

## TRIBUTARIO

# Il Garante del contribuente: funzioni tutorie e rischi di depotenziamento

Massimo Scuffi  
05 Marzo 2026

Il Garante del contribuente è un organo di mediazione monocratico tra i cittadini e l'Amministrazione finanziaria istituito dallo Statuto dei diritti del contribuente presso ogni Direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate al fine di assicurare il rispetto dei diritti del contribuente nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria. È dotato di una propria rilevanza tutoria soprattutto in termini di stimolo e *moral suasion* verso l'AF, ma il suo ruolo rischia di essere compromesso con il futuro accentramento dell'Istituto su base nazionale.

## Struttura e funzioni

Il Garante del contribuente è un organo di mediazione monocratico (all'origine collegiale fino al 2011) tra i cittadini e l'Amministrazione finanziaria istituito con l'art.13 della legge 27 luglio 2000 n. 212 (c.d. **Statuto dei diritti del contribuente**) presso ogni Direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate.

Si tratta per vero di un organo di non grande visibilità del quale spesso i cittadini ignorano l'esistenza (o confondono con il *difensore civico*, figura di garanzia generale a tutela dei diritti dei cittadini nei confronti della PA) e che assume nell'ambito della conflittualità fiscale una significativa rilevanza preventiva anche **in funzione deflattiva per evitare l'insorgenza di liti giudiziarie**.

La funzione primaria del Garante è quella di assicurare il rispetto dei diritti del contribuente nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria, segnalando **criticità** e intervenendo sui casi di **disfunzioni, irregolarità, scorrettezze**, adozione di **prassi amministrative anomale od irragionevoli** o comunque comportamenti lesivi ed ingiustificati tenuti dagli uffici finanziari che possano – appunto – pregiudicare il **rapporto di fiducia** tra i cittadini ed il fisco.

Il principio cardine dello Statuto dei diritti del contribuente che la figura del Garante ha introdotto nell'ordinamento per creare un ausilio collaborativo al rispetto delle regole statutarie è quello appunto di assicurare che i rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria siano sempre improntati a **reciproco rispetto e buona fede** (art.10) fermo restando che al "buon andamento", "efficienza" e "imparzialità" dell'azione amministrativa da parte della PA deve corrispondere un dovere generale di "correttezza" anche da parte del contribuente tenuto ad astenersi da comportamenti capziosi e dilatori.

Il Garante è autorità che opera in piena autonomia (cioè senza condizionamenti esterni), non ha preposti che possano esercitare poteri di indirizzo o controllo del suo operato e riceve di regola impulso ad esprimersi attraverso le **istanze dei contribuenti** trasmesse direttamente o per il tramite dell'Agenzia (spesso destinataria congiunta) presso cui è ubicato il suo ufficio.

## Competenza

Nonostante la libertà di azione, vi sono limiti all' intervento del Garante quando, ad esempio, il contribuente abbia già attivato procedure giurisdizionali a tutela dei suoi diritti (perché il parere espresso – in senso positivo o negativo – ancorché non vincolante potrebbe in qualche modo squilibrare le difese tecniche dei contendenti) e nei casi di accertata incompetenza.

È da ritenere infatti che la competenza del Garante non possa estendersi oltre il **perimetro fiscale** (coperto dalla cognizione esclusiva delle Corti di giustizia tributaria o del giudice ordinario / amministrativo per quanto ancora residualmente devoluto a tali autorità o per aspetti specifici “di confine”) per cui le richieste pervenute in materie estranee all'ambito tributario non seguono il normale *iter* di interlocuzione e vengono di solito archiviate *de plano* senza necessità di una informativa intermedia con l'Ufficio.

Si possono esemplificativamente citare – tra i casi più ricorrenti – le contravvenzioni stradali che rientrano nella competenza del giudice ordinario, specificamente Giudice di Pace, oppure gli oneri contributivi che appartengono anche essi alla giurisdizione ordinaria, nella specie giudice del lavoro.

Anche se la pretesa dell'ente è azionata con cartella esattoriale o di pagamento ciò che conta – infatti – è **l'intrinseca natura del rapporto sottostante a prescindere dal mezzo di riscossione.**

Comunque – qualora il Garante sia chiamato a compiti impropri estranei alla propria attività istituzionale – proprio in virtù del suo **ruolo di cooperazione** nel rispetto dei principi di trasparenza e buona fede dovrebbe, all'occorrenza, accompagnare il rilievo di inammissibilità dell'istanza con indicazione al contribuente della corretta condotta da seguire o della Autorità cui rivolgersi.

## Istruttoria

La fase istruttoria si apre – su impulso del contribuente – con la richiesta di dati informativi all'Ufficio finanziario competente per acquisire un quadro completo della situazione in conflitto.

Le risposte degli Uffici sollecitate dal Garante con la richiesta informativa risultano solitamente esaurienti nell'illustrare in modo dettagliato ed adeguato la posizione delle Amministrazioni coinvolte e pervengono di regola nel rispetto dei tempi (ancorché ordinari) prescritti dalla Statuto (30 gg).

