

questi il Garante del contribuente nella sua funzione di organo referente al Governo e Parlamento, sono strumenti di programmazione necessaria per lo sviluppo, l'incremento del turismo, dell'occupazione e di altre intraprese in funzione di reddito da investimento.

Così, anche la vendita di alcuni beni del demanio (e non di beni pubblici che sono inalienabili ed intrasferibili) deve essere tenuta sotto controllo dagli organi pubblici per evitare danni all'Erario. Trattandosi di beni che appartengono allo Stato, e che costituiscono quindi una ricchezza per tutti i cittadini, è necessaria una sorveglianza attenta su queste vendite denunciando presunte ipotesi di usurpazione con arricchimento di alcuni soggetti senza scrupoli.

In questi casi, il Garante dovrebbe dare suggerimenti, nella sua relazione annuale, per proposte di leggi o regolamenti a maggiore tutela.

Se, però, questi beni, in un quadro generale di coordinamento e nel contesto di un indirizzo programmatico tendente allo sviluppo economico, venissero restaurati e portati ai loro antichi splendori, la spesa sostenuta potrebbe produrre, a medio termine, nuovo reddito tassabile.

Allo stesso modo, anche la realizzazione di grandi opere (si pensi, ad esempi, al ponte sullo stretto di Messina o ai treni ad alta velocità, ecc.) attraverso investimenti pubblici e privati, a lungo termine, diventa spesa produttiva.

In questa situazione di politica economica nel contesto della politica fiscale, diviene rilevante la funzione referente del Garante del contribuente che deve costituire il mezzo di informazione idonea, con proprie riflessioni di tecnica finanziaria, sia al Governo, che deve gestire la cosa pubblica secondo un proprio indirizzo, sia al Parlamento, che attraverso la legge esprime la più alta manifestazione della volontà dello Stato, ove maggioranza e minoranza si fondono esprimendo per sintesi la volontà popolare che si immedesima con quella dello Stato di diritto.

7. Gli impulsi di politica fiscale alle imprese

La legge 24 dicembre 2003, n. 350 (legge finanziaria per l'anno 2004) deve certamente ritenersi il presupposto conclusivo di una serie di interventi normativi emanati nell'ultimo triennio, finalizzati al raggiungimento degli obiettivi di politica fiscale, tendenti sia al rispetto dei vincoli comunitari che a quello del rilancio dell'economia nazionale di tutti i settori produttivi (dall'agricoltura all'edilizia, alle esportazioni, ecc.).

Posto ciò, la legge finanziaria appare il principale atto propositivo di nuove misure normative, tese a valorizzare la totalità delle potenzialità latenti del nostro Paese, mediante interventi fiscali agevolativi che fanno leva su incentivi di altra natura, aventi per base la razionalizzazione della

spesa pubblica, la valorizzazione e la cessione di beni pubblici non strategici (come la cartolarizzazione), tutti utili alla riduzione del debito pubblico accumulato nel tempo.

Invero, con le ultime due leggi finanziarie si sono tenuti presenti interventi per spesa pubblica produttiva, anche nel campo sociale, abbandonando la logica d'intervento sulle scelte di politica fiscale quale prelievo di risorse necessarie alla stabilità finanziaria complessiva; sulla base degli impegni comunitari assunti dal nostro Paese, infatti, anche le scelte di natura tributaria sono indirizzate a non incidere negativamente sulle potenzialità produttive.

L'obiettivo principale, quindi, è quello di evitare un ruolo invasivo dell'Autorità pubblica e di puntare invece a favore delle libere scelte di ogni singolo operatore economico - ovviamente sottoposto a controlli di natura fiscale-amministrativa e, più in generale, a monitoraggi contabili dei flussi di spesa correnti - individualizzando quanto più possibile gli interventi agevolativi fiscali connessi alle peculiari potenzialità di ciascuno all'interno dell'ordinamento tributario.

Così, a fianco di interventi concretamente innovativi - quali ad esempio l'introduzione del concordato triennale, il nuovo regime impositivo per gli organismi di investimento collettivo dei valori mobiliari (OICVM) e la nuova normativa tributaria della partecipazione a fondi immobiliari - la legge finanziaria del 2004 (legge n. 350/03) ha puntato a migliorare la funzionalità degli istituti giuridici già esistenti, a concretizzare maggiormente tutti i processi di armonizzazione comunitaria ed internazionale e, in particolare, a garantire maggiori spazi di autonomia a favore dell'attività produttiva soggetta a tassazione.

