

Doc. LII-bis

n. 40

RELAZIONE
SULLO STATO DEI RAPPORTI
TRA FISCO E CONTRIBUENTE
NEL CAMPO DELLA POLITICA FISCALE

(Anno 2007)

(Articolo 13, comma 13-bis, della legge 27 luglio 2000, n. 212, come modificato dall'articolo 94, comma 8, della legge 27 dicembre 2002, n. 289)

Presentata dal Garante del contribuente per la regione Puglia

Comunicata alla Presidenza il 10 marzo 2008

PAGINA BIANCA

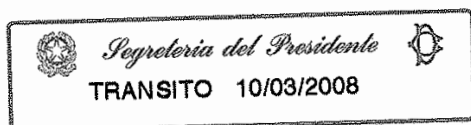


ORGANIZZAZIONE NAZIONALE
DEI GARANTI DEL CONTRIBUENTE

GARANTE DEL CONTRIBUENTE
PER LA PUGLIA

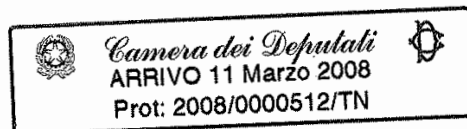
Il Presidente

Bari, 3 marzo 2008



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

Prot. n. 1/2008/ Ris.



RELAZIONE ANNUALE – Anno 2007

Relazione annuale 2007 connessa alla legge finanziaria 2008

(ai sensi dell'art. 94, comma 8, della legge n. 289/2002 che integra con l'art. 13-bis la legge n. 212/2000)

Sommario 1. Premessa - 2. I principi evolutivi fondamentali dello Statuto dei diritti del contribuente - 3. Le funzioni del Garante del contribuente - 4. Il Garante, quale organo referente al Governo ed al Parlamento, nelle scelte di politica fiscale - 5. Il Garante quale Authority indipendente - 6. Le norme dello Statuto dei diritti del contribuente sono di rango costituzionale superiore sia per la dottrina che per la giurisprudenza - 7. La tendenza teorica per la modificazione ed il miglioramento delle funzioni del Garante - 8. La correzione delle remunerazioni del Garante del contribuente nella doppia funzione prevista per legge - 9. Il Garante nella responsabilità politica ed amministrativa dei governanti degli Enti locali - 10. Le problematiche intersoggettive dell'AGEA nel contesto involutivo della finanza pubblica - 11. Il contribuente nelle problematiche del Demanio pubblico - 12. La legge finanziaria 2008 nei vincoli oggettivi fra fideiussione e riscossione - 13. Il tavolo permanente di incontro fra Garante del contribuente ed Equitalia a tutela dell'interesse del contribuente - 14. L'oggettivazione tecnica ai fini della riscossione nel rapporto tra banche e imprese - 15. I poteri del Garante del contribuente nel contesto della causa di forma maggiore ai fini della rimessione in termini - 16. Conclusioni.

PAGINA BIANCA

1. Premessa:

L'Organo è Ufficio (Foderaro); è una entità giuridica astratta (Ferrara); è una Istituzione di Istituzioni (Arangio Ruiz); l'organo si immedesima con l'Ufficio.

L'Ufficio, così come previsto da legge dello Stato, agisce mediante mezzi strumentali e funzionali senza i quali non può svolgere le sue funzioni.

L'Ufficio Organo come entità giuridico astratta deve avere una propria sede materiale nella quale operano gli uomini addetti alla funzione, i quali non potrebbero operare se non forniti di mezzi, ad iniziare da un computer, una scrivania, fino a quelli più sofisticati che la tecnica ha messo in luce per raggiungere i fini previsti dalla legge.

Le Forze dell'ordine, non potrebbero adempiere alla propria funzione di polizia giudiziaria, tributaria o di ordine pubblico, senza che abbiano una caserma quale luogo operativo, le armi ed i mezzi, in modo che possano intervenire alle richieste del cittadino oppure operare nelle proprie attività preventive.

Così il Giudice quale Organo di piena autonomia nel campo civile, penale, amministrativo e tributario, non può adempiere alla sua funzione se non è fornito di mezzi materiali come la sede giudiziaria, quale possa essere per esempio un Tribunale, una Cancelleria, un segretario, ed altre attrezzature idonee alla sua funzione.

E così dicasi per il Parlamento ed il Governo che hanno bisogno di sedi, il primo per emettere la legge che manifesta la più alta volontà dello Stato che si immedesima con la volontà popolare. Il Governo invece fa eseguire la legge dai suoi Organi, quali i Ministri, con la sua gerarchia di funzione, di mezzi e di uomini onde attuare tutto ciò che il legislatore ha stabilito e le regole che ha dettato.

Tutte le funzioni svolte dalla Pubblica Amministrazione e dagli Organi a rilevanza Costituzionale ed autonomi per poter attuare i compiti affidati, devono essere forniti di mezzi.

E così, quante più risorse hanno, tanto più adempiono meglio il servizio alla collettività.

Difatti, la spesa pubblica proveniente dalle risorse, viene ripartita in spese generali e spese speciali, ma fra le spese generali, secondo l'Ordinamento Costituzionale, regolamentato con legge n. 448 del 1978 e successive modificazioni, sono pure comprese le spese necessarie, alle quali i governanti per la sopravvivenza dello Stato non possono sottrarsi, quali sono per il De Stefano, l'Einaudi, il Deviti Demarco, il Del Vecchio, il D'Albergo, quelle che concernono la difesa, l'ordine pubblico, la scuola, ritenendo

addirittura, il D'Albergo ed il Maiorana, che le spese generali per il Governo ed il Parlamento sono necessarie ma da rivedere entro un equilibrio di spesa che non leda alla sanità, a scuola e ordine pubblico.

A fianco di queste spese di natura generale necessarie e non, vi sono delle spese speciali, ove lo Stato dà l'impulso al servizio ma vi deve essere la partecipazione anche del cittadino contribuente secondo la propria richiesta od esigenza.

Da qui la copertura attraverso imposte speciali, tassa tributaria, tassa commista alla tributaria e tassa sociale. Per esempio è tassa sociale quella che viene corrisposta dalla mamma che iscrive un figlio alla scuola elementare, di primo grado o di secondo grado; la spesa di famiglia difatti è simbolica in quanto la spesa è a carico della collettività per oltre il 90% ed è coperta attraverso imposte generali dirette ed indirette, quali possono essere l'Irpef, l'Irpeg, l'Iva, etc...

In questo contesto di entrate e spese opera il Garante, il quale raccoglie dal contribuente dati e notizie nei rapporti fra Fisco e contribuente nel campo della politica fiscale, per poi fornire questi dati e notizie al Parlamento e al Governo.

Così la regola base è lo Statuto dei diritti del contribuente, nell'attuazione in sede di tutela del contribuente e di vigilanza e controllo sugli organi fiscali operanti sia in sede di accertamento che di riscossione.

In definitiva si può asserire che uno Stato è tanto più moderno quanto nella formulazione delle leggi finanziarie tiene presente come obiettivi primari la salute pubblica ed in particolare la tutela degli anziani, e dei più deboli, la ricerca scientifica, l'ordine pubblico e le infrastrutture che portano alla produzione del reddito conformemente allo sviluppo geografico del territorio nazionale. La disposizione di base della produttività deve fondersi con la ricerca nel contesto dello sfruttamento del suolo e di tutte le sue risorse naturali, archeologiche e monumentali rappresentando queste ultime lo strumento necessario per raccogliere il turismo nazionale e internazionale.

I politici devono tener presente le costruzioni di base per evitare inutili spese ovvero investimenti improduttivi sotto il profilo della spesa pubblica, tenendo presente che parte dell'energia elettrica diffusa nella rete nazionale viene acquistata da paesi vicini come Francia, Svizzera, Germania i quali si avvalgono già da molti anni di impianti termoelettrici. Paradossalmente alcuni di questi impianti sono posti a ridosso del confine italiano. È importante ribadire che l'Italia è sempre stata all'avanguardia negli studi e nella ricerca in campo nucleare e possiede avanzate tecnologie per realizzare questa fonte di produzione energetica.

Dalle segnalazioni raccolte presso gli imprenditori più umili della Regione Puglia nonché anche per il tramite dei Garanti delle altre Regioni italiane emerge che i contribuenti attivi non ravvisano nel nucleare una fonte energetica pericolosa ma bensì come uno strumento di produzione moderno nel contesto di un sistema economico che deve garantire energia di sviluppo a basso costo (veggasi il Mattei).

Il coordinamento tra la produzione agricola e tutto il complesso dei beni ad alta qualificazione tecnologica e professionale nel contesto produttivo nazionale contraddistinto da servizi atti a valorizzare ogni risorsa può condurre all'arricchimento della popolazione italiana ritenuta da tutti appartenente alla terra dei Papi. Da qui discende che il legislatore deve porre sempre maggiore attenzione alla valorizzazione del patrimonio artistico, monumentale e naturalistico italiano di cui emerge in ogni momento la chiara vocazione a Paese in grado di dare ospitalità al turismo internazionale.

I contribuenti chiedono ai politici italiani di svolgere le proprie funzioni nel rispetto attento della legalità e nella ricerca e nell'attuazione dello spirito costituzionale senza generare battaglie politiche al servizio di interessi non coincidenti con quelli della Nazione.

