GARANTE DEL CONTRIBUENTE
DELLA REGIONE PUGLIA
Piazza Massari, 50 - 70123 BARI
Tel. 0805210689 - Fax 0805210901

SENATO DELLA REPUBBLICA
GABINETTO DEL PRESIDENTE
26 FEB. 2004
Prot. N. .....
Cat. .....

prot. 102/04 del 23.02.2004

- Al Presidente
del Consiglio dei Ministri

- Al Presidente del Senato
della Repubblica Italiana

- Al Presidente
della Camera dei Deputati

RELAZIONE ANNUALE

ai sensi dell'art. 13 *bis* della legge n. 212/00

Sommario: 1. Premessa. – 2. Le funzioni del Garante del contribuente nell'attuazione dei principi costituzionali nell'ambito dell'ordinamento tributario. – 3. Il Garante del contribuente in sede di tutela della legalità. – 4. La funzione del Garante in sede referente al Governo ed al Parlamento. – 5. Le funzioni dello Stato federale nel coordinamento dei mezzi di politica fiscale. – 6. Lo sviluppo programmatico dei beni demaniali per l'incremento del reddito nazionale. – 7. Gli impulsi di politica fiscale alle imprese. – 8. La semplificazione nella richiesta di agevolazioni e contributi. – 9. L'intervento legislativo sulla riallocazione delle risorse inutilizzate. – 10. I presupposti giuridici dell'art. 22, capo III, della legge regionale n. 10 del 14 luglio 2003 (Regione Lombardia) in sede di legittimità costituzionale. - 11. Riflessioni conclusive.

1. Premessa

L'Italia, per la Costituzione, è una ed indivisibile. Gli organi ausiliari in sede istituzionale devono essere previsti da legge ordinaria o costituzionale. Così, solo il Parlamento nazionale può tradurre in atto i principi della Costituzione italiana, in quanto manifesta la più alta volontà dello Stato, quale sintesi della volontà popolare[1].

La Costituzione detta le basi sugli obblighi e diritti del cittadino contribuente sanciti dagli artt. 3, 23, 53 e 97, e questi vincoli giuridici non possono essere modificati se non con norma

[1] FODERARO S., *Il concetto di legge*, ed. Cedam, Padova 1970, pag. 207; CIAVARELLA D., *La giustizia tributaria penale*, ed. Laurus Robuffo, Roma 1993, Cap. I.

costituzionale proveniente da procedimenti particolari dettati dalla Costituzione stessa, quali la doppia votazione a distanza di tre mesi l'una dall'altra, con la maggioranza qualificata di due terzi dei componenti di ciascuna camera. Se nella seconda votazione si ha solo la maggioranza assoluta (50% +1), la legge può essere abrogata con referendum popolare con la raccolta di 500.000 firme di cittadini aventi diritto al voto[2].

Lo Statuto dei diritti del contribuente, già intravisto nell'Assemblea costituente da Scoca e Ruini, è stato poi in vari stadi dell'attività parlamentare riaccennato come tutela in sede di legalità generica e non specifica. Il problema veniva ripreso dai politici e dagli studiosi con la legge delega n. 825/71, e successivamente affrontato dopo l'approvazione della legge n. 142/90 sull'autonomia finanziaria degli enti locali. Il problema però ha raggiunto il suo assetto definitivo con la legge 27 luglio 2000, n. 212, la quale con il primo comma dell'art. 1 detta i principi di base dello Statuto dei diritti del contribuente in attuazione delle regole previste dagli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione.

Infatti, l'art. 1, primo comma, così statuisce: "le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali". Evidenzia, poi, con il secondo comma che "l'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica".

Il legislatore, dunque, se non per casi eccezionali, limita l'interpretazione a quella autentica, ossia a quella data con legge del Parlamento.

Posto ciò, con il comma 3 dello stesso articolo, "le Regioni a statuto ordinario regolano le materie disciplinate dalla presente legge in attuazione delle disposizioni in essa contenute; le Regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e Bolzano provvedono, entro un anno dalla data di entrata in vigore della presente legge, ad adeguare i rispettivi ordinamenti alle norme fondamentali contenute nella medesima legge".

Il comma 4, invece, sancisce che "gli enti locali provvedono, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, ad adeguare i rispettivi statuti e gli atti normativi da essi emanati ai principi dettati dalla presente legge".

Ad evitare qualsiasi forma di sopruso e di illegittimità costituzionale da parte delle Regioni e degli Enti locali, la legge n. 212/00 all'art. 17 ha stabilito che "le disposizioni della presente legge si applicano anche nei confronti dei soggetti che rivestono la qualifica di concessionari e di organi

---

[2] FODERARO S., *Diritto pubblico*, ed. Cedam, Padova 1970; CRISAFULLI, *Diritto costituzionale*, ed. Giuffrè, Milano 1981; BARILE P., *Diritto pubblico*, ed. Cedam, Padova 1999.

indiretti dell'Amministrazione finanziaria, ivi compresi i soggetti che esercitano l'attività di accertamento, liquidazione e riscossione di tributi di qualunque natura".

La legge n. 212/00 sancisce in maniera sistematica i diritti fondamentali dei contribuenti, giungendo a disciplinare, per certi versi, le modalità stesse di legiferare in materia tributaria. Con l'introduzione in questa legge di veri e propri principi generali dell'ordinamento tributario italiano, rappresenta una grande occasione per far progredire e migliorare il complesso dei rapporti fra Amministrazione finanziaria e contribuente soprattutto con l'introduzione di nuove procedure (interpello) e di nuovi organismi (Garante).

