La procedura avanti il Garante del contribuente – Audiatur et altera pars

1)Le garanzie di una buona amministrazione del tributo.

I rapporti fisco contribuente non sono mai stati idilliaci.

Forse, alle volte, una lata prevenzione reciproca sembra connotare i momenti di incontro normativamente preordinati[1].

La vicenda dei limiti del contraddittorio endoprocedimentale può essere sintomatica di come anche la giurisprudenza tenda a ridisegnare i momenti di confronto tra le parti e le conseguenze dei relativi comportamenti.

La figura del Garante del contribuente nasce in un momento storico, nel quale si ravvisava l'insufficienza della giurisdizione a risolvere una certa tipologia di contrasti, che derivavano dalla necessità di offrire una tutela in situazioni coinvolgenti una ampia atipicità di diritti, che si affacciavano nella mutata società.

Un variegato numero di Garanti, nell'ambito delle A.A.I, è stato codificato a seconda dei beni ed interessi da tutelare, con l'attribuzione di differenti poteri, ma sempre con funzioni neutrali e indipendenti. E' sufficiente ricordare il Garante per la protezione dei dati personali, l'Autorità per le garanzie nelle comunicazioni, l'Autorità garante della concorrenza e del mercato. In altri casi viene abbandonata la dizione dell'oggetto della tutela per l'indicazione del soggetto da tutelare quale il Garante dei diritti delle persone detenute o private della libertà personale, l'Autorità garante per l'infanzia e l'adolescenza.

Il Garante del contribuente nasce in questo contesto di grande effervescenza, che si denota anche nell'ambiziosa etichetta di "Garante del contribuente". L'espressione usata genera spesso confusione e poi delusione, essendo intesa piuttosto come "difensore del contribuente" e non come soggetto terzo.

Nello Statuto dei diritti del contribuente da un lato si evidenzia un soggetto che può "pretendere" e dall'altro si identifica il soggetto che normativamente è posto in una posizione di soggezione, essendo "obbligato a contribuire".

Le ragioni dalle quali nasce l'obbligo di contribuire, derivante dal dovere costituzionale di solidarietà sociale, sono delimitate dalla capacità contributiva del singolo e da qui la necessità di un controllo della legittimità della pretesa, in qualsiasi forma venga evidenziata. E' stata posta in risalto la distinzione tra fondatezza della pretesa, azionabile dinanzi all'autorità giudiziaria competente, dalle modalità tramite le quali viene esercitato il diritto di credito tributario, che non possono travalicare i principi, ugualmente costituzionali, insiti nei termini della buona amministrazione.

Ambiziosi sono i contesti nei quali preliminarmente il Garante deve intervenire: "disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria".

L'oggetto dell'attività del Garante del contribuente da nuovo slancio all'interpretazione che radica anche nei principi di imparzialità e buon andamento un nuovo modo di leggere i rapporti tra

cittadini, visti non più come sudditi, e la Pubblica amministrazione.

L'imparzialità amministrativa può essere vista sotto un profilo oggettivo, come norma di comportamento dell'amministrazione e come tutela della stessa amministrazione, collegandosi così al principio di legalità ed a quello di uguaglianza; non può escludersi tuttavia che essa debba essere vista sotto il profilo soggettivo, che significa non tanto che l'amministrazione debba proporsi il perseguimento di interessi obiettivi quanto il dovere di adozione di criteri di equità, di buona fede, di parità di trattamento, che qualifica la propria azione come quella di un soggetto teso alla soddisfazione di fini pubblici[2].

Una spinta in questo senso la si trova in chiare lettere nell'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente (l. 27 luglio 2000, n. 212) ove, al primo comma, si legge che i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio di collaborazione e della buona fede.

L'art. 97 Cost. al primo comma, che prevede che "gli uffici pubblici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione", deve ora trovare attuazione coordinando l'attività della amministrazione finanziaria alla luce dei richiamati principi di collaborazione e della buona fede.

Le disfunzioni ed irregolarità, in relazione al comportamento dei funzionari, rimangono al di fuori della tradizionale violazione di una legge del procedimento. Più delicata è la funzione del Garante nell'ipotesi prevista dall'art 12, comma 6 dello Statuto, ove si prevede che ove il contribuente ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge possa rivolgersi al Garante.

Ancora più delicata è la funzione attribuita espressamente al Garante di "attivare l'autotutela".

