

negativa dell'Amministrazione, in particolare di quella tributaria". Per queste ragioni l'Organo si propone nel futuro *"di individuare le cause dei ritardi e segnalare il comportamento dei funzionari inadempienti"*.⁵⁵ Ciò nonostante, evidenzia che i suoi rapporti con l'Agenzia delle Entrate sono caratterizzati da correttezza reciproca e spirito di collaborazione⁵⁶.

Altri Garanti, invece, tra cui il Garante di Trento, della Toscana e dell'Emilia Romagna sottolineano la fattiva collaborazione in termini di ascolto e decisionali con gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate della propria Regione⁵⁷.

Positiva valutazione, circa il grado di effettiva collaborazione prestata dagli Uffici finanziari, è stata evidenziata, anche, dai Garanti di Bolzano, della Puglia e del Veneto, secondo i quali, da parte degli Uffici tributari, i suggerimenti proposti trovano per lo più adeguata attenzione. In particolare, il Garante della Puglia precisa che da parte degli Uffici dell'Agenzia delle Entrate è offerto attualmente un miglior contributo *"al diritto d'informazione e alla conoscenza degli atti e alla semplificazione"*.⁵⁸

In particolare, il Garante della Puglia registra una significativa iniziativa introdotta nel 2010 con apposita direttiva dall'Agenzia delle Entrate della Puglia, che contribuisce a migliorare la reciproca collaborazione tra contribuenti e Amministrazione fiscale, secondo i principi sanciti dallo Statuto: l'istituzione ex novo dell'Ufficio preposto alla gestione dei rapporti con il Garante, individuato nel Settore servizi e consulenza⁵⁹. Piena soddisfazione circa la cooperazione ottenuta dagli Uffici finanziari e dagli Enti locali interpellati per le istruttorie è manifestata anche dai Garanti del Molise, della Liguria e della Valle D'Aosta⁶⁰.

Il Garante della Toscana segnala piena soddisfazione per la collaborazione e l'ottimo comportamento degli Uffici finanziari della propria Regione. Esso evidenzia che *"alle richieste di informazioni ed alle sollecitazioni dell'Ufficio, tutti gli Organi interpellati hanno corrisposto con assoluta puntualità e chiarezza, rendendo in tal modo un indispensabile contributo alla funzionalità del servizio"*.⁶¹

⁵⁵ Garante del contribuente delle Marche, Rel. I sem. 2010, pagg. 5 e 6.

⁵⁶ Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2010, pag. 6.

⁵⁷ Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Trento, Rel. II sem. 2010, pag. 4; Garante della Toscana, Rel. I sem. 2010, pag. 7; Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. I sem. 2010, pag. 7.

⁵⁸ Garante del contribuente della Puglia, Rel. I sem. 2010, pag. 18; Garante del contribuente di Bolzano, Rel. II sem. 2010, pag. 3; Garante del contribuente del Veneto, Rel. II sem. 2010, pag. 16.

⁵⁹ Garante del contribuente della Puglia, Rel. I sem. 2010, pag. 6.

⁶⁰ Garante del contribuente del Molise, Rel. I sem. 2010, pag. 2; Garante del contribuente della Liguria, Rel. I sem. 2010, pag. 2 e 3; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2010, pag. 4.

⁶¹ Garante del contribuente della Toscana, Rel. II sem. 2010, pag. 5.

Così anche il Garante della Sicilia sottolinea che le risposte rivolte agli Uffici delle Agenzie fiscali, degli Enti locali e dell'Agente della riscossione in ordine alle situazioni segnalate dai contribuenti, hanno mostrato un 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 ed alla produttiva efficacia che lo hanno caratterizzato sin dall'avvio: ne è scaturito un proficuo e costante confronto mirato ad agevolare la definizione delle trattazioni nell'ambito del tavolo di concertazione aperto con l'Agenzia delle Entrate"*⁶².

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. Alle richieste di informazioni del Garante, gli Uffici interpellati forniscono tempestive ed esaurienti risposte"*.⁶³

Una sostanziale attenzione alle richieste del Garante da parte degli Uffici finanziari è segnalata anche dal Garante dell'Abruzzo, anche se lo stesso Organo rileva che *"a volte non mancano ritardi nelle risposte, che intervengono ben oltre il prescritto termine di legge di 30 giorni"*, mentre maggiori difficoltà sono segnalate da tale Garante nei rapporti con gli Uffici locali impositori, in particolare Consorzi, Regione ed alcuni Comuni.⁶⁴

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.