2. La funzione del Garante del contribuente nell'attuazione dei principi costituzionali nell'ambito dell'ordinamento tributario

Il legislatore, con l'art. 13 della legge n. 212/00, ha istituito il Garante del contribuente con piena autonomia e indipendenza (formato da tre componenti con alta esperienza e professionalità nel campo finanziario, giuridico-economico e tecnico) in modo che, nel rispetto dei principi costituzionali (artt. 3, 23, 53 e 97 Cost.) trasfusi dal legislatore nelle regole dello Statuto dei diritti del contribuente, potesse far attuare la legalità e l'equità orizzontale nei rapporti fra contribuente ed Organi impositori atti ad accertare le varie fattispecie di capacità contributiva del soggetto passivo di imposta[3].

Così il legislatore, con l'art. 1 della L. n. 212/00, dopo aver affermato che tutti gli Organi impositori (Regione, Provincia, Comune, Università, Camere di commercio, ecc.) devono adeguare i propri statuti, regolamenti ed atti normativi allo Statuto dei diritti del contribuente, ha stabilito che i tributi generali e speciali devono provenire da legge, e che le leggi e gli altri atti aventi forza di legge che contengono disposizioni tributarie devono menzionarne l'oggetto nel titolo, così come la rubrica delle partizioni interne e dei singoli articoli deve menzionare l'oggetto delle disposizioni ivi contenute. Inoltre, non può essere istituito con decreto legge un nuovo tributo e neppure esteso ad altre categorie di soggetti non previste dalla norma istitutiva. La sua applicazione è prevista solo per l'avvenire e l'accertamento, la prescrizione e la decadenza non possono essere prorogati neppure con legge ordinaria.

In questo modo, è stata evitata ogni forma di eccezionalità e stabilito, nel contempo, che la P.A. deve informare il contribuente con mezzi idonei (circolari, risoluzioni, decreti ministeriali, ecc.) ed assicurargli l'effettiva conoscenza degli atti a lui destinati affinché possa tutelarsi in ogni

[3] ROSSI M., *Garante del contribuente: un organo a tutela dei diritti del cittadino*, in "Il Difensore civico" del 29 settembre 2001; CIAVARELLA D., *Le garanzie del contribuente nel nuovo ordinamento tributario*, ed. Inedit, Milano 2002.

momento, anche quando è convocato presso gli Uffici unici regionali delle entrate. Su fatti che possano riguardarlo per fini sanzionatori, per rimborsi od altre fattispecie, come l'emissione di una cartella esattoriale, deve invitare il contribuente a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a 30 gg. In caso contrario, ossia di mancata richiesta di invito o di informazione sugli addebiti da parte dell'A.F. al contribuente, la cartella esattoriale è nulla.

I rapporti tra contribuente ed Amministrazione finanziaria devono essere regolati dal rapporto di fiducia, di buona fede e di collaborazione, ed è prevista la remissione in termini da parte del Ministro, anche a seguito di parere motivato del Garante, se il tempestivo adempimento di obblighi tributari è impedito da causa di forza maggiore, oltre al fatto che le sanzioni non possono essere irrogate quando la violazione di norme tributarie da parte del contribuente dipende da norme incerte, ambigue e farraginose.

Così, la richiesta di chiarimenti circa l'applicazione di disposizioni tributarie invocata dal contribuente può essere assolta entro 120 gg. dall'Amministrazione finanziaria con risposta scritta e motivata. In caso contrario, vige la regola del silenzio-assenso.

Inoltre, in sede di verifica fiscale, l'accesso nelle aziende, nelle botteghe o negli studi di professionisti da parte degli Organi addetti per la ricerca del reddito tassabile, è soggetto a regole di autotutela del contribuente, di contraddittorietà delle parti e di termini ben definiti (30 gg. lavorativi, ovvero 60 gg. in casi eccezionali e di particolare complessità). Oltre alla verbalizzazione giornaliera in contraddittorio tra le parti, viene redatto in sede di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo un processo verbale di constatazione (notificato anche a *brevi manu* al contribuente o al suo rappresentante), avverso il quale il contribuente può comunicare le proprie osservazioni e richieste entro 60 gg. dal rilascio della copia.

In questo periodo l'Organo di accertamento, solo per fatti gravi di danno all'Erario, può notificare o emettere avviso di accertamento che può essere revocato nel caso che le osservazioni del contribuente siano ritenute fondate.

Da ciò discende che i principi costituzionali di base di cui agli artt. 3, 23, 53 e 97 sono stati trasfusi nella legge n. 212/00 per una ricerca attenta e nella legalità della materia imponibile.

3. Il Garante del contribuente in sede di tutela della legalità

Il Garante del contribuente, deputato ad assicurare l'attuazione in sede sostanziale di tutti i principi generali contenuti nello Statuto ed avente la funzione di riequilibrio fra contribuente ed

Amministrazione finanziaria, è un organo collegiale perfetto, composto da un Presidente e da due componenti esperti, ai quali il Presidente, per specialità di esperienza e di professionalità, conferisce l'incarico di relatore per effettuare una preistruttoria sulle segnalazioni dei contribuenti che lamentino disfunzioni, irregolarità, prassi amministrative anomale o qualunque comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia fra cittadino e A.F., per poi decidere collegialmente[4].

