

*della sua azienda, costituenti un mezzo indispensabile di lavoro, rendendo così praticamente impossibile il pagamento delle rate*⁴³.

2.5 La funzionalità dei servizi di informazione e assistenza

L'art. 13, comma 8, della legge n. 212/2000 dispone che *“il Garante del contribuente ha il potere di accedere agli Uffici finanziari e di controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e informazione”*.

Rispetto a tale potere diretto a verificare le modalità di erogazione delle prestazioni e, più in generale, le modalità di svolgimento delle funzioni degli Uffici finanziari, i Garanti ribadiscono, come per l'anno precedente, che la mancanza di risorse a disposizione non consenta sempre di esercitare l'accesso sistematico agli Uffici per verificarne la funzionalità dei servizi e l'agibilità degli spazi aperti al pubblico⁴⁴.

Al riguardo, comunque, tutti i Garanti sostanzialmente segnalano strutture adeguate e funzionali.

In particolare, il Garante della Provincia di Bolzano, pur riscontrando una relativa diminuzione di efficienza del servizio di assistenza e informazione ai contribuenti tra primo e secondo semestre 2011, sottolinea comunque una sufficiente funzionalità degli Uffici finanziari della provincia, nonostante la strutturale carenza di personale. Nella maggior parte dei casi non sono state contestate disfunzioni nella temporalità dei servizi di assistenza e di informazione e nell'agibilità degli spazi aperti al pubblico⁴⁵.

Così anche il Garante del Molise ribadisce la funzionalità e collaborazione degli Uffici dell'Agenzia delle Entrate della Regione Molise⁴⁶.

Sostanzialmente, i Garanti non evidenziano prassi amministrative anomale in tema di servizi d'informazione ed assistenza da parte degli Uffici finanziari⁴⁷.

⁴³ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. Annuale 2011, pag. 12 e 13.

⁴⁴ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2011, pag. 3; Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. II sem. 2011, pag. 2; Garante del contribuente della Lazio, Rel. II sem. 2011, pag. 5.

⁴⁵ Garante del contribuente della Provincia di Bolzano, Rel. I sem. 2011, pag. 4 e Rel. II sem. 2011, pag. 4 e 5.

⁴⁶ Garante del contribuente del Molise, Rel. Annuale sem. 2011, pag. 5.

⁴⁷ Per tutti Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2011, pag. 8; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. Annuale 2011, pag. 4.

3. I provvedimenti adottati a seguito di segnalazioni

Ai sensi dell'art. 13, comma 6, della legge n. 212/2000, l'Agenzia deve rispondere alle richieste e agli interventi del Garante entro il termine di trenta giorni.

I Garanti hanno espresso rispetto al 2010 un maggior numero di valutazioni positive circa il grado di effettiva collaborazione prestata dagli Uffici finanziari sia centrali che locali. Sono cioè diminuiti i Garanti che lamentano insoddisfacenti risposte dagli Uffici finanziari competenti alle loro richieste di documenti e chiarimenti.

Il Garante delle Marche evidenzia, a differenza dell'anno precedente, l'ottimo rapporto con la Direzione regionale delle Entrate, attenta alle soluzioni di problemi di interpretazione della normativa fiscale, nonché efficiente e dinamica per quanto concerne l'organizzazione del complesso apparato fiscale⁴⁸.

Il Garante della Sardegna *“segnala che gli Uffici tendono a rispondere in termini accettabili, anche se non nei trenta giorni previsti, alle richieste del Garante, con motivazioni congrue. Tuttavia, residuano molte pratiche risalenti agli anni precedenti per le quali il Garante non è in grado di pervenire alla definizione a causa delle mancate risposte alle sue richieste”*⁴⁹.

A conferma del buon livello di collaborazione con gli Uffici finanziari, il Garante di Trento e dell'Emilia Romagna sottolineano la fattiva collaborazione in termini di recepimento delle proprie richieste e segnalazioni da parte degli Uffici dell'Agenzia delle Entrate della propria Regione⁵⁰.

Positiva valutazione, circa il grado di effettiva collaborazione prestata dagli Uffici finanziari, è stata evidenziata, altresì, dal Garante di Bolzano e della Sicilia secondo i quali, da parte degli Uffici tributari, i suggerimenti proposti trovano per lo più adeguata attenzione. In particolare, il Garante della Sicilia precisa che *“le risposte alle richieste rivolte agli Uffici delle Agenzie fiscali, degli Enti locali e dell'Agente della riscossione in ordine alle situazioni segnalate dai contribuenti, hanno mostrato un pressoché generale allineamento ai limiti temporali previsti dall'art. 13 della legge 212/2000”*. Inoltre, tale Garante segnala che si è consolidato nel tempo il dialogo instaurato fra il suo Ufficio e gli Organi impositori *“grazie all'ampia disponibilità degli Uffici ad un proficuo dialogo, nella*

⁴⁸ Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2011, pag. 5.

⁴⁹ Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2011, pag. 7.