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

⁶² Garante del contribuente della Sicilia, Rel. II sem. 2010, pag. 2.

⁶³ Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. I sem. 2010, pag. 7.

⁶⁴ Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. II sem. 2010, pag. 5.

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 segnalazioni.⁶⁵

Per facilitare i contribuenti nella presentazione delle istanze, queste a volte sono presentate anche verbalmente al personale di segreteria, il quale, 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 (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.

Il Garante della Toscana segnala sia la brevità dei tempi entro i quali il cittadino che si rivolge al Garante ottiene risposta, sia il fatto che l'esito della pratica è comunque comunicato, con motivazione, all'istante.⁶⁶

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 nella coscienza dei 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 Torino.⁶⁷

⁶⁵ Garante del contribuente della Valle D'Aosta, Rel. I sem. 2010, pag. 3; Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2010, pag. 4; Garante del contribuente della Liguria, Rel. I sem. 2010, pag. 2.

⁶⁶ Garante del contribuente della Toscana, Rel. II sem. 2010, pag. 4 e 5.

⁶⁷ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2010, pag. 4 e 5.

Il Garante dell'Umbria conferma *"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"*.⁶⁸

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"*.⁶⁹

Stesso comportamento è adottato dal Garante di Bolzano che attua il suo intervento, laddove possibile, in forma esclusivamente verbale. Frequentemente convoca i contribuenti presso la sua sede per *"renderli edotti della eventuale infondatezza delle loro lagnanze oppure confortarli dell'intervento del Garante ove se ne fosse presentata la necessità"*.⁷⁰

Come segnalato da vari Garanti, 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 contrasto tra fisco e contribuente qualora all'interessato siano chiari i motivi per i quali la contestazione non sarebbe validamente sostenibile in sede giurisdizionale.

Spesso, infatti, la maggior parte dei contribuenti, soddisfatta dalle riflessioni e dai chiarimenti ricevuti, non ha ritenuto di formalizzare le lamentele a volte meritevoli di attenzione da parte degli Uffici finanziari.⁷¹

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 loro siti. Al riguardo, si ribadisce che il Dipartimento ha dedicato,

⁶⁸ Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. II sem. 2010, pag. 6 e 7.

⁶⁹ Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2010, pag. 4 ed anche Rel. II sem. 2010, pag. 3.

⁷⁰ Garante del contribuente di Bolzano, Rel. II sem. 2010, pag. 2.

⁷¹ Garante del contribuente della Calabria, Rel. II sem. 2010, pag. .

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 vogliano avviare contatti con questi organismi. In particolare, alla voce Garante del contribuente, oltre alla legge istitutiva 212/2000, sono stati indicati i compiti del Collegio ed un elenco completo dei Garanti e dei relativi recapiti (numeri telefonici e fax, indirizzi e nomi dei componenti il Garante).⁷² Ciò nonostante, diversi Garanti sostengono ancora oggi che molti contribuenti tuttora ignorano l'esistenza stessa dell'istituto, conosciuto soltanto dagli addetti ai lavori che quotidianamente frequentano gli Uffici fiscali o da coloro che sono comunque adeguatamente informati in ambito tributario.⁷³

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 dei cittadini. Da qui la proposta in ambito nazionale di una promozione efficace con spots televisivi e informativi di vario genere.⁷⁴

I Garanti dell'Emilia Romagna e della Sardegna hanno evidenziato che nell'Annuario del Contribuente 2010 (come già accaduto, peraltro, nel 2009), edito dalla Direzione Centrale dei Servizi dell'Agenzia delle Entrate, manca qualsiasi informazione sul Garante e sulle sue relative funzioni. In particolare, il Garante dell'Emilia Romagna osserva che *"la Direzione dell'Agenzia delle Entrate rispose che, per diffondere maggiormente la conoscenza dell'istituto del Garante, era in progetto e in fase di attuazione l'aggiornamento e l'ampliamento delle notizie sul Garante contenute nell'Annuario precedente, aggiornamento che sarebbe stato messo a disposizione dei cittadini prossimamente; ma il silenzio del Garante si è protratto anche nella pubblicazione di un secondo annuario del 2009 avvenuta nel marzo di quest'anno (2010, ndr). Ed ora si deve constatare che anche l'Annuario del 2010 ignora l'argomento"*.⁷⁵ Alcuni Garanti, anche nell'anno di riferimento, hanno cercato di ovviare alle carenze di informazione *"attivando in proprio"* all'interno della propria Regione iniziative di comunicazione verso gli Uffici periferici, autorità locali, istituzioni scolastiche e universitarie, organizzazioni di categoria e Organi di stampa⁷⁶. A tale proposito, il Garante dell'Abruzzo, *"al fine di contribuire ad una maggiore*