Inoltre, rivolge richiesta di documenti e chiarimenti agli Uffici competenti, i quali devono adempiere entro 30 giorni. Ottenuti i documenti ed i chiarimenti necessari, il Garante attiva la procedura istruttoria di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento e di riscossione notificati al contribuente da parte dell'Erario, delle Regioni, degli Enti locali, delle Università, delle Camere di Commercio, ecc. Eseguita l'istruttoria emette un provvedimento, anche di proposta di revoca dell'atto di accertamento o di verifica fiscale ritenuto illegittimo, comunicando l'esito alla Direzione regionale delle Entrate o al Comandante di Regione della Guardia di Finanza competente, agli Enti impositori, agli Organi di controllo e al contribuente autore della segnalazione.

Qualora l'Ufficio tributario interessato (Erario, Regione, Enti locali e altri Organi impositori) non dovesse ottemperare nei termini (30 giorni) ad emettere la revoca deliberata e richiesta dal Garante, non avendo ritenuto fondate le giustificazioni giuridiche, questi ne informa il Ministro e gli Organi della giustizia tributaria e ordinaria competenti per territorio.

Assodato che il Garante ha il potere di richiamare gli Uffici finanziari, gli Organi impositori in questione ed i Militari del Corpo della Guardia di Finanza, al rispetto di quanto previsto dalle leggi tributarie in generale e dagli artt. 5 (norme sull'informazione) e 12 (verifiche fiscali) della L. n. 212/00, estendendo la sua funzione anche ai concessionari degli enti locali per accertamento, liquidazione e riscossione, così come previsto dall'art. 17 della legge n. 212/00, accede nei locali degli Uffici finanziari operativi per riscontrare l'agibilità degli stessi e riscontrarne la funzionalità degli impiegati addetti all'assistenza e informazione al contribuente.

Rivolge raccomandazioni, ritenuti nel diritto comunitario da cui provengono come *ordini, inviti e comandi*, ai dirigenti degli Uffici ai fini della tutela del contribuente e della migliore organizzazione dei servizi; nel contempo, richiama gli Uffici al rispetto dei termini per il rimborso d'imposta, analizzando anche le giustificazioni dell'Ufficio in caso di ritardo.

Come Organo di consulenza istituzionale esprime parere obbligatorio sull'istanza del contribuente che chiede al Ministro di essere rimesso con decreto in termini riconoscendogli la causa di forza maggiore.

---

[4] CIAVARELLA D., *I presupposti procedimentali del Garante del contribuente nell'attività collegiale*, ne "La Rivista di Finanza, n. 2, ed. Inedit, Milano 2003.

La stessa attività consultiva svolge per la modifica o il miglioramento del codice di comportamento degli Organi addetti alla verifica fiscale presso l'azienda del contribuente per la ricerca della materia imponibile, mediante l'esame di scritture contabili o altro, che deve essere improntato ai principi di collaborazione, affidamento e buona fede fra le parti.

In questa funzione, se riscontra scorrettezze o abusi degli appartenenti dell'Amministrazione finanziaria, promuove un provvedimento disciplinare agli Organi gerarchicamente superiori sino al Ministro che affida l'istruttoria ad una Commissione da lui nominata *secundum legem*.

Quest'organo collegiale regionale dello Stato nella sua autonomia ed indipendenza funzionale è, di fatto, ufficio di garanzia del contribuente. Egli vigila sull'attuazione dell'istituto dell'interpello affinché avvenga con procedure rapide da parte degli uffici finanziari interessati ed in cui si ravvisano i presupposti reali di uno Stato democratico; e ciò anche nell'interesse dell'Erario perché in caso di definizione della questione controversa si evitano ulteriori azioni a tutela con aggravio di procedimenti alle Commissioni tributarie e spese a carico dello Stato e del contribuente, il quale deve spendere il proprio tempo per produrre risorse e sviluppo per sé ed altri, tra cui anche lo Stato attraverso la sua partecipazione alla spesa pubblica secondo i principi di capacità ed equità contributiva, senza che una pressione tributaria troppo alta indebolisca o distrugga le sue energie.

Tuttavia, alle encomiabili finalità dell'istituzione di questo organo a tutela e garanzia del contribuente non corrisponde, in base all'analisi di alcuni studi sui poteri attribuiti al Garante, una ampia attività di tale organo che sembra limitata soltanto a funzioni sollecitatorie, a richieste documentali, a richiami e raccomandazioni agli uffici finanziari. Però, se si interpreta con serenità la norma, si rileva che esso è organo collegiale posto alla tutela del contribuente con azioni di legalità ed equità orizzontale tanto che, in caso di inosservanza dei suoi richiami alla legalità, può segnalare i comportamenti ingiusti o inidonei per un eventuale avvio di procedimenti disciplinari a carico dei funzionari inadempienti e, se riscontra fatti costituenti reato che vanno al di là del provvedimento disciplinare, ha l'obbligo di informare l'Autorità giudiziaria essendo egli posto alla vigilanza della legalità in uno Stato di diritto.

Il termine *raccomandazione*, invero, si traduce in sede effettiva di diritto comunitario in *invito, comando, ordine e adesione*, e non in un semplicistico richiamo senza valutazione giuridica.

