particolare, se tale condotta fosse suscettibile di integrare il reato di omissione di atti d'ufficio previsto dal secondo comma dell'art. 328 C.P.

Non si è ignorata la consolidata giurisprudenza della Corte di cassazione penale (sent. n. 10110/2019; n. 797/1999), secondo la quale la previsione di tale articolo non si estende ai rapporti tra pubbliche amministrazioni. Tuttavia, ove si volesse ritenere che il Garante faccia parte, sia pure in senso lato, dell'Amministrazione finanziaria, essa non avrebbe potuto trovare applicazione nel caso di specie per due ordini di motivi.

Il primo è che la richiesta mirava semplicemente ad ottenere documenti o chiarimenti dagli uffici competenti e non ad attivare un procedimento con la lesione sia del canone della tipicità degli atti della pubblica amministrazione, secondo cui occorre invece uno specifico conferimento di attribuzioni per poter partecipare ad un procedimento, sia del principio di buon andamento, producendo una superfetazione procedimentale, poiché le richieste previste dall'art. 328, secondo comma, C.P. potrebbero inserirsi, in maniera atipica ed imprevedibile in qualunque fase dell'attività amministrativa, nonostante che le scansioni di queste fasi siano compiutamente disciplinate quanto alla partecipazione delle amministrazioni coinvolte.

Il secondo ordine di motivi era che la richiesta del Garante, nel suo compito di mediazione tra contribuente e fisco, mirava a tutelare l'interesse del privato cittadino che a lui si era rivolto per il ripristino delle proprie garanzie.

E' appena il caso di aggiungere che se non si fosse considerata doverosa la risposta da parte degli uffici competenti alla richiesta del Garante, per la quale la Legge n. 212 del 2000 assegnava il termine di trenta giorni, sarebbe venuta meno l'unica fonte informativa diretta che consentisse di conoscere le ragioni del comportamento osservato dall'ufficio nei rapporti con il contribuente e, quindi, la possibilità per il Garante di svolgere il suo intervento, *cognita causa*, in favore dello stesso a tutela – si ripete – di un interesse che facendo a lui capo era di natura privata.

ATTIVITÀ SVOLTA

Le richieste d'intervento giacenti al 31 dicembre 2024 erano 193. Nel 2025 ne sono sopravvenute 599. L'aumento rispetto all'anno precedente è dipeso soprattutto dal numero delle istanze presentate al Garante in materia di contributi di bonifica.

Su di un totale di 792 pratiche ne sono state definite nell'anno 517, con una pendenza al 31 dicembre 2025 di n. 275 controversie.

A seguito dell'intervento del Garante, la definizione è avvenuta con accoglimento delle richieste del contribuente in numero di 121, cui vanno sommate altre 25 con accoglimento parziale. Sono state definite dagli enti impositori con esito contrario al contribuente 304 pratiche, mentre 67 sono state definite per rinuncia del contribuente o altri motivi.

È stata espletata attività istruttoria, tranne i casi di incompetenza, in tutte le pratiche pervenute, con richieste rivolte ai vari Organi dell'Amministrazione finanziaria, alle Regioni, ai Comuni, ai vari i Enti impositori (Camere di Commercio, Consorzi di Bonifica, etc.) ed ai contribuenti.

CONSIDERAZIONI E RILIEVI

La tipologia dei ricorsi presentati in questo anno può ritenersi in buona parte analoga a quella dei precedenti

Rimangono prevalenti le richieste di attivazione dell'autotutela.

A fronte di tali richieste e degli inviti rivolti dal Garante, in particolare, all'Amministrazione finanziaria per l'annullamento in autotutela degli atti riscontrati illegittimi, si è registrato in passato per lo più una indisponibilità della stessa al ritiro dell'atto, totale quando questo è divenuto definitivo, nonostante il potere di annullamento trovi un limite soltanto di fronte ad una definitività derivante da cosa giudicata.

Pertanto, assolutamente necessaria è stata la riforma dell'istituto dell'autotutela con l'introduzione degli artt. 10-*quater* e 10-*quinquies* nello Statuto del contribuente da parte del d.lgs. n. 219/2023, nell'auspicio che ciò comporti una maggiore disponibilità dell'Amministrazione al ritiro dell'atto illegittimo, in particolare nei casi di autotutela facoltativa.

Rilevante l'incremento nell'anno dei ricorsi presentati dai proprietari di fondi già facenti parte dei quattro Consorzi di Bonifica accorpati nell'unico Consorzio di Bonifica CENTRO SUD PUGLIA, operante dal 1° gennaio 2024. La causa di tale operazione va evidentemente ravvisata, come già rilevato, in un alto grado di inefficienza e di autoreferenzialità degli enti preesistenti ed in un'attività legislativa e amministrativa della Regione che, quanto meno per il passato, non è intervenuta con disposizioni chiare e coerenti e con adeguati controlli.