L'art. 4 della suddetta legge costituisce la rappresentazione normativa di questo scenario innovativo sugli incentivi per lo sviluppo economico, nel quale viene disciplinata una serie di finanziamenti a favore degli investimenti, in piena sintonia con la volontà politica di incentivare la produzione, il commercio e, più in generale, il mercato economico nazionale.

Infatti, quasi tutti i settori produttivi sono stati oggetto di interventi agevolativi di natura finanziaria, che vanno dal riconoscimento di contributi e la concessione di crediti d'imposta alla istituzione di fondi speciali e rifinanziamenti di fondi già istituiti con precedenti disposizioni di legge.

In particolare, è stata confermata la volontà di continuare ad agevolare le imprese (che, in sostanza, costituiscono il "motore" principale dell'economia di sviluppo del Paese) semplificando, tra l'altro, uno degli aiuti più rilevanti del sistema giuridico-tributario della nostra economia, previsto dall'art. 8 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, il quale consiste in una contribuzione statale, fruibile nella forma del credito d'imposta, a favore della generalità delle imprese che effettuano investimenti in beni strumentali nuovi da destinare alle proprie strutture produttive localizzate nelle aree svantaggiate del mezzogiorno e in talune aree del centro nord individuate dalla

Commissione europea come destinatarie degli aiuti a finalità regionale di cui alle deroghe previste dall'art. 87, paragrafo 3, lettere a) e c), del Trattato che istituisce la Comunità europea.

Queste forme di credito d'imposta erano poco conosciute soprattutto dai piccoli e medi imprenditori, per cui il Garante ha contribuito a far conoscere i positivi interventi del Governo.

Il periodo entro cui possono essere effettuati detti investimenti è abbastanza esteso, comprendendo le annualità dal 2000 al 2006; in questo periodo possono essere effettuati tutti gli investimenti di beni strumentali nuovi sia materiali che immateriali previsti dagli articoli 67 e 68 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir).

Il requisito della novità ha la finalità principale di incentivare, nella sostanza, la produzione nazionale dei beni strumentali necessari alla generalità dei settori aziendali, con conseguenti ripercussioni positive sull'economia nazionale anche in termini di creazione di nuovi posti di lavoro, tendendo così al raggiungimento del massimo benessere collettivo

In sintonia con le scelte politiche dei governanti è stato disciplinato anche l'elemento quantitativo del costo-beneficio; infatti, la determinazione dell'investimento agevolabile è data dal costo complessivo dei nuovi investimenti meno il costo non ammortizzato dei beni ceduti e di quelli dimessi, nonché degli stessi ammortamenti dedotti nel periodo d'imposta relativi ai beni strumentali della medesima specie di quelli agevolabili già posseduti dalla stessa struttura produttiva.

Invero, l'agevolazione fiscale è tanto più consistente per l'impresa quanto minori sono le cessioni, le dismissioni e gli ammortamenti di beni della stessa specie di quelli acquistati nuovi dalla medesima azienda. Pertanto, le imprese sono incentivate all'acquisto di beni strumentali nuovi e non anche di quelli usati e dimessi da altre aziende.

Al fine di snellire la operatività dell'aiuto è stato previsto che il contributo è fruibile soltanto in compensazione ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241; per cui è esclusa la possibilità di erogazioni in denaro (che presupporrebbero elaborate fasi di gestione amministrativa) nonché la possibilità di richiedere rimborsi di quote non ancora fruite in compensazione dalle aziende.

8. La semplificazione nella richiesta di agevolazioni e contributi

Una ulteriore ed opportuna integrazione e semplificazione è stata disposta nella legge finanziaria per l'anno 2004 con il comma 132 in cui è stata contemplata un'estensione oggettiva dell'agevolazione e con il comma 133 per il quale vi è un'estensione soggettiva.

In particolare, con il rifinanziamento dell'aiuto in argomento ad opera della deliberazione del CIPE n. 23/03 del 25 luglio 2003, pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* n. 185 dell' 11 agosto 2003, in primo luogo, è stato reso possibile l'avvio dell'investimento in un periodo di tempo maggiore (entro il 31 marzo del corrente anno 2004) rispetto a quello di sei mesi decorrenti dalla data di presentazione dell'istanza di richiesta di concessione del contributo previsto dal comma 1-bis, dello stesso articolo 8 della legge n. 388 del 2000.