⁵⁰ Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Trento, Rel. II sem. 2011, pag. 4; Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. I sem. 2011, pag. 8.

convinzione che il rapporto sinergico tra Ente impositore e Garante del contribuente, lungi dall'essere di ostacolo all'attività di contrasto all'evasione fiscale, costituisce punto fondamentale per l'ottenimento della tax compliance, cui da molti anni mira tutta l'Amministrazione finanziaria"⁵¹.

Piena soddisfazione circa la cooperazione ottenuta dagli Uffici finanziari e dagli Enti locali interpellati per le istruttorie è manifestata anche dai Garanti del Molise e della Valle d'Aosta⁵².

Il Garante dell'Umbria dà atto *"della piena disponibilità data in ogni circostanza dal Direttore regionale delle Entrate e dell'appagante stato dei rapporti col Comandante regionale della Guardia di Finanza e con gli Uffici finanziari interessati"*⁵³.

Allo stesso modo il Garante dell'Emilia Romagna rileva come *"ottimo il rapporto con le varie articolazioni dell'Amministrazione finanziaria, con la Guardia di Finanza, con gli Uffici tributari degli Enti locali e con gli Agenti della riscossione. Gli Uffici interpellati sono esaurienti nelle risposte alle richieste di chiarimenti e completi nella trattazione delle tematiche loro preposte, illustrando con argomenti sempre appropriati il punto di vista dell'Amministrazione; di rado si verifica che la risposta tardi e, in tali casi, avviene per la complessità del caso"*⁵⁴.

La maggioranza dei Garanti precisa che la naturale contrapposizione fra le parti non ha mai determinato momenti di pregiudizievole conflittualità e che, comunque, il rapporto con gli Uffici finanziari si è sviluppato sempre, anche in caso di disaccordo, alla massima disponibilità per la comune ricerca di un accordo, sia per la difesa dei contribuenti sia per la corretta applicazione delle norme tributarie.

Tuttavia, non mancano i Garanti che evidenziano situazioni di criticità nel rapporto di collaborazione con gli Uffici finanziari.

⁵¹ Garante del contribuente della Sicilia, Rel. II sem. 2011, pag. 3 e Rel. I sem. 2011, pag. 3; Garante del contribuente di Bolzano, Rel. II sem. 2011, pag. 2.

⁵² Garante del contribuente del Molise, Rel. Annuale 2011, pag. 5; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2011, pag. 3.

⁵³ Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2011, pag. 8.

⁵⁴ Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. I sem. 2011, pag. 8.

Il Garante del Piemonte lamenta ad esempio pregiudiziali posizioni negative con cui gli Uffici finanziari (soprattutto gli Enti locali) rispondono alle loro richieste nonostante i ripetuti solleciti⁵⁵.

Il Garante dell'Abruzzo evidenzia la criticità dei rapporti con Equitalia la quale dimostra poca considerazione per la propria funzione istituzionale⁵⁶.

Il Garante della Toscana segnala, invece, insoddisfazione per la generale mancanza di informazione da parte degli Uffici fiscali circa l'accoglimento o meno dell'invito ad avvalersi dell'Istituto dell'autotutela⁵⁷.

4. L'attivazione dei poteri

Al pari di quanto segnalato nelle relazioni degli scorsi anni, i Garanti concordano nel riconoscere come loro prerogativa la possibilità di esercitare le funzioni previste dal citato art. 13, non solo su richiesta dei contribuenti, ma anche d'ufficio, a seguito, ad esempio, di articoli della stampa specializzata da cui emergano irregolarità o disfunzioni dell'Amministrazione tali da incrinare il rapporto di fiducia con i contribuenti. I Garanti, infatti, ritengono corretto recepire le dichiarazioni non scritte dei contribuenti quando non sia possibile acquisire per motivi diversi (carenze culturali, difetto di assistenza) la segnalazione scritta, che è ritenuta, comunque, la forma ordinaria dell'attivazione del Collegio.

Quasi tutti i Garanti privilegiano come prima forma di contatto con i contribuenti quella dell'ascolto in via informale; infatti, il modello organizzativo cui hanno improntato l'attività si basa su procedure semplici, dirette ad agevolare i contribuenti nella presentazione delle segnalazioni⁵⁸.

Per facilitare i contribuenti nella presentazione delle istanze, queste a volte sono prodotte anche verbalmente al personale di segreteria, che, dopo l'esposizione del caso segnalato, formalizza la procedura con la redazione di un regolare verbale, successivamente protocollato e posto in trattazione. Per quanto riguarda, invece, le normali modalità di

⁵⁵ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2011, pag. 5.

⁵⁶ Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. I sem. 2011, pag. 3.

⁵⁷ Garante del contribuente della Toscana, Rel. I sem. 2011, pag. 13.