Per assolvere, però, a tutti i poteri conferitigli dalla legge, ha bisogno di ulteriori mezzi funzionali e strutturali (automezzo, attrezzature telematiche, accesso alle banche dati con l'ausilio di personale specializzato), in modo che possa rielaborare i dati e le notizie acquisite per fornire un contributo valido al Governo e al Parlamento in sede di revisione o approvazione di leggi tributarie nella correlazione fra spesa pubblica e pressione tributaria, così come disposto dall'art. 13 *bis* della legge n. 212/00, inserito nella legge finanziaria n. 289/02 all'art. 94, comma 8.

Infatti, affinché questi Uffici possano funzionare davvero e rispondere realmente agli scopi per il cui perseguimento sono stati istituiti, è indispensabile fornirli di più mezzi e di più personale. In molti Uffici regionali del Garante mancano ancora *personal computer*, collegamento ad Internet, posta elettronica accessibile ai contribuenti, fotocopiatrici ed altro. Dovrebbero, inoltre, essere definiti una stretta collaborazione con l'Anagrafe tributaria e con il massimario della Corte di Cassazione per ottenere indirizzi giurisprudenziali in materia tributaria, ed un costante dialogo con i difensori civici, visti dai Garanti come "alleati" per il loro operato[5], ma anche per facilitare la familiarità della figura del Garante presso i contribuenti italiani.

Infatti, è scarso il livello di conoscenza dei cittadini di questo nuovo istituto di tutela e dei poteri attribuitigli dalla legge. Sicuramente la causa va ricercata nei pochi spazi concessi dai *media* (televisione, radio, quotidiani, ecc.) sia a livello locale che nazionale. Appare, quindi, auspicabile una massiccia campagna di comunicazione ed un massimo raccordo tra l'istituto del Garante, altri istituti di tutela (si pensi *in primis* al difensore civico) e le varie associazioni di impegno civico presenti sul territorio per sopperire quanto prima a queste carenze informative ed accrescere la popolarità dell'istituto.

In questo senso, vista la carenza di comunicazione su questa nuova figura istituzionale e sugli stessi obblighi e diritti del contribuente, alcuni Garanti regionali hanno dato impulsi e contributi incisivi partecipando a vari incontri di associazioni a tutela del cittadino contribuente[6], invocando anche l'intervento del Ministro dell'Istruzione, Università e Ricerca scientifica nell'interesse generale della collettività in sede formativa ed educativa dei giovani con la richiesta di docenti, a disposizione del Garante del contribuente nelle varie Regioni d'Italia, specializzati nel campo del diritto tributario che possano effettuare seminari, conferenze e lezioni sui diritti ed obblighi del contribuente secondo le regole dello Statuto previste dalla legge n. 212/00.

---

[5] Al Difensore civico, istituito presso ogni Regione, l'art.11 del nuovo Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli Enti Locali, approvato con D.Lgs. 18.08.2000, n. 267, attribuisce il compito di porre in essere le azioni di impulso finalizzate alla "garanzia dell'imparzialità e del buon andamento della pubblica amministrazione comunale o provinciale". Così, mentre il difensore civico tutela il cittadino nelle controversie civili ed amministrative, il Garante del contribuente svolge, mediante un organo collegiale perfetto con alta preparazione sui diritti ed obblighi del contribuente, una funzione di tutela del contribuente nel campo tributario.

[6] Recentemente, in data 25 giugno 2003, è stato organizzato a Roma da "Cittadinanzattiva" un Convegno sullo "*Statuto del contribuente: dai principi alla tutela*", nel quale è stato preso in considerazione il nuovo istituto del Garante del contribuente. Sono state esposte, in particolare, le analisi sul suo funzionamento, le carenze della legge istitutiva e le modifiche che sarebbe necessario introdurre. Il Convegno ha rappresentato un interesse particolare per la funzione del Garante che ha necessità di essere conosciuto da molti cittadini e, nel contempo, per portare la testimonianza di esperienze maturate in più di due anni di attività. Il Convegno, inoltre, ha fornito una serie di dati e di informazioni sull'istituto del Garante ed è stata un'occasione per riflettere sulla collaborazione tra cittadini ed istituti di tutela, anche alla luce del nuovo art. 118, ultimo comma, della Costituzione che riconosce ai cittadini un nuovo e più incisivo ruolo nella promozione di attività autonome di interesse generale. A questo Convegno hanno partecipato senatori e deputati della 6ª Commissione Finanze e Tesoro del Parlamento che con le loro relazioni hanno avanzato varie proposte per un effettivo passaggio dall'enunciazione dei principi dello Statuto alla tutela reale del contribuente.

Ad oggi, la conoscenza di tali diritti ed obblighi non è ritenuta ancora istituzionalmente importante, nonostante gli sforzi operati da qualche Garante[7] per far conoscere a docenti e discenti le regole sullo Statuto dei diritti del contribuente con seminari e pubblicazioni che li rendessero edotti sulle nuove visioni del Governo e del Parlamento[8].

Gli Uffici del Garante, però, avrebbero bisogno di una maggiore autonomia finanziaria in modo da poter operare al meglio, nel far osservare la legalità e l'equità contributiva, al servizio dei contribuenti che forniscono le risorse all'Erario ed agli altri enti impositori, attraverso il versamento di tributi generali e speciali secondo i vari tipi di capacità contributiva (assoluta, correlata o relativa), anche in presenza di una pressione tributaria non sempre sopportabile[9].