Inoltre, è stato riconosciuta la possibilità di fruire del contributo entro il terzo anno successivo a quello di presentazione dell'istanza di richiesta di concessione dell'aiuto (in luogo dei due anni previsti dall'art. 62, comma 1, lettera f), legge 27 dicembre 2002, n. 289 – legge finanziaria 2003) e consequenzialmente sono stati differiti di un anno i limiti, minimi e massimi, di effettiva fruizione dei contributi maturati.

L'estensione soggettiva, invece, riguarda le imprese ubicate nelle aree del centro nord ammissibili alle deroghe previste dall'art. 87, paragrafo 3, lettera c), del Trattato che istituisce la Comunità europea. In mancanza della previsione disposta dal comma 133 della legge finanziaria per l'anno 2004 in commento, dette imprese non avrebbero potuto fruire dell'estensione oggettiva prevista dal precedente comma 132.

Ma, la volontà di confermare, corroborare e migliorare la funzionalità di questa agevolazione, non può prescindere dalla necessità di rifinanziare ulteriormente i fondi ad essa assegnati.

Sulla base di quanto previsto dagli artt. 60 e 61 legge 27 dicembre 2002, n. 289 (legge finanziaria per l'anno 2003), concernenti la possibilità di riallocazione delle risorse inutilizzate a favore di interventi maggiormente applicati e quindi "riusciti" a livello economico, è opportuno procedere al rifinanziamento dell'aiuto previsto dall'articolo 8 della legge n. 388 del 2000, al pari di quanto fatto nello scorso anno 2003 con la deliberazione del CIPE n. 23/03.

Infatti, è da considerare, innanzi tutto, che questo aiuto ha ricevuto tutte le prescritte autorizzazioni dalla Commissione europea, per cui è in perfetta sintonia con la normativa comunitaria. Eventuali altri tipi e forme di aiuto dovrebbero, in ogni caso, essere sottoposti al vaglio comunitario, che abbisogna di tempi spesso notevoli per accertare la compatibilità con la normativa dell'Unione europea non conciliabile con le evolutive esigenze economiche del nostro Paese.

Un'ulteriore considerazione va fatta circa gli stanziamenti assegnati in bilancio con l'art. 62, comma 3, della legge n. 289 del 2002, che si sono dimostrati insufficienti durante lo scorso anno 2003 e, molto probabilmente, lo saranno anche per il corrente 2004 e le successive annualità interessate, rispetto alle esigenze concrete della nostra imprenditoria fra le più operative e qualificate a livello mondiale, per cui saranno necessari altri interventi se si vuole operare per l'inserimento delle nostre imprese nell'economia globale.

In concreto, il connubio dell'agevolazione in esame con quella a favore delle assunzioni di nuovo personale dipendente, di cui all'art. 7 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, ha incentivato negli ultimi anni le aziende ad incrementare gli investimenti in beni strumentali nuovi anche finalizzati all'incremento occupazionale, a tal punto da impiegare tutte le risorse stanziare in bilancio soltanto nei primi mesi dell'anno 2003. Ma questi nuovi e più raffinati *input* agevolativi del Governo non hanno avuto la conoscenza necessaria da parte del contribuente-operatore economico.

Si ricorda che antecedentemente agli interventi legislativi tesi a controllare e monitorare il flusso di spesa di tutte le agevolazioni di natura fiscale - facenti capo all'art. 5 del decreto legge 8 luglio 2002, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 2002, n. 178 - l'agevolazione fiscale di cui all'art. 8 della legge n. 388 del 2000 era stata disciplinata senza alcun limite di spesa. Questo atteggiamento aveva determinato non poche problematiche a livello di copertura finanziaria, ma garantiva una costante continuità produttiva e commerciale dell'economia produttiva del Paese.

Certamente i sopra menzionati interventi di controllo e monitoraggio hanno costituito atti dovuti, tanto è vero che grazie ad essi è stato possibile nell'ultimo triennio evitare notevoli disavanzi di bilancio difficilmente giustificabili sotto il profilo politico.