Essi sono depositari di un mandato ispirato a funzioni sacerdotali pari o superiori a quelli dello stesso sacerdote della fede nel contesto della legalità. Questo è lo spirito fondamentale di uno Stato moderno ove si afferma seguendo la parabola evangelica dell'obolo della vedova che tutti devono contribuire al giusto progresso della nazione secondo la propria capacità contributiva. Tutto ciò trova una corrispondenza sacrale nell'aforisma del Cristo che ha sancito di dare a Dio ciò che è di Dio e a Cesare ciò che è di Cesare. Tutto ciò rappresenta la piena realizzazione dell'uomo corretto.

Nei paragrafi successivi verranno sviluppati altri concetti in sede materiale.

2. *I principi evolutivi fondamentali dello Statuto dei diritti del contribuente*

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 popolare¹.

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

¹ FODERARO S., *Il concetto di legge*, ed. Cedam, Padova 1970, pag. 207; D'ALBERGO E., *L'economia della finanza pubblica*, ed. Giuffrè, Milano 1971, Vol. I; CIAVARELLA D., *La giustizia tributaria penale*, ed. Laurus Robuffo, Roma 1993, Cap. I.

norma 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 voto².

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 indiretti dell'Amministrazione finanziaria, ivi compresi i soggetti

² FODERARO S., *Diritto pubblico*, ed. Cedam, Padova 1970; CRISAFULLI, *Diritto costituzionale*, ed. Giuffrè, Milano 1981; BARILE P., *Diritto pubblico*, ed. Cedam, Padova 2005.

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. 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).

3. *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 finanziaria³.

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. Le determinazioni del Garante sulla revoca (totale o parziale) o l'annullamento di un atto è possono essere fatte proprie dal contribuente in sede di 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).

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

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.

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 stato impedito da cause di forza maggiore⁴.

Fornisce, 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.

⁴ CIAVARELLA D., *La capacità contributiva nella teoria e nella esperienza costituzionale*, ed. Bulzoni, Roma 1971, pag. 14 e segg.; Idem, *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.

4. *Il Garante, quale organo referente al Governo ed al Parlamento, nelle scelte di politica fiscale*

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 esborsa risorse tributarie all'Erario e ad enti impositori, interessati alla pressione tributaria e di come essa agisce sull'economia dell'impresa, in rapporto allo sviluppo complessivo del sistema, 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 delle fasce sociali economicamente più deboli.

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, per migliorare le pensioni sociali e i servizi alle famiglie. Il Garante del contribuente, poi deve fornire al Governo e Parlamento dati e notizie utili per incrementare le iniziative private 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 come 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...; interventi rafforzati dalle previsioni previste dalla legge finanziaria 2007 (legge n. 296/2006).

Infatti, quanto più l'impresa ha risorse disponibili, tanto più può continuare ad investire con aumento di occupazione e di reddito.

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 cteico*⁵ che dovrebbero essere rivisti per un risultato effettivo di equità orizzontale e verticale, come è stato sostenuto in varie occasioni da alcuni studiosi, quali De Stefani, D'Albergo, Fasiani, Einaudi, Foderaro e Bosi,⁶ nella valutazione del reddito tassabile al fine di una crescita del reddito nazionale.

Nell'attuale situazione economica, se unitamente alla riforma tributaria con quattro o cinque aliquote 23, 33, 39, 43 e 45, si rivedessero i costi non riconosciuti e fossero incrementate le agevolazioni tributarie, queste, nella loro 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 nelle prestazioni di servizi prevale la qualità e, quindi, un maggior incremento del reddito nazionale lordo⁷.

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, a sua volta, oltre che dal costo globale di queste, nonché 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

⁵ Si intende per *reddito cteico* 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.

⁶ DE STEFANI A.; *L'ordinamento finanziario italiano*, ed. Landi Sapi, Roma 1957; D'ALBERGO E., *Economia della finanza pubblica*, ed. Giuffrè, Milano 1971, Vol. I, pag. 279 e segg.; FASIANI M., *Principi di scienza delle finanze*, ed. Giuppichelli, Torino 1957, Vol. I, pag. 41 e segg., Vol. II; EINAUDI L., *Bibliografia degli scritti di Luigi Einaudi dal 1951 al 1970*, a cura di Luigi Firpo, ed. Banca d'Italia, Torino 1971; FODERARO S., *Diritto pubblico*, ed. Bulzoni, Roma 1969, Vol. IV; BOSI P., *Corso di scienza delle finanze*, ed. Il Molino, Bologna 2000, pag. 76 e segg.

⁷ CIAVARELLA D., *La scienza del governare*, ed. Gespi, Milano 1992, pag. 559 e segg.

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 possano contribuire ad una migliore 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) 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 evasori totali, oppure falsi in bilancio che non tutelano 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 orientale e cinese in particolare, 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 internazionali⁸. Poiché è difficile, a breve termine, una convenzione protettiva sullo scambio

⁸ 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

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....

5. *Il Garante quale Authority indipendente*

L'art. 13, comma 2, della legge n. 212/2000 sancisce che il Garante del Contribuente è organo collegiale operante in piena autonomia nello svolgimento delle funzioni previste dai commi 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12 e 13 dello Statuto dei diritti del contribuente.

L'art. 94, comma 8, della legge n. 289/2002, conferisce al Garante del contribuente l'alta funzione di referente al Governo e al Parlamento. Così, quest'Organo con piena autonomia, deve fornire al Governo ed al Parlamento con relazione annuale, dati e notizie sullo stato dei rapporti fra Fisco e contribuente nel campo della politica fiscale. Così, il legislatore formula in aggiunta la funzione superiore alla prima con l'art. 13 bis, della legge n. 212/2000.

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 scelte⁹. 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,

salario senza danneggiare il lavoratore ed il contribuente; L. DEL PINO – F. DEL GIUDICE, *Diritto Amministrativo*, ed. Simone, Napoli 2007.

⁹ Autonomia (dal greco *αὐτός* = *stesso* e *νόμος* = *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.

o tecnica, o istituzionale, o finanziaria, ecc.; e già questo conferma l'irriducibilità ad un significato comune dei 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 funzioni¹⁰, nell'ambito dell'ordinamento tributario italiano, a tutela del contribuente.

¹⁰ 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. e STIPO M., *Elementi di diritto amministrativo*, ed. Kappa, Roma 1997; Virga, *Diritto Amministrativo*, Vol. I, ed. Giuffrè, Milano 2001; ROSINI E., *Il Garante del*

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.

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.

In conclusione, quanto più è riconosciuta al Garante, dagli Organi istituzionali quali il Consiglio di Stato, la Suprema Corte di Cassazione e la Corte dei Conti¹¹, la piena autonomia funzionale e 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.

Premesso 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, è necessaria 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; al contrario, 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, essa 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. L'Amministrazione finanziaria giustifica questo rifiuto sia con

¹¹ 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 politiche 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 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.

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.

Infine, se il legislatore gli ha conferito l'alta funzione di referente al Governo ed al Parlamento, dovendo fornire loro dati e notizie sullo stato dei rapporti fra Fisco e contribuente nel campo della politica fiscale, ciò vuol dire che l'Amministrazione finanziaria, nella sua piena autonomia, deve fornirgli le risorse umane e materiali senza indugi, altrimenti viola ed intralcia l'attività di servizio conferitagli dalla legge.

6. Le norme dello Statuto dei diritti del contribuente sono di rango costituzionale superiore sia per la dottrina che per la giurisprudenza

A) La Suprema Corte di Cassazione (veggasi Sentenza n. 7080/04) ha stabilito che le norme sullo Statuto dei diritti del contribuente si pongono in posizione privilegiata nella gerarchia delle fonti che disciplinano la materia tributaria perché dettano un principio generale dell'ordinamento tributario avendo come presupposto l'attuazione dei principi fondamentali della Costituzione (artt. 3, 23, 53 e 97, primo comma).

Difatti, per la Suprema Corte, che ha accolto la tesi della dottrina, lo Statuto dei diritti del contribuente ha uno status di rango superiore. In questo contesto, ha posto in rilievo la sostanziale superiorità delle norme statutarie rispetto alle altre norme o disposizioni vigenti in materia tributaria nella correlazione con la legge n. 212/2000.

Dalla stessa sentenza, si evince la forza vincolante che lo Statuto dei diritti del contribuente riveste, oltrechè sull'operato del legislatore, anche sull'attività dell'interprete, per cui qualunque dubbio interpretativo delle norme tributarie deve essere risolto dal giudice in via primaria, e poi dall'interprete nel senso più aderente ai "principi" dello Statuto, che traduce in atto i principi della Costituzione.

Posto anche la valenza politica al ruolo chiave della legge n. 212/2000, con la quale vengono dettati dal legislatore i principi di attuazione dell'ordinamento tributario, i predetti principi dispongono e rappresentano un vincolo non solo per il futuro legislatore ma anche per il giudice tributario (Commissioni tributarie regionali e provinciali, e Sezione tributaria della Suprema Corte di Cassazione).

Nella stessa sentenza n. 7080/04, è richiamata la linea di principio di base delle norme statutarie mediante due rilievi posti in essere ed in risalto da una precedente pronuncia della Suprema Corte (n. 17576/02), che riteneva le norme statutarie di rango superiore a quelle

tributarie. Difatti pone in rilievo l'interprete, che le norme statutarie sono conformi alle norme Costituzionali richiamate, e che lo Statuto stesso dichiara esplicitamente nell'attuazione dell'ordinamento tributario.

Così il secondo principio cardine fa leva sul vincolo determinato dall'immanenza dei criteri posti in essere dal legislatore che, in quanto attuativi dello Statuto a misura della Costituzione, sono in grado di orientare l'esplicazione delle norme di legge anche in un periodo precedente a quello di entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente.

