

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 per richiedere l'intervento del Garante.

Quasi tutti i Garanti privilegiano come prima forma di contatto con i contribuenti quella dell'ascolto in via informale e/o telefonico, soprattutto per venire incontro, in alcuni casi, alle difficoltà di parcheggio nelle zone prossime agli uffici; infatti, il modello organizzativo cui hanno improntato l'attività si basa su procedure semplici, dirette ad agevolare i contribuenti nella presentazione delle segnalazioni.⁴⁰

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 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 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 Campania segnala come le tematiche prospettate dai contribuenti siano accuratamente vagliate e trattate, ed i richiedenti sono sempre informati delle deliberazioni e delle risoluzioni finali che li riguardano.⁴¹

Il Garante del Molise conferma che, anche nel corso dell'anno 2012, *“sono sempre numerosi i contribuenti che contattano il Garante, esponendo le problematiche in essere sia con gli Uffici Finanziari statali sia con i vari uffici impositori locali...Molti degli*

⁴⁰ Garante del contribuente della Campania, Rel. II sem. 2012, pag. 3; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2012, pag. 9.

⁴¹ Garante del contribuente della Campania, Rel. II sem. 2012, pag. 3.

*interessati, dopo i contatti con il Garante, hanno ritenuto non più opportuno formalizzare richieste, lamenti e domande".*⁴²

Stesso comportamento è adottato dal Garante di Bolzano che attua il suo intervento, laddove possibile, in forma esclusivamente verbale. Ai contribuenti è stato garantito, infatti, un accesso immediato con la segreteria, sia tramite l'accesso telematico con l'Ufficio del Garante ed, infine, con fissazione di un appuntamento con il Garante stesso entro una settimana⁴³.

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

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.

In alcuni casi, come segnalato dal Garante di Bolzano, si è constatato che i contribuenti hanno fatto ricorso all'Autorità del Garante prima di aver completamente esaurito l'iter amministrativo presso il competente ufficio finanziario. Ciò, forse, anche nell'intento di avere una risposta dall'ufficio in tempi rapidi e certi.

In altri casi, invece, i contribuenti hanno richiesto l'intervento del Garante quando la cartella esattoriale sia già stata emessa e/o addirittura sia iniziata l'esecuzione forzata, lamentando come gli atti di accertamento che precedono tale momento non siano stati portati a loro effettiva conoscenza a causa di sistemi di notificazione che prescindono da una effettiva conoscenza dell'atto. Per scongiurare tale fenomeno, il Garante di Bolzano ritiene che gli uffici finanziari dovrebbero adottare, per quanto possibile, sistemi di notificazione che consentano al contribuente una reale ed effettiva conoscenza della pretesa fiscale, "onde

⁴² Garante del contribuente del Molise, Rel. II sem. 2012, pag. 5.

⁴³ Garante del contribuente di Bolzano, Rel. I sem. 2012, pag. 3.

*consentire loro o una definizione agevolata della controversia oppure il tempestivo ricorso alla Commissione Tributaria*⁴⁴.

Quanto sopra esposto appare utile per inquadrare la figura del Garante del contribuente nello svolgimento del compito deferitogli dalla legge riguardo le segnalazioni dei contribuenti.

Come osserva il Garante della Toscana, si è spesso asserito che il Garante del contribuente sia un' autorità "debole" perché priva di poteri decisori e anche sanzionatori nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

Ad avviso del predetto Garante, questo modo di valutare il ruolo di tale Organo non appare condivisibile in quanto non considera che la sua funzione di garanzia non è diretta a sanzionare i provvedimenti o i comportamenti scorretti o illegittimi dell'Amministrazione finanziaria, bensì ad agevolare la correzione dei suoi provvedimenti o comportamenti nell'ambito di una funzione di controllo collaborativo.

Il Garante, quindi, non sanziona, ma, in ottemperanza all'interpretazione letterale dell'art. 13 della legge n. 212 del 2000, attiva i procedimenti di riesame che l'Amministrazione stessa potrebbe attivare per proprio conto.

Il Garante non può, pertanto, sostituirsi all'Amministrazione, ma la sua incidenza sull'azione amministrativa deriva dalla fondatezza della motivazione dei suoi atti d'iniziativa per l'adozione dei provvedimenti di autotutela e dal potere di denunciare, nelle diverse sedi, il rifiuto dell'Amministrazione di provvedere nei casi in cui ciò avvenga nonostante sussistessero i presupposti per il ritiro dell'atto. In altre parole, osserva il Garante della Toscana, egli deve necessariamente motivare l'effettiva sussistenza di *"disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli degli Uffici"*.⁴⁵

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 del Garante e sulle relative funzioni.