Inadempienti al riguardo risultano talora gli uffici tributari degli enti locali e – soprattutto – dei concessionari cui viene appaltato il servizio di riscossione, costringendo spesso il Garante a ripetuti solleciti e/o a richiedere ulteriori chiarimenti sulle risposte fornite.

Sarebbe dunque auspicabile un intervento normativo di **responsabilizzazione** posto che – a differenza dal confronto con gli Uffici finanziari i cui comportamenti scorretti possono essere segnalati al Direttore regionale o comportamentale ovvero alla Guardia di Finanza in funzione dell'eventuale avvio di procedimento disciplinare – manca un richiamo del genere per gli enti territoriali e le loro articolazioni private.

Sui chiarimenti forniti dalle Amministrazioni interpellate si incentra la valutazione del Garante che potrà chiedere ulteriori **informazioni, integrazioni e/o dati documentali** per formulare un motivato parere.

Se il provvedimento è favorevole al contribuente potrà essere corredato da *raccomandazioni* all'Ufficio ed *inviti a provvedere* all'occorrenza anche mediante attivazioni di *procedure di autotutela*.

## Poteri

Il Garante svolge – come si è detto – funzioni di **auditing**, rispetto ad eventuali criticità nella gestione dei tributi e funzionamento delle procedure fiscali, compresi **errori ed omissioni involontarie** del contribuente al fine di spingere l'Ufficio a correggere e sanare **anomalie o ritardi**.

**È una sorta di difensore consultabile gratuitamente per dare sfogo alle doglianze del contribuente e si frappa come utile alternativa al ricorso alla Giustizia tributaria, di accesso più complesso ed oneroso**

anche per la necessità di una assistenza tecnica.

Il ruolo del Garante è fondato su **autorevolezza e capacità di sensibilizzazione** ed ancorché sia privo di **potere coercitivo**, essendo preclusa l'adozione di decisioni vincolanti o sanzionatorie nei confronti dell'AF, la funzione di **promozione e persuasione** che svolge verso gli Uffici trova sovente riscontro positivo nell'ambito della **autotela tributaria** la cui attivazione costituisce prerogativa espressamente attribuitagli dallo Statuto.

I presupposti giuridici sui quali si basa l'esercizio della **autotutela obbligatoria e facoltativi** che il legislatore della riforma fiscale del 2023 ha rimesso allo stesso ente impositore nelle ipotesi previste dall'art. 10-*quater* e 10-*quinquies*, dello Statuto novellato possono infatti esser fatti valere come riferimenti di prassi utilizzabili anche dal Garante per sollecitare gli uffici finanziari a procedere all'**annullamento o rettifica** dei provvedimenti segnalati di volta in volta dai contribuenti come pure all'**erogazione di rimborsi** e contributi attesi ma non corrisposti per criticità varie sovente legate al **rispetto dell'ordine di presentazione delle domande**.

Non a caso – proprio in relazione ai procedimenti di rimborso – l'art.13 dello Statuto pone l'accento richiamando il Garante alla verifica del **rispetto dei termini**.

L'*ottimizzazione* di questi interventi anche in assenza di poteri vincolanti del Garante, può offrire dunque risultati soddisfacenti nell'ottica collaborativa che deve contraddistinguere – come già si è detto – i rapporti tra fisco e contribuente.

## Controlli

Particolare attenzione merita poi il riconosciuto potere al Garante (comma 7, *ibidem*) di richiamare gli Uffici al rispetto di quanto previsto dagli articoli 5 e 12 dello Statuto.

In particolare, l'art. 5 contiene disposizioni volte ad assicurare al contribuente una adeguata informazione in materia tributaria nel quadro generale della **trasparenza amministrativa** prevedendo che l'AF si organizzi per consentire una completa ed agevole conoscenza delle disposizioni legislative mettendo a disposizione **circolari e risoluzioni anche tramite rete informatica**.

Ma è l'art. 12 quello rispetto al quale può presentarsi tendenzialmente più proficuo l'intervento del Garante a tutela dei diritti del contribuente almeno per quanto concerne **accessi, ispezioni e verifiche** disposte nei locali destinati all'esercizio delle sue attività di lavoro e che dovrebbero essere effettuati in base a **esigenze effettive di indagine e controllo sui luoghi**.

Di fronte -dunque- all'attività amministrativa discrezionale dell'AF nei suoi poteri di verifica si apre per il Garante uno spazio esclusivo di *sindacato* ed invito al rispetto delle modalità di comportamento che siano denunciate dal contribuente come difformi dalle prescrizioni di legge.