⁷² 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.

⁷³ Per tutti: Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2010, pag. 6; Garante del contribuente di Bolzano, Rel. I sem. 2010, pag. 4; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. semestrale 2010, pag. 17; Garante del contribuente della Basilicata, Rel. II sem. 2010, pag. 2; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2010, pag. 6.

⁷⁴ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2010, pag. 3.

⁷⁵ Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. I sem. 2010, pag. 6 e 7.

⁷⁶ Per tutti Garante del contribuente della Puglia, Rel. II sem. 2010, pag. 3.

*affermazione pubblica del Garante, ha partecipato a due Convegni, organizzati dall'Università degli studi di Pescara, sul ruolo dallo stesso svolto nell'attivazione del procedimento di autotutela, prospettando soluzioni innovative con riguardo ai conseguenti aspetti concernenti il riparto di giurisdizione tra giudice tributario e giudice amministrativo nelle insorgende controversie"*⁷⁷.

In particolare, 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 "Dialoghi di Diritto Tributario" organizzati dalla Facoltà di Giurisprudenza dell'Università di Trento"*.⁷⁸

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, organi professionali, ecc. a convegni informativi e formativi sulla legge istitutiva 212/2000.

Tale Organo lamenta però la scarsità degli strumenti culturali posti a sua disposizione per operare in tal senso.⁷⁹

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.

⁷⁷ Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. II sem. 2010, pag. 4.

⁷⁸ Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Trento, Rel. I sem. 2010, pagg. 2.

⁷⁹ Garante del contribuente della Campania, Rel. II sem. 2010, pag. 6.

PARTE II

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

6. Il contesto normativo

L' art. 13, commi 2 e 3, della legge 212/2000, prevede che il Presidente del Collegio dei Garanti e i componenti siano nominati dal Presidente della Commissione tributaria regionale o da una sua sezione distaccata, nella cui circoscrizione è compresa la Direzione Regionale delle Entrate. L'incarico di componente del Garante del contribuente, nella previsione originale dello Statuto, aveva durata triennale ed era rinnovabile una sola volta. A seguito delle modifiche introdotte dalla legge 289/2002, art. 84, comma 7, l'incarico ha ora durata quadriennale ed è rinnovabile tenendo presenti professionalità, produttività e attività svolta.⁸⁰

In assenza di precise indicazioni normative, si ritiene che le valutazioni relative alla professionalità, produttività e attività siano di competenza del soggetto titolato alla nomina, ovvero del Presidente della Commissione tributaria regionale. Si sottolinea, inoltre, che il richiamato comma 7 non chiarisce con quali modalità e strumenti di informazione il Presidente della Commissione tributaria regionale debba acquisire gli elementi di valutazione necessari per procedere al rinnovo dell'incarico di tutti o di taluni componenti.

⁸⁰ Art. 13, commi 2 e 3, legge n. 212/2000:

2 "Il Garante del contribuente, operante in piena autonomia, è organo collegiale costituito da tre componenti scelti e nominati dal Presidente della Commissione tributaria regionale o sua sezione distaccata nella cui circoscrizione è compresa la Direzione Regionale delle Entrate e appartenenti alle seguenti categorie:

a) magistrati, professori universitari di materie giuridiche ed economiche, notai, sia a riposo sia in attività di servizio;
b) dirigenti dell'Amministrazione finanziaria e ufficiali generali e superiori della Guardia di finanza, a riposo da almeno due anni, scelti in una terna formata, per ciascuna Direzione Regionale delle Entrate, rispettivamente, per i primi, dal Direttore generale del Dipartimento delle entrate e, per i secondi, dal Comandante generale della Guardia di finanza;

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. Le funzioni di Presidente sono svolte dal componente scelto nell'ambito delle categorie di cui alla lettera a) del comma 2. Gli altri due componenti sono scelti uno nell'ambito delle categorie di cui alla lettera b) e l'altro nell'ambito delle categorie di cui alla lettera c) del comma 2".