⁴⁴ Garante del contribuente di Bolzano, Rel. I sem. 2012, pag. 3.

⁴⁵ Garante del contribuente della Toscana, Rel. annuale 2012, pag. 4.

Solitamente, la comunicazione relativa all'istituzione e all'attività dei Garanti è realizzata a livello regionale dagli stessi Garanti, mentre la comunicazione sullo Statuto del contribuente è svolta dal Dipartimento delle Finanze e dall'Agenzia delle Entrate attraverso i rispettivi siti. Al riguardo, si ricorda che il Dipartimento delle Finanze 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 del 2000, sono stati indicati i compiti dell'Organo ed un elenco completo dei Garanti e dei relativi recapiti (numeri telefonici e fax, indirizzi e nomi).⁴⁶

Comunque, la situazione sull'informazione al contribuente dell'esistenza del Garante e della relativa azione è migliorata.

Permangono, tuttavia, situazioni critiche poiché diversi Garanti sostengono, ancora oggi, che molti contribuenti ignorano l'esistenza o quantomeno la funzione stessa dell'Organo, prevalentemente conosciuto soltanto dagli addetti ai lavori, che quasi ogni giorno frequentano gli Uffici fiscali, o da coloro che sono comunque adeguatamente informati in ambito tributario.

Ciò lo rileva, in particolare, il Garante della Valle d'Aosta che conferma la mancanza di un'adeguata informazione presso l'opinione pubblica, sia dell'esistenza del Garante sia delle sue peculiari funzioni, che sono di supporto all'Amministrazione finanziaria. Eventi e relazioni esterne hanno comunque consentito di rapportarsi maggiormente con il territorio regionale per presentare ed illustrare l'esistenza, le funzioni e l'ubicazione dell'Ufficio del Garante.⁴⁷

Dello stesso avviso è il Garante del Piemonte, il quale evidenzia che la situazione non è mutata rispetto agli anni scorsi per quanto riguarda il problema della "visibilità" dell'Ufficio del Garante, la cui esistenza continua ad essere poco conosciuta dalla massa dei contribuenti. L'aumento dei flussi di lavoro è frutto, più che altro, di un passa parola dei contribuenti che sono rimasti soddisfatti del nostro intervento.

⁴⁶ Nella stringa "*Fisco e contribuenti*", alla voce "*Informazioni generali sullo Statuto*", è possibile accedere ad un dossier tematico che spiega, in dettaglio, la legge n. 212 del 2000. Analoga iniziativa è stata realizzata dall'Agenzia delle Entrate all'interno del proprio sito www.agenziaentrate.gov.it.

⁴⁷ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2012, pag. 6.

Lo stesso Garante rileva ancora che “.. è indispensabile che l’esistenza e l’attività del Garante siano portate a conoscenza...con mezzi più efficaci di quelli attualmente esistenti. Tale attività di pubblicizzazione dovrà però essere coordinata con l’auspicata riorganizzazione degli Uffici del Garante, che dovrà introdurre una più razionale distribuzione delle risorse sul territorio, e un accorpamento degli Uffici che consenta il ritorno alla collegialità”.⁴⁸

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.

⁴⁸ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2012, pag. 5 e II sem. 2012, pag. 6.

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 del 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 dall'art. 84, comma 7, della legge n. 289 del 2002, l'incarico ha durata quadriennale ed è rinnovabile tenendo presenti professionalità, produttività e attività svolta.⁴⁹

7. Osservazioni e critiche dei Garanti alla nuova formula monocratica

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

Secondo quanto osservato da alcuni Garanti, la novità della struttura monocratica di tale Organo, come stabilito dalla legge n. 183 del 2011, non ha modificato i molteplici compiti e le delicate funzioni dell'Istituto, rimasti invariati nell'ampia operatività dello stesso, introdotto dalla legge n. 212 del 2000 per il mutamento radicale del quadro dei

⁴⁹ Art. 13, commi 2 e 3, legge n. 212 del 2000 così come modificata dall'art. 4 della legge 183 del 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".

rapporti tra cittadino-contribuente e Fisco in base ai principi ispiratori di collaborazione e di buona fede allo scopo di favorire l'instaurarsi di un clima leale di fiducia e di comprensione tra i suddetti soggetti anche nella diversa struttura.⁵⁰

La maggior parte dei Garanti evidenzia come la precedente composizione collegiale consentisse una migliore analisi delle questioni ed un confronto proficuo per l'apporto di esperienze professionali diverse. In tal senso, ritengono tali Organi, che il contribuente vede oggi diminuire le proprie garanzie in un momento in cui l'aumento della tassazione in generale e la lotta all'evasione, in particolare, esigono un più forte rispetto dei diritti dei cittadini.

