



GARANTE DEL CONTRIBUENTE
PER LA PUGLIA
Il Presidente

Bari, 8 febbraio 2006

- - Al Presidente del Senato della Repubblica
ROMA
- Al Presidente della Camera dei Deputati
ROMA
- Al Presidente del Consiglio dei Ministri
ROMA

Prot. n. 162/2006

RELAZIONE ANNUALE – Anno 2005

ai sensi dell'art. 13-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212

Il Garante del contribuente nella funzione di consulente al Governo e Parlamento nelle crisi di congiuntura del Paese

Sommario: 1. Le funzioni del Garante del contribuente - 2. Il Garante, quale organo referente e di consulenza al Governo ed al Parlamento, nelle scelte di politica fiscal-sociale nell'ambito della competitività del mercato - 3. La piena autonomia del Garante del contribuente nello svolgimento delle sue funzioni - 4. La concordanza dei contribuenti- imprenditori nella programmazione della vendita dei beni pubblici e dei vasi deteriorabili rinvenuti nelle tombe degli avi tendente ad eliminare il debito pubblico - 5. La politica fiscale e la politica finanziaria come impulso allo sviluppo nelle intraprese - 6. I presupposti giuridici tributari in materia di principi contabili internazionali - 7. Il problema delle rivalutazioni o svalutazioni delle plusvalenze o minusvalenze fiscali irrilevanti o rilevanti fiscalmente - 8. Le agevolazioni fiscali nelle scelte politiche dei governanti - 9. Le risorse finanziarie come mezzo necessario alle crisi di congiuntura e come impulso agli investimenti - 9bis. L'intervento legislativo sulla riallocazione delle risorse inutilizzate - 10. Il problema fiscale della pianificazione concordata (Pfc) - 11. I nuovi studi di settore come strumenti di politica fiscale - 12. La determinazione del reddito dei fabbricati mediante metodi di tecnica catastale e telematica - 12bis. Una nuova impostazione giuridica sulla destinazione delle risorse più significative nel campo delle verifiche sulle vendite dei beni immobili - 13. I fini di politica fiscale nella riduzione delle aliquote Ire e nelle nuove deduzioni per carichi di famiglia - 13bis. Il presupposto oggettivo di un'imposta addizionale sul reddito del soggetto titolare di reddito di impresa od autonomo - 13 ter. L'elemento innovativo nel pagamento dell'imposta sul valore aggiunto nelle differenziazioni dei maggiori ricavi - 13quater. La innovatio legislativa mediante l'istituto della programmazione fiscale nella variabilità impositiva del reddito di impresa - 14. Il problema della tutela della fede pubblica nei nuovi investimenti sugli immobili correlati alle nuove rendite catastali - 15. La innovatio fiscale delle piccole e grandi imprese come incentivo alle intraprese - 15 bis. Il criterio intersoggettivo nella promozione degli investimenti e delle dotazioni infrastrutturali - 16. I presupposti dell'accertamento delle violazioni dei fenomeni di elusione fiscale ed evasione dei tributi da redditi catastali nella riutilizzazione commerciale dei dati e documenti contabili - 17. La prospettazione di ripresa economica nella correzione dei valori di mercato fra competitività e profitto - 18. Il mercato d'urto nelle crisi congiunturali negli scambi con Paesi disturbatori - 19. I principi teorici del prezzo-tariffa nel liberismo zoppo - 20. I vari tipi del prezzo-tariffa nella tutela del contribuente - 21. Le scelte politiche dei governanti sul "deficit" delle imprese pubbliche o in concessione dei servizi sociali e necessari - 22. Le differenze soggettive fra tasse non tributarie (tasse scolastiche), prezzi pubblici o prezzi politico-sociali sotto il controllo dei governanti in sede di incremento turistico - 23. Differenza oggettiva fra prezzi privati e quasi privati sotto vigilanza degli organi di tutela pubblica - 24. La tutela del risparmio e anche delle rendite finanziarie evitando assoggettivazione ad imposte straordinarie - 25. I presupposti di mancata tutela nel contenuto dell'art. 1, commi 402 e 403, della legge n. 311/2004, in contrasto col contenuto dell'art. 18 della legge n. 413/1991 correlato all'art. 7, della legge 212/2000 - 26. Riflessioni conclusive

1. Le funzioni del Garante del contribuente

Il Garante del contribuente, istituito dall'art. 13 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), è un organo collegiale perfetto, composto da un Presidente e da due componenti esperti, con piena autonomia ed indipendenza funzionale. Deputato ad assicurare l'attuazione in sede sostanziale di tutti i principi contenuti nello Statuto ed avente la funzione di riequilibrio tra contribuente ed Amministrazione finanziaria, rivolge richiesta di documenti o chiarimenti agli uffici competenti sulla base di segnalazioni inoltrate per iscritto dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto interessato che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia fra cittadino e Amministrazione finanziaria¹.