Si auspica che con l'istituzione del nuovo Consorzio "CENTRO SUD PUGLIA", previsto dalla L.R. n. 1 del 3 febbraio 2017 e successive integrazioni e modificazioni, che ha assunto le funzioni dei Consorzi di Bonifica soppressi (Arneo, Ugento Li Foggi, Stornara e Tara, Terre d'Apulia), si risolvano le disfunzioni ed inefficienze del passato.

Notevole l'aumento dei ricorsi in materia di tributi locali, in particolare comunali soprattutto per le imposte immobiliari e la tassa rifiuti.

Rimarchevole anche il numero di ricorsi avverso atti esecutivi attivati per tasse auto prescritte, prassi, questa, illegittima e rispetto alla quale potrebbero profilarsi responsabilità di natura contabile.

Permane il crescente disagio dei contribuenti nei casi di mancata osservanza da parte delle Amministrazioni destinatarie dei provvedimenti del Garante ed anche degli ingiustificati ritardi nella erogazione dei rimborsi. Riguardo ad essi riesce di difficile comprensione per il cittadino l'assenza di poteri coercitivi o sanzionatori dell'Autorità chiamata a valutare la legalità degli atti degli Uffici fiscali.

A volte le lagnanze del contribuente hanno riguardato comportamenti poco collaborativi e disponibili del personale dell'Agenzia delle Entrate a fronte della richiesta di chiarimenti e di accesso ai documenti d'ufficio.

È stato escluso che il Garante per il contribuente possa prestare attività consultiva di fronte ad atti dell'Amministrazione finanziaria o degli Enti locali, potendo egli intervenire soltanto allorché siano denunciati provvedimenti illegittimi o comportamenti scorretti oppure prassi anomale dell'Amministrazione finanziaria o degli Enti locali, suscettibili di incrinare il rapporto di fiducia tra i cittadini e tali soggetti.

QUESTIONI RILEVANTI

IMPOSTE DIRETTE

1) IRPEF

1.1 In tema di imposta sul reddito è stata richiamata la giurisprudenza consolidata della S.C., secondo la quale *“in base al combinato disposto dagli artt. 23 e 34 del d.P.R. n. 917 del 1986, il reddito degli immobili locati per fini diversi da quello abitativo - per i quali opera, invece, la deroga introdotta dall’art. 8 della l. n. 431 del 1998 - è individuato in relazione al reddito locativo fin quando risulta in vita un contratto di locazione, con la conseguenza che anche i canoni non percepiti per morosità costituiscono reddito tassabile, fino a che non sia intervenuta la risoluzione del contratto o un provvedimento di convalida dello sfratto”* (Cass. 19240/2016; 651/2012).

IMPOSTE INDIRETTE

1) IMPOSTA DI REGISTRO

1.1 Quanto all’annullamento della pretesa tributaria per la ritenuta decadenza dall’agevolazione *“prima casa”* richiesta dal contribuente, si è rilevato che l'imposta di registro liquidata dall'ufficio a seguito dell'accertata insussistenza dei presupposti del trattamento agevolato previsto in relazione all’acquisto della *“prima casa”*, applicato al momento della registrazione dell’atto di trasferimento della proprietà di un bene immobile, va qualificata come imposta *“complementare”*, per cui va accertata nel termine triennale previsto dall’art. 76, comma 2, TUIR (Cass. 2400/2017), termine osservato, nella fattispecie, dall’Agenzia delle Entrate.

CONTRIBUTI

1) CONTRIBUTO UNIFICATO

1.1 È stato ribadito che il termine di prescrizione è quello ordinario di dieci anni. L’invito al pagamento è notificato da Equitalia Giustizia, cui sono state affidate le attività esecutive funzionali al Recupero Crediti di Giustizia e che quindi provvede alla successiva notifica della cartella di pagamento.

TRIBUTI LOCALI

1) BOLLO AUTO

1.1 Ai fini del rimborso del bollo auto, è stato ribadito che la richiesta di rimborso va presentata al competente ufficio provinciale ACI, per effetto di specifica convenzione

tra Regione Puglia ed ACI, entro il termine di prescrizione del 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui doveva essere effettuato il pagamento, ai sensi dell'art. 5, D.L. 953/1982.