⁵⁸ Garante del contribuente della Valle D'Aosta, Rel. I sem. 2011, pag. 4; Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2011, pag. 3.

presentazione, si è constatato, in base alle istanze ricevute, che il relativo invio è effettuato abitualmente tramite posta ordinaria, fax e posta elettronica. Durante la gestione della pratica, i Garanti si adoperano per instaurare un buon rapporto con gli interlocutori, fornendo in tempi rapidi (di solito 15 giorni) ai contribuenti (sia di persona che per le vie brevi) informazioni dettagliate sulle procedure da seguire caso per caso e, in generale, sulle procedure più idonee e utili per la soluzione dei problemi prospettati.

In particolar modo, il Garante della Liguria segnala sia la brevità dei tempi entro i quali il cittadino che si rivolge al Garante ottiene risposta, sia il fatto che la pratica trova presso gli Organi fiscali competenti contattati dal Garante *“il più delle volte un’immediata accoglienza”*⁵⁹.

Anche quest’anno il Garante del Piemonte afferma che il tempo impiegato dal suo Ufficio per l’esame delle segnalazioni è assai breve e che *“la maggior parte del tempo impiegato per il disbrigo delle pratiche trascorre nell’attesa delle risposte degli Uffici finanziari interessati a cui sono state richieste notizie e documentazioni”*.

Lo stesso Garante conferma, inoltre, la maggiore considerazione dell’Istituto presso i contribuenti: le pratiche aumentano con un ritmo crescente e la maggioranza dei contribuenti si rivolge al Garante, oltre che nelle forme ordinarie, anche con fax e posta elettronica semplificando, quindi, il lavoro e i contatti anche con cittadini residenti lontano da Torino⁶⁰.

Il Garante dell’Umbria segnala *“il largo uso del contatto diretto col contribuente, uso che ha consentito ad ogni componente dell’Ufficio colloqui informali o formali per un approccio immediato col cittadino e con le sue istanze destinate alla pronta apertura delle indagini da parte del Collegio”*⁶¹.

Il Garante della Campania dichiara anch’esso di concedere ampio spazio al colloquio diretto e telefonico con il contribuente. *“Con tale modus operandi, pur non fornendo attività di consulenza, si suggerisce, in modo semplice ed elementare, le modalità di procedere e le iniziative da attivare, così contribuendosi ad evitare e prevenire un inutile contenzioso”*⁶².

⁵⁹ Garante del contribuente della Liguria, Rel. I sem. 2011, pag. 2.

⁶⁰ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2011, pag. 4 e 5.

⁶¹ Garante del contribuente dell’Umbria, Rel. I sem. 2010, pag. 9.

⁶² Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2011, pag. 3.

Stesso comportamento è adottato dal Garante di Bolzano che attua il suo intervento, laddove possibile, in forma esclusivamente verbale. Di frequente convoca i contribuenti presso la propria sede per *“renderli edotti della eventuale infondatezza delle loro lagnanze oppure confortarli dell'intervento del Garante ove se ne fosse presentata la necessità”*.

Tutto ciò ha contribuito a realizzare un positivo incremento di richieste soprattutto provenienti dalla categoria dei professionisti.

Il Garante della Provincia di Bolzano sottolinea anche la peculiarità del proprio Ufficio rispetto a quello di tutti gli altri Garanti per il particolare onere cui deve far fronte, ossia l'uso delle due lingue, l'italiano e il tedesco a seconda dell'appartenenza del contribuente all'uno o all'altro gruppo linguistico⁶³.

E' opportuno segnalare che il dialogo con un Organo neutrale e indipendente, pur non trovando riscontro nelle statistiche dell'attività svolta dal Collegio, incontra il favore dei contribuenti e concorre alla riduzione del livello di conflittualità tra fisco e contribuente qualora all'interessato siano chiari i motivi per i quali la contestazione non sarebbe validamente sostenibile in sede giurisdizionale. I Garanti offrono indicazioni e consigli a tutela del contribuente anche quando non ci sono fondate ragioni per un loro intervento, contribuendo in tal modo a rafforzare il rapporto di fiducia e cooperazione tra i soggetti interessati.

5. Le iniziative di comunicazione

I Garanti, da sempre, segnalano la necessità di una maggiore informazione sullo Statuto dei diritti del contribuente in generale, sul ruolo dell'Istituto e sulle relative funzioni.

Generalmente, la comunicazione relativa all'istituzione e all'attività dei Garanti è realizzata a livello regionale dagli stessi Garanti, mentre la comunicazione più generale sullo Statuto del contribuente è svolta dal Dipartimento delle Finanze e dall'Agenzia delle Entrate attraverso i rispettivi siti. Al riguardo, si ribadisce che il Dipartimento ha dedicato, all'interno del sito www.finanze.gov.it, un'apposita sezione allo Statuto del contribuente e ai Garanti, per fornire un archivio informativo aggiornato per tutti i cittadini che vogliono avviare contatti con questi organismi. In particolare, alla voce Garante del contribuente, oltre alla legge istitutiva n. 212/2000, sono stati indicati i compiti dell'Organo ed un elenco

⁶³ Garante del contribuente di Bolzano, Rel. I sem. 2011, pag. 3.

completo dei Garanti e dei relativi recapiti (numeri telefonici e fax, indirizzi e nomi)⁶⁴. A differenza, comunque, degli anni passati la situazione circa l'informazione al contribuente dell'esistenza dell'Istituto e della relativa azione è sicuramente migliorata anche se permangono ancora situazioni critiche. Ed infatti, diversi Garanti sostengono, ancora oggi, che molti contribuenti tuttora ignorano l'esistenza o quantomeno la funzione stessa dell'Istituto, prevalentemente conosciuto soltanto dagli addetti ai lavori che quotidianamente frequentano gli Uffici fiscali o da coloro che sono comunque adeguatamente informati in ambito tributario⁶⁵.