Di fatto, il Garante è un ufficio posto alla tutela del contribuente. Attiva la procedura di autotutela sugli atti amministrativi di accertamento o di riscossione, notificati al contribuente, ritenuti illegittimi, proponendo, se è il caso, la revoca o l'annullamento dell'atto stesso. Avverso le determinazioni del Garante sulla revoca (totale o parziale) o l'annullamento di un atto è ammesso ricorso alle Commissioni tributarie, alle quali sono devolute, ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. n. 546/92 (come sostituito dall'art. 12 della L. n. 448/2001), tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie (Erario, Regioni, enti locali ed altri enti impositori).

Il Garante vigila anche sull'attuazione dell'istituto dell'interpello richiesto dal contribuente affinché avvenga con procedure rapide da parte degli Uffici finanziari interessati.

Assodato che il Garante ha il potere di richiamare gli Uffici finanziari al rispetto delle regole di equità tributarie e di quanto previsto dalle leggi tributarie in generale ed, in particolare, dagli artt. 5 (informazione al contribuente) e 12 (diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali) della legge 212/2000, estendendo la sua funzione anche ai concessionari degli enti locali nell'attività di accertamento, liquidazione e riscossione, così come sancito dall'art. 17 della stessa legge, ha anche il potere di accedere nei locali degli Uffici finanziari per riscontrare l'agibilità degli spazi aperti al pubblico e controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente.

Rivolge raccomandazioni, ritenute 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 previsti per il rimborso d'imposta.

¹ 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; D'AYALA VALVO F., *Il significato di autotutela*, in Riv. di Dir. Trib., Roma 2004; SACCHETTO C., *Il Garante prime avvisaglie internazionali*, in Convegno, *Il Garante del contribuente nelle verifiche fiscali*, presso Accademia della Guardia di Finanza di Bergamo il 14 ottobre 2004.

In caso di inosservanza dei suoi richiami alla legalità, può segnalare i comportamenti inadeguati per un eventuale avvio di procedimenti disciplinari a carico di 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.

Come organo di consulenza istituzionale, esprime un parere obbligatorio sull'istanza del contribuente che chiede al Ministro di essere rimesso in termini, nel caso in cui il tempestivo adempimento di obblighi tributari è impedito da cause di forza maggiore².

Fornendo, altresì, al Governo e al Parlamento, con relazione annuale, dati e notizie sullo stato dei rapporti fra fisco e contribuente nel campo delle politiche fiscali (ex art. 13 bis della L. n. 212/2000), diviene l'osservatorio della situazione economica e fiscale del Paese, nonché della psicologia del contribuente.

2. Il Garante, quale organo referente e di consulenza al Governo ed al Parlamento, nelle scelte di politica fiscal-sociale nell'ambito della competitività del mercato.

Dopo aver analizzato con approfondimento le funzioni istituzionali previste dall'art. 13 della L. n. 212/00, si vede necessario esaminare le nuove funzioni del Garante, come Organo 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 nel campo delle politiche fiscali nel contesto delle variabili sullo stato psicologico del contribuente che esborse risorse tributarie all'Erario ed enti impositori 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, frenato dal peso dell'euro che a sua volta riduce il valore di consumo del reddito del pensionato perché appesantito anche da spese aggiuntive sanitarie di malferma salute.

