Il Legislatore del 2000 ha istituito il Garante perché, mosso allora da spirito di democrazia e dal "vento" del cambiamento nella Pubblica Amministrazione in generale e nell'Amministrazione Finanziaria in particolare, ha ritenuto di accompagnare i meravigliosi principi contenuti nella legge 212 con la presenza di un Organo di garanzia: il Garante, appunto.

Lo Statuto dei Diritti del Contribuente è stato approvato con una maggioranza veramente trasversale, segno che tutti i Parlamentari, quanto meno all'apparenza, volevano dare un segno di grande democrazia, addirittura inventando anche in Italia un "ombudsman" fiscale.

Il Legislatore, messa a posto la coscienza e dopo aver dato ampio sfoggio di democrazia, nel corso degli anni ha di fatto tradito quei principi, violando in tutti i modi lo Statuto il quale, forse volutamente, non ha natura di norma costituzionale, emanando norme dichiaratamente ("*in deroga all'art…… della legge 212/2000*) o sostanzialmente contrastanti con esso.

Con riguardo alla **natura giuridica** del Garante subito si discusse se esso potesse essere ricompreso tra le cosiddette "**autorità indipendenti**" e si è giunti alla conclusione negativa in quanto mancava l'attribuzione al Garante stesso di qualcuno dei variegati poteri che le leggi istitutive attribuiscono a tali soggetti.
Infatti il Garante può solo emettere "raccomandazioni" non vincolanti per l'amministrazione finanziaria e inoltre l'istanza di tutela a lui rivolta non sospende i termini di legge per procedere con il pagamento, il reclamo, il ricorso.

Occorre dire che dopo soli quattro anni dalla sua istituzione sono state presentate tre proposte di legge finalizzate a renderne più incisiva l'attività, una

delle quali prevedeva (AC 5313), tra l'altro, l'introduzione della sospensione del termine per la proposizione dei ricorsi davanti alle commissioni tributarie provinciali quando, pendenti i termini, il contribuente avesse richiesto l'intervento del Garante. Tali proposte non hanno però avuto seguito.

Per quanto riguarda **l'efficacia della funzione,** non assistita da incisivi poteri amministrativi, parte della dottrina ha affermato che "*paradossalmente, proprio perché non ha poteri di amministrazione attiva, la funzione del Garante può essere efficace. Il conferimento di poteri amministrativi al Garante provocherebbe inevitabilmente attriti e contrasti con gli uffici. Dei consigli e dei pareri, invece, se autorevoli, non si può non tenere conto*" (E. ROSINI, Il Garante del contribuente: struttura, competenze, funzioni, in Rassegna tributaria, 2004, n. 1, 42 ss).

Ma quali sono attualmente **i compiti del Garante del contribuente?**

Il suo intervento è previsto in due specifiche norme dello Statuto. La prima è il **comma 6 dell'art. 12** ove si stabilisce che il contribuente, nel caso ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge, può rivolgersi al Garante del contribuente secondo quanto previsto dall'art. 13.

In questa fase, di natura endoprocedimentale, l'intervento del Garante, necessariamente sollecitato dal contribuente, è limitato alla valutazione di comportamenti non conformi alla legge (quindi eventuali vizi di legittimità e comportamenti materiali illegittimi), ma non è esteso al merito.

Purtroppo l'uso che fa il contribuente di questo strumento è limitatissimo, forse a causa della mancata conoscenza dello stesso.

Le competenze del Garante sono quelle elencate **nell'art. 13 dello Statuto**.

Il contribuente può, con semplici modalità, investire il Garante per lamentare disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini ed amministrazione finanziaria.

Impossibile in questa sede esaminare analiticamente le singole voci. L'espressione "irregolarità", che ovviamente non esclude la illegittimità, rappresenta una specificazione nuova e meriterebbe un capitolo a parte.

Nella competenza del Garante c'è di tutto: dalle cartelle pazze alle sanzioni inesistenti o esagerate, dagli sgravi riconosciuti ma non effettuati dopo lungo tempo alle possibili varie disfunzioni, dall'autotutela alle eccepite prescrizioni del credito erariale in ordine alle quali l'amministrazione tributaria fa ancora orecchio da mercante.