Da ciò discende che gli organi del Dipartimento delle politiche fiscali, che sono incaricati di fornire le risorse umane e materiali, dovrebbero dare esecuzione alle richieste dei Garanti del contribuente onde svolgere al meglio il loro servizio.

Varie volte questo Garante, quale Presidente della Giunta esecutiva dell'Organizzazione nazionale del Garante del contribuente, unitamente ad altri componenti, si è recato presso la Direzione del Dipartimento delle Politiche fiscali, in particolare dal Direttore delle risorse materiali, per richiedere i mezzi minimi più volte invocati da tutti i Garanti d'Italia, quali la tessera di riconoscimento, l'autorizzazione all'accesso all'Anagrafe tributaria ed al Massimario della Cassazione, un automezzo con autista per le Regioni con territorio esteso per eseguire controlli presso i vari Uffici finanziari sullo stato di agiatezza dei locali adibiti ai contribuenti e sulla preparazione degli impiegati addetti alle informazioni, ecc.

Ad avviso di questo Garante, anche le Regioni dovrebbero fornire alcune risorse materiali e umane, quali l'automezzo con autista, visto che è nella Regione in cui opera che il Garante deve servire le entità regionali tributarie con riscontri presso concessionari addetti all'accertamento, liquidazione e riscossione dei tributi ed Amministrazione finanziaria.

---

[7] Il Garante del contribuente della Regione Puglia, sin dalla sua entrata in funzione, ha svolto un'attenta attività educativa sullo Statuto dei diritti del contribuente, sulla tutela dei diritti e sugli obblighi del contribuente nelle varie Facoltà dell'Università degli Studi di Bari e presso gli Ordini professionali più interessati (avvocati, commercialisti, ragionieri, medici, architetti, ecc), anche se la Direzione generale del Ministero dell'Istruzione, Università e Ricerca scientifica della Regione Puglia e le varie strutture formative (quali Licei, Istituti tecnici, ecc.), più volte sollecitate dallo stesso, che tra l'altro ha inviato loro una pubblicazione dal titolo "*Le garanzie del contribuente nel nuovo ordinamento tributario*" (ed. Inedit, Milano 2002), oltre ad un volumetto sullo *"Statuto dei diritti del contribuente"*, pubblicato nel 2001 dal Ministero dell'Economia e finanze - Dipartimento delle Politiche fiscali, hanno sempre sottovalutato o ignorato il problema.

[8] Da queste riflessioni è scaturita la proposta, oggi realizzata, di istituzione di un Master consortile in *Diritto tributario sostanziale e processuale* fra il Garante della Regione Puglia e l'Università degli Studi di Bari. A tale Master, iniziato nel maggio 2003, hanno aderito docenti universitari ed alti magistrati di Bari e di Roma (Presidenti di Sezione di Commissioni tributarie, Procuratori generali di Cassazione, ecc.).

[9] CIAVARELLA D., *Nuove prospettazioni per un Garante d'impulso in sede di politica fiscale*, ne "La Rivista di Finanza, n. 7, ed. Inedit, Milano 2002.

I rappresentanti dell'Organizzazione nazionale del Garante del contribuente, istituita il 16 marzo 2002, ha segnalato anche l'assegnazione di un congruo numero di stanze, destinate al Garante del contribuente del Lazio ed all'organizzazione nazionale del Garante del contribuente, situate in Roma alla Via Leopardi, 5 (già Direzione generale del Catasto), trattandosi di un bene demaniale dello Stato, per due ordini di motivi:

1) per non gravare l'Erario del canone di affitto dell'immobile;

2) perché trattandosi di un bene demaniale costituisce una bene del contribuente.

Così, l'Organizzazione nazionale del Garante del contribuente, svolgendo al meglio una funzione consultiva in sede interpretativa delle norme tributarie, sarebbe di impulso e di coordinamento a tutti i Garanti, nell'attività di primo giudice a tutela del contribuente e quale organo referente al Governo ed al Parlamento.

Sino ad oggi si sono avute soltanto vaghe promesse da parte degli organi del Ministero dell'Economia e finanze addetti a fornire le risorse umane e materiali ai Garanti, che devono servire il contribuente il quale fornisce le risorse all'Erario ed agli altri Enti impositori, ma senza alcuna realizzazione.

Da ciò discende che gli organi costituzionali intervengano affinché il contribuente sia servito secondo lo spirito della legge n. 212/00, così come integrata dall'art. 94, commi 7 e 8, della legge n. 289/02, e di altre norme sulla tutela dello Stato democratico.

4. La funzione del Garante in sede referente al Governo ed al Parlamento

Analizzate le funzioni istituzionali previste dall'art. 13 della L. n. 212/00, si vede necessario esaminare le nuove funzioni del Garante, come referente al Governo e al Parlamento, previste dall'art. 94, comma 8, della L. n. 289/02 (art. 13 bis della L. n. 212/00), il quale stabilisce che "il Garante, con relazione annuale, fornisce al Governo e al Parlamento dati e notizie sullo stato dei rapporti fra Fisco e contribuente nel campo delle politiche fiscali".