2) Le parti ed il tributo

I comportamenti, oggetto di censura, non sono solo quelli posti in essere dalla Amministrazione Finanziaria, nella articolazione delle varie Agenzie, ma anche di tutti quei soggetti attivi che, a vario titolo, rivestono la qualifica di concessionari e di organi indiretti dell'amministrazione finanziaria, ivi compresi i soggetti che esercitano l'attività di accertamento, liquidazione e riscossione di tributi di *qualsiasi natura.*

L'identificazione del contribuente avviene nell'ambito dei "tributi di qualsiasi natura". L'attenzione pertanto si volge necessariamente verso la ricerca di quali possano essere i "tributi di qualsiasi natura", che coinvolgono sia il soggetto attivo, che pretende, che il soggetto passivo tenuto a corrispondere.

Va rilevato che il riferimento contenuto nello Statuto dei diritti del contribuente precede di due anni l'analoga dizione utilizzata dal legislatore nella riforma del processo tributario del 2002 e quindi per identificare l'ambito di operatività del Garante è necessario riportarci all'ampia problematica suscitata dall'introduzione della nuova terminologia, che si richiama ad una innovativa quanto ampia natura tributaria del prelievo.

Una volta acclarata la natura tributaria della questione l'identificazione dei soggetti coinvolti potrà essere più agevole.

3) L'attivazione della procedura dinanzi al Garante del contribuente.

Nonostante la particolare funzione del Garante e l'ampiezza degli interventi ipotizzabili il legislatore non ha codificato una particolare procedura di innesco e compimento delle attività del Garante. Negli ormai quasi venti anni di attività si nota un'ampia libertà delle forme in base alle quali il contribuente può avviare la segnalazione di un fatto rilevante ed analogamente nessuna particolare forma è prevista per le ipotesi, ugualmente rilevanti e numerose, nelle quali il Garante assume direttamente dati e notizie.

In ogni caso potrà avvalersi del personale di segreteria e tecnico necessari, messo a disposizione dagli "uffici della direzione regionale delle entrate".

E' invece espressamente previsto che l'attività del Garante, nella propria sede regionale, avvenga in apposite "sedute", così come disposto dal 4 comma dell'art. 13 dello Statuto.

Il personale della segreteria raccoglie e fascicola le segnalazioni dei contribuenti o di qualsiasi soggetto interessato. Questa distinzione tra i soggetti legittimati alla segnalazione evidenzia la finalità sottesa per essere nell'interesse proprio diretto in quanto contribuente oppure quale cittadino che, nel segnalare la disfunzione, manifesti la cosciente partecipazione e condivisione del particolare servizio pubblico svolto dagli uffici finanziari. Si tratta dell'esternazione del principio di collaborazione previsto dallo Statuto.

La segnalazione alla segreteria può avvenire in qualsiasi modalità quale consegna diretta, invio postale, fax o e mail. Più complessa, ma non esclusa, è la segnalazione personale diretta; ma questa comporta comunque una verbalizzazione, anche se questa avvenga in un colloquio diretto con il Garante. La norma nel prevedere una "seduta" legittima il contribuente a presentarsi direttamente nel giorno fissato per la seduta del Garante ed esporre la questione ritenuta rilevante e fondata.

E' proprio la funzione di apertura verso il contribuente che assimila la prevista seduta in una "audizione", sia pure inizialmente senza la partecipazione di altre parti potenzialmente contro interessate.

Più complessa è l'ipotesi di acquisizione diretta di elementi rilevanti ai ai fini propri dell'attività del Garante.

Si tratta di una particolare funzione attiva di ricerca, che può distinguersi in differenti ipotesi di acquisizione generica di elementi da approfondire con successiva attività oppure di acquisizione diretta di elementi significativi in occasione dei previsti accessi agli uffici finanziari finalizzati al controllo dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente nonché l'agibilità degli spazi aperti al pubblico.

Pur essendo inserito nella struttura della Amministrazione Finanziari è lecito dubitare che al Garante siano attribuiti poteri di ispezione o di indagine autonomi, propri di altri uffici della stessa amministrazione. E' certamente ammessa la raccolta generica di dati di pubblico dominio e nei limiti delle funzioni proprie.

La prima operazione che deve porre in essere il Garante all'inizio della seduta è quella di discernere se la questione posta al suo esame e contenuta nel fascicolo predisposto dalla propria segreteria abbia natura tributaria. Con ciò si intende che disfunzioni amministrative relative a questioni non attinenti alla materia tributaria non sono ammissibili.

Il fascicolo dovrà contenere la data di ricezione della documentazione/istanza e il numero di ruolo progressivo.

Superato il momento dell'esame dell'istanza il Garante, qualora non sia necessaria una ulteriore attività istruttoria decide nel merito informandone il contribuente.