Il Garante formula, nel trasmettere le segnalazioni, richieste di documenti o chiarimenti agli Uffici, che devono rispondere entro trenta giorni. Può rivolgere raccomandazioni ai dirigenti degli Uffici, accedere agli uffici finanziari e controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente, nonché l'agibilità degli spazi aperti al pubblico e il rispetto delle norme dello Statuto; attività queste ultime che richiedono, soprattutto nelle grosse Regioni, un notevole impegno.

Ma il potere più significativo e più frequentemente esercitato è quello di attivare l'**autotutela**: istituto tradizionalmente collegato allo stesso Ufficio che ha emanato il provvedimento e che ha il potere di riesaminarlo ed eventualmente annullarlo o revocarlo.

L'aver attribuito a un organo esterno **il potere di attivazione dell'autotutela**, imponendo all'Ufficio a ciò sollecitato, l'obbligo di provvedere, ossia di riesaminare il caso come sottoposto dal Garante e di pronunziarsi

motivatamente nel caso di ritenuta insussistenza dei requisiti necessari per addivenire all'annullamento dell'atto è certamente una garanzia per il contribuente, che purtroppo in molti casi, non conoscendola, non l'attiva.

L'aver spostato dall'*interna corporis* degli Uffici il potere di una siffatta iniziativa giova anche alla stessa Amministrazione finanziaria, indotta a riesaminare la questione e magari a rivedere le proprie posizioni con annulamenti totali o parziali, come nel 2020 in Piemonte è avvenuto nel 46% dei casi.

Devo evidenziare il fatto che nella disciplina legislativa e regolamentare dell'autotutela tributaria è previsto, in particolare, che l'amministrazione finanziaria può annullare d'ufficio i propri atti illegittimi o infondati **anche in pendenza di giudizio e anche se si tratta di atti non impugnabili (**art. 2-quater, comma 1, del d.l. n. 564 del 1994) e che, in caso di «grave inerzia» dell'ufficio che ha adottato l'atto illegittimo può intervenire «in via sostitutiva [la] Direzione regionale o compartimentale dalla quale l'ufficio stesso dipende» (art. 1 del d.m. n. 37 del 1997). Quest'ultimo regolamento individua inoltre espressamente alcuni casi in cui l'amministrazione finanziaria può procedere all'annullamento d'ufficio «**senza necessità di istanza di parte**» (art. 2) e dispone che nell'esercizio dell'autotutela «è data priorità alle fattispecie di rilevante interesse generale e, fra queste ultime, a quelle per le quali sia in atto o vi sia il rischio di un vasto contenzioso» (art. 3).

Il privato può naturalmente sollecitarne l'esercizio, segnalando l'illegittimità degli atti impositivi, ma la segnalazione non trasforma il procedimento officioso e discrezionale in un procedimento a istanza di parte e quindi da concludere con un provvedimento espresso.

Quindi, non esistendo un dovere dell'amministrazione di pronunciarsi sull'istanza di autotutela, il silenzio su di essa non equivale a inadempimento, né, d'altro canto, il silenzio stesso può essere considerato un diniego, in

assenza di una norma specifica che così lo qualifichi giuridicamente (Corte di cassazione, sezioni unite civili, sentenza 27 marzo 2007, n. 7388; Corte di cassazione, sezione quinta civile, sentenza 9 ottobre 2000, n. 13412), **con la conseguenza che il silenzio dell'amministrazione finanziaria sull'istanza di autotutela non è contestabile davanti ad alcun giudice.**

Peraltro **affermare il dovere dell'amministrazione di rispondere sempre e comunque all'istanza di autotutela** significherebbe creare una nuova situazione giuridicamente protetta del contribuente, per giunta azionabile *sine die* dall'interessato, il quale potrebbe riattivare in ogni momento il circuito giurisdizionale, superando il principio della definitività del provvedimento amministrativo e della correlata stabilità della regolazione del rapporto che ne costituisce oggetto.

Tali principi possono ritenersi **validi quando ci troviamo in presenza di un'istanza di autotutela proposta direttamente dal contribuente**.