La nuova composizione del Garante ha creato, quindi, diverse criticità funzionali, come segnalato dal Garante del Piemonte e da quello dell'Emilia Romagna, prima tra tutte il venir meno di una collegialità qualificata, nella quale confluivano varie esperienze professionali utili per la soluzione dei molteplici casi prospettati dai contribuenti.

Il Garante della Liguria rileva, in particolare, che *“una istituzione così strutturata e organizzata non si armonizza affatto con il principio del buon andamento sancito dall'art. 97, 1° comma, Cost., in quanto, come dimostrano i fatti, non è in grado di assicurare una risposta tempestiva e/o comunque in tempi ragionevoli alle istanze dei contribuenti”*.⁵¹

Inoltre, alcuni Garanti, tra i quali quello del Piemonte e della Provincia autonoma di Trento, evidenziano la mancata previsione di una forma di supplenza o di sostituzione in caso di assenza del Garante per ferie, malattia o altri impegni, che possa garantire la corretta funzionalità dell'Ufficio.⁵²

In particolare, il Garante del Piemonte, pur condividendo l'obiettivo che il legislatore ha inteso realizzare con la riforma in esame, primo fra tutti il risparmio delle spesa relativa ai compensi, auspica un intervento legislativo che provveda a riorganizzare gli Uffici di tale Organo con la reintroduzione della collegialità - con eventuale riduzione dei compensi dei singoli componenti -, e che colmi quei “vuoti” normativi in tema di competenze del Garante, alla luce della esperienza maturata in questo primo decennio di operatività.

⁵⁰ Per tutti, Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2012, pag. 8.

⁵¹ Garante del contribuente della Liguria, Rel. I sem. 2012, pag. 3.

⁵² Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2012, pag. 2; Garante del contribuente della Provincia autonoma di Trento, Rel. II sem. 2012, pag. 2.

Anche il Garante della Sardegna rileva criticità nella nuova struttura monocratica segnalando che, non potendo più essere nominati Garanti i dirigenti dell'Amministrazione finanziaria, i generali e gli ufficiali superiori della Guardia di Finanza, è venuta meno la partecipazione di soggetti particolarmente esperti in materia tributaria.⁵³

Tuttavia, con particolare riferimento a quest'ultimo aspetto, il Garante del Lazio segnala che tale esclusione e la monocraticità dell'Organo appaiono vicende legislative strettamente collegate in quanto l'esclusione di soggetti professionalmente vicini al fisco per specifica cultura non può considerarsi dato neutro, scollegato dall'insieme, di considerazione autonoma o priva di qualsiasi spiegazione. La riprova, infatti, consegue al fatto che la disposizione, di contro, circoscrive la scelta del Garante a categorie di persone indifferenti ai soggetti del rapporto tributario (magistrati, professori universitari, notai, avvocati, dottori commercialisti).

La novella, nel suo complesso, consente quindi di ritenere, ad avviso del predetto Garante, che la scelta del legislatore, al di là di ragioni di risparmio, sia stata connotata da volontà di rafforzare la posizione di terzietà del Garante eliminando legami culturali, anche se più o meno labili, e rimuovendo aspetti che avrebbero potuto offuscare l'immagine.

Il Garante del Lazio osserva, inoltre, che: *"..l'effetto legislativo di maggiore pregnanza, è da individuarsi in un significativo mutamento della fisionomia istituzionale della figura del Garante, che, con maggiore credibilità, si rappresenta come gestore e tutore unico del rapporto di fiducia da coltivare ed intensificare tra il contribuente ed il fisco. Ciò potrà comportare un rafforzamento della sua autonomia con diminuzione di quelle situazioni che ne offuscano il tratto peculiare, facendolo apparire, sia pure formalmente, organo collaterale dell'amministrazione finanziaria, sacrificando, in tale prospettiva, valide e specifiche competenze"*.⁵⁴

Riguardo alle modalità per il funzionamento dell'Ufficio del Garante, l'art. 4, comma 36, della legge n. 183 del 2011, che ha trasformato, come già detto, a partire dal 1° gennaio 2012, il Garante del contribuente da Organo collegiale in Organo monocratico, non offre alcuna indicazione necessaria per assicurare l'omogeneo svolgimento sul territorio delle funzioni di garanzia riconosciute dallo Statuto dei diritti del contribuente al Garante stesso.

⁵³ Garante del contribuente della Sardegna, Rel. I sem. 2012, pag. 2.

⁵⁴ Garante del contribuente del Lazio, Rel. I sem. 2012, pag. 4-5.

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 titolari.