In particolare, sono critici i rilievi del Garante della Valle d'Aosta che conferma una sostanziale assenza di pubblicità delle Istituzioni in favore di tale Organo, con una conseguente scarsa conoscenza da parte dei cittadini. *“Sarebbe necessaria una più diffusa pubblicità con la quale i contribuenti vengono resi edotti oltre che dell'esistenza del Garante, anche di quel che il Garante stesso può fare per aiutarli. Da qui la proposta in ambito nazionale di una promozione efficace con spot televisivi e informativi di vario genere”*⁶⁶.

Il Garante dell'Emilia Romagna evidenzia che dopo due anni di silenzio, l'Annuario del contribuente del 2011, edito dalla Direzione centrale dei Servizi dell'Agenzia delle Entrate *“ha nuovamente ed apprezzabilmente menzionato l'Ufficio del Garante. La forma adottata è quella di aver riportato testualmente il contenuto di un depliant pubblicato nel corso del 2010 a cura dell'Agenzia delle Entrate. Tuttavia, (sottolinea tale Organo), lo scarso contenuto di informazioni, ridotto ad una sintesi aziendale, non è certamente in grado di richiamare l'attenzione degli interessati sulle funzioni di un Organo che, accanto agli altri rimedi messi a disposizione dell'ordinamento a tutela del contribuente, costituisce un'istituzione deputata dallo Statuto a garantire il rispetto dei principi e che è un qualificato attivatore dell'autotutela”*⁶⁷.

Alcuni Garanti, anche nell'anno di riferimento, hanno cercato di ovviare alle carenze di informazione *“attivando in proprio”* all'interno della Regione di appartenenza iniziative

⁶⁴ Nella stringa *“Fisco e contribuenti”*, alla voce *“Informazioni generali sullo Statuto”*, è possibile accedere ad un dossier tematico che spiega, in dettaglio, la legge 212/2002. Analoga iniziativa è stata realizzata dall'Agenzia delle Entrate all'interno del proprio sito www.agenziaentrate.gov.it.

⁶⁵ Per tutti: Garante del Contribuente della Campania, Rel. I sem. 2011, pag. 6; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2011, pag. 3; Garante del contribuente della Basilicata, Rel. I sem. 2011, pag. 6; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2011, pag. 8.

⁶⁶ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2011, pag. 8.

⁶⁷ Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. I sem. 2011, pag. 8.

di comunicazione verso gli Uffici periferici, autorità locali, istituzioni scolastiche e universitarie, organizzazioni di categoria e Organi di stampa⁶⁸.

In particolare, il Garante del Lazio fa presente che l'attività di diffusione e conoscenza della figura del Garante è stata attuata con alcune pubblicazioni in cui sono state evidenziate le attività che possono essere svolte da tale Ufficio⁶⁹.

Così anche il Garante di Trento ha ribadito l'impegno volto a far conoscere ai cittadini le funzioni e i poteri del Garante *“anche con contatti tesi a concordare iniziative in merito alle problematiche che i cittadini possono segnalare all'Ufficio”*. Tale Garante segnala, inoltre, la partecipazione dei Componenti a momenti d'incontro qualificati come *“Festival dell'Economia 2011”*, dell'Università del tempo libero e della terza età⁷⁰.

Il Garante della Campania riferisce, altresì, che per compensare la poca visibilità del ruolo del Garante sia da parte dei contribuenti sia dei professionisti si propone di partecipare, in accordo con *“Università, ordini professionali, ecc., a convegni di studio informativi sullo Statuto del contribuente e sulle funzioni del Garante”*.

Tale Organo lamenta però la scarsità degli strumenti culturali posti a sua disposizione per operare in tal senso⁷¹.

In conclusione, per i Garanti è fondamentale che, a tutti i livelli, si operi con determinazione e costanza per far conoscere l'organismo a tutti i cittadini e, in particolare, a quelli che partecipano, proporzionalmente alle loro potenzialità finanziarie, alle entrate dello Stato. L'attività di tale istituzione non può essere sollecitata - come spesso accade - solo da professionisti e consulenti per ottenere consulenze certificate e gratuite in particolari condizioni, ma deve essere orientata, più in generale, soprattutto nei confronti di tutti i contribuenti.

⁶⁸ Per tutti: Garante del contribuente del Molise, Rel. Annuale. 2011, pag. 53; Garante del contribuente di Bolzano, Rel. I sem. 2011, pag. 2.