Diverso è il caso di autotutela innescato da una sollecitazione del Garante, sulla quale l'Agenzia fiscale ha l'obbligo di pronunciarsi entro il termine di 30 giorni: in questo caso l'eventuale provvedimento di diniego dovrà ritenersi impugnabile davanti alle Commissioni Tributarie?
Io propenderei per la risposta affermativa, soprattutto quando si tratti di **indebito oggettivo** e **venga solo eccepita la presenza di accertamento definitivo o di sentenza passata in giudicato, ma fondata su un errore di fatto.**

Altra questione a tutt'oggi non risolta dal Legislatore, che non ne parla regolando le funzioni del Garante, è quella relativa alla **competenza per territorio**; è bensì vero che nella proposta di legge AC 5201 del 2004 i

proponenti hanno ritenuto di agganciarla alla sede dell'Ufficio che ha emanato l'atto contestato dall'interessato, ma tale norma non ha mai visto la luce.
Personalmente mi ritengo competente, in assenza di norma regolatrice, facendo riferimento alla residenza/domicilio fiscale dell'esponente.

Per quanto riguarda la **competenza per materia,** l'articolo 13 dello Statuto del contribuente non la definisce espressamente e nel 2020 è sorta la contestazione che ora vi espongo.

La Guardia di Finanza, in persona del Comandante *pro tempore* del Nucleo di polizia economica e finanziaria di Torino, ha sollevato **eccezione di incompetenza per materia** con riferimento a un intervento con il quale suggerivo di annullare in autotutela un processo verbale di contestazione che sostanzialmente comminava a una signora la sanzione di **€ 6.000,00** per un duplice invio di denaro al marito e figlio in Romania per un importo complessivo **che superava di poco più di € 300 il limite settimanale** (di € 1.000,00).

Ritenendo che l'istanza meritasse l'intervento del Garante, contenendo il PVC notificato alla signora alcune incongruenze che avrebbero potuto comportare l'annullamento dell'atto stesso, trasmettevo quindi richiesta in tal senso al Nucleo di Polizia Economico Finanziaria della G.d.F di Torino (e alla Ragioneria dello Stato) illustrando perché si poteva valutare un annullamento in autotutela.

Il Comandante del Nucleo PEF di Torino rispondeva negativamente **eccependo preliminarmente l'incompetenza per materia del Garante** in quanto la violazione sanzionata, inserita tra le norme antiriciclaggio, non attiene all'ordinamento tributario, non è riferibile alla qualità di "contribuente" e non è disciplinata dallo Statuto del contribuente.

Il Comandante della G.d.F. continuava affermando inoltre che " *l'entità della stessa (sanzione) non è rimessa alla discrezionalità dei verbalizzanti, non è normativamente correlata al rispetto di adempimenti tributari o all'entità dei redditi dichiarati dalla parte né alla meritorietà dell'attività lavorativa da costei svolta,* ***soggiace ai meccanismi di quantificazione*** *e alla facoltà di pagamento in misura ridotta ai sensi della legge n. 689/1981 specificamente illustrati nell'atto amministrativo de quo..".* In conclusione la Guardia di Finanza riteneva non accoglibili le ragioni per aderire alla proposta di annullamento in autotutela.

La **competenza per materia del Garante**, non espressamente disciplinata nell'art. 13 dello Statuto del contribuente con esclusivo riferimento alla materia di competenza delle Commissioni Tributarie, è stata oggetto di interpretazioni dottrinarie e giurisprudenziali varie fin dalla sua istituzione e dispute tra gli stessi Garanti.

Il comma 6 dell'art. 13 predetto infatti dispone solamente: "*6. Il Garante del contribuente, anche sulla base di segnalazioni inoltrate per iscritto dal contribuente o* ***da qualsiasi altro soggetto interessato*** *che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria, rivolge richieste di documenti o chiarimenti agli uffici competenti, i quali rispondono entro trenta giorni, e attiva le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente. Il Garante del contribuente comunica l'esito dell'attività svolta alla direzione regionale o compartimentale o al comando di zona della Guardia di finanza competente nonché agli organi di controllo, informandone l'autore della segnalazione".*

La dottrina sullo specifico argomento così si esprime: "*Sotto lo stesso profilo il Garante potrà esaminare le istanze relative a* ***questioni in materia di sanzioni irrogate dagli uffici finanziari, non espressamente collegate ad un tributo****"* (F. Valva *"Il garante del Contribuente per una buona amministrazione Tributaria"* pag. 13).