Il Garante apporta, così, un valido contributo specialistico in campo giuridico e politico–fiscale ed è di ausilio agli organi istituzionali interessati alla pressione tributaria e di come essa agisce sull'economia dell'impresa, in rapporto allo sviluppo delle intraprese, identificando la variabilità degli effetti per il raggiungimento del massimo benessere collettivo.

Deve vagliare, inoltre, lo stato psicologico del contribuente per informare il Governo e il Parlamento sulle proposte di modifica, ai fini fiscali, di norme tendenti a ridurre la pressione tributaria, onde incrementare le intraprese e promuovere il progresso economico generale. Infatti,

quanto più l'impresa ha risorse disponibili, tanto più può compiere altre intraprese con aumento di occupazione e di reddito da investire.

Misura, nel contempo, il grado di pressione tributaria nel contesto dell'attuale riforma dove si riscontra che, con il disconoscimento di diversi costi aziendali e l'eliminazione di molte agevolazioni fiscali, il grado di gettito all'Erario e agli Enti locali non può che aumentare, e di conseguenza, aumenta anche il grado di pressione tributaria sulle imprese medio-grandi, mentre viene ridotto fortemente il grado di pressione tributaria per tutte quelle classi con reddito tassabile inferiore a 100 mila euro, con un abbattimento alla base dei redditi minimi esenti dalla tassazione diretta, mai verificatasi nella legislazione italiana.

In questa riforma tributaria vi sono pochi redditi da *salario ctetico*[10] che dovrebbero essere rivisti per un risultato effettivo di equità orizzontale e verticale, come è stato sostenuto in varie occasioni da alcuni studiosi nella valutazione del reddito tassabile al fine di una crescita del reddito nazionale.

Nell'attuale situazione economica, se alla riforma tributaria Tremonti si aggiungesse un'altra aliquota per redditi superiori ad 1 milione di euro e si rivedessero i costi non riconosciuti e qualche agevolazione tributaria, questa, nella sua strutturazione fondamentale, apporterebbe vantaggi ai contribuenti ed un maggiore gettito all'Erario, oltre ad una più equilibrata tassazione in sede di capacità contributiva, con conseguente sviluppo economico e più alto grado di occupazione.

Quanto più la pressione tributaria globale (quale cumulo del *quantum* dei tributi generali e speciali riscossi dell'Erario, delle Regioni, degli Enti locali e degli altri Enti autorizzati con legge ordinaria) è uguale o si avvicina a quella degli altri Stati dell'UE, tanto più negli scambi dei beni e nelle prestazioni di servizi prevale la qualità e, quindi, un maggior incremento del reddito nazionale lordo[11].

In caso contrario, la competitività si riduce; oppure, volendo mantenere il numero degli scambi di beni o prestazioni di servizi, si deve ridurre la percentuale degli utili o dei guadagni che porta, però, alla riduzione di intraprese per mancanza di reddito disponibile da investire.

Se è vero che il prezzo è regolato dal mercato, è anche vero che il mercato è determinato dal grado di competitività degli scambi delle merci che viene influenzato, oltre che dal costo globale di queste, anche dal peso del prelievo tributario.

In questa situazione i governanti devono agire con imprese trainanti mediante capitale pubblico ed eliminare le spese improduttive per la collettività. Così, non sono produttivi quegli

---

[10] Si intende per *reddito ctetico* quel salario o stipendio che permette al lavoratore di consumare secondo il livello sociale che occupa e, nel contempo, di risparmiare per future intraprese individuali o associative.
Questo concetto è stato espresso per la prima volta da S. Antonino da Firenze nel 1509 (veggasi anche: CIAVARELLA D., *La finanza dinamica*, ed. N.R.T., Roma 1978).

[11] CIAVARELLA D., *La scienza del governare*, ed. Gespi, Milano 1992.

interventi che non hanno fini professionali o formativi per occupazioni future. A questo riguardo si possono citare i lavori socialmente utili o altre forme di intervento temporaneo sulle nuove forze lavoro.

Il Garante, nella sua funzione, non può che informare il Governo ed il Parlamento per la correzione della spesa pubblica improduttiva in nome della privatizzazione dello Stato democratico per farlo funzionare al meglio.

La spesa pubblica diventa produttiva se si preparano funzionari con contratto a tempo indeterminato nelle singole specialità dell'organizzazione statale, evitando qualsiasi nepotismo con conseguente sperpero di denaro pubblico. Sarebbe anche il caso che nei concorsi ad alto livello scientifico venissero eliminati i limiti di età (a condizione di una sana e robusta costituzione fisica), in modo che lo Stato non perda elementi che hanno contribuito, ciascuno nel proprio campo, alla crescita di questo Paese.

Al contrario, quando si conferiscono, a tempo determinato, contratti da capogiro a soggetti cui non è dimostrata una chiara professionalità, mentre ai funzionari (pur a tempo indeterminato) che svolgono le stesse funzioni viene corrisposta una normale retribuzione, spesso poco gratificante, certamente non si incoraggia la partecipazione attiva al lavoro.

Così, il Garante del contribuente, fornendo dati e notizie agli organi costituzionali nel campo della politica fiscale, oltre ad essere vigile sulle varie spese pubbliche nell'interesse generale, potrebbe essere di aiuto al Governo nella ricerca dei mezzi finanziari con i quali ridurre il debito pubblico e dare sviluppo agli investimenti, che producono occupazione e reddito disponibile mediante scambi di beni e prestazioni di servizi, e quindi ricchezza, attraverso nuove entrate da recuperare, ad esempio, con la vendita di beni pubblici, lo sfruttamento di risorse archeologiche, monumentali, ambientali, condoni edilizi, condoni previdenziali, ecc.