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 del 2011, con incarico nell'anno 2012:

SEDE (Regione o Provincia autonoma)	Garante del contribuente
ABRUZZO	Prof. Avv. G. Greco - <i>Professore universitario</i>
BASILICATA	Dr. R. Stella - <i>Magistrato</i>
BOLZANO	Dr. M. Klammer - <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> sostituito, nel II semestre 2012, dal Dr. L. Principato - <i>Magistrato</i>
VALLE D'AOSTA	Prof. O. Formica - <i>Docente discipline giuridico economiche</i>
VENETO	Dr. S. Merz - <i>Magistrato</i>

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

L'autonomia dell'Istituto, prevista dall'art. 13, comma 2, della legge n. 212 del 2000, 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.

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 hanno manifestato la necessità di modificare la struttura dell'Organo, dotandolo di poteri più incisivi, al fine di renderlo assolutamente autonomo nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, riconoscendogli appieno quel ruolo di soggetto "terzo" che si inserisce nel rapporto tra fisco e contribuenti.

A tal proposito, in merito alla rilevanza del ruolo che il Garante esplica all'interno del suddetto rapporto, si ritiene significativa l'affermazione del Garante della Valle d'Aosta: *"Il Garante, forte della sua professionalità giuridico-economica e tributaria, ha gli strumenti per interpretare le modificazioni intervenute e individuare i necessari correttivi, e nel rapportarsi con l'Amministrazione finanziaria e le Istituzioni è, quindi, un organo vitale, che dà "udienza" alle problematiche degli attori economico-sociali, valutando gli effetti dei tributi stessi sul sistema economico locale e le famiglie"*.

Ne discende, in definitiva, ad avviso del predetto Garante, una funzione sinergica con gli Enti impositori e gli Uffici preposti ad applicare e interpretare le normative, poichè il Garante, nel territorio, ascolta e si confronta con chi produce e lavora, investe, consuma e risparmia, ovvero coloro che rappresentano le forze vive che creano la ricchezza del Paese. Tale funzione può anche considerarsi di educazione civico-fiscale, a sostegno delle entrate pubbliche, dal momento in cui i contribuenti vengono indirizzati ad assolvere l'obbligazione tributaria quando gli atti emanati e esaminati sono legittimi.

Il Garante della Valle d'Aosta ritiene, infine, che l'attività svolta dall'Organo contribuisce a deflazionare il contenzioso, ad incrementare le entrate e, nel segnalare atti erariali e locali difformi alle leggi tributarie vigenti, afferma il diritto sostanziale e con la sua terzietà, contribuisce contestualmente a costruire un rapporto fiduciario e di comunicazione tra Fisco e contribuenti.⁵⁵

⁵⁵ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2012, pag. 5.

8.1 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 del 2000.

L'autonomia finanziaria dell'Organo 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.

Si precisa che il D.P.C.M. 27 febbraio 2013, n. 67 (Regolamento di organizzazione del Ministero dell'economia e delle finanze) stabilisce che la Direzione della giustizia tributaria del Dipartimento delle finanze provveda all'amministrazione delle risorse finanziarie destinate al funzionamento del Garante del contribuente.

8.2 Le risorse strumentali e il personale

Come nelle relazioni degli anni precedenti, quasi tutti i Garanti hanno affrontato la questione dell'adeguata assegnazione di dotazioni organiche e strumentali quale fattore essenziale per il valido svolgimento delle funzioni dell'Istituto, nonché indicatore significativo dell'autonomia e indipendenza dell'Organo e rispetto al quale hanno rappresentato differenti realtà operative.

La situazione complessiva delle risorse disponibili per alcuni Garanti è positiva, grazie anche all'assegnazione di personale di segreteria che svolge le proprie mansioni con professionalità, dando al Garante, in molti casi, un supporto qualificato mettendo a disposizione la propria conoscenza in materia fiscale relativa, soprattutto, ai documenti di prassi.⁵⁶

⁵⁶ Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. II sem. 2012, pag. 2; Garante del contribuente del Lazio, Rel. II sem. 2012, pag. 4.

In particolare, il Garante di Bolzano segnala il perfetto bilinguismo del personale di segreteria nell'espletamento delle pratiche.