Ora è indubbio che quella irrogata fosse apparentemente una "sanzione" inflitta da un ufficio finanziario, anche se non espressamente collegata a uno specifico tributo, ma comunque finalizzata a disincentivare l'evasione, ulteriore scopo di tutte le norme antiriciclaggio.

Quindi le norme antiriciclaggio, sotto il profilo sanzionatorio, sono sicuramente attinenti anche al rapporto tributario perché la relativa disciplina (artt. 63 e 67 decreto legislativo 231/2007) espressamente prevede, ai fini della quantificazione della sanzione, la valutazione della "capacità finanziaria" del responsabile e quindi un esame delle sue precedenti dichiarazioni dei redditi e del suo patrimonio mobiliare e immobiliare.

Ma anche sotto altro profilo sussiste la competenza in materia del garante, che deve valutare le eventuali "***irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria"*** (ex art. 13 sopracitato).

Nel caso di specie i verbalizzanti, dopo aver richiamato la norma violata e la connessa sanzione (da € 3.000 a € 50.000) e aver elencato i parametri in concreto rilevati ai fini della determinazione della stessa (ai sensi dell'art. 67 del decreto legislativo 231/2007), sono passati a esporre le modalità di definizione

della violazione richiedendo il versamento del doppio del minimo ai sensi dell'art. 16 della legge 24 novembre 1981, n. 689.

Se esiste una norma contenente una sanzione non fissa, ma irrogabile tra un minimo e un massimo e un'altra norma che definisce i parametri di gravità della violazione, gli accertatori hanno una discrezionalità motivata nella quantificazione della sanzione (nella stessa nota della G.dF si afferma, contraddittoriamente, che la sanzione "*soggiace ai* ***meccanismi di quantificazione***...") e deve essere esercitata**,** anche ai fini del successivo controllo amministrativo/giurisdizionale, irrogando la sanzione ritenuta nel caso di specie congrua, **quantificazione e conseguente irrogazione completamente assenti nel PVC, in cui si sollecita solo il pagamento del doppio del minimo a fini estintivi della sanzione stessa**.

L'oblazione è un'opzione che può esercitare, qualora vi abbia interesse, colui che ha commesso la violazione e non può essere imposta dall'ente accertatore, soprattutto quando quest'ultimo non ha determinato preliminarmente la sanzione in concreto dovuta per la gravità della violazione addebitata, sanzione che nel caso di specie non poteva che essere quella minima **di euro 3.000** e non **i 6.000** imposti come "oblazione".

Tale interpretazione si impone se si considera **la ratio della disciplina contenuta nella stessa legge 689/1981 richiamata dai verbalizzanti.**

Infatti l'articolo **14** dispone: "*la violazione quando è possibile deve essere contestata immediatamente tanto al trasgressore quanto alla persona che sia obbligata in solido al pagamento della* ***somma dovuta*** *per la violazione stessa*"; l'articolo **11** fissa criteri per l'applicazione della sanzione amministrativa facendo riferimento "*alla gravità della violazione, all'opera svolta dall'agente per la eliminazione o attenuazione delle conseguenze della violazione nonché alla personalità dello stesso e alle sue condizioni economiche";* l'articolo **16** concede

la facoltà del pagamento "*in misura ridotta*", evidentemente rispetto alla maggior somma determinata dall'ente accertatore in applicazione dei criteri fissati nell'articolo 11; infine l'articolo **17** impone all'ente accertatore l'invio del rapporto, qualora non sia stato effettuato il pagamento "*in misura ridotta*" e, a maggior ragione, quando non sia stata eventualmente corrisposta "*la somma dovuta*" così come determinata in sede di accertamento.