1.2 Nel caso esaminato, la Regione aveva ritenuto che, nonostante la comunicazione del trasferimento di proprietà dell'auto, non essendo stato trascritto tale trasferimento al PRA, il precedente proprietario era obbligato ugualmente al pagamento della tassa auto, richiamando l'art. 96 del Codice della strada. Si è rilevato che l'art. 96 riguarda il caso del proprietario che omette il pagamento della tassa per almeno tre anni consecutivi, con conseguente notifica da parte dell'Ente impositore dell'avviso di avvio del procedimento ivi previsto, che, in assenza di giustificato motivo e ove non sia effettuato il pagamento entro trenta giorni, sfocia in una richiesta all'Ufficio competente di cancellazione di ufficio dall'archivio nazionale dei veicoli e dal PRA. Nel caso in esame, invece, nonostante la comunicazione della vendita del veicolo non era stata annotato l'avvenuto trasferimento di proprietà nel PRA. Per cui, in virtù dell'art. 5, comma 32°, del D.L. 30 dicembre 1982, n. 953, nel testo sostituito dalla L. di conversione 28 febbraio 1983, n. 53, risultando il venditore ancora proprietario del veicolo dal pubblico registro automobilistico, è stato dalla Regione tenuto al pagamento della tassa di circolazione. Di contro si è affermato che, una volta comunicato il trasferimento di proprietà del veicolo, l'Ufficio non può *ad libitum* omettere di effettuare l'annotazione del trasferimento con efficacia dalla suddetta comunicazione, determinando così la continuazione dell'obbligo del pagamento in capo al precedente proprietario, sul quale non debbono gravare i ritardi dell'Amministrazione nel registrare la nuova situazione.

2) CONTRIBUTI DI BONIFICA

2.1 Essendo stata dedotta eccezione di illegittimità della cartella di pagamento di contributi consortili di bonifica non preceduta da avviso di accertamento, si è evidenziato che, secondo la giurisprudenza costante della S.C., i contributi di bonifica sono riscossi mediante ruolo secondo le norme che regolano l'esazione delle imposte dirette, in forza dell'art. 21 del r.d. n. 215 del 1933, con la sola notificazione della cartella di pagamento ed esclusione della preventiva notifica degli atti impositivi (Cass. 19192/2021; 22483/2022; 16118/2023).

2.2 In ordine, poi, all'esclusione del pagamento dei contributi per asserita assenza di benefici diretti e specifici, si è richiamata la giurisprudenza consolidata della stessa S.C., secondo cui, con l'inclusione del fondo nel perimetro di contribuenza, a norma degli artt. 860 c.c., 10 e 17 del r.d. n. 215 del 1933, il proprietario acquista la qualità di consorziato e, quindi, di soggetto passivo del tributo, sicché il Consorzio è esonerato dall'onere di provare il beneficio che si presume apportato al fondo in via diretta e specifica o anche solo potenziale e che deve tradursi in una qualità (e quindi in un incremento di valore) di esso (v., tra le tante, Cass. 8770/2009; 9099/2012; 23220, 24066, 24070 e 27057/2014; 23815/2015). Pertanto, a fronte di tale presunzione, il

contribuente deve fornire la prova contraria dell'assenza di benefici diretti e specifici agli immobili di sua proprietà per l'annualità indicata, nella fattispecie rimasta inevasa.

2.3 Infondata è stata ritenuta la eccezione di illegittimità di una cartella di pagamento notificata dal Consorzio di Bonifica CENTRO SUD PUGLIA per un'annualità di spettanza del Consorzio Speciale per la Bonifica di ARNEO, in quanto il primo è divenuto operativo in virtù della delibera della Giunta Regionale n. 1100 del 31 luglio 2023 a far data dal 1° gennaio 2024, ai sensi delle leggi della Regione Puglia n.1 del 3 febbraio 2017 e n. 38 del 20 settembre 2017, subentrando senza soluzione di continuità nell'esercizio funzioni consortili dei quattro Consorzi soppressi, tra cui quello di ARNEO. Si è trattato di una successione ex lege del nuovo Consorzio nella totalità dei rapporti giuridici in essere con i precedenti Consorzi commissariati, situazione, questa, che essendo intervenuta, appunto, *ope legis* si presume conosciuta dai consorziati interessati.

3) DIRITTI CAMERALI

3.1 Quanto ai crediti per diritti annuali ritenuti prescrivibili nel termine ordinario di dieci anni dalle Camere di Commercio, si è richiamata la giurisprudenza ormai consolidata della S. C. che ha stabilito in cinque anni il relativo termine di prescrizione, trattandosi della prestazione periodica annuale ai sensi dell'art. 2948, n. 4), c. c. (Cass. 14244/2021; 22892/2022; 34890/2023), con scadenza entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è intervenuta la violazione, fondata sulla previsione del corrispondente termine fissato, in via generale per l'irrogazione delle sanzioni dall'art. 20, comma 3, d.lgs. 472/1997 e 10, D.M. 54/2005.