Lo Statuto dei diritti del contribuente proprio per la sua collocazione privilegiata tra le fonti nel nostro ordinamento tributario, dimostra una forza espansiva determinante.

Anche le direttive comunitarie accolgono l'interpretazione data dalla Suprema Corte dello Statuto come direttiva di principi delle norme costituzionali italiane.

Per la Suprema Corte, nella gerarchia delle fonti, lo Statuto dei diritti del contribuente trovasi sullo stesso piano delle norme costituzionali, perché esso Statuto regola, con l'attuazione dei suoi principi costituzionali (artt. 3, 23, 53 e 97) l'ordinamento tributario italiano.

Lo Statuto, per la Suprema Corte, ha efficacia superiore ad una qualunque norma tributaria per cui il legislatore dovrebbe conferire al Garante del contribuente più poteri nell'interesse generale dei contribuenti e degli Enti impositivi.

In questo contesto giuridico vive il principio base dello Statuto dei diritti del contribuente, le cui norme sono preminenti su tutte le norme tributarie. Le fonti delle norme tributarie perciò, sono secondarie rispetto a quelle dello Statuto dei diritti del contribuente.

Il legislatore, infatti, ha manifestato esplicitamente l'intenzione di attribuire ai principi espressi nelle norme statutarie una superiorità sulle norme tributarie, una rilevanza del tutto desumibile e particolare nell'ambito della legislazione tributaria ove il presupposto di norma sostanziale è superiore a tutte le disposizioni vigenti in materia tributaria.

Nella categoria dei principi giuridici basilari è insita, come si desume inoltre dal secondo comma dell'articolo 12 delle preleggi, la funzione di orientamento ermeneutico ed applicativo vincolante nell'interpretazione del diritto.

Qualsiasi dubbio interpretativo o applicativo sul significato e sulla portata di qualsiasi norma tributaria (che attenga ad ambiti materiali disciplinati dalla legge n. 212 del 2000), deve essere risolto dall'interprete nel senso più conforme ai principi dello Statuto dei diritti del contribuente, la cui legislazione tributaria, anche antecedente, deve essere adeguata anche al di là delle modificazioni, relativamente modeste, introdotte nella normativa previgente con il decreto legislativo 26 gennaio 2001, in applicazione di una delega contenuta nell'articolo 16 della stessa legge, n. 212 del 2000.

Questa prescrizione non è diretta soltanto al futuro legislatore tributario, ma si riflette come criterio interpretativo sull'esercizio della stessa attività applicativa dell'interprete, che è chiamato ad applicare quei principi anche con riferimento a leggi tributarie che non siano state oggetto di correzione, vale a dire virtualmente su tutte le altre norme dell'ordinamento tributario.

Il problema è che il legislatore tenga presente sempre il costo beneficio per il contribuente, sul quale deve essere regolata la capacità contributiva nelle regole dello Statuto dei diritti del contribuente nel contesto del prelievo tributario. Da ciò discende che la legalità e l'equità orizzontale sono i presupposti di tutela del Garante del contribuente che vigila e controlla il rispetto delle norme statutarie, che sono superiori e primarie alle norme tributarie.

Da tutto ciò proviene che le affermazioni sia della giurisprudenza che della dottrina, hanno fatto una meritoria opera di chiarificazione, facendo prevalere le regole dello Statuto dei diritti del contribuente soprattutto nei casi dubbi.

Sulla stessa lunghezza d'onda anche lo scrivente e Gaspare Falsitta, sono dell'avviso che lo Statuto "è ispirato a criteri di modernità e civiltà giuridica". Certo, in prima istanza si può intuire una certa difficoltà a sentir parlare di una norma ordinaria posta su un gradino più in alto delle altre disposizioni collocate nella stessa categoria della gerarchia delle fonti. E non lo nascondono il Marongiu ed il Falsitta: "Le perplessità dal punto di vista tecnico giuridico si superano però tenendo conto che il legislatore, nel formulare le regole dello Statuto, ha precisato che si tratta di disposizioni che interpretano la norma costituzionale in ambito tributario, perciò hanno quasi la stessa forza delle regole costituzionali". Tuttavia, la irretroattività delle disposizioni tributarie non rappresenta solo una indicazione di massima "ma con essa – secondo la dottrina – il legislatore ha inteso dare attuazione alla previsione costituzionale della capacità contributiva, che non può essere violato".¹²

Anche per Mario Cicala e Francesco Ruggiero, Consiglieri della Sezione tributaria della Suprema Corte di Cassazione, le sentenze del giudice di legittimità "rappresentano un importante filone interpretativo dello Statuto dei diritti del contribuente. Da ciò provengono le numerose considerazioni delle pronuncie della Suprema Corte che richiamano il valore, in qualche modo privilegiato, dello Statuto. In genere quando c'è un richiamo alla legge n. 212 del 2000, è per un esplicito riconoscimento dello stato di preminenza delle norme statutarie sulle norme tributarie".

¹² CIAVARELLA D., *La capacità contributiva nella teoria e nell'esperienza costituzionale*, ed. Bulzoni, Roma 1971.

B) Non sempre però, le sentenze della stessa Suprema Corte prendono la piega che ci si aspetterebbe da una applicazione coerente delle disposizioni statutarie. A fronte di decisioni che tendono ad affermare la decadenza dell'azione dell'Amministrazione finanziaria in caso di mancata notifica al contribuente, ce ne sono altre che, invece, riconoscono il valore interattivo della prescrizione anche per atti interni all'Amministrazione. “Non bisogna dimenticare che si tratta di un orientamento – così commentano Cicala, D'Ayala Valva e Magnani Corrado – che richiede ancora di trovare piena attuazione all'interno della giurisprudenza della Suprema Corte e, accanto al quale, sussistono filoni interpretativi più tradizionali”, non accolti dalla dottrina specialistica e costituzionale”.

Più sfumata è la posizione di Gianni De Bellis, Claudio Sacchetto, Glendi, Marongiu. Fantozzi, Gallo Franco e Giardina, e quella dell'esponente e dell'Avvocatura dello Stato, i quali sostengono che: “Il principio di affidamento è sicuramente fondamentale, ma occorre ricordare che non può essere un onere in capo al solo legislatore. La stessa Suprema Corte non può cambiare con effetto retroattivo la propria giurisprudenza spiazando a volte prassi interpretative da sempre consolidate”. Anche sulla questione della particolare rilevanza delle disposizioni dello Statuto, il Magnani, il De Bellis e il Sacchetto esprimono qualche dubbio: “Se si dovessero modificare le regole della legge n. 212 del 2000, si potrebbe accogliere totalmente il principio della retroattività. In questo contesto, tutti, dottrina e giurisprudenza, sono d'accordo nel riconoscere la “preminenza” dello Statuto sulle altre norme tributarie? In effetti, per l'esponente, la preminenza è della sola Costituzione, e in caso di contrasto tra norme, occorre fare ricorso alla Suprema Corte, senza poter procedere alla diretta disapplicazione quando però la norma statutaria è dubbia”.

Nel contesto della irretroattività e della buona fede vi è l'autorevolezza dello Statuto dei diritti del contribuente con il quale si impone la superiorità delle norme contenute sempre superiori a tutte le altre norme tributarie (art. 3 e 10 della legge n. 212/2000).

Il principio di irretroattività delle norme tributarie introdotte dallo Statuto opera limitatamente sui profili sostanziali del rapporto tributario e agli obblighi, anche formali, dalla cui violazione possano conseguire effetti negativi per il contribuente. Quindi, una normativa in materia di procedure di accertamento può trovare applicazione anche rispetto a rapporti sostanziali anteriori all'entrata in vigore delle norme statutarie (Sentenze della Corte di Cassazione nn. 11274/01, 8415/02).

C) Lo Statuto dei diritti del contribuente acquista sempre maggiori contenuti concreti e le sue norme si pongono ora come necessaria chiave interpretativa dell'intero sistema dei rapporti tributari.

La sentenza 7080/04 della Suprema Corte, nell'elaborare l'inquadramento dogmatico delle norme statutarie e nel trarne sul piano applicativo i conseguenti corollari, segna in modo probabilmente irreversibile quel percorso giurisprudenziale che riconosce rilievo precettivo e sostanziale ai principi enunciati nello Statuto, a fronte di sempre più isolate posizioni che ne limitano la portata quali semplici manifestazioni di indirizzo, prive di immediato riflesso rispetto ai singoli rapporti tributari.

Nell'affermare la sostanziale superiorità delle norme statutarie rispetto alle altre in materia tributaria, la Suprema Corte, sviluppando argomenti già in precedenza individuati (si veda a proposito la sentenza della Suprema Corte n. 17576/02), ha ribadito il valore vincolante dei principi affermati dalla legge n. 212 del 2000 e ciò, tanto per l'interprete quanto per il futuro legislatore tributario.

Le conseguenze che discendono da una simile impostazione sono immediate e generali.

Qualsiasi dubbio interpretativo o applicativo sul significato e sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria, che attenga ad ambiti materiali disciplinati dallo Statuto, deve essere risolto dall'interprete nel senso più conforme ai principi statutari, la cui legislazione tributaria — pur se antecedente — deve essere adeguata.