Qualora invece si renda necessaria una più compiuta attività istruttoria "rivolge richieste di documenti o chiarimenti agli uffici competenti, i quali rispondono entro trenta giorni". Qualora la risposta sia tempestiva ed esaustiva provvede in merito informando l'autore della segnalazione. Qualora la risposta dell'ufficio sia intempestiva, non esaustiva o estranea all'oggetto il Garante può reiterare la richiesta anche fissando un termine per l'adempimento.

All'esito provvede informando l'istante.

Della questione trattata, dell'attività svolta e dell'esito del procedimento da comunicazione all'ufficio apicale di competenza. Qualora si ravvisi la necessità il Garante, all'esito del procedimento, "rivolge raccomandazioni ai dirigenti degli uffici finanziari ai fini della tutela del contribuente e della miglior organizzazione dei servizi".

In questo contesto il Garante, su segnalazione e con l'ausilio del "personale tecnico" messo a sua disposizione dagli uffici della direzione generale delle entrate, presso le quali è istituito, può valutare, ai sensi dell'art. 5 dello Statuto, la congruità delle iniziative dell'amministrazione finanziaria volte a consentire la completa ed agevole conoscenza delle disposizioni legislative e amministrative vigenti in materia tributaria ivi comprese le circolari e le risoluzioni da essa emanate.

Sempre su segnalazione del contribuente, che ritenga che i verificatori degli uffici o della GdF procedano con modalità non conformi a legge ed in specie in spregio del disposto dell'art. 12 dello Statuto, può effettuare una segnalazione all'ufficio superiore e nei casi di particolare rilevanza può segnalarli agli uffici apicali regionali al fine di un eventuale avvio di un procedimento disciplinare.

L'intervento del garante non legittima la sospensione dell'attività ispettiva in atto né secondo la giurisprudenza la annullabilità degli atti censurati.

Con una recentissima sentenza (cass. n. 1299/2020) è stato affermato che in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'inosservanza del primo e terzo comma dell'art. 12 della legge 20 luglio 2000, n. 212, funzionali ad assicurare un'equilibrata composizione delle contrapposte esigenze delle parti nell'espletamento della verifica, garantendo, da un lato, la necessaria efficacia all'attività ispettiva dell'ufficio, e assicurando, dall'altro, la tutela dei diritti del contribuente sia come persona sia come soggetto economico, possa determinare, pur in assenza di espressa previsione, la nullità del provvedimento impositivo solo qualora i verbalizzanti abbiano eseguito un accesso nei locali della impresa in difetto delle indicate esigenze di ricerca e rilevazione in loco.

Di particolare rilevanza ed ampiezza è il potere del Garante di svolgere attività istruttoria, anche senza segnalazione da parte dei contribuenti dei casi in cui il tempestivo adempimento di obblighi tributari sia impedito da cause di forza maggiore, anche a causa di eventi eccezionali o imprevedibili. In questi casi prospetta direttamente al Ministro delle Finanze l'esistenza di situazioni che comportano l'emanazione di particolari provvedimenti tesi alla rimessione in termine dei contribuenti coinvolti.

Su segnalazione del contribuente ed in base anche delle risposte fornite dagli uffici li garante ha un altro significativo potere di "attivare le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente".

Il procedimento proprio del Garante in questo caso si sostanzia nel riconoscimento della sussistenza degli elementi tipici che legittimano un provvedimento di autotutela. Di conseguenza a seguito della segnalazione l'ufficio è tenuto a proseguire il procedimento di autotutela, già attivato dal Garante, ed a concluderlo nei termini previsti. L'esito di questo ulteriore procedimento è di esclusiva competenza dell'ufficio, che ha emanato l'atto o la procedura.

Anche in questo caso l'ufficio è tenuto a relazionare il Garante il quale a sua volta ne darà informazione al contribuente.

Francesco D'Ayala Valva

*Relazione tenutasi al seminario di studio su "*La funzione dell'udienza nelle giurisdizioni speciali*" svoltosi a Cortina d'Ampezzo il 14 febbraio 2020 organizzato dalla Camera degli Avvocati Tributaristi del Veneto in collaborazione con l'Associazione Veneta degli Avvocati Amministrativisti.

[1] LEROY M., *La sociologia dell'imposta,* Rubettino, 2007, ricorda il vincolo di redditività dell'azione fiscale (pag. 37) e la razionalità utilitaristica del contribuente nel sottrarsi all'imposizione (pag. 50).

[2] BENVENUTI F., *Per un diritto amministrativo paritario*, in Scritti in memoria di Enrico Guicciardi, Padova, 1975, 816; CARANTA R., *La pubblica amministrazione*, in Commentario alla Costituzione, UTET, vol. II, 2006, 1893.