⁶⁹ Garante del contribuente del Lazio, Rel. I sem. 2011, pag. 2.

⁷⁰ Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Trento, Rel. I sem. 2011, pag. 2.

⁷¹ Garante del contribuente della Campania, Rel. II sem. 2011, pag. 5.

PARTE II

LE OSSERVAZIONI DEI GARANTI SULLE NORME ISTITUTIVE E SUL FUNZIONAMENTO DELL'ISTITUTO

6. Il contesto normativo

La riforma prevista dall'art. 4, comma 36 della legge n. 183/2011, ha trasformato il Garante del contribuente a partire dal 1° gennaio 2012 da Organo collegiale in Organo monocratico scelto e nominato dal Presidente della Commissione tributaria regionale o sua sezione distaccata nella cui circoscrizione è compresa la Direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate. Il Garante, come già precisato, è Organo operante in piena autonomia e indipendenza funzionale cui è affidato, principalmente, il compito di vigilare ed assicurare l'attuazione sostanziale delle regole e dei principi peculiari dello "Statuto dei diritti del contribuente", con funzione equilibratrice tra le posizioni dei contribuenti e dell'Amministrazione finanziaria.

A seguito delle modifiche introdotte dalla legge n. 289/2002, art. 84, comma 7, l'incarico ha durata quadriennale ed è rinnovabile tenendo presenti professionalità, produttività e attività svolta⁷².

7. Osservazioni e critiche dei Garanti alla nuova formula monocratica

I Garanti nella quasi totalità hanno rilevato forti criticità in merito alla decisione del legislatore di trasformare tale Organo da collegiale in monocratico.

Tali organismi evidenziano che la struttura collegiale consente una migliore analisi delle questioni ed un confronto sotto molteplici punti di vista. In tal senso, secondo tali Organi il contribuente vede oggi diminuire le proprie garanzie in un momento in cui

⁷² Art. 13, commi 2 e 3, legge n. 212/2000 così come modificata dall'art. 4, della legge 183 del 12/11/2011:

2. "Il Garante del contribuente, operante in piena autonomia è Organo monocratico scelto e nominato dal Presidente della Commissione tributaria regionale o sua sezione distaccata nella cui circoscrizione è compresa la Direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate, tra gli appartenenti alle seguenti categorie:

a) magistrati, professori universitari di materie giuridiche ed economiche, notai, sia a riposo sia in attività di servizio
b) lettera abrogata dall'art. 4, della legge 183 del 12/11/2011;

c) avvocati, dottori commercialisti e ragionieri collegiati, pensionati, scelti in una terna formata, per ciascuna Direzione Regionale delle Entrate, dai rispettivi ordini di appartenenza.

3. L'incarico ha durata quadriennale ed è rinnovabile tenendo presenti professionalità, produttività ed attività già svolta".

l'aumento della tassazione in generale e la lotta all'evasione, in particolare, esigono un più forte rispetto dei diritti dei cittadini.

In proposito, il Garante delle Marche, osserva che *“relativamente alla sua funzionalità un Organo monocratico senza previsione di un supplente o, comunque, di una organizzazione idonea ad istruire gli interventi e a svolgere un'attività sussidiaria, comporta un sostanziale depotenziamento dell'attività”*⁷³.

Il Garante della Liguria prospetta nella trasformazione del Garante in Organo monocratico una *“palese violazione dell'art. 97 della Costituzione relativamente al buon andamento dell'Ufficio”* da cui deriva un vero e proprio *vulnus* nei confronti dello Statuto dei diritti del contribuente con conseguente incrinazione del rapporto di fiducia tra cittadini ed Amministrazione finanziaria⁷⁴.

Il Garante del Friuli Venezia Giulia evidenzia che *“il venir meno della collegialità di tale Organo mina l'operabilità dello stesso, che ha il compito istituzionale di ripristinare il rapporto di fiducia tra cittadini ed Amministrazione finanziaria”*⁷⁵.

Analoghe considerazioni sono espresse anche dal Garante di Bolzano⁷⁶.

Il Garante del Lazio, pur comprendendo l'esigenza del legislatore di ridurre i costi dell'apparato statale, ricorda *“che nel corso degli anni, per esigenze di economia, il compenso dei componenti tale Ufficio, fermo alla misura determinata nell'anno 2000, è stato ridotto una prima volta del 10% nel 2005 e poi nel gennaio 2011 sempre del 10%”*. Per queste ragioni osserva tale Garante *“l'attuale composizione monocratica ha posto a carico di un unico soggetto una mole di lavoro non prevista originariamente in termini quantitativi; l'attività si è accresciuta progressivamente nel decennio, suddivisa su di un Organo collegiale, ed ora, è stata posta a carico di un unico soggetto”*; ne consegue che *“il maggior carico di lavoro è idoneo a rendere più difficoltoso il corretto svolgimento della funzione, sia in termini della gestione delle istanze, sia in termini di controllo sul territorio dei singoli Uffici”*⁷⁷.