Il Garante perciò, deve vagliare 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 e migliorare il reddito pensionabile e dei più deboli. Il Garante del contribuente, poi deve

² CIAVARELLA D., *La capacità contributiva nella teoria e nella esperienza costituzionale*, ed. Bulzoni, Roma 1971, pag. 14 e segg.; CIAVARELLA D., *I presupposti procedurali del Garante del contribuente nell'attività collegiale*, ne "La Rivista di Finanza", n. 2, ed. Inedit, Milano 2003; idem, *Il Garante del contribuente nell'attività decidente e di impulso degli organi costituzionali*, in *Il Fisco*, n. 12/2005, pag. 4845 e segg.

fornire al Governo e Parlamento dati e notizie servibili per incrementare le intraprese e promuovere il progresso economico generale mediante agevolazioni tributarie previste per pedaggi autostradali (ex art. 1, comma 235, della legge n. 311/2004), progetti strategici nel settore informatico (ex art. 1, commi 205 e 208), finanziamento agli investimenti (ex art. 1, commi 211 e 212), investimenti nelle aree sottoutilizzate (ex art. 1, commi 216 e 217), finanziamento dei soci di cooperative e loro consorzi (ex art. 1, comma 465) le riserve ed i fondi in sospensione di imposta (ex art. 1, commi 473 e 475). Così l'omesso versamento di ritenute certificate (ex art. 1, comma 414), i contributi assistenziali sanitari (ex art. 1, comma 505) e sanzioni amministrative (ex art. 1, comma 529), etc...

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 peso tributario nel contesto dell'attuale riforma dove si riscontra che, con il riconoscimento di diversi costi aziendali e le agevolazioni fiscali ad imprese più necessitate, il grado di gettito all'Erario e agli Enti locali non può che aumentare, e di conseguenza, riduce 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 cletico*³ 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 unitamente alla riforma tributaria con quattro aliquote 23, 33, 39 e 43, si rivedessero i costi non riconosciuti e fossero incrementate le agevolazioni tributarie, queste, nella sua strutturazione fondamentale, apporterebbero vantaggi ai contribuenti senza ridurre il gettito all'Erario, e si otterrebbe 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 dall'Erario, dalle Regioni, dagli Enti locali e dagli 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

³ Si intende per *reddito cletico* 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 (veggansi MASCI G., *La definizione del reddito*, ed. Utet, Torino 1913; NAPOLITANO L., *Il reddito nella scienza delle finanze e nel diritto tributario*, Milano 1953, pag. 90 e segg.; CROSARA A.A., *La distribuzione dei redditi famigliari*, Roma 1959, pag. 32 e segg.; CIAVARELLA D., *La finanza dinamica*, ed. N.R.T., Roma 1978, pag. 510 e segg.

nelle prestazioni di servizi prevale la qualità e, quindi, un maggior incremento del reddito nazionale lordo⁴.

In caso contrario, la competitività si riduce; oppure, volendo mantenere il numero degli scambi di beni o delle 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 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 la cui spesa pubblica non determina aspettative future e quindi, impopolarità dei governanti in sede politica per cattivo uso della spesa sociale. Purtroppo, queste masse di giovani spesso nelle elezioni politiche seguono altri partiti politici che promettono ipotetiche ed illusorie sistemazioni nel campo del 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 e professionale venissero eliminati i limiti di età (a condizione di una sana e robusta costituzione fisica), in modo che lo Stato non perda quelle forze di lavoro attive (come anche i docenti Universitari) che hanno contribuito, ciascuno nel proprio campo, alla crescita di questo Paese con vari contributi scientifici. Tenendo presente queste visioni, già esposte da questo Garante, il Governo ha fatto bene a definire con legge la permanenza dei giudici tributari sino al settantacinquesimo anno di età, in modo che la cultura e l'esperienza di questi giudici portano meglio giustizia nelle controversie tributarie.

La giustizia tributaria trova credibilità nel contribuente se chi opera fa giustizia nel rispetto delle leggi e della Costituzione.

Al contrario, quando si conferiscono, a tempo determinato, contratti da capogiro a soggetti di cui non è dimostrata una chiara professionalità, mentre ai funzionari (pur a tempo indeterminato)

⁴ CIAVARELLA D., *La scienza del governare*, ed. Gespi, Milano 1992, pag. 559 e segg.

che svolgono le stesse funzioni viene corrisposta una normale retribuzione, spesso poco gratificante, certamente non si incoraggia la partecipazione attiva al lavoro con alta professionalità.