Lo stesso Garante sottolinea, inoltre, la necessità di mantenere alta l'attenzione, da parte degli Uffici, sull'uso del bilinguismo che, nella Provincia autonoma di Bolzano, è funzionale al rapporto di fiducia tra cittadino e Amministrazione finanziaria, con particolare riferimento all'adozione di un linguaggio tecnico unitario condiviso da tutti gli operatori del settore tributario.⁵⁷

Per altri Garanti persistono, invece, contesti di evidente difficoltà relativi sia agli strumenti necessari per l'espletamento delle funzioni di segreteria e di quelle tecniche (supporti telematici, linee telefoniche, attrezzatura informatica, locali adeguati e loro sicurezza) sia all'assegnazione di un numero congruo di personale a disposizione.⁵⁸

In alcuni casi, la situazione è migliorata nel corso del tempo, come segnalato dal Garante della Campania, che rileva il compimento del progetto di ampliamento degli spazi assegnati, *“per adeguare la sede alla dignità e al decoro dell'istituzione e alle accresciute necessità di archivio e di sistemazione del carteggio di ufficio per le pratiche in corso”*.⁵⁹

Tuttavia, sono ancora diversi i Garanti che richiedono, per l'efficiente esercizio della propria attività, di poter disporre di:

- collegamento all'Anagrafe tributaria per ottenere notizie e dati utili per le pratiche segnalate dai contribuenti;⁶⁰
- collegamento dell'Ufficio alla rete Internet e casella di posta elettronica;⁶¹
- collegamento diretto in rete con tutte le banche dati del Ministero;⁶²
- idoneo aumento delle risorse umane assegnate, con conseguente riconoscimento di un trattamento economico e giuridico ed uno sviluppo di

⁵⁷ Garante del contribuente della Provincia autonoma di Bolzano, Rel. II sem. 2012, pag. 2.

⁵⁸ Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2012, pag. 7; Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2012, pag. 3; Garante del contribuente della Liguria, Rel. I sem. 2012, pag. 4; Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2012, pag. 2.

⁵⁹ Garante del contribuente della Campania, Rel. II sem. 2012, pag. 5.

⁶⁰ Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2012, pag. 6.

⁶¹ Garante del contribuente della Liguria, Rel. I sem. 2012, pag. 2.

⁶² Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2012, pag. 3.

carriera adeguati alle particolarità delle funzioni svolte presso gli Uffici del Garante;⁶³

- riviste specializzate, raccolte di codici e testi di diritto tributario;⁶⁴
- macchinari come fotocopiatrici e scanner.⁶⁵

9. Il coordinamento dei Garanti

Nel maggio 2001 i Garanti del contribuente, nell'ambito della loro autonomia e in assenza di specifiche previsioni normative, hanno costituito, un Comitato di coordinamento dei Garanti. In seguito, con delibera del 16 marzo 2002, lo stesso Istituto è stato formalizzato nell'Organizzazione del Garante del contribuente, con compiti di collegamento e coordinamento di tutte le iniziative dei singoli Garanti regionali.

L'esigenza di un coordinamento a livello centrale dell'attività dei vari Uffici territoriali del Garante è sempre fortemente sentita, come rileva il Garante del Piemonte, il quale osserva che *“a ciò si sta tentando di porre parziale rimedio con la costituzione di una associazione su base volontaria tra le persone dei Garanti, ma è di tutta evidenza che solo con appropriati interventi normativi si potrà superare l'attuale situazione, nella quale gli organi periferici di una amministrazione centrale dello Stato sono sottoposti a interventi e controlli da parte di organi locali di garanzia che procedono in modo del tutto autonomo e indipendente tra di loro, con la possibilità di interventi scoordinati e confusivi”*.⁶⁶

A tal proposito, il Garante della Sicilia ribadisce l'esigenza, già segnalata negli anni passati, di riorganizzazione dell'Organo in modo che sia previsto, a livello centrale, un organismo di coordinamento per uniformare procedure e creare un archivio informatico generale, per materia, dei pareri espressi dai diversi Uffici del Garante, nell'intento di realizzare uno strumento di orientamento comune e di istituire, in ogni sede regionale, un organico diversificato del personale di supporto rapportato all'ampiezza del bacino di utenza.⁶⁷

⁶³ Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2012, pag. 1; Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2012, pag. 5; Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2012, pag. 4.

⁶⁴ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2012, pag. 5; Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2012, pag. 3; Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2012, pag. 4.

⁶⁵ Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. II sem. 2012, pag. 2.

⁶⁶ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2012, pag. 4.

⁶⁷ Garante del contribuente della Sicilia, Rel. I sem. 2012, pag. 3.