9. L'intervento legislativo sulla riallocazione delle risorse inutilizzate

In considerazione dell'intervento legislativo di cui ai succitati artt. 60 e 61 della legge n. 289 del 2002, circa la riallocazione delle risorse inutilizzate, è quanto mai opportuno individuare nuove risorse (tra quelle non ancora utilizzate) da riassegnare a favore dell'agevolazione di cui all'art. 8 della legge n. 388 del 2000, in aggiunta, ovviamente, a quelle già stanziare in bilancio.

Ad avviso di questo Garante, è necessario garantire una continuità nell'erogazione delle principali agevolazioni fiscali riconosciute dallo Stato al settore imprenditoriale nella sua più ampia accezione, al fine di garantire il processo evolutivo economico del Paese, sia per un maggiore reddito nazionale che per una maggiore occupazione delle forze attive di lavoro.

In particolare, gli investimenti in beni strumentali di cui al succitato art. 8 della legge n. 388 del 2000, devono servire per:

- a) una maggiore produzione degli stessi da parte delle aziende di costruzione e nel contempo maggiore produzione delle imprese che li utilizzano;
- b) un incremento dell'occupazione nei settori produttivi commerciali ed in quelli dei relativi servizi;

- c) una incentivazione della movimentazione dei capitali, che genera inevitabilmente maggior gettito erariale in termini di imposizione diretta ed indiretta;
- d) una maggiore capitalizzazione delle imprese, che, contrariamente, sarebbero indotte a ricorrere sempre più all'indebitamento bancario al fine di sfruttare maggiormente la normativa tributaria relativa alla deducibilità degli interessi passivi;
- e) un maggiore incremento delle imprese giovanili e delle cooperative operanti nei vari settori delle grandi imprese pubbliche e private;
- f) l'individuazione delle Regioni maggiormente assistite per indirizzare le imprese marginali ad una maggiore produttività.

Così, il Garante del contribuente, nel suo contatto con i contribuenti, ha contribuito a far conoscere agli operatori economici l'attività del Governo e del Parlamento, trasfusa nelle leggi finanziarie, e che la politica fiscale non si estrinseca solo con prelievi tributari, ma anche mediante contributi (alcuni a fondo perduto), agevolazioni tributarie, crediti d'imposta, interventi mirati per l'acquisto di beni strumentali, ecc., i quali rappresentano, tra l'altro, mezzi di incoraggiamento per giovani imprenditori, professionisti, cooperative di vario tipo e genere.

Di tutti questi interventi agevolativi, solo in parte conosciuti dai cittadini contribuenti e non, questo Garante ha svolto nel corso dell'anno 2003 una penetrante attività di informazione nel campo della politica fiscale, anche se con scarse risorse materiali, di cui si è accennato in altre parti di questa relazione.

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.

Come già richiamato nel primo paragrafo di questa relazione al Governo ed al Parlamento, con la pubblicazione della legge n. 212 del 2000 - recante "disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente" -, il legislatore ha portato in attuazione i principi costituzionali disciplinati negli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, come peraltro esplicitamente disposto nel comma 1 dell'art. 1 della legge.

Al fine di dare concreta attuazione ai principi costituzionali ispiratori dello Statuto dei diritti del Contribuente, il legislatore ha imposto alle Regioni (art. 1, co. 3), agli enti locali (art. 1, co. 4), ai concessionari della riscossione (art. 17) ed agli organi indiretti dell'Amministrazione finanziaria, ivi compresi i soggetti che esercitano l'attività di accertamento, liquidazione e riscossione di tributi di qualunque natura (art. 17), di adeguare i rispettivi ordinamenti alle norme fondamentali ed ai principi contenuti nella medesima legge.

Il legislatore ha, quindi, assegnato all'Ufficio del Garante del Contribuente, nella sua struttura di organo collegiale qualificato, il compito complesso di coltivare e stabilizzare (ovvero di ristabilire) il rapporto di fiducia che deve sempre sussistere tra contribuente ed ogni soggetto che dal lato attivo gestisce ovvero è coinvolto nell'attuazione del rapporto d'imposta, sia che si tratti dell'Amministrazione finanziaria statale, che delle Regioni, degli Enti locali, dei concessionari della riscossione ovvero di ogni altro soggetto che eserciti l'attività di accertamento, di liquidazione e di riscossione di tributi di qualunque natura, conferendo teleologicamente all'Ufficio del Garante stesso gli strumenti ed i poteri necessari all'esercizio dell'alta funzione di tutela avanzata dei diritti e degli interessi legittimi dei contribuenti.