Di questo paradigma interpretativo, la sentenza n. 7080/04 della Suprema Corte, offre direttamente due semplificazioni concrete, facendo riferimento più precisamente:

1. al principio di irretroattività delle disposizioni tributarie sancito dall'articolo 3 della legge 212/00, configurato quale criterio ermeneutico generale da applicare anche alla normativa preesistente ed alle fattispecie anteriori;
2. al principio di correttezza e buona fede nei rapporti fra Amministrazione finanziaria e contribuente, parimenti assunto a criterio generale che deve guidare l'interpretazione delle norme tributarie ed essere osservato dallo stesso legislatore.

D) Il Garante del contribuente, quale organo dello Statuto dei diritti del contribuente nella specificazione della Corte Costituzionale è posto alla tutela del contribuente ed alla vigilanza e controllo delle Agenzie fiscali dell'Amministrazione finanziaria, degli Organi fiscali regionali, provinciali, comunali ed altri Enti cosiddetti impositori.

Assodato quanto è stato analizzato prima, è necessario ritenere che nella gerarchia delle fonti, la giurisprudenza e la dottrina costituzionalista ritengono che le norme dello Statuto dei diritti del contribuente, (così come è stata concepita la legge n. 212/2000) trovansi correlate alle norme costituzionali.

Da ciò discende che le norme tributarie sono subordinate alle norme statutarie. A tale proposito la Suprema Corte (con sentenza n. 7080/04) ha stabilito che è pur sempre il giudizio su una vicenda, che chiede di valutare adeguatamente le norme tributarie secondo lo Statuto dei diritti del contribuente.

L'efficacia dello Statuto dei diritti del contribuente è sempre applicato dal Giudice tributario in sede decidente, qualora l'ente impositore non abbia accolto la richiesta del contribuente lesa di revoca od annullamento dell'atto di accertamento o di altri atti di cui il Garante ha riconosciuto la illegittimità.

Nell'imposizione dei consumi tramite accisa sono assoggettati al tributo i prodotti al momento della fabbricazione o dell'importazione, ma l'accisa è esigibile al momento dell'immissione in consumo. Ciò vuol dire che tutte le condizioni dell'imposizione debbono sussistere al momento della fabbricazione.

La Suprema Corte ha parlato di "fattispecie a formazione successiva", che per il dettato statutario sarebbe una fattispecie condizionata, perché l'immissione al consumo non integra il fatto tassabile, ma produce solo l'esigibilità dell'imposta. Il presupposto o fatto genetico è dato dalla produzione, come del resto riconosce la Suprema Corte, sicchè un inasprimento dell'imposizione dato dalla soppressione di un beneficio introdotto prima della immissione al consumo ha potuto essere configurato come imposizione retroattiva ponendo il problema della sua legittimità costituzionale. La questione poteva essere risolta mediante l'interpretazione della norma abrogativa del beneficio che, nella pretesa dell'Amministrazione finanziaria, si basa, secondo la Suprema Corte, su una petizione di principio, "sull'allegata affermazione di una abrogazione implicita che si sarebbe dovuta dimostrare" e che non è stata dimostrata.

Mancando tale prova, la questione poteva essere risolta nel senso della mancata abrogazione del beneficio ad avviso di D'Ayala Valva, di Claudio Sacchetto e di Gianni Marongiu.

Ma la Suprema Corte ha voluto allargare il discorso, impostandolo su ampie basi sistematiche circa la situazione di dubbio della norma ritenuta retroattiva dall'Amministrazione finanziaria erariale, regionale, Enti locali ed Enti impositivi in genere.

E qui la Suprema Corte ha trovata la strada spianata nella interpretazione adeguatrice, secondo la quale "è dovere dell'interprete di seguire, nel dubbio, il significato e la portata delle disposizioni conformi a Costituzione".

Con riguardo alla vicenda in analisi, la Suprema Corte ha correttamente affermato che "ogni qualvolta una normativa fiscale sia suscettibile di una duplice interpretazione, una che

ne comporti la retroattività e una che la escluda, dovrà dare preferenza a questa seconda interpretazione".

E) I principi costituzionali invocati sono due:

- a) quello di affidamento e della buona fede; e qui la tesi trova conforto nella giurisprudenza costituzionale (decisioni della Corte costituzionale nn. 211/1997, 416/1999, 525/2000) e nella giurisprudenza della Corte di giustizia europea (sentenza n. 255/2000);
- b) quello del divieto della retroattività tributaria che troverebbe fondamento nello Statuto dei diritti del contribuente (art. 3).

Questa comunque è la parte che ha suscitato maggiori consensi e che, meritando la massima attenzione, abbisogna ancora di farsi strada fino a che non trovi una conferma definitiva nella giurisprudenza della Corte costituzionale.

Il primo problema, è quello costituzionalmente più solido: l'abrogazione retroattiva di un regime agevolativo, viola l'articolo 3 della Costituzione perchè contrario all'affidamento e alla buona fede, principi non espressi nella Costituzione, ma che danno sostanza nella fattispecie al limite della ragionevolezza, che la Corte costituzionale ha invocato nella sua giurisprudenza.

Quanto al divieto della retroattività tributaria stabilito dall'art. 3 dello Statuto dei diritti del contribuente, il ragionamento della Suprema Corte diventa più complesso e audace. Difatti, come dice la stessa Suprema Corte, i principi dello Statuto sono costituzionalmente rilevanti in quanto principi costituzionali preesistenti allo Statuto stesso. Ma non viene indicato quali principi della Costituzione vietino espressamente la retroattività.

Correttamente la Suprema Corte precisa che nell'ambito delle disposizioni statutarie bisogna distinguere quelle che "sono espressioni di principi già immanenti nel diritto e nell'ordinamento tributario e quelle che, pur dettate in attuazione delle norme costituzionali richiamate, presentano invece un contenuto totalmente o parzialmente innovativo". La Corte chiarisce questa affermazione con una argomentazione di rilievo costituzionale quando afferma che "i criteri generali introdotti dallo Statuto, e attraverso di esso i valori costituzionali in senso ampio, sono stati interpretati direttamente dallo stesso legislatore".

Da ciò proviene una sorta di interpretazione estensiva della Costituzione operata con lo Statuto.

È sufficiente questa tesi per superare l'obiezione di carattere formale circa la gerarchia delle fonti e circa la riserva di chi ricorda che, alla fine dei conti, lo Statuto dei diritti del contribuente è pur sempre una legge ordinaria?

Non è affatto escluso che la Suprema Corte, di fronte a un'altra vicenda, cambi orientamento. E allora forse una pronuncia conforme della Corte costituzionale circa la nozione di “principi costituzionali in senso ampio” potrebbe dare maggiore conforto a una tesi coraggiosa, ma in parte per alcuni discutibile. Sono infine, le sentenze coraggiose che correggono spesso vuoti legislativi, al cui grado di legittimità il Legislatore dovrebbe rispondere con una previsione legislativa di interpretazione tecnica tesa a correggere errori che impediscono l'attuazione dei fini politici sulla tutela del Garante con decisioni definitive nelle controversie fra Fisco e contribuenti.

F) I presupposti logici della cooperazione internazionale delle norme statutarie, stabiliti con legge ordinaria, nell'interpretazione della giurisprudenza sulla connessione attuativa dei principi costituzionali (artt. 3, 23, 53 e 97 Cost.).

Lo Statuto traduce in atto la volontà del costituente mediante la legge n. 212/2000, la quale costituisce l'interpretazione autentica del Legislatore.

Per queste ragioni, la Suprema Corte sostiene che il giudice, in sede di interpretazione e applicazione delle leggi tributarie, deve fare riferimento allo Statuto dei diritti del contribuente e risolvere eventuali dubbi ermeneutici nel senso conforme ad esso. Le disposizioni dello Statuto sono state emanate in attuazione degli articoli 3, 23, 53, 97 della Costituzione e costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario.

La recente sentenza n. 3407/2005 della Suprema Corte di Cassazione, ha così confermato l'indirizzo avviato con la precedente decisione n. 7080/2004, nella quale aveva affermato che “i criteri generali introdotti dallo Statuto, e attraverso di esso, i valori costituzionali in senso ampio, sono stati interpretati direttamente dallo stesso legislatore”.

Da ciò discende una sorta di interpretazione estensiva della Costituzione operata con lo Statuto.

Le perplessità di carattere formale circa la gerarchia delle fonti, si attenuano di fronte ad un indirizzo che si consolida, anche se la Corte Costituzionale dovrebbe soltanto affermare la nozione di “principi costituzionali in senso ampio” non enunciati direttamente dalla Carta costituzionale, ma formulati in una legge ordinaria, però, a parere di chi scrive, di rango costituzionale.

Di fronte a una giurisprudenza di merito che è restia a ricorrere all'interpretazione adeguatrice, anche di fronte a norme della Costituzione, bisogna apprezzare questa giurisprudenza della Suprema Corte, sperando che si consolidi definitivamente, ma che, soprattutto, trovi l'avallo della Corte Costituzionale.

I principi dello Statuto che la Suprema Corte ha valorizzato, sono quelli della collaborazione fra contribuente e Amministrazione finanziaria secondo buona fede (articoli 5, 6, 10, 12).

Da tali principi la Suprema Corte ha dedotto che l'istanza di rimborso presentata all'ufficio fiscale incompetente, non incorre in decadenza “essendo pienamente configurabile l'obbligo dell'ufficio destinatario di una istanza di rimborso che si ritenga incompetente di trasmettere l'atto all'organo competente – informandone il contribuente – o quanto meno di comunicare all'istante quale sia l'ufficio cui indirizzare la domanda”.