Tutte le forme di condono, per il d'Albergo, il Griziotti ed il Fagiani, sono fruttiferi di entrate per l'Erario, sgominano gli evasori e conducono il cittadino alla legalità tributaria. Si è dell'avviso che i vari tipi di indagine fiscale, altamente sofisticati, per portare alla luce gli evasori hanno alti costi con scarsa produttività per l'Erario.

Vede anche necessaria ed urgente l'istituzione di un dazio protettivo nei confronti dei prodotti provenienti dal corridoio cinese, le cui merci a basso costo in rapporto ai prodotti italiani non permettono né la crescita e né la sopravvivenza di molte imprese. Infatti è nulla qualsiasi forma di competitività con le merci nazionali dove il costo globale dei fattori della produzione, e tra questi il salario, è di gran lunga superiore. Necessita, quindi, un intervento governativo immediato con convenzioni fra Stati extracomunitari, in particolare con quelli dell'Estremo Oriente, non soltanto per proteggere le imprese italiane ma soprattutto per evitare l'aumento della disoccupazione e la

diminuzione del reddito nazionale. Questo tipo di concorrenza fa sì che aumentino le attività economiche in nero ed in totale evasione fiscale e previdenziale.

Da tutto ciò discende l'istituzione di dazi protettivi delle merci nazionali, in modo che il grado di competitività rimanga nell'ambito della qualità dei beni prodotti senza danneggiare le imprese nazionali che producono gli stessi beni.

Le fonti strutturali e infrastrutturali da parte del Governo alle imprese, senza una correzione sugli effetti degli scambi internazionali, da soli non favoriscono o agevolano l'impresa italiana, perché essa non è in grado di tutelarsi per la differenza di costo globale dei beni prodotti ed immessi sul mercato, per cui anche in una economia aperta è necessaria la tutela delle imprese sulla competitività delle merci sia nei mercati interni che internazionali[12].

5. Le funzioni dello Stato federale nel coordinamento dei mezzi di politica fiscale

Lo Stato federale dovrebbe dare impulso alle imprese mediante azioni trainanti di politica fiscale nel contesto della politica economica. Tuttavia, l'incremento della produttività in funzione del reddito di impresa, sia essa grande, media o piccola, individuale o associativa, proviene sempre dalla pressione tributaria, che nel nostro Paese dovrebbe essere almeno pari a quella degli Stati dell'UE, in rapporto alla qualità ed al prezzo delle merci in sede di competitività negli scambi interni ed internazionali. La pressione tributaria incide sul reddito e sui costi variando negativamente o positivamente il grado di intrapresa e di occupazione secondo il circuito dei consumi che equilibra o squilibra gli investimenti.

Visto che con il federalismo fiscale gli enti locali e le regioni si devono organizzare come aziende a tutela pubblica, l'attività degli amministratori locali nella correzione degli effetti economici dell'impresa deve avvenire attraverso direttive programmatiche, che mirano a sfruttare anche le risorse zonali. Le acquisizioni non devono limitarsi soltanto alla ricerca dei tributi generali e speciali (Irap, Ici, addizionali, accise, ecc.), ma anche alle entrate tributarie originarie (sfruttamento di aree pubbliche, di risorse minerarie, di acque termali, di beni naturali, ecc.), che apportano maggiori entrate fiscali nel bilancio dell'ente locale o della regione, le quali conducono ad un aumento di occupazione e di intraprese.

---

[12] Ai fini della competitività delle merci negli scambi nazionali ed internazionali è necessario che si riveda il costo del salario italiano che è il più elevato in sede di costo globale rispetto ad altri Stati economicamente più evoluti. Negli Stati Uniti il costo del salario incide sul costo globale del prodotto per il 14%, in Giappone per il 12%, in Germania per il 18%, in Inghilterra per il 23%, in Francia per il 29%, in Svezia per il 43%, in Cina e in tutto il Medio Oriente il costo del salario non supera il 7% del costo globale delle merci. In Italia il costo del salario sul costo globale dei fattori della produzione ha una incidenza che va dal 48% al 77%, comprensivo della ritenuta fiscale. In questa situazione è necessario che Governo e Parlamento rivedano le problematiche del salario senza danneggiare il lavoratore ed il contribuente.

È necessario che queste forme di politica fiscale vengano tenute presenti nel nuovo federalismo fiscale, con indirizzi programmatici nella raccolta delle entrate tributarie per la produzione di frutti futuri a breve, medio o lungo termine. Così, ad esempio, se la spesa per lavori socialmente utili venisse impiegata dal governo federale in corsi di specializzazione tendenti al miglioramento professionale nei vari settori produttivi, questa, a medio termine, darebbe i suoi frutti con l'inserimento di personale qualificato nel mondo del lavoro. A conferma della tesi di alcuni Maestri[13] del passato i quali ritenevano che il consumo di spesa pubblica deve tendere sempre ad una produttività futura per poter essere accettata dalla collettività, che è tenuta a versare i tributi all'Erario ed agli altri enti impositori, in attesa che i nuovi occupati con qualificazione professionale, a loro volta, versino i tributi sul reddito prodotto tassabile.