Così, il Garante del contribuente, fornendo dati e notizie agli organi costituzionali nel campo della politica fiscale, connessa alle altre politiche e, fra queste, quella del lavoro, oltre ad essere vigile sulle varie spese pubbliche nell'interesse generale, è certamente di aiuto al Governo nella ricerca dei mezzi finanziari da investire anche e soprattutto, per soggetti che determinano la turbolenza con i quali ridurre anche 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 deteriorabili quali i vasi uguali delle tombe etrusche, romane, etc..., 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 Fasiani, 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 fiscali hanno alti costi con scarsa produttività per l'Erario, tranne che, trattasi di falsi contribuenti, oppure falsi in bilancio non tutelando risparmiatori e Mercati finanziari, tanto che il legislatore, su richiesta dei governanti, ha emesso la legge n. 262 del 28 dicembre 2005, a tutela del risparmio e con le regole per i Mercati finanziari.

Si 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 dell'Unione Europea (alla quale, purtroppo, sono vincolati gli aderenti) 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, purtroppo, fa sì che aumentino le attività economiche in nero per sopravvivenza 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 in Italia con alti costi del fattore lavoro.

Le fonti strutturali e infrastrutturali da parte del Governo alle imprese, senza una correzione di rotta 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 internazionali⁵. Poiché è difficile, a breve termine, una convenzione protettiva sullo scambio dei beni e sulle prestazioni di servizi, diviene necessario spingere il mercato in sede di competitività attraverso la riduzione del costo globale dei fattori della produzione con provvedimenti governativi onde riequilibrare il mercato con competitività frontale, fra merci nazionali ed estere nell'impronta anche della qualità.

Infine, la legge sulla tutela personale è stata accolta dai contribuenti più deboli con favore, perché ritengono che essa abiliti una maggiore tutela della persona e del patrimonio dall'operatore economico piccolo e grande, come già avviene negli Stati più evoluti quali la Germania, il Canada, gli Stati Uniti d'America, il Giappone, l'Australia, il Regno Unito, etc....

3. La piena autonomia del Garante del contribuente nello svolgimento delle sue funzioni

Assodato che l'art. 13, comma 2, della legge n. 212/2000 sancisce che il Garante del Contribuente è organo collegiale operante in piena autonomia svolgendo le funzioni previste dai commi 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12 e 13 della stessa norma, con l'aggiunta dell'art. 13 bis (di cui all'art. 94, comma 8, della legge n. 289/2002), quest'ultima norma conferisce al Garante la funzione referente al Governo e al Parlamento. Il Garante del contribuente deve fornire loro dati e notizie con relazione annuale, sullo stato dei rapporti fra Fisco e contribuente nel campo della politica fiscale.

Posto ciò, il significato giuridico di piena autonomia nelle funzioni del Garante del contribuente trova fondamento sin dall'età giustiniana e greca.

L'autonomia indica, in generale, la possibilità di un soggetto di determinare con proprie decisioni il proprio comportamento; più semplicemente di comportarsi secondo proprie scelte⁶. Ma il termine è più proprio del linguaggio giuridico dove, peraltro, è impiegato con una pluralità di significati talvolta nettamente divergenti, e quasi mai totalmente coincidenti.

Le prime distinzioni si riferiscono al campo nel quale tale possibilità di scelta del soggetto si può esplicare: così si parla correntemente di autonomia politica, o amministrativa, o tecnica, o istituzionale, o finanziaria, ecc.; e già questo conferma l'irriducibilità ad un significato comune dei

⁵ 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.

⁶ Autonomia (dal greco *áyôñò* = *stesso* e *füñò* = *legge*), significa il darsi da se stesso la propria legge. In senso morale è quasi sinonimo di libertà, in quanto esprime la condizione di chi non agisce né in conseguenza degli impulsi provenienti dagli istinti e dalle passioni, né in base a norma imposte dal di fuori, sia da un essere superiore, sia da una legislazione non emanante da lui medesimo. L'autonomia, però, non implica l'assenza di leggi, la condotta arbitraria, ma la sottomissione a leggi talvolta rigorosissime, che il soggetto si pone da se stesso.

tanti sensi nei quali il termine è giuridicamente inteso. A tutte queste aggettivazioni, che tendenzialmente si riferiscono al diritto pubblico, bisogna aggiungere quelle ulteriori che indicano l'utilizzazione del termine medesimo in altri e diversi rami del diritto, a cominciare da quello privato dove è corrente parlare di autonomia privata in riferimento alla capacità negoziale dei soggetti di diritto comune, e quelle di non minore rilevanza che derivano dalla diversità delle teorie dogmatiche nelle quali il contenuto della nozione viene precisato.