Va privilegiata la volontà del contribuente. La conclusione pratica è che, in tema di rimborso delle imposte sui redditi, disciplinato dall'articolo 38 del D.P.R. 602/1972, “la presentazione della relativa istanza ad organo competente, in sede funzionale oppure territorialmente, pur ostando alla formazione di un provvedimento di diniego, anche nella forma del silenzio-rifiuto, rende inammissibile il ricorso al giudice tributario per difetto di provvedimento impugnabile. Tuttavia, alla luce dei principi di cooperazione, collaborazione e buona fede, ai sensi dell'art. 10, della legge 27 luglio 2000, n. 212, che devono improntare i rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente, il rapporto stesso, costituisce atto idoneo ad impedire la decadenza del contribuente dal diritto al rimborso prevista dall'art. 38 citato, anche anteriormente alla data di entrata in vigore di detta legge, purchè, ovviamente, l'istanza sia rivolta ad un ufficio dell'Amministrazione finanziaria”.

Da ciò discende che la sentenza è esatta in sede interpretativa, tanto più che si poteva arrivare alla medesima conclusione per altra via. Il principio secondo il quale una domanda e un ricorso, proposti a ufficio incompetente, si considerano presentati quando l'atto sia pervenuto all'ufficio competente, si può considerare un principio generale del diritto tributario, anche se la sua formulazione è dispersa nelle leggi. La dottrina è concorde su questa via interpretativa delle norme statutarie, per cui la data di decadenza dell'istanza del contribuente ha valore dalla presentazione presso l'ufficio fiscale incompetente.

Difatti la dichiarazione dei redditi (fino all'introduzione della dichiarazione telematica), presentata a ufficio fiscale incompetente, si considerava presentata il giorno in cui perveniva all'ufficio competente (articolo 12, D.P.R. 600/1973), contrariamente alle norme sullo Statuto del contribuente che riconosce la data del ricorso od istanza presentata ad un organo fiscale non competente e non territorialmente competente. Così il legislatore dello Statuto legittima la volontà del contribuente in sede di decadenza quando trattasi di errore sulla presentazione ad un organo fiscale non competente che ha l'obbligo di inviare l'istanza o ricorso a quello competente.

Infine esistono nell'ordinamento tributario norme di carattere generale, come quella citata, che sono formulate all'interno di singole imposte. La ratio che è alla base della disciplina in tema di dichiarazione appare comune all'ipotesi di una istanza di rimborso presentata a ufficio incompetente.

Se così non fosse, si avrebbe disparità di trattamento rispetto alla medesima fattispecie, quale la presentazione dell'atto a organo fiscale incompetente. A tale proposito la Corte costituzionale ha statuito che neppure la diversità delle singole imposte giustifica la disparità di trattamento rispetto alle medesime fattispecie.

Più in generale, l'articolo 5 della legge n. 249/1968, stabilisce che "le istanze o i ricorsi rivolti nel termine previsto dalla legge, a organi diversi da quello competente, ma appartenenti alla medesima Amministrazione centrale, non sono soggetti a dichiarazione di irricevibilità per scadenza di termine. Tali istanze e ricorsi sono trasmessi d'ufficio all'organo competente".

È rilevante che tale principio, formulato in sedi diverse e non in una legge generale sulla applicazione delle imposte ha trovato resistenza nella giurisprudenza della Suprema Corte, con argomentazioni forzatamente letterali, sorrette forse da un ricorrente "favor fisci" (sentenza della Suprema Corte n. 6258/2004). Contrariamente la Suprema Corte a SS.UU. con Sentenza n. 1052 depositata il 18 gennaio 2007 ha statuito che: "*Questa decisa ed innovativa apertura di sistema manifestata dalla Corte è stata ora confermata, con specifico riferimento al litisconsorzio necessario nel contenzioso tributario, nella Sentenza n. 1052/2007, che ha ricostruito in termini evolutivi la specificità del processo tributario e la sua funzionalità rispetto al conseguimento di quanto previsto dalla Carta Costituzionale e dallo Statuto dei diritti del contribuente*".

G) Ma la sua applicazione al caso deciso dalla Suprema Corte non sarebbe stata meno persuasiva, anche se meno creativa, sicchè, mentre è apprezzabile il tentativo della Suprema Corte di valorizzare lo Statuto del contribuente, non meno apprezzabile sarebbe, per alcuni studiosi come Gianni Marongiu, Enrico De Mita, Corrado Magnani e chi scrive, la ricerca di principi generali del diritto tributario alla luce della Costituzione che detta i principi fondamentali all'ordinamento tributario, ciò non toglie che lo Statuto dei diritti del contribuente è stato legiferato per tradurre in atto i principi della Costituzione come guida dell'ordinamento tributario in sede di capacità contributiva (art. 53 Cost.), nelle tre fattispecie della capacità contributiva assoluta, capacità contributiva correlata, capacità contributiva relativa e capacità contributiva in *latu senso* e per fini sociali.

Come è stato già evidenziato, la Corte in materia di irretroattività è stata costante nelle sue affermazioni, sostenendo che le leggi finanziarie devono essere applicate solo dal momento della loro emissione. E ciò si evince anche dall'abrogazione dell'art. 20 della legge n. 4 del 1929, stabilendo il Legislatore che le leggi tributarie devono disporre solo per l'avvenire.

Da ciò discende che le disposizioni dell'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente, sulla tutela del legittimo affidamento, detta i principi del rapporto fra Fisco e contribuente determinando principi generali di rango costituzionale già immanenti nel diritto e nell'ordinamento tributario, risulta così applicabile pure ai rapporti tributari sorti in epoca anteriore alla sua emanazione. Come precisato dalla Suprema Corte, la situazione di affidamento può trovare tutela quando sia caratterizzata da un'apparente legittimità e coerenza dell'attività dell'Amministrazione finanziaria in senso favorevole al contribuente, dalla buona fede di questo rilevabile dalla sua condotta purché connotata dall'assenza di qualsiasi violazione del dovere di correttezza gravante a suo carico e dall'eventuale esistenza di circostanze specifiche e rilevanti, idonee a indicare la sussistenza dei presupposti sopra rilevati (sentenza Suprema Corte di Cassazione n. 17576/02).

La tutela del legittimo affidamento del contribuente di fronte all'azione dell'Amministrazione finanziaria assume del resto una portata generale, ritenendo solo meramente esemplificativa l'elencazione di situazioni contenuta nel secondo comma dell'articolo 10. Ciò comporta che deve sempre essere privilegiata un'interpretazione delle norme tributarie anche se preesistenti e anche se da applicare a fattispecie verificatesi anteriormente.

Però è sempre conforme ai principi di correttezza e buona fede che debbono essere osservati reciprocamente da entrambe le parti nei rapporti fra Fisco e contribuenti (sentenze della Suprema Corte n. 14782/01, 760/01, 17576/02)

Da tutto ciò si evince che le norme dello Statuto dei diritti del contribuente sono norme primarie e superiori ad una qualunque norma dell'ordinamento tributario, perché pur essendo la legge n. 212/2000 una legge ordinaria, ha in sé l'attuazione di norme costituzionali. Esso, nella gerarchia delle fonti vive ed opera nell'ambito delle traduzioni in atto di norme costituzionali (artt. 3, 23, 53 e 97 Cost.). Il Garante del contribuente nello svolgere la sua attività di vigilanza e controllo sugli organi fiscali, con la tutela del contribuente in sede di atti ritenuti illegittimi, irregolari, scorretti, anomali o irragionevoli, si attiene alle norme statutarie, che sono come si è detto nella gerarchia delle fonti primarie, superiori e di rango costituzionale di fronte a tutte le norme tributarie.

H) L'articolo 7 dello Statuto non fa che rafforzare la tutela del contribuente perché senza quella motivazione dell'atto di qualunque tipo, compreso quello di accertamento tributario, emesso dall'Amministrazione finanziaria erariale, regionale e degli Enti locali nell'ambito degli articoli 3, 23 e 25 della legge n. 241 del 1990, modificata in parte dalla legge n. 350 del 2000, porta il Garante del contribuente alla proposta di revoca od annullamento dell'atto illegittimo emesso da un ufficio finanziario competente e su richiesta del contribuente o soggetto che si sente leso. Per la Suprema Corte, che accoglie le critiche della dottrina, il giudice deve sentenziare la nullità dell'atto tributario di accertamento, se vi è carenza di motivazione, tenendo sempre presente le proposte del Garante che è stato interessato dal contribuente.

Per queste ragioni, l'efficacia retroattiva era ed è stata negata anche rispetto a talune disposizioni di natura procedimentale contenute nella legge n. 212 del 2000, in particolare quelle in materia di interpello, richiesta di informazione o documenti al contribuente poste dall'articolo 6, escludendosi che simili previsioni statutarie potessero trovare applicazione con riferimento all'attività accertativa dell'Amministrazione finanziaria relativa a periodi di imposta anteriori (sentenze della Suprema Corte n. 12462/01, 16097/00 ed a SS.UU. n. 1052 del 16.11.2006).

In questo contesto, l'interpello è norma di tutela del contribuente, il quale ha il potere di interpretare la norma tributaria che lo riguarda, confrontandosi con le Agenzie fiscali dell'Amministrazione finanziaria, la cui mancata risposta entro 120 giorni, alle istanze dei contribuenti, implica, ex lege, l'automatico accoglimento delle rispettive istanze. Per alcuni l'accoglimento è inteso come silenzio assenso. Trattasi questa di norma innovativa, prevista per la prima volta dallo Statuto dei diritti del contribuente (art. 11).