Infine nella **parte conclusiva del PVC,** con l'elencazione degli effetti e dello scopo dell'atto, viene creata ulteriore confusione: poco prima si era affermato che il contravventore poteva estinguere la violazione pagando entro 60 giorni il doppio del minimo edittale, alla fine si comunica che lo stesso ha tempo 30 giorni per presentare scritti difensivi e documenti alla Ragioneria dello Stato la quale, ai sensi dell'articolo 65 del decreto legislativo 231/2007, è competente a svolgere il procedimento sanzionatorio ("*la predetta sanzione amministrativa che sarà determinata, ai sensi dell'art. 65 comma 4, del D.Lgs. 21.11.2007 n. 231*); non solo, ma si afferma altresì che il verbale notificato vale anche come "*intimazione... a pagare la* ***predetta*** *sanzione amministrativa* ***che sarà determinata****...*). Qual'è la sanzione "intimata", quella dei € 6000 richiesti a fini estintivi o una sconosciuta futura sanzione che determinerà la Ragioneria dello Stato sulla base dei criteri di maggiore o minore gravità della violazione?

A prescindere dall'incongruenza di una siffatta procedura, così operando si impedisce al contravventore di pagare in misura ridotta, non essendo stato posto in grado di conoscere la somma dovuta con riferimento alla gravità della violazione contestata.

Il sottoscritto non comprende il motivo per cui la Guardia di Finanza non possa determinare la somma dovuta per la violazione accertata, lasciando al contravventore la scelta di versare il doppio del minimo qualora più conveniente

o di fare ricorso/opposizione alla Ragioneria dello Stato e successivamente al giudice ordinario contro il “decreto sanzionatorio” di quest’ultima.

Poiché siffatta tipologia di processi verbali non è sicuramente frutto di una scelta discrezionale dei singoli operanti, bensì di una predisposizione da parte degli organi superiori, ho ritenuto mio dovere sottoporre la questione agli enti interessati (Guardia di Finanza e il Ministero delle finanze). La problematica evidenziata appare infatti integrare pienamente uno dei “***casi di particolare rilevanza in cui le disposizioni in vigore ovvero i comportamenti dell’amministrazione determinano un pregiudizio dei contribuenti o conseguenze negative nei loro rapporti con l’amministrazione…”***(ex art. 13, comma 11 dello Statuto del contribuente) **che impongono al Garante stesso di segnalare i fatti per gli opportuni indispensabili provvedimenti correttivi,** amministrativi o anche legislativi, ove questi ultimi siano ritenuti indispensabili.

Una ulteriore **estensione della competenza del Garante a materia non tributaria** è contenute nell'art. 7, comma 2, del Dl n. 70/2011 che, alla lettera d), dispone: "*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;”.*

L'art. 12 dello Statuto del contribuente, al comma 6, dispone: "*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.”*

Il Legislatore ha così esteso la competenza del Garante alla tutela del corretto svolgimento delle attività ispettive e di controllo effettuate dagli enti di previdenza e assistenza obbligatoria e, ora, dall'Ispettorato nazionale del lavoro che, ai sensi

dell'art. 1, comma 2, del decreto legislativo 149/2015 "*svolge le attività ispettive già esercitate dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali, dall'Inps e dall'Inail".*

Infine recentemente **sembra essere stato ripreso il progetto di riforma della giustizia tributaria con la connessa rivisitazione delle funzioni del Garante del contribuente.**

Da anni, infatti, si discute se attribuire al Garante del contribuente funzioni più incisive e si è proposto di attribuirgli compiti di mediazione tributaria in sostituzione dell'attuale disciplina svolta all'interno degli stessi enti impositori e pertanto priva di quel minimo di terzietà indispensabile: ciò tuttavia comporterebbe una rivoluzione dell'organigramma dei garanti dei contribuenti nonché costi difficilmente sostenibili nell'attuale situazione generale.

Questo problema potrebbe essere superato se parte dei fondi europei fosse destinata alla riforma fiscale/tributaria: se ciò dovesse accadere, allora i garanti del contribuente potrebbero svolgere funzioni di mediazione/conciliazione stragiudiziale. In tal caso la struttura dell'ufficio dovrà essere ampliata con l'istituzione di un garante presso ciascuna provincia oppure aumentando l'organico dell'ufficio regionale, che dovrebbe essere composto da un numero di Garanti (di cui uno con funzioni di Coordinatore) proporzionato alla presumibile attività da svolgere, magari facendo a tal fine riferimento alla statistica degli ultimi tre anni delle Commissioni tributarie provinciali della Regione o dell'attività di mediazione svolta sempre nello stesso periodo.