La tabella seguente contiene i nomi e la provenienza professionale di tutti Garanti del contribuente, (aggiornata a maggio 2011)

SEDE (Regione o Provincia autonoma)	Presidente	Componente	Componente
ABRUZZO	Prof. G. Greco <i>Professore universitario</i>	Gen. D. S. Maurino <i>G. d F.</i>	Dr. B. Costanzo <i>Commercialista</i>
BOLZANO	Dr. M. Klammer <i>Magistrato</i>	Dr. B. Genovese <i>Giudice</i>	Dr. F. Verginer <i>Commercialista</i>
BASILICATA	Dr. R. Stella <i>Magistrato</i>	Avv. G. Vorrasi <i>Avvocato</i>	Dr. C. Maiorano <i>Dir. Amm. Fin.</i>
CALABRIA	Dr. C. Salvatore <i>Consigliere di Stato</i>	Ten. Col. G. Marziano <i>G. d F.</i>	Rag. S. Muleo <i>Commercialista</i>
CAMPANIA	Dr. R. Numeroso <i>Magistrato</i>	Gen. D. Barbato <i>G. d F.</i>	Dr. E. Gambardella <i>Commercialista</i>
EMILIA ROMAGNA	Dr. F. Pintor <i>Magistrato</i>	Dr. R. Tangari <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Rag. L. Zauli <i>Ragioniere</i>
FRIULI VENEZIA GIULIA	Dr. C. Dapelo <i>Magistrato</i>	Avv. F. Franzutti <i>Avvocato</i>	Dr. S. Varriale <i>Dir. Amm. Fin.</i>
LAZIO	Prof. F. S. D'Ayala Valva <i>Professore universitario</i>	Dr. G.C. P. Orioli <i>G. d F.</i>	Dr. A. Mercuri <i>Commercialista</i>
LIGURIA	Dr. L. Di Noto <i>Procuratore della Repubblica</i>	Dr. R. Cingano <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Avv. G. Mancuso <i>Avvocato</i>
LOMBARDIA	Dr. M. Blandini	Prof. Avv. G. Gaffuri	Dr. A. B. Mazzealli
MARCHE	Dr. A. De Feo	Dr.ssa A. Bevilacqua <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Avv. C. Perrone <i>Avvocato</i>
MOLISE	Prof. F. S. D'Ayala Valva <i>Professore universitario</i>	Dr. P. A. Ferraris <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Dr. O. Caputi <i>Dir. Amm. Fin.</i>
PIEMONTE	Dr. S. Pieri <i>Primo Pres. Onorario Corte Cassazione</i>	Dr. F. Vitullo <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Dr. G. Lazzara <i>Commercialista</i>
PUGLIA	Vacante	Dr. D. Fulco <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Dr. N. Chiechi <i>Commercialista</i>
SARDEGNA	Dr. C. Piana <i>Procuratore c/o Trib.</i>	Col. Ris. G. Erriu <i>G. d F.</i>	Dr. A. Aledda <i>Consulente del lavoro</i>
SICILIA	Cons. A. Dagnino <i>Consigliere Corte dei Conti</i>	Dr. S. Forastieri <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Gen. A. Jovane <i>G. d F.</i>
TOSCANA	Dr. U. Nannucci <i>Procuratore della Repubblica</i>	Dr.ssa E. Pascalini <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Dr. F. Vannoni <i>Commercialista</i>
TRENTO	Dr. S. Coraiola <i>Magistrato</i>	Gen. M. Porretti <i>G. d F.</i>	Dr. I. G. Favoino <i>Commercialista</i>
UMBRIA	Avv. G. Morani <i>Avvocato</i>	Gen. G. Bianco <i>G. d F.</i>	Dr. V. Pilone <i>Dir. Amm. Fin.</i>
VALLE D'AOSTA	Dr. D. Cuzzola <i>Magistrato</i>	Dr. P. Scrima <i>Dir. Amm. Fin.</i>	Dr. O. Formica <i>Giudice Tributario</i>
VENETO	Dr. S. Merz <i>Magistrato</i>	Gen. Dr. R. Romani <i>G. d F.</i>	Avv. L. Bardella <i>Benvenuti Avvocato</i>

6.1 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 le dimissioni dei componenti per situazioni di contrasto con l'attività svolta (ad esempio, un professore universitario già membro di Commissione tributaria) potrebbe produrre la variazione dei Collegi già costituiti.