Posto ciò, per le verifiche tributarie è stata ritenuta irretroattiva anche la disciplina in tema di garanzie per il contribuente in occasione di verifiche fiscali contenuta nell'articolo 12 (sentenza Suprema Corte n. 17576/02).

Sull'applicazione di una norma più favorevole nel caso di fattispecie a formazione successiva, e di decisione sul regime impositivo da applicare in periodi diversi, secondo la sentenza della Suprema Corte n. 7080/2004, non contrastano le direttive comunitarie nn. 84/92 e 83/93. In questo contesto le norme statutarie sono state accolte dalla Direttiva Comunitaria come norme di rango costituzionale.

Tuttavia, per l'ultimo comma dell'art. 12, della legge n. 212/2000, se l'organo fiscale verificatore non risponde entro 30 giorni alle osservazioni del contribuente, fatte nei 60gg. dalla notifica del p.v. di constatazione, il Garante ed il Giudice tributario, su ricorso del contribuente, non possono che dichiarare la nullità degli atti derivati.

Posto ciò, la Suprema Corte a SS.UU: n. 1052 depositata il 18 gennaio 2007, ha osservato che l'obiettivo della giusta imposizione è un obiettivo di sistema al raggiungimento del quale è funzionale tanto il dovere di trasparenza dell'azione impositiva nel quadro di un rapporto tra contribuente e Amministrazione finanziaria ispirato al principio di collaborazione e buona fede, quanto la dinamica processual-tributaria tesa a verificare (e, nel caso, a ripristinare) la coerenza dell'esperienza concreta alle regole fondamentali espresse, al livello più alto, dalla Costituzione, da un lato, e dallo Statuto del contribuente, dall'altro.

D) Infine, per la Suprema Corte di Cassazione, la dottrina e la Corte Costituzionale, quanto più poteri definiti si conferiscono con legge al Garante del contribuente, tanto più le funzioni formative del Garante del contribuente nel suo contatto con le varie categorie di contribuenti fanno acquistare coscienza e si rendono conto come tutti devono contribuire alle spese pubbliche in ragione delle proprie capacità contributive.

Così quanto più si forma il contribuente sulla legalità ed equità orizzontale, tanto più si riduce l'evasione fiscale e la pressione tributaria.

In questo contesto condiviso dalla giurisprudenza di legittimità, Corte Costituzionale e Suprema Corte di Cassazione, è necessario che le decisioni del Garante del contribuente su lamentele ed esposti del contribuente, che chiede autotutela e legalità degli atti emessi da Enti impositori, nel contesto della vigilanza e del controllo secondo le regole previste dagli artt. 5, 12, e 13 della legge n. 212/2000, quanto più diventano decisioni definitive ed appellabili innanzi agli organi di giustizia tributaria secondo il contenuto dell'art. 12 della legge n. 448/01, tanto più il contribuente acquisisce tutela legale e serenità .

Per ogni organo di giustizia, e fra questi il Garante del contribuente, solo le decisioni definite nella legalità (e non proposte che spingono alla difesa illegittima di chi ha operato male) fanno vincere la giustizia e non l'arbitrio.

Tutti questi concetti trovansi nei vari decisi della Suprema Corte e nelle considerazioni teoriche degli studiosi di diritto costituzionale e di diritto finanziario, i quali ritengono che le norme tributarie portano e traducono nel concreto i principi costituzionali a tutela della legalità e dell'equità nella ricerca del reddito da tassare in relazione alla propria capacità contributiva (assoluta, relativa, correlata, in *latu senso*, etc.)¹³ in modo tale che viva un rapporto di fiducia fra contribuente ed organo impositore che fornisce i vari servizi generali e speciali alla collettività.

¹³ CIAVARELLA D., *La capacità contributiva nella teoria ed esperienza costituzionale*, ed. Bulzoni. Roma 1971, pag. 187 e segg.

Così, quanto più chiare sono le norme statutarie ed i poteri definiti dalla legge al Garante quale soggetto terzo, tanto più si può attuare la giustizia tributaria nella legalità.

Infine, le attività previste dall'art. 13 bis delle norme statutarie, devono servire al Governo e Parlamento allo svolgimento delle politiche fiscali, perché il Garante fornisce loro dati e notizie sullo stato dei rapporti fra Fisco e contribuente con elementi di psicologia contributiva anche in sede di costo-beneficio per la collettività.

Per raggiungere il massimo del servizio del Garante, sia in sede di tutela del contribuente che, quale referente e consulente del Governo e Parlamento, necessitano risorse materiali ed umane chiare e non confuse.

Su queste interpretazioni delle norme statutarie della giurisprudenza di legittimità (costituzionale ed ordinaria) e della dottrina, il Governo ed il Parlamento dovrebbero immediatamente proporre ed approvare, mediante percorsi preferenziali, nuove previsioni legislative sulle funzioni del Garante del contribuente al servizio dei cittadini contribuenti e degli stessi Organi impositori dello Stato, Regioni, Province, Comuni ed altri Enti impositori.

Quanto più il Governo, Parlamento e Dottrina sentono ed accolgono il loro contributo tanto più correggono alcuni errori e perfezionano la norma al servizio della collettività.

7. La tendenza teorica per la modificazione ed il miglioramento delle funzioni del Garante

È riconosciuto dalla dottrina e giurisprudenza che il legislatore è caduto in errore nel non aver compreso nell'art. 13 della legge n. 212/2000, che il Garante del contribuente, per svolgere le sue funzioni a tutela della legittimità giuridica dei diritti del contribuente, avrebbe dovuto essere per legge autorizzato ad esaminare i dati e le notizie raccolti dall'Anagrafe Tributaria del Ministero dell'Economia e Finanze e, nel contempo, essere ammesso alla ricerca mediante metodo telematico delle Massime della Suprema Corte di Cassazione in materia penale, civile, amministrativa e tributaria.

Per queste ragioni, si chiede agli Organi Istituzionali, acchè vogliano intervenire per la concessione di tali servizi al Garante del contribuente per attivare una ricerca attenta come soggetto terzo.

E ciò anche per la considerazione che il Garante, nella piena autonomia, non si limita alla tutela legittimistica del contribuente su richiesta di legalità del contribuente, ma svolge anche un controllo attento sulla preparazione del personale degli uffici finanziari addetti ai contribuenti e la vigilanza sulla legittimazione attiva della ricerca del reddito del contribuente da parte degli Organi fiscali.

Così, alla funzione di Organo di tutela, vigilanza e controllo (previsto dall'art. 13 dello statuto dei diritti del contribuente), si aggiunge che, con legge n. 289 del 2002, il

Garante svolge la funzione di Organo referente al Governo ed al Parlamento, quale Organo a piena autonomia per cui non è discutibile la figura di Authority indipendente del Garante del contribuente a tutela generale degli Organi Istituzionali e della Pubblica Amministrazione.

In questo innesto legittimistico, da definire attraverso una previsione a chiarimenti, diventa grave il contenuto del 5° comma, dell'art. 13, della legge n. 212/2000, ove è previsto che un organo soggetto alla sua vigilanza e controllo, qual è l'Agenzia delle Entrate, deve fornire al Garante stesso risorse umane e materiali.

Affermava Carnelutti che l'arte del giudicare è al di fuori dell'arte di amministrare, perché le due funzioni sono autonome fra loro, per cui costituisce grave errore legislativo la subordinazione economica ed umana del Garante ad un organo sottoposto al suo controllo e vigilanza.

In questa situazione giuridica, anche per il Foderaro la personalità interorganica del Garante non sarebbe più l'ufficio e non potrebbe identificarsi ed immedesimarsi con l'organo senza la sua piena autonomia.

Per questa ragione, sia per Arangio Ruiz che per il Ferrara ed il Foderaro, l'organo garante è un'istituzione di istituzioni ed agisce ed opera con piena autonomia nell'ambito della sfera di funzioni che gli è stata conferita con legge, fornendogli mezzi funzionali e strutturali da rinnovare autonomamente nella sua alta funzione.

Assodato che, nella maggioranza dei casi, l'alta professionalità dei direttori dell'Agenzia delle Entrate evita quasi sempre di ricorrere a mezzi di scarsa legalità a seconda delle circostanze per intimorire il Garante nella sua funzione, questo Garante per la Puglia quale Presidente anche dell'Organizzazione Nazionale dei Garanti del Contribuente, pur stimando gli organi dell'Agenzia delle Entrate, vede necessario una correzione del metodo in modo che il Dipartimento delle Politiche Fiscali provveda direttamente a distribuire i mezzi finanziari, secondo l'ampiezza della Regione, e nel contempo, provveda ad istituire un corpo autonomo di impiegati e funzionari, addetti alla segreteria tecnica dei Garanti del contribuente, che avendo acquisito una certa preparazione professionale, abbiano una carriera propria e degli emolumenti propri ed aggiuntivi.

Questo Garante vede che gli addetti alla propria segreteria, non hanno retribuzioni aggiuntive per le attività che svolgono, in tempi diversi, compreso quello di segretario cancelliere improprio addetto agli atti deliberati o che compie il Garante. Se questi impiegati e funzionari avessero avuto un proprio ruolo alle dipendenze del Garante quale organo in piena autonomia, nel quadro di risorse dirette per gli Uffici regionali del Garante, egli avrebbe potuto riconoscergli un compenso aggiuntivo per tempo e specialità di preparazione.