Il Garante di Trento ricorda l'iniziativa intrapresa dai rappresentanti degli Uffici dei Garanti che, riunitisi, in data 9 novembre 2012, nella sede di Roma del Garante del Lazio, hanno dato vita ad una nuova Associazione nazionale denominata "Associazione Nazionale dei Garanti dei contribuenti", retta da uno Statuto dal quale risulta, tra l'altro, il compito di sollecitare il Governo ed il Parlamento all'emanazione di quei provvedimenti ritenuti indispensabili per un'ottimale risposta alle esigenze dei cittadini sul piano dei rapporti fiscali con lo Stato o altro Ente pubblico territoriale.⁶⁸

Il Garante del Friuli Venezia Giulia e quello della Liguria rappresentano, inoltre, che nel nuovo Statuto dell'Associazione Nazionale dei Garanti del contribuente, approvato all'unanimità dall'Assemblea, è stato istituito un Ufficio Studi, di cui fanno parte anche eminenti studiosi nel campo del diritto finanziario, con il compito di approfondire le complesse tematiche che ciascun Garante regionale ritiene di sottoporre all'attenzione degli altri Garanti per far sì che, attraverso un'operosa collaborazione, possa instaurarsi anche un efficace scambio di informazioni.⁶⁹

⁶⁸ Garante del contribuente della Provincia autonoma di Trento, Rel. Annuale 2012, pag. 3.

⁶⁹ Garante del contribuente del Friuli Venezia Giulia, Rel. Annuale 2012, pag. 3; Garante del contribuente della Liguria, Rel. annuale 2012, pag. 10.

PARTE III

LE PROPOSTE DI REVISIONE NORMATIVA DEI GARANTI

10. Le proposte di revisione normativa

Sulla base delle osservazioni rilevate dall'esperienza maturata in questi anni, i Garanti insistono nel ritenere indispensabile la riforma e l'integrazione delle disposizioni dell'art. 13 dello Statuto dei diritti del contribuente, al fine di dare soluzione legislativa a questioni di interpretazione e applicazione della norma e di conferire maggiore funzionalità ed efficacia all'azione del Garante.⁷⁰

In particolare, le soluzioni proposte nel corso degli anni convergono sulla necessità di una modifica normativa, che assicuri all'Istituto l'indipendenza necessaria allo svolgimento delle funzioni attraverso la rescissione di ogni legame economico e funzionale del Garante con l'Agenzia delle Entrate e che rafforzi i poteri previsti dalla norma a rispondere alla missione di garanzia riconosciutagli dallo Statuto.

Gli elementi che condizionano l'effettiva applicazione dei principi previsti dallo Statuto sono costantemente due: la carenza di poteri riconosciuti al Garante per intervenire in caso di violazione dei suoi precetti e la mancata previsione di reali forme di autonomia organizzativa e finanziaria per disporre di risorse assegnate in via esclusiva, che assicurino al Garante indipendenza e incisività alla tutela non giurisdizionale dallo stesso perseguita. L'assenza di tali condizioni costituisce la causa delle difficoltà che il Garante incontra nell'assolvere ai propri compiti istituzionali e nel fornire garanzie concrete ai contribuenti, determinando il limitato interesse da parte di questi ultimi a rivolgersi al Garante.

Per alcuni Garanti è necessaria una riforma della normativa che attribuisca all'Istituto del Garante, al pari delle altre *Authority* esistenti nel Paese, una maggiore incidenza della sua azione attraverso la previsione di poteri di carattere decisionale e sanzionatorio, giustificati dalla competenza e professionalità dell'Organo e da una rafforzata posizione

⁷⁰ Tra tutti, Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2012, pag. 3; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2012, pag. 3; Garante del contribuente della Puglia, Rel. I sem. 2012, pag. 2; Garante del contribuente della Sardegna, Rel. I sem. 2012, pag. 3; Garante del contribuente della Basilicata, Rel. annuale 2012, pag. 5; Garante del contribuente di Trento, Rel. I sem. 2012, pag. 10; Garante del contribuente della Sicilia, Rel. annuale 2012, pag. 7.

d'imparzialità e indipendenza che ne assicuri l'assoluta terzietà in relazione agli interessi in conflitto.⁷¹

Tra le più significative proposte di revisione normativa presentate nel periodo di riferimento, sostanzialmente coincidenti con quelle degli scorsi anni e con quelle formulate, da tempo, in sede parlamentare⁷², si segnalano:

- modificare l'art. 13, comma 2, della legge n. 212 del 2000 al fine di riconsiderare la composizione collegiale del Garante, con la possibilità di prevedere un accorpamento degli Uffici di tale Organo, creando delle macroaree con dimensioni più uniformi;⁷³
- prevedere, nel caso di impossibilità a reintrodurre l'Organo collegiale, la figura del supplente o di un sostituto per i periodi di assenza del Garante titolare, onde evitare la totale sospensione dell'attività dell'Ufficio;⁷⁴
- svincolare gli Uffici del Garante da qualsiasi forma di collegamento funzionale con l'Agenzia delle Entrate, così da eliminare l'anomalia degli attuali rapporti tra Organo di controllo ed Uffici finanziari controllati, oltre ad evitare il disagio per i contribuenti, i quali, nel rivolgersi al Garante, vorrebbero essere certi della sua autonomia ed indipendenza rispetto agli stessi Uffici finanziari;⁷⁵
- ampliare i poteri dei Garanti in materia di procedure di autotutela comprendendo anche tutti gli atti posti in essere dall'Amministrazione, tra cui la possibilità, per il contribuente, di proporre ricorso al Garante avverso la decisione di rigetto, conferendo a quest'ultimo il potere di valutarla, con eventuale rinvio all'Ufficio per

⁷¹ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2012, pag. 5; Garante del contribuente della Sardegna, Rel. annuale 2012, pag. 3.