⁷³ Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2011, pag. 3.

⁷⁴ Garante del contribuente della Liguria, Rel. Annuale 2011, pag. 2.

⁷⁵ Lo stesso Garante *“si chiede come un Organo monocratico potrà, non solo rivolgere richieste di documenti o chiarimenti agli Uffici competenti, e attivare le richieste di autotutela, ma anche accedere agli Uffici finanziari al fine di controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazioni al contribuente, nonché l'agibilità degli spazi aperti al pubblico”*. Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. II sem. 2011, pag. 2.

⁷⁶ Garante del contribuente di Bolzano, Rel. II sem. 2011, pag. 5.

⁷⁷ Garante del contribuente del Lazio, Rel. II sem. 2011, pag. 5.

Anche il Garante della Valle d'Aosta formula considerazioni fortemente negative circa la trasformazione del Collegio del Garante in Organo monocratico, evidenziando che *“la caratteristica più interessante dell'Ufficio, concepito direttamente dal legislatore come Organo collegiale, è costituita dalla varietà degli apporti culturali che possono confluire nelle singole decisioni. È noto, infatti, che i membri del Collegio provengono da esperienze diverse; esperienze che consentono a ciascuno di fornire, nella dialettica interna, contributi di diversa qualità”*.

La critica di tale Garante alla modifica normativa si concentra soprattutto sulla prevedibile e sensibile riduzione della funzionalità dell'Ufficio e della qualità del lavoro segnalando *“che alla soppressione della collegialità non sono ancora seguite delle linee guida per l'organizzazione e il funzionamento degli Uffici; inoltre ancora non è stato chiarito chi potrà sostituire il Garante in caso di assenza o di impedimento temporaneo. Sembrerebbe necessaria per lo meno la nomina di un Garante supplente”*⁷⁸.

Il Garante della Sardegna rileva anch'esso forti criticità nella nuova struttura monocratica segnalando che la composizione collegiale oltre *“che assicurare in generale la dialettica interna e quindi un risultato più attendibile e sicuro, arricchiva in particolare il contenuto degli interventi, perché coniugava esperienze diverse: da un lato il punto di vista del fisco, attraverso la partecipazione di un dirigente dell'Amministrazione finanziaria o di un alto ufficiale della G.d.F., e dall'altro del contribuente attraverso la partecipazione di un avvocato o di un commercialista, con la presidenza attribuita ad un soggetto (magistrato, professore universitario in materie giuridiche o economiche, notaio) incline per professione a garantire la terzietà”*⁷⁹.

Da ultimo anche il Garante di Trento esprime forte contrarietà verso il provvedimento in questione sottolineando come un *“Organo collegiale composto da tre membri scelti in aree di scienza professionale diversa anche se limitrofe e complementari fra loro” rappresenti “pur sempre dal punto di vista scientifico e dell'esperienza di fronte agli Uffici con cui viene a trattare i singoli affari, una voce di maggiore autorevolezza ed incisività che non un Organo monocratico le cui valutazioni e le cui iniziative non sono passate al vaglio anche della prudenza e della scienza particolare dei colleghi”*⁸⁰.

⁷⁸ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. Annuale 2011, pag. 10.

⁷⁹ Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2011, pag. 2.

⁸⁰ Garante del contribuente di Trento, Rel. Annuale 2011, pag. 4.

La seguente tabella contiene i nomi e la provenienza professionale dei Garanti del contribuente, dopo la riforma prevista dall' art. 4, comma 36 della legge n. 183/2011:

SEDE (Regione o Provincia autonoma)	Garante del contribuente
ABRUZZO	Prof. Avv. G. Greco <i>Professore universitario</i>
BOLZANO	Dr. M. Klammer <i>Magistrato</i>
BASILICATA	Dr. R. Stella <i>Magistrato</i>
CALABRIA	Dr. C. Salvatore <i>Consigliere di Stato</i>
CAMPANIA	Dr. R. Numeroso <i>Magistrato</i>
EMILIA ROMAGNA	Dr. F. Pintor <i>Magistrato</i>
FRIULI VENEZIA GIULIA	Dr. C. Dapelo <i>Magistrato</i>
LAZIO	Dr. E. Quiligotti <i>Professore universitario</i>
LIGURIA	Dr. L. Di Noto <i>Magistrato</i>
LOMBARDIA	Dr. M. Blandini <i>Magistrato</i>
MARCHE	Dr. A. De Feo <i>Magistrato</i>
MOLISE	Prof.ssa S. Piccinini <i>Professore universitario</i>
PIEMONTE	Dr. A. Gandolfo <i>Magistrato</i>
PUGLIA	Dr. S. Paracampo <i>Magistrato</i>
SARDEGNA	Dr. C. Piana <i>Magistrato</i>
SICILIA	Prof. Dr. S. Forastieri <i>Commercialista</i>
TOSCANA	Prof. A. Chiappetti <i>Professore universitario</i>
TRENTO	Dr. S. Coraiola <i>Magistrato</i>
UMBRIA	Avv. G. Morani <i>Magistrato</i>
VALLE D'AOSTA	Prof. O. Formica <i>Docente discipline giuridico economiche</i>
VENETO	Dr. S. Merz <i>Magistrato</i>