In un periodo di liberismo zoppo qual è il nostro, i pilastri delle imprese non sono soltanto la stabilità economica prevista dal contratto di Maastricht, la stabilità del prezzo delle merci, l'armonizzazione fiscale, il disavanzo del debito pubblico corrente non superiore al 3% del PIL, bensì la valorizzazione degli effetti di politica economica sui redditi nel contesto competitivo delle merci scambiate.

Nell'attività di impulso operativo a livello regionale si è cercato di intervenire attraverso agevolazioni fiscali e finanziarie soprattutto alle piccole e medie imprese onde ridurre i costi dei beni prodotti e competere nello scambio di beni sui mercati nazionali e internazionali. Così, si incrementa il reddito, si dà occupazione con ricchezza da consumare o da risparmiare e, nel contempo, si favorisce la crescita economica[14].

In conclusione, il federalismo fiscale deve essere uno strumento correttivo della pressione tributaria attraverso riduzioni di addizionali sulle accise, sulle imposte dirette, ecc., in modo che possano essere incoraggiate le intraprese per una crescita dell'occupazione e del reddito.

Anche in sede di federalismo regionale, il Garante, nella sua vigilanza sulla politica fiscale, può apportare un contributo agli organi costituzionali attraverso sue riflessioni.

6. Lo sviluppo programmatico dei beni demaniali per l'incremento del reddito nazionale

Dai paragrafi che precedono si evince che il Garante, con la sua attività istituzionale, svolge la funzione di Organo di prima giustizia con i poteri conferitigli dall'art. 13 della legge 27 luglio 2000,

---

[13] E tra questi: d'Albergo, Arena, De Stefani, Fasiani, ecc.

[14] Già esistono principi di base nell'art. 2, comma 203, lett. D, della legge n. 662/96 – Valori percentuali concordati in sede di conferenza Stato-Regioni, già utilizzati nelle delibere CIPE nn. 84/100, 138/00, 86/02 e 17/03 – Delibera CIPE n. 16/03: totale 120 milioni di euro per il triennio 2003-2005 – Regioni e Province autonome del centro-nord – Delibera del Comitato interministeriale di programmazione economica del 25 luglio 2003.

n. 212, e quella di referente al Governo e Parlamento ai sensi dell'art. 94, comma 8, della legge n. 289/02, attraverso una relazione annuale con cui fornisce dati e notizie sullo stato dei rapporti tra Fisco e contribuenti nel campo della politica fiscale. La sua attività, con quest'ultima funzione, viene ad essere di vasta portata con riflessioni concrete proprie oltre che derivanti da un contatto diretto con vari operatori economici o singoli contribuenti, in modo che Governo e Parlamento possano ricevere direttamente dalle voci dei contribuenti le lamentele fatte al Garante onde ottenere tutela per una maggiore legalità ed equità contributiva.

Da ciò discende che la nuova funzione del Garante del contribuente è quella di raccogliere dati e notizie, rielaborarli ed informare gli Organi costituzionali attraverso una relazione annuale che contenga un proprio contributo con riflessioni attente.

Da dati ed elementi raccolti, anche in sede tecnica, fra investimenti e spesa pubblica del tutto produttiva scaturisce che la valorizzazione dei beni artistici, monumentali, archeologici, naturali, ecc., influenza positivamente il reddito nazionale lordo, per cui i governanti, nelle loro programmazioni sugli investimenti annuali e pluriennali dello Stato, devono destinare parte della spesa pubblica all'utilizzo attento di tutte queste risorse[15], avendo la certezza che l'incremento del reddito nazionale influenzerà anche l'occupazione con conseguente acquisizione di entrate tributarie.

Assodato che l'Italia possiede il 75% dei beni artistici esistenti nel mondo (palazzi, chiese, monumenti, dipinti, ecc.) oltre ad un notevole patrimonio archeologico proveniente da antiche civiltà (etrusca, greca, romana, bizantina, ecc.) che hanno vissuto o si sono sviluppate su questo territorio, L'indirizzo politico dei governanti dovrebbe tendere allo sviluppo di questo settore in sede di spesa pubblica produttiva, vista anche la rendita perpetua di questi beni che è di gran lunga superiore a qualsiasi rendita mineraria limitata nel tempo.

Da ciò discende che dovrebbero essere incrementati gli investimenti per infrastrutture onde fornire maggiori servizi agli utenti nazionali ed internazionali e, nel contempo, sviluppata una serie di campagne pubblicitarie per invogliare tutti gli uomini all'arte ed al turismo. Un maggiore sviluppo di questo settore influenzerebbe numerosi altri settori del commercio (da quello alberghiero a quello dei trasporti, delle agenzie di viaggio, delle scuole di formazione professionale, ecc.) che apporterebbero maggiori entrate fiscali sia all'Erario che agli enti pubblici autorizzati per legge a riscuotere tributi.

Tutti questi beni artistici e archeologici costituiscono un patrimonio per tutta l'umanità che ha l'obbligo morale di mantenerli e tutelarli affinché anche le generazioni future li possano ammirare. Perciò la pubblicità per la loro conoscenza e la loro tutela da parte degli organi istituzionali, e tra

[15] Veggasi anche Legge 6 dicembre 1991, n. 394, e Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 155 del 21 luglio 2003, in Il fisco, fasc. 2, n. 30/2003, pag. 4729 e segg.