⁷² Atto Camera 2339: Proposta di legge presentata il 25 marzo 2009, "Modifica dell'articolo 13 della Legge 27 luglio 2000, n. 212, concernente l'Autorità del Garante del contribuente e istituzione del Consiglio nazionale del Garante del contribuente".

Atto Camera 5699: Proposta di legge presentata il 7 marzo 2005, "Modifica dell'articolo 13 della Legge 27 luglio 2000, n. 212, concernente l'Autorità del Garante del contribuente".

Atto Camera 5313: Proposta di legge presentata il 30 settembre 2004, "Modifica dell'articolo 13 della Legge 27 luglio 2000, n. 212, concernente l'istituto del Garante del contribuente".

⁷³ Tra tutti, Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2012, pag. 3.

⁷⁴ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2012, pag. 4; Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2012, pag. 3; Garante del contribuente della provincia autonoma di Trento, Rel. II sem. 2012, pag. 1; Garante del contribuente della Puglia, Rel. annuale 2012, pag. 1.

⁷⁵ Garante del contribuente del Molise, Rel. annuale 2012, pag. 7; Garante del contribuente della Puglia, Rel. II sem. 2012, pag. 5; Garante del contribuente della Sicilia, Rel. annuale 2012, pag. 2.

nuovo esame e per nuova decisione, alla luce delle considerazioni e dei rilievi svolti con la pronuncia di temporanea inefficacia adottata dal Garante;⁷⁶

- chiarire il problema della competenza dei Garanti anche in ordine ai tributi degli Enti locali;⁷⁷
- emanare norme o direttive ministeriali per indirizzare in modo uniforme l'attività di tutti gli Uffici dei Garanti in campo nazionale onde evitare possibili disparità di trattamento dei cittadini di fronte a casi sostanzialmente uguali;⁷⁸
- conferire la indispensabile ed adeguata autonomia amministrativa, logistica e strutturale, anche mediante un accesso autonomo alla rete informatica ed alle banche dati, attesa la carenza di mezzi attualmente a disposizione del Garante;⁷⁹
- semplificare gli adempimenti tributari e razionalizzare la normativa fiscale nel rispetto del principio della "certezza del diritto".⁸⁰

11. Le proposte in materia tributaria

Anche in materia tributaria i Garanti del contribuente hanno avanzato, nel corso del 2012, alcune proposte di revisione normativa. Tra queste si segnalano:

- semplificare gli adempimenti tributari e razionalizzare la normativa fiscale nel rispetto del principio della "certezza del diritto";⁸¹
- prevedere la sospensione dei termini stabiliti dall'art. 21 del D.Lgs. n. 546 del 1992 per adire il giudice tributario nell'ipotesi di attivazione della procedura di autotutela inoltrata al Garante;⁸²
- riconoscere l'efficacia della funzione sostanzialmente "conciliatrice" fra Amministrazione finanziaria e cittadino-contribuente svolta dal Garante e degli effetti deflativi sul contenzioso che l'attività del Garante determina, anche

⁷⁶Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2012, pag. 4; Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2012, pag. 4; Garante del contribuente della Puglia, Rel. annuale 2012, pag. 2.

⁷⁷Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2012, pag. 11.

⁷⁸Garante del contribuente della Sicilia, Rel. I sem. 2012, pag. 3; Garante del contribuente della Provincia autonoma di Trento, Rel. annuale 2012, pag. 3.

⁷⁹Garante del contribuente della Sicilia, Rel. II sem. 2012, pag. 2.

⁸⁰Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. I sem. 2012, pag. 3.

⁸¹Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. I sem. 2012, pag. 3.