4) TARI

4.1 Era stata richiesta dal contribuente l'applicazione del comma 646 dell'art. 1, l. n. 147/2013 secondo cui *“relativamente all'attività di accertamento, il comune, per le unità immobiliari iscritte o iscrivibili nel catasto edilizio urbano, può considerare come superficie assoggettabile alla TARI quella pari all'80 per cento della superficie catastale determinata secondo i criteri stabiliti dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 138”*. Tale applicazione è stata esclusa nel caso di specie, avendo il Comune confermato l'avviso di accertamento emesso a seguito del rilevamento di una maggiore superficie, a norma dell'art. 1, comma 645, l. n. 147/2013 e art. 8, comma 1, del Regolamento Comunale TARI vigente, dovendosi assoggettare al tributo la superficie calpestabile delle unità immobiliari a destinazione ordinaria fino alla compiuta attivazione delle procedure per l'allineamento tra i dati catastali di tali unità e i dati riguardanti la toponomastica e la numerazione civica interna ed esterna di ciascun comune, ai sensi del citato art. 8, comma 1, del Regolamento Comunale.

5) TOSAP

5.1 È stata richiamata la sentenza 7 maggio 2020, n. 8628, delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione che hanno stabilito che il soggetto passivo della TOSAP, tenuto al pagamento della tassa, debba essere prioritariamente individuato, ai sensi dell'art. 39 del d.lgs. n. 507/1993, nella figura del titolare dell'atto di concessione o di autorizzazione rilasciata dall'ente locale e, solo in assenza di quest'ultimo, in via graduata e residuale, nel soggetto che di fatto occupa ed utilizza materialmente il suolo pubblico.

AUTOTUTELA

1) AUTOTUTELA FACOLTATIVA

1.1 Quanto all'applicazione della nuova disciplina dell'autotutela introdotta per la materia tributaria dal d.lgs. n. 219/2023, vigente dal 18 gennaio 2024, è stato escluso l'esercizio obbligatorio di tale potere per un avviso di accertamento che aveva ritenuto area edificabile un terreno agricolo, decorso un anno dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione.

1.2 Ugualmente è stato escluso l'esercizio obbligatorio del potere di autotutela per un'annualità per la quale si era formata cosa giudicata sostanziale su di essa.

DIFETTO DI ATTRIBUZIONI DEL GARANTE

1) MATERIA PREVIDENZIALE

1.1 Quanto alla materia dei crediti previdenziali e assistenziali l'art. 7, comma 2, lett. d), D.L. n. 70/2011 prevede che *“le disposizioni di cui all'articolo 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212, concernente disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente, si applicano anche nelle ipotesi di attività ispettive o di controllo effettuate dagli enti di previdenza e assistenza obbligatoria”*. Il richiamato art. 12, al comma 6, dispone che *“Il contribuente, nel caso ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge, può rivolgersi anche al Garante del contribuente, secondo quanto previsto dall'articolo 13”*.

Pertanto, l'intervento del Garante è richiesto soltanto allorché nel caso di accesso *in loco* i verificatori non osservino le garanzie prescritte dall'art. 12 dello Statuto del Contribuente, omissione di cui non v'era traccia nella fattispecie.