Nonostante, però, la molteplicità di significati del termine, quello più vero che la parola acquista nel quadro della dogmatica giuridica può essere colto ponendo in evidenza che l'autonomia non è una situazione in sé, ma è una situazione all'interno di un rapporto, di una relazione, tra soggetti o tra ordinamenti.

In concreto, sul piano soggettivo bisogna dire che il termine "autonomia" acquista i suoi significati più rilevanti quando si riferisce a relazioni che alcuni soggetti hanno nei confronti dello Stato inteso come soggetto di diritto, mentre sul piano oggettivo il profilo giuridicamente più pertinente appare quello della relazione tra ordinamenti.

A volte, al di fuori di un tecnicismo rigoroso, la relazione di autonomia può essere compiuta con l'utilizzazione promiscua dei piani oggettivo e soggettivo, malgrado la loro eterogeneità: così, ad esempio, nelle relazioni tra lo Stato e le autonomie che questo riconosce (regioni, enti, ecc.), il primo termine emerge soprattutto come ordinamento, e il secondo come soggetto.

L'autonomia, in quanto relazione, è delineabile solo se riconosciuta da una istituzione, da un ordinamento: ossia se da questa istituzione, da questo ordinamento sia derivata, e consiste in quel complesso normativo o in quelle possibilità di agire giuridico che l'ordinamento le deriva e con i limiti che questo le impone. Si pensi, ad esempio, alla derivazione dall'ordinamento costituzionale dei poteri dello Stato ed anche di quelli delle varie autonomie degli enti territoriali, ecc.

Proprio nella pluralità delle forme dei rapporti di derivazione in cui l'autonomia si può concretare, è possibile ricondurre la figura del Garante del contribuente, per il quale il legislatore all'art. 13, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, ha previsto la piena autonomia operativa per lo svolgimento delle sue funzioni⁷, nell'ambito dell'ordinamento tributario italiano, a tutela del contribuente.

⁷ Giannini M.S., *Autonomia. Teoria generale e diritto pubblico*, in Enc. dir., Vol. IV, Milano 1959, pag. 538 e segg.; Romano A., *Autonomia nel diritto pubblico*, in Digesto delle discipline pubblicistiche, Vol. II, Utet, Torino 1987, pag. 30 e segg.; Galateria L., *Elementi di diritto amministrativo*, ed. Kappa, Roma 1997; Virga, *Diritto Amministrativo*, Vol. I, ed. Giuffrè, Milano 2001; Rosini E., *Il Garante del contribuente: struttura, competenze e funzioni*, in Rass. trib., n. 1, genn.-febb. 2004, pag. 45 e segg.; Ciavarella D., *Il Garante del contribuente e le controversie giurisdizionali: giustizia tributaria e giustizia amministrativa*, in Tribunali Amministrativi Regionali, n. 11, novembre 2004; Corso G. e Fares G., *Il procedimento amministrativo dopo la legge 11 febbraio 2005, n. 15*, in la riforma del procedimento amministrativo rivista attualità e saggi, Roma 2005, pag. 675 e segg. Nella legislazione, le fonti sulla piena autonomia del Garante della concorrenza e del mercato si trovano nella legge 10 ottobre 1990, n. 287, al Titolo II, art. 10, integrato dalla legge 11 febbraio 2005, n. 15, artt. 4, 6, 10, 13, 14, 21 e segg.

Il significato di "autonomia" che meglio si attaglia alla natura e alle funzioni del Garante è sicuramente quello di "indipendenza", cioè di estraneità dello stesso a qualsiasi struttura gerarchica. Pertanto, il Garante, pur essendo stato istituito presso ogni Direzione regionale delle entrate, è sottratto nel suo operare da ogni vincolo gerarchico.

Tutto ciò comporta per il Garante di determinare con propria decisione il proprio comportamento, in totale indipendenza da altri organi pubblici, per il raggiungimento delle proprie finalità che sono quelle della tutela del contribuente nel rispetto delle leggi dello Stato e, quindi, anche della scelta dei mezzi di attuazione dei fini istituzionali a cui è deputato, tra cui la promozione della cultura sui diritti ed obblighi del contribuente a tutti i cittadini e, in particolare, l'aggiornamento professionale di funzionari e dipendenti delle autonomie locali nel quadro del federalismo fiscale, come attuato dalla riforma del Titolo V della Costituzione (ex artt. 114, 117 e 119).