⁸²Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2012, pag. 5; Garante del contribuente del Lazio, Rel. II sem. 2012, pag. 7.

istituzionalizzandola nell'ambito dell'accertamento con adesione, oppure nella fase preliminare del contenzioso, introdotta dall'art. 39 del D.L. n. 98 del 2011, ossia in sede di "reclamo" e "mediazione";⁸³

- modificare la tassazione degli immobili, rimodulando il peso fiscale distinguendo l'onere gravante sulla rendita-reddito da quello relativo alla proprietà, ed, in particolare, rivedere la disciplina dell'IMU per la sua incidenza sulla prima casa e per la mancanza del carattere di progressività sancito dall'art. 53 della Costituzione.⁸⁴

Corre l'obbligo evidenziare che nelle relazioni per l'anno 2012 dei Garanti del contribuente vi è stata una particolare attenzione all'Istituto della mediazione tributaria - introdotto dall'art. 39, comma 9, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito dalla legge n. 111 del 2011, che ha inserito l'art. 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992 - il quale pone l'obbligo in capo a colui che intende adire il Giudice tributario, per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, relative ad atti emessi dall'Agenzia delle Entrate, di presentare preliminarmente reclamo all'Ufficio che ha emesso l'atto, pena l'inammissibilità del ricorso giudiziario.

Secondo alcuni Garanti, tale Istituto comporta diverse criticità per le quali sarebbe necessario un intervento del legislatore. L'Istituto prevede, infatti, un *iter procedimentale* che ha come conseguenza, per i suoi tempi, una sostanziale deprivazione di una tutela provvisoria per il contribuente "*stante la discrasia temporale tra lo spatium deliberandi, previsto per il fisco in tema di mediazione ed il periodo di tempo, trascorso il quale, l'atto impositivo tributario diventa titolo esecutivo*".⁸⁵

Infatti, il tempo massimo di esame da parte dell'Amministrazione finanziaria per l'esame del reclamo-ricorso del contribuente è di 90 giorni, mentre è minore il tempo di 60 giorni previsto per rendere esecutivo l'atto tributario. Ciò comporta l'adozione di misure cautelari o l'avvio di esecuzione coattiva, da parte del fisco, nel periodo di tempo intermedio.

Tale eventualità non consente al contribuente di attivare un procedimento cautelare per una tutela *medio tempore* dei propri interessi: ciò in quanto egli non può azionare strumenti

⁸³ Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2012, pag. 4; Garante del contribuente della Sicilia, Rel. II sem. 2012, pag. 2.

⁸⁴ Garante del contribuente della Sardegna, Rel. I sem. 2012, pag. 3; Garante del contribuente del Veneto, Rel. II sem. 2012, pag. 2.

⁸⁵ Garante del contribuente del Lazio, Rel. I sem. 2012, pag. 6.

di tutela cautelare dinanzi agli Organi giurisdizionali *ex art. 47 del D.Lgs. n. 546 del 1992*, difettando il presupposto di pendenza di controversia giurisdizionale tributaria perché, in definitiva, tale istanza può proporsi solo dopo la conclusione della fase di mediazione.

L'Istituto della mediazione tributaria obbligatoria è, inoltre, annoverato dal Garante della Liguria come una delle violazioni dei principi dello Statuto, di dubbia costituzionalità, tant'è che la Corte Costituzionale, con riferimento alla mediazione civile obbligatoria, ha dichiarato, con la sentenza n. 272 del 6 dicembre 2012, *“l’illegittimità costituzionale, per eccesso di delega legislativa, del D.Lgs. n. 28 del 2010 nella parte in cui ha previsto l’obbligatorietà della mediazione civile; mediazione peraltro affidata a persona estranea alle parti e non già come quella tributaria in cui il mediatore appartiene pur sempre alla stessa Amministrazione finanziaria, sicchè è privo del requisito della imparzialità, richiesto invece per la mediazione civile”*.⁸⁶

Tuttavia, secondo alcuni Garanti, tra cui quello di Bolzano, l'introduzione della mediazione tributaria potrebbe rappresentare, nell'ottica di rivalutazione della figura del Garante del contribuente, un'importante opportunità per attribuire a tale Organo la competenza per tale fase pre-processuale, potenziandone la struttura, anche in considerazione della sua naturale vocazione *super partes*, come, peraltro, già normativamente delineata.⁸⁷

Al riguardo, il Garante della Toscana, pur condividendo l'esigenza fatta valere dai colleghi di altre Regioni, di prevedere, appunto, la partecipazione dei Garanti allo svolgimento di importanti attività che l'Amministrazione deve svolgere in contraddittorio con i contribuenti, quale il “reclamo” con conseguente mediazione, ritiene che tale eventuale estensione dei compiti sarebbe difficoltosa qualora si mantenga l'attuale inadeguatezza delle strutture di servizio.⁸⁸

⁸⁶ Garante del contribuente della Liguria, Rel. annuale 2012, pag. 9.

⁸⁷ Garante del contribuente della Provincia autonoma di Bolzano, Rel. annuale 2012, pag. 2.

⁸⁸ Garante del contribuente della Toscana, Rel. annuale 2012, pag. 6.