DISCIPLINA DEI TERMINI DISPOSTA DALLA NORMATIVA EMERGENZIALE DA COVID-19

1) PROROGA

1.1 Si è posto il problema dell'applicabilità o no della proroga introdotta dall'articolo 67, D.L. 18/2020 (c.d. "Cura Italia") del termine di decadenza per la notifica degli avvisi di accertamento tributari relativi alle annualità non direttamente "colpite" dagli effetti delle disposizioni emergenziali da Covid-19. Nella prima e più dura fase della pandemia, il legislatore ha concesso una serie di proroghe dei termini degli adempimenti fiscali a favore dei contribuenti, compresi quelli inerenti agli adempimenti dichiarativi e di versamento, che scadevano nel periodo compreso tra l'8.3.2020 e il 31.8.2020. Parimenti, è stato previsto un analogo differimento, anche a favore degli enti impositori, che avrebbero potuto beneficiare di una corrispondente sospensione di 85 giorni per le attività di liquidazione, controllo, accertamento, riscossione e contenzioso. Inoltre, grazie al rinvio operato all'articolo 12, comma 1, d.lgs. 159/2015, questa dilazione avrebbe trovato applicazione anche con riferimento ai termini di prescrizione e decadenza per la notifica degli atti impositivi. Nonostante l'Agenzia delle Entrate abbia fornito sin da subito un'interpretazione estensiva della applicazione della disposizione normativa in questione, l'analisi della più recente giurisprudenza di merito evidenzia un prevalente indirizzo dei giudici tributari volto a dichiarare inammissibile tale estensione, nonostante qualche più isolata pronuncia favorevole all'Amministrazione finanziaria, soprattutto per quanto riguarda il campo dei tributi locali. In particolare, nella circolare n. 18/E/2020, l'Agenzia delle entrate ha chiarito come questa sospensione avrebbe influenzato qualsiasi termine nel cui computo rientrava il periodo 8.3.2020 - 31.5.2020. Di conseguenza, per tutti i periodi d'imposta per i quali i termini di accertamento non erano ancora spirati al momento dell'entrata in vigore della sospensione, la decadenza per la notifica degli avvisi sarebbe stata spostata in avanti di 85 giorni. Tale interpretazione aveva fin da subito destato perplessità in dottrina, poiché non sembrava che l'intenzione del Legislatore fosse quella di introdurre una disparità di trattamento, prevedendo proroghe differenti per l'Amministrazione finanziaria ed i contribuenti. A maggior ragione, se si considera che lo stesso richiamato articolo 12, comma 1, d.lgs. 159/2015, stabiliva che *"le disposizioni in materia di sospensione dei termini di versamento [...] a favore dei soggetti interessati da eventi eccezionali, comportano altresì, per un corrispondente periodo di tempo, relativamente alle stesse entrate, la sospensione dei termini previsti per gli adempimenti [...] a favore degli enti impositori"*. Quanto alle circolari invocate dall'Ufficio, esse hanno efficacia vincolante solo per gli uffici, non assurgendo a forza di legge, neppure interpretativa. Anche per l'art. 157 del D.L. n. 34/2020, a norma del quale gli avvisi (comunque denominati) i cui termini di decadenza, da calcolare senza tenere conto del periodo di sospensione inizialmente disposto dal più volte citato articolo 67, D.L. 18/2020, sarebbero scaduti tra l'8.3.2020 e il 31.12.2020, dovevano essere comunque emessi entro tale ultima data, ma notificati tra l'1.3.2021 e il 28.2.2022. La volontà era quella di dilazionare nel tempo solo la notifica degli atti i quali, tuttavia, avrebbero dovuto in ogni caso essere redatti ed emessi entro l'ordinario termine di decadenza, ciò anche in considerazione del fatto che, come confermato nella già citata circolare n. 18/E/2020, in detto lasso di tempo non erano né sospese né tantomeno interrotte le attività degli uffici. Si è concluso che sarebbe irragionevole ritenere che per gli atti con scadenza nel 2020, l'anno più colpito dalla

crisi pandemica, il legislatore abbia voluto ripristinare l'ordinario termine decadenziale, mentre per quelli da notificare nei periodi successivi, quando ormai l'emergenza si poteva considerare superata, abbia voluto concedere un termine maggiore.

Successivamente alla pronuncia di tale risoluzione, la S.C., con sentenza n. 960 del 15 gennaio 2025, ha statuito in senso contrario che: *“i termini di sospensione si applicano non soltanto in relazione a quelle attività da compiersi entro l'arco temporale previsto dalla norma, ma anche con riguardo alle altre attività, nel senso che si determina uno spostamento in avanti del decorso dei termini per la stessa durata della sospensione”*.

NOTIFICAZIONI

1) NULLITA'

1.1 È stata ribadita la nullità della notificazione di un atto di accertamento ai sensi dell'art. 140 c.p.c. in quanto non risultava che il messo notificatore, nell'effettuare la notifica ai sensi dell'art. 140 (irreperibilità relativa), avesse depositato la copia nella casa comunale, avesse affisso avviso di deposito alla porta di abitazione del destinatario e gliene avesse dato notizia per raccomandata con avviso di ricevimento, perfezionandosi la notifica, a seguito della sentenza della Corte costituzionale n. 3 del 2010, con il ricevimento della stessa o, comunque, decorsi dieci giorni dalla relativa spedizione.

1.2 Quanto alla notifica effettuata a mezzo PEC, ai sensi dell'art. 26, comma 2, D.P.R. 602/1973 all'indirizzo di posta elettronica del destinatario, essa è stata ritenuta nulla, non essendo stata attestata la pubblicazione dell'avviso di deposito per la durata di quindici giorni.

1.3 La notifica delle cartelle di pagamento eseguita, per irreperibilità assoluta, ai sensi dell'art. 60, lett. e), D.P.R. 600/1973 è stata ritenuta nulla, in quanto dopo il deposito e l'affissione dell'avviso di deposito nell'albo del comune, è mancata l'attestazione dell'affissione per otto giorni dello stesso.

1.4 In tema di tassa auto, quanto alle notifiche ex art. 2, comma 5, L. 27/1978, si è affermato che l'effettuazione presso le residenze ivi indicate non esonera l'organo notificante dall'osservanza delle forme previste per legge. Per cui, nel caso di irreperibilità relativa (assenza del destinatario e di persone abilitate alla ricezione), la notifica è perfezionata soltanto con il compimento delle ulteriori modalità prescritte perché si formi la presunzione di conoscenza.