Posto ciò, sollecita un inquadramento tecnico specifico di questi addetti alle segreterie del Garante ai direttori dell'Agenzia delle Entrate, in modo che su proposta del Garante possano meglio considerare la loro attività specialistica ai fini di un minimo di retribuzione aggiuntiva annuale o semestrale come premio di produzione, come avviene anche per gli impiegati in sede operativa, anche perché la loro attività specialistica fa onore alla stessa Agenzia delle Entrate.

Tanto detto, in questa sede, questo Garante con esperienza specifica di 43 anni di insegnamento universitario, in materia tributaria, può affermare che il personale del Corpo della Guardia di Finanza operante in questa Regione ha capacità di riflessione e di operatività anche in campi più estesi come il contrabbando ed il traffico degli stupefacenti. Infine fermo restando i compiti previsti dall'art. 1 della legge n. 189 del 23 aprile 1959, i militari del Corpo della Guardia di Finanza sulle funzioni di polizia economica e finanziaria, così come è previsto dall'art. 2 del D.Lgs. n. 68 del 19 marzo 2001, riscontrano la legittimazione delle operazioni di entrate tributarie e spese dei bilanci pubblici delle Regioni, Comuni, Province, Università, Camera di Commercio, Unione Europea ed Enti impositori *secundum legem*, mentre collaborano con il Garante del contribuente regionale, ai sensi dell'art. 3 della norma citata, sulla funzione di Autorità indipendente secondo le regole dell'art. 13, comma 2 e 13 bis, della legge n. 212/2000.

È necessario comunque rilevare che sulle attività svolte presso gli Enti locali, le Università ed altri Enti impositori, i militari del Corpo della Guardia di Finanza hanno tenuto un corretto comportamento, ponendo in evidenza una preparazione degna della propria funzione, tanto che in casi dubbi non hanno mancato di informare il Procuratore Regionale della Corte dei Conti e questo Garante.

E parimenti, sia per l'Agenzia delle Entrate che per l'Agenzia del Territorio e delle Dogane e anche del Demanio, questo Garante può affermare che operano con professionalità, oculatezza, riscontrando in sede di equità legale qualche errore che non può non commettere anche chi opera con intelligenza e senso del dovere. Per queste ragioni, il Garante della Regione Puglia è grato per il contributo di onestà e di riflessione dei dirigenti di tutte le Agenzie sottoposte al suo controllo, vigilanza, e osservazioni quale soggetto terzo, il quale, nel tutelare i diritti sacrosanti del contribuente, non può che legittimare l'attività di accertamento e verifica nella ricerca del reddito tassabile.

Da ciò discende che quanto più il funzionario e il militare della Guardia di Finanza è preparato ed ha coscienza nella sua funzione, tanto più nasce un rapporto tra contribuente e Fisco. Se dall'attività operativa di questi Organi fiscali si riduce l'evasione fiscale, aumentano le entrate tributarie e si riduce la pressione tributaria.

Da ciò discende che mentre è legale l'evasione legittima che conduce il contribuente nella scelta dei beni, acquistando quello meno colpito dall'imposta, l'evasione illegittima che spesso si immedesima con l'elusione è da combattere con la partecipazione del contribuente formato ed educato dal Garante, rendendolo consapevole che quanto più partecipa con la sua azione a combattere l'elusione e l'evasione, tanto più per lui si riduce la pressione tributaria.

In questo contesto l'evasione illegale è quella che deve essere combattuta comunque, perché anche se sono venuti meno i reati prodromici, con D.Lgs. n. 74 del 10 marzo 2000, sono stati meglio articolati i reati di danno all'Erario che non possono che essere puniti severamente iniziando dal falso in bilancio, atti fraudolenti ed associazioni a delinquere etc....

In questa alta funzione è necessario che il contribuente venga educato acchè possa porsi al fianco degli organi di polizia economica finanziaria quali i militari del Corpo della Guardia di Finanza, funzionari ed impiegati delle Agenzie fiscali dell'Amministrazione finanziaria, oltre a quelli dell'Amministrazione Autonoma dei monopoli di Stato.

8. *La correzione delle remunerazioni del Garante del contribuente nella doppia funzione prevista per legge*

L'art. 20 della legge 27 luglio 2000, n. 212, fissa una remunerazione globale di sei miliardi di lire per tutti gli Uffici del Garante del contribuente attraverso un circuito della spesa nel bilancio preventivo sull'accantonamento del Ministero della Pubblica Istruzione, che poi rimette, questa spesa pubblica annuale per l'attività dei Garanti del contribuente al Ministero dell'Economia e Finanze, che deve provvedere ad amministrarla, fornendo ai Garanti così una remunerazione propria e spese per segreteria tecnica, quale personale ed altre risorse materiali, necessari alla sua funzione.

Se si tiene presente la norma costituzionale e quella regolamentare (veggasi legge n. 468 del 5 agosto 1978 e quella successiva dell'art. 2 della legge n. 362 del 23 agosto 1988) come previsione legislativa in sede di bilancio contenutistico annuale, si perviene ad un errore di impostazione legislativa che ha previsto una concatenazione fra spesa ordinaria di accantonamento del Ministero dell'Istruzione e quella del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Difatti, con questo tipo di circonvenzione il Garante ai fini della spesa, viene anche inquadrato nell'ambito delle funzioni formative ed educative che pur ha in sé, mentre svolge prevalentemente una funzione decidente ai fini del rispetto della legalità tra Organi fiscali e contribuente sino ad arrivare al punto di una proposta di annullamento o revoca totale o parziale per autotutela all'Agenzia fiscale operativa, competente per un atto amministrativo

di accertamento tributario ritenuto illegittimo dal contribuente che si è rivolto al Garante, per averne tutela in sede di legittimità attiva. Se il Garante riscontra vizi di legittimità degli atti, propone la revoca o l'annullamento degli stessi, oltre alle altre attività previste dall'art. 13 della legge n. 212/2000, il cui comma 8 stabilisce che: "il Garante del contribuente ha il potere di accedere agli Uffici delle Agenzie fiscali operative e di controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente nonché l'agibilità degli spazi aperti al pubblico", nei quali devono essere posti a disposizione del contribuente da consultare in sede di controversie da definire bonariamente o informazioni.

Tuttavia, il legislatore va oltre, tanto che con gli artt. 9, 13 comma 11, della stessa norma, gli conferisce il potere di esprimere parere obbligatorio vincolante quando trattasi di Decreto del Ministro per la remissione in termini processuali, riconoscendo al contribuente richiedente la causa di forza maggiore.

Successivamente con l'art. 94, comma 8, della legge n. 289/2002, il legislatore gli ha conferito un'altra funzione che è quella di referente e consulente del Governo e Parlamento, statuendo che: "con relazione annuale il Garante deve fornire al Governo e Parlamento dati e notizie sullo stato dei rapporti tra Fisco e contribuente nel campo della politica fiscale".

Da ciò si evince una doppia funzione, quella di primo giudice di legittimità, prevista dall'art. 13, comma 6, dello Statuto dei diritti del contribuente e quella di referente e consulente al Governo e Parlamento.

Con questa seconda funzione deve fornire al Governo e Parlamento dati e notizie sullo stato dei rapporti fra Fisco e contribuente nel campo della politica fiscale, questa seconda attività serve a chi deve legiferare o governare un Paese.

Posto ciò, della remunerazione fissata con l'art. 20 dello Statuto dei diritti del contribuente, riferibile solo all'attività prevista dall'art. 13, non vi è stata nessuna aggiornamento secondo ISTAT, secondo le regole di base dei principi generali che regolano i rapporti fra le parti, ossia tra Organi che operano in piena autonomia e Istituzioni che ne ottengono il servizio speciale con dati e notizie nel campo della politica fiscale.

Ciò tuttavia non basta, perché alla prima funzione di Organo a tutela del contribuente è stata aggiunta la seconda ancora più qualificante, quale quella di Organo referente al governo e Parlamento (art. 94, comma 8, legge n. 289/02), perché solo la professionalità piena del Garante del contribuente può fornire ad essi, inserendosi nella vita economica del Paese mediante contatto anche con le organizzazioni sindacali, gli imprenditori, i professionisti ed altri, dislocati nella regione affidatagli, dati e notizie di politica fiscale raccolti, non solo sul rapporto fra Fisco e contribuente ma di come esso Garante, contribuisce ai fini della produttività del reddito che lo determina nel contesto del prelievo tributario,

educando il contribuente che si vuole servire dello Stato ed Enti, per partecipare a contribuire alla spesa pubblica, in ragione della propria capacità contributiva, evitando l'evasione fiscale.

Questa seconda funzione, si precisa, può essere svolta solo attraverso un contatto umano diretto, che è al di fuori dei propri Uffici del Garante, recandosi presso le aziende e presso le organizzazioni professionali di vario tipo, onde conoscerne le richieste ed il pensiero dei contribuenti sulla pressione tributaria nel contesto del reddito tassabile secondo capacità contributiva, che non distrugge le fonti di energia.

Neppure per questa seconda funzione, forse più importante della prima, ossia di quella a tutela del contribuente, oltre che di vigilanza e controllo sugli Organi fiscali operanti, come soggetto terzo, né il legislatore e né il Governo hanno provveduto al riconoscimento spontaneo per una remunerazione aggiuntiva più attenta, tenendo presente professionalità, produttività ed attività già svolta.