7. Il regolamento di organizzazione

I Garanti svolgono 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.⁸¹ Tali regolamenti, sia quelli sviluppati autonomamente sia quelli omogenei al modello ministeriale, disciplinano il sistema di regole cui i Garanti si uniformano per i loro contatti e incontri, nonché le procedure con le quali il contribuente ha modo di far conoscere le proprie questioni, l'esame e le deliberazioni del Collegio, i rapporti con gli Uffici finanziari, le Regioni e gli Enti locali e l'archiviazione delle segnalazioni. I regolamenti prodotti dai Garanti non hanno vincolato troppo le modalità di accesso del contribuente all'Ufficio, consentendo l'accettazione di forme diverse per la presentazione delle istanze.

8. Il funzionamento del Collegio e i poteri presidenziali

Riguardo alle modalità per il funzionamento del Collegio, la legge 212/2000 non offre le indicazioni necessarie per assicurare l'omogeneo svolgimento sul territorio delle

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.

funzioni di garanzia riconosciute dallo Statuto dei diritti del contribuente ai Garanti. Tale limite della norma è stato evidenziato dai Garanti fin dalle prime relazioni. L'assenza di una disciplina continua per ora a trovare una soluzione di tipo esclusivamente organizzativo: essendo l'Ufficio del Garante un Collegio perfetto, la sua operatività è legata alla contemporanea presenza dei tre componenti, per cui l'assenza prolungata anche di uno solo di essi ne pregiudica la funzionalità. La soluzione auspicata dai Garanti è la previsione di un supplente in caso di assenza o impedimento dei titolari *"in modo tale da impedire la momentanea paralisi dell'Ufficio medesimo, posta la natura Collegiale delle decisioni del Garante"*.⁸² Nella stessa direzione si pongono il Garante della Puglia e della Valle d'Aosta i quali auspicano *"la nomina di membri supplenti nel caso di lungo impedimento del titolare a meno che non si voglia disconoscere all'Ufficio del Garante la figura di Collegio perfetto"*.⁸³

Tale auspicio generale è manifestato, altresì, dai Garanti del contribuente della Sardegna, di Bolzano, Piemonte, Umbria e Lazio.⁸⁴

9. 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 Collegio, il quale, pur essendo istituito presso la Direzione Regionale delle Entrate, è Organo indipendente ed estraneo a qualsiasi struttura gerarchica.

⁸² Garante del contribuente di Trento, Rel. II sem. 2010, pag. 6 e 7.

⁸³ Garante del contribuente della Puglia, Rel. Annuale 2010, pag. 92; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2010, pag. 5.

⁸⁴ Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2010, pag. 2; Garante del contribuente di Bolzano, Rel. I sem. 2010, pag. 2; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2010, pag. 16; Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2010, pag. 7; Garante del contribuente del Lazio, Rel. I sem. 2010, pag. 5.

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.

Tutti i Garanti ogni anno evidenziano, infatti, come l'esercizio delle loro 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 dall'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.

9.1 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 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 Garanti continuano a ritenere assolutamente necessario 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. In tal senso, il Garante della Valle d'Aosta ribadisce l'esigenza di *"un provvedimento legislativo che possa finalmente riconoscere che gli Uffici del Garante siano dotati di mezzi necessari e separati fisicamente dalla struttura dell'Agenzia delle Entrate e, quindi, essere gestiti direttamente dal Dipartimento delle Finanze come già avvenuto per le Commissioni tributarie. Solo in piena autonomia e con mezzi propri a disposizione, i suddetti Uffici del Garante potrebbero più adeguatamente attivare particolari procedure per farsi meglio conoscere dal grande pubblico"*.⁸⁵

Il Garante del Piemonte, al pari di quello della Valle d'Aosta, 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, disagevole 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"*.⁸⁶

Il Garante della Sardegna sostiene che *"la posizione di indipendenza ed autonomia del Garante non si realizza pienamente se non si elimina ogni collegamento anche*

⁸⁵ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2010, pagg. 2 e 3.