Pertanto, avuto riguardo alle prerogative istituzionali riconosciute al Garante dall'art. 13, comma 6 e seguenti, della legge n. 212/2000 (il Garante "attiva le procedure di autotutela", "richiama gli uffici al rispetto" delle norme cogenti, "ha il potere di accedere agli uffici finanziari e di controllare la funzionalità", "individua i casi di particolare rilevanza .. che ..determinano un pregiudizio per i contribuenti", "prospetta al Ministro dell'Economia e delle Finanze i casi in cui possono essere esercitati i poteri di remissione in termini"), quale organo di promozione della giustizia tributaria nell'ambito dello svolgimento dinamico del rapporto d'imposta, l'Ufficio del Garante rappresenta altresì un'attuazione dell'art. 24 della Costituzione in quanto organo posto a presidio dei contribuenti che hanno correttamente adempiuto agli obblighi di legge ed intendono esercitare il loro diritto alla difesa.

Quindi, la volontà del legislatore, trasfusa nello Statuto emanato in attuazione dei principi costituzionali di cui agli articoli 3, 23, 24, 53 e 97 della Costituzione, è quanto mai chiara nell'affidare alla cura di un unico organo, cioè al Garante del Contribuente, di cui all'art. 13 della legge n. 212/2000, le funzioni e le prerogative sopra indicate e meglio esplicitate in detto articolo con competenza estesa ad ogni tipo e forma di tributo, sia esso di carattere generale ovvero speciale, statale o anche di emanazione di enti pubblici territoriali o di qualsiasi altro organo investito di potestà impositiva. Un'ulteriore conferma (ove necessario) del ruolo conferito al Garante del Contribuente nell'ambito dell'ordinamento giuridico generale, è rinvenibile nell'art. 94 della legge n. 289/2002 che, tra le altre novità, ha istituito l'obbligo per il Garante del Contribuente di fornire al Governo ed al Parlamento dati e notizie sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuenti nel campo della politica fiscale, e cioè a dire appunto la presente RELAZIONE. Un incarico così rilevante è connaturato proprio ad un ambito di attività che si estende ed opera a 360 gradi nel settore delle entrate pubbliche (statali e locali). Oltretutto, come si ripete, le ampie prerogative ed i diffusi poteri di iniziativa e di controllo che fanno capo al Garante del Contribuente sono diretta attuazione dell'art. 24 e 97 della Costituzione.

In questo preciso quadro istituzionale è stata pubblicata - di recente - la legge regionale Lombardia n. 10 del 14/7/2003 recante il *“Riordino delle disposizioni legislative regionali in materia tributaria – Testo unico della disciplina dei tributi regionali”* (su B.U. Lombardia 18/7/2003 n. 29), che all’art. 22 e seguenti ha istituito e regolamentato “il Garante del Contribuente Regionale” ed ha assegnato tale funzione al già operante difensore civico regionale lombardo di cui alla L.R. 18/1/1980, n. 7.