8. L'incompatibilità

Un problema normativo ancora non risolto è la mancata previsione nella legge istitutiva di un sistema d'incompatibilità per le nomine dei Garanti, come il caso di un magistrato già membro della Commissione tributaria o di un componente che presti consulenza professionale. È opportuno evidenziare che la valutazione delle incompatibilità non si riferisce esclusivamente a quelle preesistenti all'atto di nomina, ma potrebbe riguardare anche le eventuali incompatibilità sorte *in itinere* ossia nel corso dello svolgimento della funzione istituzionale. Tuttavia, i pochi casi di incompatibilità riscontrati in questi anni hanno impedito che il problema avesse una rilevanza significativa, anche se è evidente che dopo la riforma prevista dall' art. 4, comma 36 della legge n. 183/2011 che ha trasformato tale Organo da collegiale in monocratico le dimissioni del Garante dal suo Ufficio per situazioni di contrasto con l'attività svolta (ad esempio, un professore universitario già membro di Commissione tributaria) potrebbe produrre la vacanza stessa di tutto l'Ufficio.

9. Il regolamento di organizzazione

I Garanti hanno sempre svolto la propria attività attraverso regolamenti di organizzazione già avviati nel corso degli anni e costruiti sulla base dello schema rappresentato a suo tempo dagli Uffici ministeriali, per uniformare la disciplina dell'organizzazione e del funzionamento. Tali regolamenti, sia quelli sviluppati autonomamente sia quelli omogenei al modello ministeriale, disciplinavano il sistema di regole cui i Garanti si uniformavano per i loro contatti e incontri sulla base della loro struttura collegiale⁸¹. Alla luce della recente riforma dell'Organo in senso monocratico (ex legge n. 183/2011), questi regolamenti saranno probabilmente modificati poiché l'esame e le deliberazioni non saranno ovviamente più assunte in forma di Collegio. I regolamenti prodotti dai Garanti non hanno, comunque, nel passato mai vincolato troppo le modalità di accesso del contribuente all'Ufficio, consentendo l'accettazione di forme diverse per la presentazione delle istanze.

⁸¹ L'ipotesi di regolamento era basata sullo studio di alcune figure similari al Garante del contribuente (Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato, del Garante della privacy) ricalcandone alcune soluzioni organizzative e funzionali per la disciplina degli aspetti relativi al funzionamento del collegio, come per l'assunzione delle funzioni, le dimissioni, sostituzioni dei componenti, le riunioni dei Garanti, le deliberazioni, il verbale delle riunioni, e degli aspetti organizzativi relativi alla segreteria dei Garanti e al personale loro assegnato. Tutto questo oggi è sostanzialmente superato dal fatto che l'Ufficio del Garante è divenuto monocratico.

10. Il funzionamento dell'Ufficio del Garante

Riguardo alle modalità per il suo funzionamento, l'art. 4, comma 36 della legge n. 183/2011, pur trasformando, come già detto, a partire dal 1° gennaio 2012, il Garante del contribuente da Organo collegiale in Organo monocratico non offre nessuna indicazione necessaria per assicurare l'omogeneo svolgimento sul territorio delle funzioni di garanzia riconosciute dallo Statuto dei diritti del contribuente al Garante stesso. Tale limite della norma è ancora oggi evidenziato dai Garanti nelle loro relazioni.

La soluzione auspicata, ancor più necessaria vista la nuova dimensione monocratica dei Garanti, è la previsione di un supplente in caso di assenza o impedimento dei titolari⁸².

11. L'autonomia del Garante e l'effettività dei suoi poteri

L'autonomia dell'Istituto, prevista dall'art. 13, comma 2, laddove si afferma che il Garante è Organo operante in piena autonomia, condiziona l'esercizio delle relative funzioni. Da parte di più Garanti è stato, però, rilevato che l'autonomia può essere acquisita solo se l'Organo preposto alla garanzia dei diritti tutelati è dotato dei poteri necessari per agire con indipendenza in modo da incidere efficacemente sulle dinamiche e i processi, mentre la legge, oltre a non dire nulla riguardo ai contenuti dell'autonomia, non ha attribuito al Garante poteri sufficientemente incisivi.

Si rende necessario, ad avviso dei Garanti, ricercare il significato di autonomia che meglio si adatta alla natura ed alle funzioni del nuovo Ufficio monocratico, il quale, pur essendo istituito presso la Direzione regionale delle Entrate, è Organo indipendente ed estraneo a qualsiasi struttura gerarchica.

Inoltre, se da un lato il Garante del contribuente è sottratto nel suo operare ad ogni vincolo gerarchico, al contempo è privo di ogni mezzo di coercizione o pressione nei confronti degli Uffici finanziari inadempienti alle sue indicazioni.