1.5 In tema di notifica di cartella di pagamento con il rito di irreperibilità relativa è stata richiamata la giurisprudenza consolidata della S.C. che recita: *«In tema di notifica della cartella di pagamento, nei casi di “irreperibilità cd. Relativa” del destinatario, all'esito della sentenza della Corte costituzionale n. 258 del 22 novembre 2012 relativa all'art.*

26, comma 3 (ora 4), del d.P.R. n. 602 del 1973, va applicato l'art. 140 c.p.c., in virtù del combinato disposto del citato art. 26, ultimo comma, e dell'art. 60, comma 1, alinea [e], del d.P.R. n. 600 del 1973, sicché è necessario, ai fini del suo perfezionamento, che siano effettuati tutti gli adempimenti ivi prescritti, incluso l'inoltro al destinatario e l'effettiva ricezione della raccomandata informativa del deposito dell'atto presso la casa comunale, non essendone sufficiente la sola spedizione» (Cass. 25079/2014, 9782/2018; 27825/2018).

2) INESISTENZA

2.1 È inesistente la notifica a società estinta. Al riguardo si evidenzia che a differenza della precedente disciplina, per la quale la cancellazione della società dal registro delle imprese non determinava la sua estinzione, qualora fossero ancora pendenti rapporti giuridici o contestazioni giudiziali, permanendo la legittimazione della società in persona del soggetto che la rappresentava prima della formale cancellazione, in virtù della riforma del diritto societario, successivamente all'entrata in vigore dell'art. 4 del d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6 (che ha attribuito alla cancellazione efficacia costitutiva) la legittimazione sostanziale e processuale si è automaticamente trasferita ai soci ex art. 110 c.p.c. (Cass. 8596/2013; 23574/2014; 5855/2015). Tuttavia, l'art. 28, comma 4, del d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175 ha disposto che “*ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'art. 2495 del Codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal Registro delle imprese*”, norma che ha superato il vaglio di legittimità costituzionale (Corte cost. n. 142 /2020).

Nella specie, anche tale termine è stato superato, per cui la società, essendo venuta meno la *fictio iuris* del differimento dell'estinzione, non poteva più essere destinataria di alcuna notifica, in quanto aveva cessato di esistere.

PRESCRIZIONE

1) CREDITI ERARIALI

1.1 In materia di crediti erariali la Suprema Corte a Sezioni Unite, con la recentissima sentenza n. 11676 del 30 aprile 2024, si è pronunciata sulla questione relativa al termine di prescrizione, richiamando il consolidato orientamento secondo cui “*il credito erariale per la riscossione dell'imposta (a seguito di accertamento divenuto definitivo) è soggetto non già al termine di prescrizione quinquennale previsto all'art. 2948, n. 4, c.c. ‘per tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno o in termini più brevi’, bensì all'ordinario termine di prescrizione decennale di cui all'art. 2946 c.c., in quanto la prestazione tributaria, attesa l'autonomia dei singoli periodi d'imposta e delle relative obbligazioni, non può considerarsi una prestazione periodica, derivando il*

debito, anno per anno, da una nuova e autonoma valutazione in ordine alla sussistenza dei presupposti impositivi” (Cass. 10549/2019; 11624/2018; 16713/2016).

2) TERMINE UNITARIO

2.1 Quanto alla durata della prescrizione del credito tributario divenuto irretrattabile, si è richiamata la giurisprudenza di legittimità ormai consolidata secondo cui la pretesa tributaria, a seguito di accertamento divenuto definitivo per mancata impugnazione, è soggetto, in sede di riscossione, al termine di prescrizione proprio del tributo.

Le S.U., con sentenza n. 23397/2016, hanno statuito: “Il principio, di carattere generale, secondo cui la scadenza del termine perentorio sancito per opporsi o impugnare un atto di riscossione mediante ruolo, o comunque di riscossione coattiva, produce soltanto l’effetto sostanziale della irretrattabilità del credito, ma non anche la c.d. “conversione” del termine di prescrizione breve eventualmente previsto in quello ordinario decennale, ai sensi dell’art. 2953 c.c., si applica con riguardo a tutti gli atti - in ogni modo denominati - di riscossione mediante ruolo o comunque di riscossione coattiva di crediti degli enti previdenziali, ovvero di crediti relativi ad entrate dello Stato, tributarie ed extratributarie, nonché di crediti delle Regioni, delle Province, dei Comuni e degli altri Enti locali, nonché delle sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie o amministrative e così via. Pertanto, ove per i relativi crediti sia prevista una prescrizione (sostanziale) più breve di quella ordinaria, la sola scadenza del termine concesso al debitore per proporre l’opposizione, non consente di fare applicazione dell’art. 2953 c.c., tranne che in presenza di un titolo giudiziale divenuto definitivo”.