Infatti, la conoscenza delle regole dettate dallo Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212/00) attraverso seminari, convegni, conferenze ed altro, oppure attraverso convenzioni con altri enti pubblici o privati (ivi comprese le Università per l'istituzione di Master), rappresenta il primo passo nella formazione di una nuova coscienza in campo fiscale non solo in sede di tutela sugli atti emessi dall'Amministrazione finanziaria e ritenuti illegittimi dal contribuente, ma anche sui doveri di ciascuno nell'adempimento degli obblighi tributari in ragione della propria capacità contributiva, come sancito dall'art. 53 della Costituzione.

L'attribuzione al Garante con piena autonomia in sede di indipendenza nell'esercizio delle sue attività, è una potestà riconosciuta anche dalla Costituzione la quale, all'art. 5, dispone che la legislazione statale si adegui alle esigenze dell'autonomia degli organi pubblici per consentire loro l'adempimento al meglio dei propri compiti istituzionali, anche attraverso atti negoziali pubblici e privati.

Da ciò discende che il legislatore, riconoscendo al Garante del contribuente la piena autonomia, gli ha dato anche una personalità giuridica propria, distinta dallo Stato-Amministrazione, con una potestà regolamentare in sede oggettiva, che delinea i tratti più importanti per l'organizzazione ed il funzionamento di questo organo nell'esercizio dei poteri ad esso conferiti dalla legge.

In conclusione, quanto più è riconosciuta, dagli organi istituzionali quali il Consiglio di Stato, la Suprema Corte di Cassazione e la Corte dei Conti⁸, al Garante la piena autonomia funzionale e

⁸ Questi Organi a rilevanza costituzionale con funzione anche di pareri obbligatori e vincolanti al Capo dello Stato ed al Presidente del Consiglio dei Ministri (anche in materia di ricorso straordinario al Capo dello Stato) a fianco ad una attività giurisdizionale, sono ritenuti da studiosi del diritto ed operatori del diritto, per preparazione ed azione, i più legittimisti del mondo. Posto ciò, non mancano alcuni magistrati togati dei TAR, delle Procure e dei Tribunali che spesso rispondono ad esigenze pubbliche o personali al posto della legge. La fortuna è che questi inosservanti sono pochi, per cui la rimozione dall'incarico ed il trasferimento di sede sarebbe necessaria per il buon andamento

strutturale concessagli dal legislatore con l'art. 13, comma 2, della legge n. 212/00, tanto più si rafforza la tutela del contribuente in un sistema tributario il cui modello di tassazione è basato sull'autodeterminazione dei redditi *secundum legem* da sottoporre a tributi, alla cui vigilanza sono posti gli organi dell'Amministrazione finanziaria che, a volte, male interpretano i principi di legalità ed equità nell'ambito delle metodologie di indagine per una tassazione reale secondo capacità contributiva nel contesto di un atto di accertamento tributario definito secondo il contenuto dell'art. 81 della Costituzione.

Posto il significato di piena autonomia che fornisce al Garante del contribuente indipendenza di operatività con propria personalità giuridica e titolarità d'azione, con codice fiscale e mezzi operativi propri, le funzioni di segreteria e tecniche sono assicurate al Garante del contribuente dagli Uffici delle Direzioni Regionali delle Entrate presso le quali lo stesso è stato istituito.

Posto ciò, con l'art. 13, comma 8, della stessa norma, il legislatore sancisce che il Garante del contribuente ha il potere di accedere agli Uffici finanziari e di controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente, nonché l'agibilità degli spazi aperti al pubblico. Poiché per adempiere a tale importante servizio di accesso e di controllo presso tutti gli Uffici operativi situati nel territorio della Regione, comporta una movimentazione materiale del garante del contribuente il costo minimo del servizio sarebbe quello dell'automezzo con personale tecnico dell'Amministrazione finanziaria che eviterebbe l'uso di automezzi noleggiati a carico dell'Erario, mentre la Direzione compartimentale dell'Agenzia delle Entrate nega al Garante del contribuente le risorse materiali ed umane per eseguire il servizio previsto dall'art. 13, comma 8, sostenendo, erroneamente, che ha il solo obbligo di assicurare al Garante "la funzione di segreteria e tecnica". In questo modo ed in questa situazione ostacola od intralcia l'adempimento del servizio a favore del contribuente oppure pone l'Amministrazione finanziaria ad un più elevato costo dovendo usare automezzi a noleggio. Giustifica questo rifiuto sia con una giurisprudenza negativa inesistente e sia con la legge finanziaria dell'anno 2005 che intenderebbe a suo dire ridurre le spese per un servizio necessario quale è il controllo agli Uffici operativi nel territorio regionale necessario per il contribuente mentre non ridurrebbe i premi di produttività erronei su accertamenti non definiti, secondo il contenuto dell'art. 81 della Costituzione.