L’istituzione, da parte della Regione Lombardia, di un “Garante del Contribuente Regionale” per i soli tributi regionali è in netto contrasto oltre che con quanto disposto dall’art. 13 della legge n. 212/2000 – Statuto dei diritti del contribuente - anche con le norme costituzionali di cui lo Statuto costituisce attuazione e, quindi, in contrasto con i fondamentali principi costituzionali di cui agli articoli 3, 23, 24, 53 e 97 della Costituzione, nonché in pieno contrasto con quanto statuito altresì negli articoli 114, 117 e 119 della Costituzione. Avuto riguardo al contrasto con l’art. 13 dello Statuto si rappresenta che il comma 2 del medesimo articolo dispone che “il Garante del Contribuente, operante in piena autonomia, è organo collegiale costituito da tre componenti scelti e nominati dal presidente della commissione tributaria regionale ... “. Da ciò ne discende l’indipendenza (in quanto nominato da un organo appartenente al potere giudiziario), l’autonomia (in quanto del tutto avulso dall’organizzazione amministrativa delle Finanze pubbliche) e la ponderazione nelle valutazioni e nelle scelte d’intervento al fianco del contribuente (in quanto organo collegiale che delibera a maggioranza); il neo istituito garante regionale della Lombardia non si conforma a nessuna delle caratteristiche e delle prerogative innanzi dettate dal legislatore ordinario e, quindi, un ufficio di simile struttura non garantisce assolutamente i valori costituzionali attuati dallo Statuto dei diritti del contribuente. Oltretutto è in netto contrasto con i principi cardine che informano l’ordinamento-struttura meglio esplicitati nell’art. 97 Cost. Come noto, i pubblici uffici devono assicurare il buon andamento e l’imparzialità: quale imparzialità potrà essere garantita da un ufficio monocratico (anziché collegiale) il cui membro non è scelto tra comprovati esperti nella materia tributaria? In merito al principio del buon andamento, come sarebbe mai attuabile il coordinamento tra un organo collegiale di competenza generale quale il Garante del Contribuente di cui allo Statuto e questo “ufficio del garante regionale”, organo monocratico di natura amministrativa. La nomina dei membri del Garante del Contribuente effettuata da un organo giudiziario, quale il Presidente della Commissione tributaria regionale, è diretta attuazione dei principi costituzionali di cui all’art. 3, 24, 53 e 97, assicurando la necessaria autonomia da ogni sorta di influenza nello svolgimento delle rilevanti attività di garanzia cui è chiamato il Garante del Contribuente.

Le considerazioni sopra rappresentate divengono secondarie se le si confrontano con la lapalissiana constatazione che la legge regionale Lombardia n. 10/2003, istitutiva dell'ufficio del garante del contribuente regionale, ha normato in una materia non rientrante tra quelle di sua esclusiva competenza di cui agli articoli 117 e 119, come novellati, della Costituzione.

Proprio il comma 2 dell'art. 117 Cost. nelle lettere e), f), l) riserva esclusivamente allo Stato le materie riguardanti la perequazione delle risorse tributarie, gli organi dello Stato e la giustizia amministrativa in senso lato. Perfino il comma 3 dell'art. 117, che individua le materie di legislazione concorrente, dispone che spetta direttamente allo Stato la fissazione dei principi fondamentali per il "coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario".

Come indicato all'inizio di questo paragrafo, il Garante del Contribuente è stato istituito dallo Statuto dei diritti del contribuente quale organo collegiale a garanzia dell'attuazione di volontà costituzionali (art. 3, 23, 24, 53 e 97 Cost.) poste a presidio del "Contribuente", qualunque soggetto attivo fosse ad esigere e pretendere il tributo, per monitorare la corretta e concreta applicazione delle norme dettate dagli organi legiferanti (di qualunque ordine e grado) dirette al reperimento delle risorse finanziarie ed alla loro programmata distribuzione tra contribuenti ed amministrazioni finanziarie (cioè a dire proprio la perequazione nella distribuzione delle risorse). Il Garante nominato da un organo giudiziario è esso stesso organo dello Stato che opera in ausilio della realizzazione della giustizia amministrativa. La competenza a legiferare in tali rilevanti settori dell'ordinamento non è stata giammai trasferita agli Enti territoriali né dall'articolo 114 né dall'articolo 119 né da altra qualsiasi norma costituzionale.

In conclusione, la disposizione costituzionale di cui al novellato art. 119 Cost., secondo la quale le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa, hanno risorse autonome, stabiliscono ed applicano tributi ed entrate proprie, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, nulla innova nella materia che interessa e che ha riguardo alla tutela del contribuente che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini ed amministrazione finanziaria, esigenze primarie queste individuate dal legislatore ordinario nell'art. 13, comma 7, della legge n. 212/2000 "Statuto dei Diritti del Contribuente" e la cui cura e tutela è stata conferita al Garante del Contribuente quale organo collegiale i cui membri sono stati selezionati tra esperti della materia da altro organo dello Stato appartenente all'ordine giudiziario dello Stato.

Questo Garante, nell'interesse del contribuente ed in ottemperanza di quanto disposto nell'art. 13 bis della legge n. 212/2000, non poteva esimersi dall'informare il Governo ed il Parlamento di tale grave conflitto di attribuzioni tra organi dello Stato che determinano la totale illegittimità della

legge regionale Lombardia n. 10/2003 in relazione alle norme istitutive del Garante del Contribuente Regionale.