Oggi questo **potere di richiamo** è destinato ad assumere particolare pregnanza dopo che la Corte europea di Strasburgo nel noto **caso Italgomme** (Corte Edu 6 febbraio 2025) – rilevando l'insufficienza nel nostro ordinamento di *garanzie procedurali effettive* atte a proteggere il contribuente da abusi ed arbitri durante i controlli fiscali affidati ad un potere discrezionale troppo esteso del fisco – ha condannato lo Stato italiano per violazione dell'art. 8 CEDU sul rilievo che i principi generali di salvaguardia dello Statuto sarebbero tuttora inattuati in difetto di **norme di controllo specifiche di diritto interno**.

Sulla stessa linea si collocano – più di recente – il **caso Agrisud** (Corte Edu 14 dicembre 2025) che ha ribadito la assenza di un quadro giuridico interno di **garanzie procedurali ed autorizzatorie** ed il **caso Ferrieri** (Corte Edu 9 gennaio 2026) che – in tema di **accesso ai dati bancari** – ha segnalato la mancata adozione di motivazioni giustificative del *modus operandi* dell'AF.

Ebbene, alla luce di tali precedenti il Garante potrebbe essere, se del caso, anche chiamato a confrontarsi con la *sufficienza* delle motivazioni prescritte – per superare le anzidette carenze normative – dalla l. n. 108/2025 che ha inserito nell'art.12 dello Statuto la nuova disposizione secondo cui negli atti di

autorizzazione debbano essere **espressamente e adeguatamente indicate e motivate le circostanze e le condizioni che hanno giustificato l'accesso**.

Il Garante come autorità di controllo per segnalare eventuali **eccessi di potere potrebbe** perciò fornire un ulteriore contributo a tutela del contribuente nel richiamare i verificatori al rispetto dei principi di legalità ove manifestamente compromessa.

## Il Garante nazionale

Come è noto, con la legge delega di riforma del sistema tributario è stata disposta la soppressione della figura del **Garante regionale del contribuente** e l'istituzione, in sua vece, di un **Garante monocratico su base nazionale**, demandando al Governo il potere di "definirne i compiti".

Il decreto legislativo di attuazione (219/2023) che ha novellato l'art. 13 cit. ha provveduto in tal senso subordinando – peraltro – l'entrata in vigore del nuovo organismo (con soppressione dei precedenti) alla emanazione di apposito Regolamento da adottare non oltre il 31 dicembre 2024.

Non essendosi ancora perfezionato questo passaggio, ad oggi gli attuali **Garanti regionali (21) operano in regime di prorogatio** secondo le regole riportate nella precedente formulazione della norma.

Dal confronto delle disposizioni delle due versioni –peraltro– si nota subito un pericoloso *depotenziamento* dei mezzi a disposizione del Garante per l'espletamento dei suoi compiti istituzionali:

Gli sono state tolte infatti le principali prerogative che prima gli erano riservate, quali:

1. *chiedere chiarimenti o documenti* agli uffici finanziari sulle segnalazioni inviate dai
2. contribuenti
3. *ricevere una risposta nel termine di trenta giorni*
4. *attivare i procedimenti di autotutela* nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione.
5. *segnalare le inottemperanze* degli Uffici per l'eventuale avvio del procedimento disciplinare (con il rischio di assistere a condotte passive non sanzionabili).

Anche il principio di *autonomia* e *indipendenza* parrebbe affievolito poiché' la scelta del Garante non viene più rimessa alla nomina non di un magistrato terzo (Presidente della Corte di giustizia tributaria di II grado) ma del Ministero dell'economia e delle finanze e quindi da una delle parti interessate (ancorché' dalla rosa dei candidati siano stati espunti i dirigenti dell'amministrazione finanziaria agli ufficiali superiori della GdF a riposo)

Si ripropongono in qualche misura le perplessità insorte con l'introduzione, anni addietro, della **mediazione tributaria obbligatoria o reclamo-mediazione** (oggi abolita) dove la valutazione delle contrapposte pretese per addivenire ad una composizione era rimessa a strutture interne ancorché' separate della stessa Amministrazione finanziaria con fondati dubbi sulla l'obiettività dei risultati.

L'unico dato positivo è che –accentrando la competenza su base nazionale – si potrà forse creare un sistema più uniforme sulle molteplici problematiche da affrontare in unica sede, mancando fino ad oggi una reale **interlocazione in rete** tra i Garanti regionali per scambiare le rispettive opinioni e proporre eventuali soluzioni congiunte.

Questo "**coordinamento centrale**" andrebbe però scapito della celere evasione di istanze provenienti dall'intero territorio nazionale, rimanendo pregiudicata la stessa prontezza di intervento dei Garanti regionali favorita dalla diretta conoscenza delle questioni fiscali locali.

Dunque – in definitiva – è auspicabile un ripensamento sul cambiamento di un istituto che per oltre 20 anni ha dato buona prova di sé soddisfacendo bisogni anche marginali dei contribuenti che desiderano trovare concrete risposte da un assetto organizzativo tutto sommato ben collaudato senza oneri economici o burocratici ed inquadrato in un contesto di agevole e proficua comunicazione.