dell'azione amministrativa. In questo contesto visibile cittadini ed operatori onesti hanno visto con favore la riforma della giustizia ove è stato riaffermato anche il rapporto gerarchico del Procuratore della Repubblica con poteri di rimozione da incarico anche in sede di prime indagini penali. Ovviamente quanto più il magistrato si tiene lontano dalla politica nella sua funzione, tanto più la giustizia servirà meglio il cittadino contribuente e le istituzioni che rappresenta a norma della legge.

4. *La concordanza dei contribuenti- imprenditori nella programmazione della vendita dei beni pubblici e dei vasi deteriorabili rinvenuti nelle tombe degli avi tendente ad eliminare il debito pubblico*

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, 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 oltre che suggerimenti semplici per la riduzione del debito pubblico.

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, sia di politica fiscale che di politica finanziaria imbrigliata nella sua operatività di azione che limita gli sforzi del Governo nel rispetto del contratto atipico di Maastricht con lo sbarramento al 3% del P.I.L. in rapporto al disavanzo che per una politica economica-finanziaria di movimento non dovrebbe essere inferiore al 5% del P.I.L..

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 risorse⁹, avendo la certezza che l'incremento del reddito nazionale influenzerà anche l'occupazione con conseguente acquisizione di entrate tributarie. Da ciò proviene l'incentivazione degli scavi archeologici e monumentali della Sicilia, Calabria, Puglia, Campania e Lazio con forti investimenti per restauro e viabilità che influenzerebbero produttivamente occupazione e turismo.

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 come si è detto, allo sviluppo di

⁹ Veggansi: CIAVARELLA D., *La finanza dinamica*, ed. N.R.T., Roma 1978; Legge 6 dicembre 1991, n. 394; Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 155 del 21 luglio 2003, in *Il fisco*, fasc. 2, n. 30/2003, pag. 4729 e segg. e la legge 30 dicembre 2004, n. 311 (legge finanziaria 2005).

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 proviene che dovrebbero essere incrementati gli investimenti per infrastrutture onde fornire maggiori servizi agli utenti nazionali ed internazionali e, nel contempo, sviluppare una serie di campagne pubblicitarie per coinvolgere ed interessare tutte le popolazioni del Mondo all'arte ed al turismo. Un maggiore sviluppo di questo settore influenzerebbe numerosi altri settori dal commercio a quello alberghiero, dei trasporti, delle agenzie di viaggio, delle scuole di formazione professionale, ecc., che apporterebbero maggiori entrate fiscali sia all'Erario che alle Regioni, Enti locali ed enti autorizzati per legge a riscuotere tributi generali e speciali.

Dato che tutti questi beni artistici e archeologici costituiscono un patrimonio per tutta l'umanità, i governanti hanno l'obbligo morale di mantenerli e tutelarli sia a fini economici e sia perchè anche le generazioni future possano ammirare queste ricchezze derivanti dall'intelligenza di generazioni passate. Perciò, la pubblicità per la loro conoscenza e la loro tutela da parte degli organi istituzionali, e, tra 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, che producono occupazione ed altre intraprese in funzione di reddito ed investimento.

Così, anche la vendita di alcuni vasi rinvenuti nelle tombe etrusche, romane, etc..., possono essere ceduti ad amatori italiani od a Stati esteri al fine di ridurre il debito pubblico. Poiché trattasi 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 le presunte ipotesi di usurpazione con arricchimento di alcuni soggetti senza scrupoli.

In questi casi, il Garante del contribuente dovrebbe dare suggerimenti, nella sua relazione annuale, per proposte di leggi o regolamenti a maggiore tutela dell'Erario pubblico.