⁸⁶ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2010, pag. 1 e 2.

funzionale ed economico con l'Agenzia delle Entrate". Per tale ragione tale Organo suggerisce la soluzione di attribuire al Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze tutte le funzioni di supporto attualmente attribuite all'Agenzia delle Entrate⁸⁷.

Alcuni Garanti ritengono necessario, come premesso, assegnare a ciascun Collegio un fondo spese annuale autonomamente gestibile. Così il Garante della Valle d'Aosta ritiene necessario addirittura la fornitura diretta di risorse in denaro che consentano una piena autonomia gestionale del suo Ufficio dalla Direzione delle Entrate.⁸⁸ Al fine di consolidare il ruolo istituzionale di soggetto terzo indipendente tra fisco e contribuente, anche il Garante della Lombardia propone un apposito stanziamento di fondi indispensabile per consentire la gestione ordinaria dell'Ufficio.⁸⁹

Dello stesso contenuto sono le osservazioni del Garante dell'Abruzzo, che, per lo svolgimento della sua funzione, in piena autonomia organizzativa e terzietà, ritiene necessaria la dotazione di mezzi logistici propri.⁹⁰

Si precisa, infine, che la gestione dei compensi spetta al Dipartimento delle Finanze, sulla base del relativo capitolo di bilancio 3536, e che anche nell'anno di riferimento le procedure di pagamento non sono state oggetto di alcuna segnalazione particolare da parte dei Garanti.

9.2 Le risorse strumentali e il personale

Come nelle relazioni degli anni scorsi, quasi tutti i Garanti hanno affrontato la questione dall'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 è migliorata per molti Garanti,⁹¹ grazie anche all'assegnazione di personale di segreteria più qualificato per il quale

⁸⁷ Garante del contribuente della Sardegna, Rel. II sem. 2010, pag. 2.

⁸⁸ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2010, pag. 5.

⁸⁹ Garante del contribuente della Lombardia, Rel. II sem. 2010, pag. 2.

⁹⁰ Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. II sem. 2010, pag. 2.

⁹¹ Garante del contribuente della Provincia Autonoma di Trento, Rel. I sem. 2010, pag. 1. Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2010, pag. 3; Garante del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. I sem. 2010, pag. 1; Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2010, pag. 4; Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2010, pag.

propongono che il trattamento giuridico ed economico sia equiparato a quello dei dipendenti degli Uffici dell'Agenzia delle Entrate.

In particolare, il Garante di Bolzano segnala il perfetto bilinguismo del personale nell'espletamento delle pratiche e quello di Trento la proficua collaborazione e sicura efficienza del personale assegnato.⁹² 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.⁹³

In particolare, il Garante dell'Abruzzo conferma che anche per il 2010 (causa l'evento sismico del 2009) la sede dell'Ufficio è ancora ubicata presso l'Agenzia delle Entrate di Avezzano, auspicando quindi il suo ritorno al capoluogo di Regione.

Il Garante precisa, comunque, che dopo numerose insistenze la Direzione Provinciale delle Entrate dovrebbe mettere a disposizione altri due locali contigui a quello ora utilizzato, con dotazione di arredi e di risorse strumentali per lo svolgimento delle relative attività.⁹⁴

Un buon numero dei Garanti, per l'efficiente esercizio della propria attività, richiede di poter disporre di:

- riviste specializzate, raccolte di codici e testi di diritto tributario;⁹⁵
- accesso all'Anagrafe Tributaria per ottenere notizie e dati utili per le pratiche segnalate dai contribuenti;⁹⁶
- collegamento dell'Ufficio alla rete Internet e casella di posta elettronica;⁹⁷

8; Garante del contribuente di Trento, Rel. I sem. 2010, pag. 1; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2010, pag. 5.

⁹² Garante del contribuente di Trento, Rel. I sem. 2010, pag. 1; Garante del contribuente di Bolzano, Rel. I sem. 2010, pag. 3.

⁹³ Garante del contribuente della Basilicata, Rel. I sem. 2010, pag. 7 e 8 e Rel. II sem. 2010, pag. 10; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2010, pag. 2; Garante del contribuente della Liguria, Rel. I sem. 2010, pag. 3.