Posto ciò, diviene rilevante giuridicamente il contenuto dell'art. 22 della legge della Regione Lombardia n. 10 del 14.7.2003, in pieno contrasto con gli artt. 1 (commi 1, 3 e 4) e 13 della legge n. 212/00, nel contesto degli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione.

Da tutto ciò si rileva la *non manifesta infondatezza* degli artt. 22, 23, 24 e 25 della legge regionale Lombardia n. 10/03, in quanto in pieno contrasto di legittimità costituzionale con gli artt. 3, 23, 53, 97, 114, 117 e 119 Cost., correlati agli artt. 1 (commi 3 e 4) e 13 (comma 6) della legge n. 212/00.

Infine, si tratta di un palese conflitto di costituzionalità fra due organi dello Stato: Parlamento e Regione Lombardia.

11. Riflessioni conclusive

Nelle ultime due leggi finanziarie (anni 2003 e 2004) si legge un modo nuovo di fare politica fiscale. Assodata la riforma delle imposte dirette ed indirette, i tributi generali e speciali, oltre alla riduzione a due sole aliquote (23% e 33%) dell'Irpef, nel cui secondo quadro entra l'imposta sulle società (33%), nel contesto di una ristrutturazione dei tributi delle Regioni e della finanza locale, apporteranno in breve tempo un miglioramento distributivo del peso fiscale con maggiore disponibilità del contribuente nella spesa individuale o nelle intraprese.

Poiché il nuovo modo di fare politica fiscale da parte dei governanti spesso non è condiviso dalla minoranza politica dei componenti del Parlamento, questo Garante è dell'avviso che i detentori del potere dovrebbero maggiormente pubblicizzare attraverso persone con una certa professionalità la nuova politica fiscale in modo che sia nelle piccole comunità che nei grandi centri urbani tutti i cittadini contribuenti vengano informati con linguaggio semplice, sia sugli interventi sociali che sulle agevolazioni tributarie, sui contributi statali ed altro che interessano le varie classi sociali.

Se questo nuovo modo di fare politica è scarsamente conosciuto dalla collettività, danneggia chi governa ed intende riformare le leve del potere ed il modo di vivere ed operare nel campo economico, senza intralci burocratici nelle varie intraprese.

Se il cittadino non conosce che verrà ridotta la pressione tributaria attraverso aliquote più basse e che gli evasori saranno puniti penalmente, non si rende conto del miglioramento apportato.

Così, deve sapere che il condono fiscale costituisce un *pactum* di pace sociale e che ogni qualvolta che vi è un condono fiscale, non meno del 10% degli evasori totali diventano contribuenti.

Si è accertato, in tempi diversi, che in caso di controversie tributarie, solo dall'8 al 10% del valore globale risultante dalle presunte evasioni raggiunge fini positivi per l'Erario alla chiusura dei vari gradi di giudizio.

Ed è per questo che gli attuali governanti devono cercare di ridurre l'attuale pressione tributaria con una contribuzione più equa, andando nel contempo alla ricerca degli evasori fiscali, oltre a tutelare il contribuente onesto in caso di violazione della legalità ed equità orizzontale attraverso istituzioni pubbliche, quali il Garante del contribuente.

Si è d'accordo con quei governanti che, accogliendo le tesi di Griziotti, Borgatta, Fasiani, d'Albergo, Arena, ecc., sostengono che quanto più bassa è la pressione tributaria con imposte comprensibili dai contribuenti, tanto più essi (vedendo una giustizia contributiva) adempiono ai propri obblighi fiscali, evitando l'evasione. Se invece la pressione tributaria è alta, ad avviso di Einaudi e Majorana, il contribuente rischia evadendo spesso per sopravvivere.

Da tutto ciò discende che quanto più la pressione tributaria si abbassa, con tributi generali e speciali semplici capibili dal contribuente, tanto più aumentano le intraprese con riduzione del carico fiscale.

Se i governanti sapranno attuare queste reali impostazioni di politica fiscale, i cittadini certamente sapranno premiare la compagine che governa.

L'Organo Collegiale

Il Presidente

Dott. Avv. Domenico Clavarella

Dott. Nicola Chiechi (componente)

Dott. Demetrio Fulco (componente)