⁸² Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. Annuale sem. 2011, pag. 10; Garante del contribuente del Lazio, Rel. II sem. 2011, pag. 6; Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2011, pag. 3.

Diversi sono i poteri e le funzioni assegnati a tale organismo, che tuttavia non possiede una matrice d'indipendenza e autonomia di uguale peso, rispetto alle altre *Autorithies*. Gli atti emanati non sono, infatti, autonomamente impugnabili, né lo stesso può rivestire il ruolo di parte in qualsiasi giudizio amministrativo sull'eventuale illegittimità di un atto. I poteri attribuiti al Garante sono configurabili piuttosto come poteri d'impulso, che possono essere collocati fra gli atti di indirizzo, direzione o coordinamento, ma che non possono incidere sulle sfere giuridiche dell'Amministrazione e del contribuente, non essendo attribuito dalla norma al predetto Organo l'esercizio di alcun potere di amministrazione attiva. La figura è priva di incisività come si converrebbe ad un'autentica autorità investita di ampi poteri di controllo e vigilanza, ma piuttosto rivolta, in mancanza di un potere coercitivo, a effettuare solo richiami compartimentali non idonei, peraltro, a incidere sull'atto in contestazione.

Ciascun Garante ogni anno evidenzia, infatti, come l'esercizio delle proprie funzioni sia strutturalmente circoscritto alla segnalazione, all'invito, alla raccomandazione o al richiamo, senza poter incidere in concreto sugli aspetti realmente critici del rapporto tra fisco e contribuente né poter sanzionare inerzie, inadempienze e negligenze degli Uffici finanziari.

Risulta, peraltro chiaro, come le funzioni di garanzia esercitate dal suddetto Organo, prive di un qualsiasi potere di coercizione, rischiano di fargli perdere credibilità sia nei confronti dei contribuenti che ad esso si rivolgono, sia verso gli stessi Uffici destinatari dei suoi interventi.

Per queste ragioni, fin dalla loro istituzione, i Garanti manifestano la necessità di modificare la struttura dell'Organo, dotandolo di poteri più incisivi, al fine di renderlo assolutamente autonomo nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, ma tale risultato è conseguibile solo a condizione di riconoscere all'Istituto autonomia finanziaria, organizzativa e disponibilità di risorse.

11.1 L'autonomia finanziaria e organizzativa

Ulteriore espressione dell'autonomia del Garante è la sua indipendenza finanziaria, intesa come disponibilità di risorse finanziarie autonomamente gestibili, ovvero, come da più parti segnalato, di un fondo annuale per le spese di funzionamento, con obbligo di rendiconto, al fine di consentire l'autonomia organizzativa e terzietà proprie dell'Istituto, così come delineato dall'art. 13 della legge n. 212/2000.

L'autonomia finanziaria dell'Istituto condiziona, infatti, l'esercizio delle relative funzioni e rappresenta una questione sulla quale quasi tutti i Garanti si sono espressi, sottolineando che gli aspetti rilevanti che concorrono a tracciare la nozione di autonomia sono, oltre che la disponibilità di risorse, anche un'adeguata collocazione e sistemazione dell'Ufficio, che deve avere una sede propria e dotazioni di personale certe e dipendenti dal solo Garante e non dall'Agenzia delle Entrate.

Per questa ragione, quasi tutti i Garanti continuano a ritenere necessario sia il distacco degli Uffici del Garante dall'Agenzia delle Entrate e l'affidamento degli stessi (con il trasferimento delle relative competenze) al Dipartimento delle Finanze, che già gestisce e amministra tutte le spese occorrenti per il funzionamento delle Commissioni tributarie, sia di disporre di un fondo spese annuale autonomamente gestibile.

Il Garante del Piemonte ritiene necessario assegnare a ciascun Garante regionale un fondo spese annuale autonomamente gestibile per sostenere i costi necessari per la sua attività. Lo stesso Garante, inoltre, esprime valutazioni negative sul trasferimento dell'Ufficio alla periferia della città, disagiata per gli utenti e ricorda che il Garante è *“un Ufficio autonomo ed indipendente e non un qualsiasi reparto della Direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate”*. L'ubicazione dell'Ufficio del Garante presso un Ufficio periferico, conclude *“rafforza nella maggioranza dei contribuenti la convinzione di trovarsi invece di fronte ad una delle tante dipendenze dell'Agenzia delle Entrate”*⁸³.

Anche il Garante della Valle d'Aosta auspica una diversa collocazione del proprio Ufficio rispetto a quella attuale situata nella stessa sede della Direzione Regionale delle Entrate. Infatti, tale Organo evidenzia come questa situazione possa ingenerare nei contribuenti *“la convinzione che il Garante, piuttosto che un Organo di tutela autonomo e indipendente, possa essere uno dei tanti Uffici inserito nell'organizzazione*

⁸³ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2011, pagg. 1, 2 e 3.