Sono conformi alla pronuncia delle S.U. le ordinanze della S.C. 11800/2018; 33797/2019 (v. anche la motivazione della sentenza 18006/2024).

Già Cass., S.U., 25790/2009, ebbe ad affermare che *“il termine di prescrizione entro il quale deve essere fatta valere l’obbligazione tributaria principale ... non può che essere di tipo unitario”.*

Soltanto in caso di giudicato si applica il termine di prescrizione decennale per esso stabilito, anche ove la definitività della pretesa tributaria consegua alla declaratoria di inammissibilità dell’originario ricorso del contribuente (Cass. 25222/2024).

Bari, 21 aprile 2026

IL GARANTE DEL CONTRIBUENTE

Dott. Ennio Attilio Sepe

“Firma autografa sostituita da indicazione a mezzo stampa, ai sensi dell’art. 3, c. 2, D.Lgs. 39/93”.

Allegati: **1.** *Prospetto statistico attività svolta;*
2. *Prospetto gestione delle istanze.*



GARANTE DEL CONTRIBUENTE PER LA PUGLIA

ALL. 1

ATTIVITÀ SVOLTA NELL'ANNO 2025

In questo anno sono state prodotte n. **599** istanze.

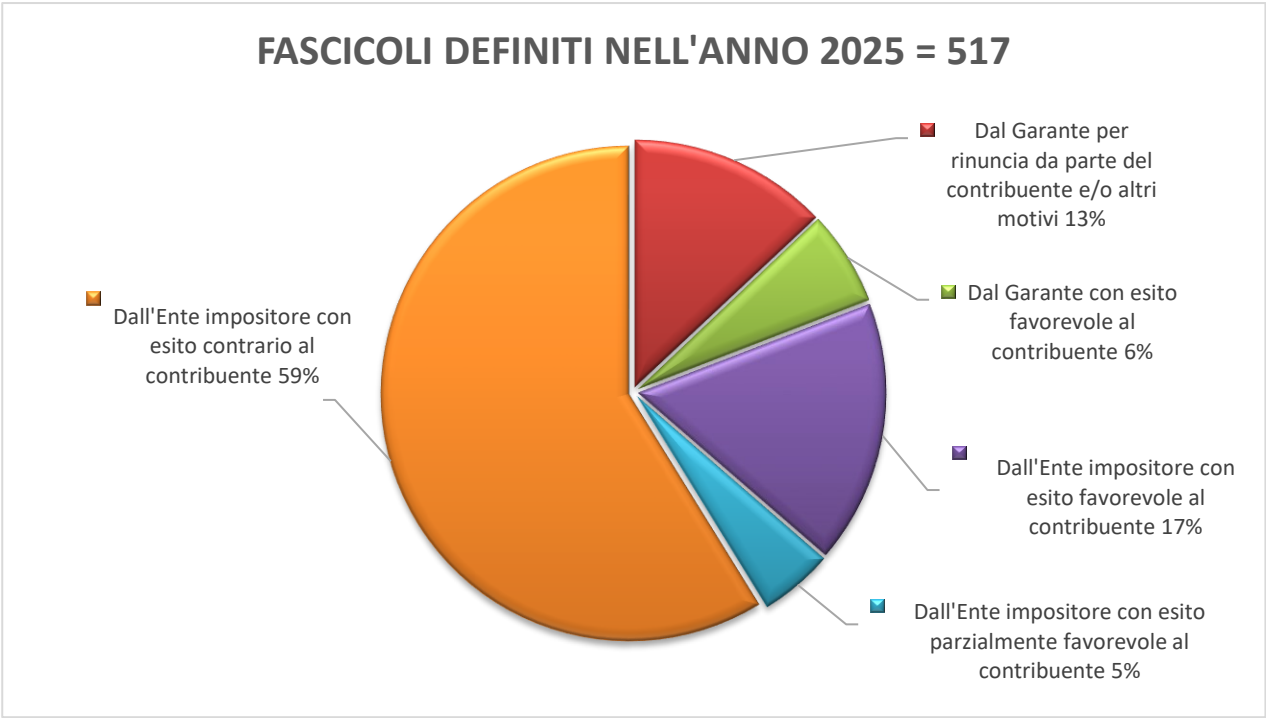
Le n. **599** istanze pervenute, sono state così raggruppate per tipologia:

1) Liquidazione/accertamento/sanzioni relativi a diritti o tributi erariali	n. 27
2) Liquidazione/accertamento/sanzioni relativi a diritti o tributi locali	n. 28
3) Riscossione tributi erariali	n. 97
4) Riscossione tributi locali	n. 331
5) Rimborsi tributi erariali	n. 32
6) Rimborsi tributi locali	n. 10
7) Verifiche fiscali	n. 2
8) Casi di remissione in termini del contribuente	n. 0
9) Istanze/questioni varie di competenza	n. 38
10) Istanze/questioni varie non di competenza	n. 34
Totale istanze pervenute nell'anno 2024	n. 599
Pareri per mancato o irregolare funzionamento degli uffici (art. 3, D.L. n. 498/1961) ..	n. 4

PROSPETTO STATISTICO

A) Controversie giacenti al 31.12.2024	n. 193
B) Controversie sopravvenute nell'anno 2025	n. 599
C) Totale	n. 792
D) Controversie definite nell'anno 2025	n. 517
E) Controversie pendenti al 31.12.2025	n. 275
F) Attività istruttoria risultante dal protocollo	n. 3135
G) Percentuale di definizione sul totale	65,28%
H) Percentuale di definizione sulle istanze sopravvenute	86,31%
I) Tempo medio di definizione	a. 0; m. 5; gg. 3.

FASCICOLI DEFINITI NELL'ANNO 2025 = 517				
Dal Garante per rinuncia da parte del contribuente e/o per altri motivi	Dal Garante con esito favorevole al contribuente	Dall'Ente impositore con esito favorevole al contribuente	Dall'Ente impositore con esito parzialmente favorevole al contribuente	Dall'Ente impositore con esito contrario al contribuente
67	32	89	25	304



GESTIONE DELLE ISTANZE NELL' ANNO 2025														
TIPOLOGIA	PRATICHE IN CARICO NELL'ANNO\			PRATICHE ISTRUITE NELL'ANNO				PRATICHE DEFINITE NELL'ANNO						PRATICHE GIACENTI ALLA FINE DELL'ANNO
	PRATICHE GIACENTI ALL'INIZIO DELL'ANNO (A)	PRATICHE PERVENUTE NELL'ANNO (B)	TOTALE (C=A+B)	PRATICHE ISTRUITE COME SEGNALAZIONI DI IRREGOLARITA' (D)	PRATICHE ISTRUITE CON RICHIESTA DI CHIARIMENTI O DI DOCUMENTAZIONE (E)	PRATICHE ISTRUITE CON ATTIVAZIONE FORMALE DI AUTOTUTELA (F)	TOTALE (G=D+E+F+)	PRATICHE ARCHIVIALE DAL GARANTE (PER RINUNCIA DA PARTE DEL CONTRIBUENTE, PER INFONDATEZZA DELLA RICHIESTA O PER ALTRI MOTIVI (H)	SEGNALAZIONI DI IRREGOLARITA' DEFINITE DAL GARANTE CON ESITO FAVOREVOLE AL CONTRIBUENTE (I)	PRATICHE DEFINITE IN AUTOTUTELA DALL'ENTE IMPOSITORE CON ESITO TOTALMENTE FAVOREVOLE AL CONTRIBUENTE (L)	PRATICHE DEFINITE IN AUTOTUTELA DALL'ENTE IMPOSITORE CON ESITO PARZIALMENTE FAVOREVOLE AL CONTRIBUENTE (M)	PRATICHE DEFINITE IN AUTOTUTELA DALL'ENTE IMPOSITORE CON ESITO CONTRARIO AL CONTRIBUENTE (N)	TOTALE (O=H+I+L+M+N)	TOTALE (P= C-O)
Liquidazione/accertamento/sanzioni relativi a diritti o tributi erariali	2	27	29		24	2	26	6		8	5	6	25	4
Liquidazione/accertamento/sanzioni relativi a diritti o tributi locali	15	28	43		25	2	27		4	8	3	14	29	14
Riscossione tributi erariali	18	97	115		90	7	97	8	7	27	10	38	90	25
Riscossione tributi locali	132	331	463		316	14	330	9	17	15		226	267	196
Rimborsi tributi erariali	10	32	42		32		32	5	1	13	5	4	28	14
Rimborsi tributi locali	0	10	10		10		10		1	5	0	1	7	3
Verifiche fiscali	0	2	2		2		2	1				1	2	0
Casi di remissione in termini del contribuente	0	0	0		0		0						0	0
Istanze/questioni varie di competenza	13	38	51		37		37	6	2	12	1	13	34	17
Istanze/questioni varie non di competenza	3	34	37		34		34	32		1	1	1	35	2
TOTALE	193	599	792	0	570	25	595	67	32	89	25	304	517	275
Pareri per mancato o irregolare funzionamento degli uffici (art. 3, D.L. n. 498/1961)		4	4	4			4						4	0