⁹⁴ Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. II sem. 2010, pag. 1; secondo il Garante dell'Abruzzo tale situazione pregiudica gravemente la sua stessa immagine "sia nei confronti dei contribuenti e delle altre Istituzioni pubbliche che degli stessi Uffici finanziari, con il rischio, tutt'altro che ipotetico, che si venga presto a dubitare dell'autorevolezza della sua azione e del rilievo che la stessa assume nell'ambito dell'ordinamento tributario".

⁹⁵ Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2010, pag. 5; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. II sem. 2010, pag. 2; Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2010, pag. 7; Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2010, pag. 6.

⁹⁶ Garante del contribuente di Trento, Rel. annuale 2010, pag. 5; Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2010, pag. 8; Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2010, pag. 7; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. annuale 2010, pag. 17.

⁹⁷ Garante del contribuente della Basilicata, Rel. II sem. 2010, pag. 9; Garante del contribuente della Campania, Rel. I sem. 2010, pag. 7 e Rel. annuale 2010, pag. 5; Garante del contribuente della Liguria, Rel. I sem. 2010, pag. 3; Garante

- collegamento diretto in rete con tutte le banche dati del Ministero;⁹⁸ documento d'identificazione che certifichi grado e funzione di ogni Garante e consenta, quindi, di avere accesso agli Uffici finanziari;⁹⁹
- idoneo aumento delle risorse umane assegnate e relativo adeguamento del trattamento giuridico ed economico del personale attribuito alle proprie segreterie a quello riconosciuto ad impiegati collocati in aree ben definite alle dipendenze degli Uffici delle Entrate anche al fine di salvaguardare il Collegio da eventuali richieste di trasferimento o passaggi ad altri incarichi più remunerativi.¹⁰⁰

10. Il coordinamento dei Garanti

Nel maggio 2001 i Garanti del contribuente hanno costituito, per rendere uniforme la loro azione sull'intero nazionale e per evitare che il contribuente risulti tutelato in modo diverso da una Regione all'altra, nell'ambito della loro autonomia e in assenza di specifiche previsioni normative, 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 è stata fortemente sentita, anche se i singoli Garanti hanno respinto l'ipotesi di forme d'imposizione e di regolamentazione rigidamente uniformi.

I Garanti, in ogni caso, hanno ritenuto opportuno operare in modo non contraddittorio per evitare che il contribuente risulti garantito e tutelato in modo diverso da una Regione all'altra.

In particolare, lo stesso coordinamento dei Garanti ha deciso di istituire tre apposite Commissioni permanenti al suo interno, ognuna delle quali dedicata alla trattazione di

del contribuente dell'Emilia Romagna, Rel. I sem. 2010, pag. 1; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2010, pag. 4.

⁹⁸ Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2010, pag. 2.

⁹⁹ Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2010, pag. 7; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. I sem. 2010, pag. 6; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2010, pag. 2; Garante del contribuente dell'Abruzzo, Rel. II sem. 2010, pag. 5.

¹⁰⁰ Garante del contribuente delle Marche, Rel. II sem. 2010, pag. 3 e 4; Garante del contribuente della Campania, Rel. II sem. 2010, pag. 3; Garante del contribuente del Piemonte, Rel. I sem. 2010, pag. 3; Garante del contribuente della Valle d'Aosta, Rel. II sem. 2010, pag. 6.

specifiche problematiche quali: l'ampliamento dei poteri d'intervento del Garante, l'attivazione di mezzi strumentali e funzionali e l'autonomia economica e strutturale dei loro Uffici.

Il Garante dell'Umbria, al riguardo, propone di realizzare un Coordinamento centrale per le questioni di carattere generale.¹⁰¹

Con la recente proposta di modifica dell'art 13 della legge 212/2000 è stata prospettata, altresì, l'istituzione di un Organo di autogoverno del Garante che abbia la caratteristica della 'collegialità' denominato "Consiglio nazionale del Garante del contribuente", che sia rappresentativo di tutti i Garanti e che miri allo sviluppo di tale Autorità.¹⁰²

¹⁰¹ Garante del contribuente dell'Umbria, Rel. I sem. 2010, pag. 7.

¹⁰² 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"