Una indagine eseguita da questo Garante a titolo personale, ha appurato che una percentuale superiore al 50% dei beni storici artistici (come vasi, mobili rinvenuti nelle tombe etrusche, romane, greche ed altri) sono mal conservati per scarsi mezzi economici degli addetti (quali sovrintendenze e municipalità), mentre potrebbero esser ceduti ad amatori o Stati esteri desiderosi ad averli, ricavando una entrata per l'Erario che certamente ridurrebbe il debito pubblico.

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 pubblica sostenuta potrebbe produrre, a medio termine, nuovo reddito tassabile reperito dalle nuove intraprese ed occupazione di forze di lavoro.

Allo stesso modo, anche la realizzazione di grandi opere si pensi, ad esempio, al ponte sullo stretto di Messina o ai treni ad alta velocità, alla riapertura delle centrali elettriche mediante uranio, allo sfruttamento delle immondizie mediante la produzione e vendita di non meno di dieci beni

commerciabili, ecc. attraverso investimenti pubblici e privati, a lungo termine, diventa spesa produttiva e fonti di occupazione di soggetti disoccupati, spesso pericolosi poiché, spinti dal bisogno, spostano masse politiche di gruppi di poteri contrapposti facendo cadere governanti con elevate capacità politiche¹⁰.

Il tutto attraverso una politica corretta che non spaventa le masse con rischi atomici inesistenti e con aria più pulita. E così aumento di occupazione con l'uso a fini sociali di somme consumate per l'acquisto di energia elettrica dalla Francia, Svizzera o Germania.

Se i beni mobili già arredi dei Ministeri che trovansi accantonati nei sottoscala dei Ministeri ed i vasi uguali rinvenuti nelle tombe ed ammassati nei sottoscala dei musei di Villa Giulia in Roma, Tarquinia, Cerveteri, Agrigento, etc..., venissero venduti agli amatori e musei di Paesi esteri, prima di farli deteriorare del tutto, potrebbe ridursi il debito pubblico dell'Erario.

In questa situazione di politica economica nel contesto della politica fiscale, diviene rilevante la funzione referente del Garante del contribuente che deve costituire l'organo di informazione idonea se fornito di mezzi per l'andamento del servizio, 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.

Infine, da non sottovalutare che il ricavato della vendita di vasi etruschi e romani uguali mal custoditi nei depositi dei musei di Cerveteri, Tarquinia, Roma, etc..., a musei esteri od appassionati, costituirebbe una entrata da riduzione del debito pubblico certa, perché a medio termine, a vista della luce, negli scavi delle tombe o siti archeologici, si deterioreranno perdendo ogni valore.

5. La politica fiscale e la politica finanziaria come impulso allo sviluppo nelle intraprese

Le ultime due leggi finanziarie 2004 e 2005, la legge 24 dicembre 2003, n. 350 e la legge 30 dicembre 2004, n. 311, devono ritenersi una serie di interventi normativi emanati nell'ultimo quadriennio, 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, al turismo, etc...).

Posto ciò, 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

¹⁰ Arena C., *Teoria generale della finanza pubblica*, ed. Jovine, Napoli 1945, pag. 152 e segg.; Graff I. de V., *Teoria dell'economia del benessere*, ed. Franco Angeli, Milano, 1966; *La probabile alternanza del dazio*, pag. 167 e segg.

pubblici non strategici (come la cartolarizzazione), sarebbero tutti utili alla riduzione del debito pubblico accumulato nel tempo¹¹.

Invero, con le ultime quattro 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 stato quello di evitare un ruolo 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, anche se tale istituto risulta essere parzialmente inutilizzabile, 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 2005 (legge n. 311/04) 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 legge n. 350 del 2003, 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

¹¹ GIDEC, *Principi di economia politica*, con traduzione ed annotazioni in lingua italiana di Giorgio Mortara, ed. F. Vallardi, Milano 1907, pag. 118; Arena C., *op. cit.*, 1956; D'Albergo E., *Economia della finanza pubblica*, ed. Giuffrè, Milano 1971, Vol. I, pag. 397 e segg.; Leccisotti M., *Lezioni di Scienza delle finanze*, ed. Giappichelli, Torino 1984, pag. 521 e segg.; Bosi P., *Corso di Scienza delle finanze*, ed. Il Mulino, Bologna 2000, pag. 405 e segg.