Per tutte queste ragioni è necessario che le Autorità tutorie, quali il Presidente del Consiglio dei Ministri ed il Ministro dell'Economia e delle Finanze, esaminassero le funzioni svolte con alta professionalità onde aggiornare la prima remunerazione, quale Garante del contribuente e con un'aggiunta retributiva per la seconda quale Organo referente e consulente del Governo e Parlamento, definendo una remunerazione dignitosa al Garante del contribuente Organo con piena autonomia, che serve alla collettività ed al Governo e Parlamento con qualificazione professionale ed alto livello scientifico.

Il secondo servizio non potrebbe essere reso al Governo e al Parlamento se i Garanti non avessero una alta qualificazione professionale e lunghe esperienze per attività già svolte nel campo della giustizia, dell'economia finanziaria e delle entrate tributarie e spese pubbliche.

Da tutto ciò discende che, con riflessioni attente, la richiesta dei Garanti regionali del contribuente rivolta agli Organi costituzionali, con potere decidente, tendente a soddisfare le loro legittime doglianze, merita accoglimento con provvedimenti legislativi correttivi o decretati.

9. *Il Garante nella responsabilità politica ed amministrativa dei governanti degli Enti locali*

Non è pensabile che un Sindaco della Repubblica ed un Presidente della Giunta regionale della Campania, possano ignorare la gravità della situazione sociale che riguarda la salute pubblica, con un senso di irresponsabilità senza limiti giustificando la propria condotta politica affermando agli organi di stampa che il Governo centrale sapeva e conosceva la situazione in cui trovavasi la Campania per quanto concerneva la salute pubblica derivante da moltissimi mesi di inoperosità nella raccolta e polverizzazione di rifiuti confusi, raccolti e

ammucchiati agli angoli di strade o che un Presidente della Giunta regionale con poteri anche speciali e con esosi contributi comunitari possa giustificarsi affermando: “*volevo fare, ma mi è stato impedito*”.

Infatti, sia il Sindaco che il Presidente regionale sapevano che la responsabilità politica e morale dell'igiene e sanità e quindi la parte ecologica è prerogativa esclusiva degli Enti locali, rafforzata questa loro funzione dai poteri del decentramento amministrativo e tributario di cui al Titolo V della Costituzione ed altre norme giuridiche-legislative emesse come espressione e volontà dello Stato tradotta per sintesi in manifestazione della volontà popolare (veggansi: S. Foderaro, in: *Il concetto di legge*, ed. Giuffrè, Milano 1963 e in *Diritto pubblico*, ed. Cedam, Padova 1971).

Tutto ciò ha costituito per il Garante del contribuente della Campania e per tutti i Garanti del contribuente delle regioni d'Italia, una grave forma di responsabilità di fronte ai contribuenti che hanno pagato i tributi, ponendosi tali eventi, al di là di ogni forma di dignità dell'uomo e aggravandosi in situazioni di funzione politica. Tale responsabilità è anche grave sotto il profilo penale se si approfondiscono i presupposti del danno grave e irreparabile creato alla collettività dei cittadini. Infatti, l'abbandono in grande quantità di rifiuti di vario tipo, da origine a processi chimici in grado di innescare patologie sanitarie come tumori, meningiti, ed altre malattie di cui si può essere ben consapevoli.

Il contribuente vuole sapere, tramite i propri Garanti, i tributi che hanno riscosso le Regioni ed i Comuni, ma soprattutto questi ultimi che riscuotono un'imposta che impropriamente è chiamata tassa sui rifiuti solidi urbani (veggansi: A. De Stefani in: *L'ordinamento finanziario italiano*, ed. Jandi Sapi, Roma 1953; E. D'Albergo in: *L'economia della finanza pubblica*, vol. II, ed. Giuffrè, Milano 1971; D. Ciavarella in: *La finanza dinamica*, ed. Fortunato, Bari 1974, etc...), la quale è applicata con un criterio eterogeneo sia sull'area occupata che sul numero dei componenti delle famiglie.

Al fine di agevolare poi i Comuni nella raccolta di questi tributi, l'imposizione è applicata in modo uguale sia per i cittadini che abitano permanentemente nel Comune e sia per quelli che vi dimorano o conservano quegli immobili per ricordo della loro famiglia di origine o per esigenze di natura turistica.

Queste entrate tributarie così esose e senza che si eroghi il servizio pubblico dell'igiene e sanità, ammucciando rifiuti, senza raccogliarli vicino alle scuole, agli uffici e nelle pubbliche strade, non può non essere oggetto di approfondimento in sede di responsabilità contabile, anche con denunce di tutta la collettività dinanzi alla Corte dei Conti, pur

considerando che vi è già una denuncia pubblica proveniente dagli organi di stampa, dalle televisioni e dai mass-media in generale.

Quindi trattasi di un danno grave e irreparabile che ha subito l'intera collettività, e poi spiegheremo il perché tutta la collettività e non solo quella campana.

Stando al nostro ordinamento costituzionale ed altre norme di leggi interpretative ed applicative, il Governo ha la responsabilità e l'obbligo di intervenire di fronte a fatti gravi non prevedibili, quali terremoti, alluvioni e in genere tutte le calamità atmosferiche e ambientali ovvero anche di fronte ad una malattia di natura sociale.

Da ciò discende che il Governo centrale solo in questi casi può intervenire, e se interviene in queste circostanze è perché deve considerare la irresponsabilità degli amministratori campani come un danno grave per la collettività locale e nazionale.

E questa situazione può tradurla in un intervento speciale, poiché tutti gli organi di informazione hanno "sputtanato" l'intera politica italiana in tutto il mondo, che conosce Napoli e la Campania anche per le loro ricchezze artistiche, monumentali ed archeologiche. Infatti, Napoli è definita dagli studiosi di archeologia come la seconda città del mondo, ossia appena dopo Roma.

Quasi tutti i Garanti del contribuente propendono acchè i governanti, onde evitare il protrarsi del danno grave, soprattutto sulla salute pubblica della collettività, hanno il potere pieno e legittimo di inviare l'esercito con tutti i mezzi moderni a disposizione per risolvere un problema di una gravità tale da superare i vari eventi come il colera, la tubercolosi che hanno colpito in tempi diversi intere generazioni. L'intervento deve essere rapido ed immediato per stroncare ogni evento di gravità incommensurabile.

Occorre tener presente, che da studi approfonditi di chi scrive e di altri, l'allora Presidente dell'ENI, ing. Mattei, è stato il primo a far studiare e realizzare gli inceneritori più perfezionati del mondo, acquistati poi da vari Paesi quali: Finlandia, Olanda, Svezia, Egitto, etc.

Sarebbe il caso quindi, di non lasciare nelle mani di soggetti politicamente irresponsabili il destino della regione Campania, facendo acquistare direttamente dal Governo centrale dello Stato gli inceneritori necessari allo smaltimento dei rifiuti solidi urbani. A tal fine potrebbero essere utilizzate le somme accantonate nel bilancio contenutistico dello Stato per far fronte a questa grave calamità che ha colpito la regione Campania oltre che per la salvaguardia dell'onore dell'Italia. Successivamente queste anticipazioni eccezionali

sarebbero recuperate mediante il trasferimento alle casse erariali di una parte dei tributi locali.

Quasi tutti i Garanti del contribuente sono d'accordo su questa via di salvaguardia della Regione Campania e che il Governo centrale sospenda i poteri degli Organi politici locali per attuare la giustizia e la salvaguardia di cittadini indifesi onde tutelare l'uomo allontanando ogni forma politica indegna di una società moderna.

Infine, mentre i contribuenti sono tenuti a contribuire alle spese pubbliche secondo capacità contributiva, i governanti non possono sottrarsi all'adempimento dei doveri nei confronti di una società che chiede giustizia e la ricerca di chi ha confuso il diritto con arbitrio proprio distraendo denaro pubblico per altre spese di natura diversa e voluttuaria anche in sede politica.

A tale proposito, dai fatti gravi conosciuti attraverso la stampa e i mass-media in generale riguardanti prevalentemente la salute pubblica, tutti i cittadini-contribuenti si sono allarmati tanto da proporre tramite i propri Garanti del contribuente che i governanti vigilino sull'attività degli Enti locali per l'effettuazione dei servizi con correttezza e che sfruttino i rifiuti sia per la produzione di concimi biologici per l'agricoltura, che per la produzione di energia elettrica attraverso termovalorizzatori, migliorando così lo stato attuale di inquinamento.

Il Garante del contribuente non può tacere di fronte alla classe politica che ci governa confondendo dignitari della politica con gli sprejudicati del potere in nome delle masse.

10. *Le problematiche intersoggettive dell'AGEA nel contesto involutivo della finanza pubblica.*

L'AGEA svolge le funzioni di autorizzazione al pagamento - esecuzione e contabilizzazione dei contributi comunitari tendenti all'incoraggiamento in via permanente di alcune attività agricole quali l'olio, la vite, gli agrumi, i cereali ecc... e la zootecnia le cui imprese hanno un reddito tendenziale a 1 in rapporto ad altre imprese commerciali/industriali, la cui globalità di reddito netto è pari o superiore al 10% in termini di reddito netto disponibile, tanto da incrementare le imprese onde ottenere un reddito netto disponibile che permette all'imprenditore di inserirsi in altre attività imprenditoriali mediante altre intraprese. Questi contributi comunitari sono dei rientri a circuito di entrate che lo Stato italiano trasferisce alla Comunità Europea come percentuale IVA e altre imposte previste da leggi condivise. Questi contributi hanno un valore politico ed economico di larga portata tanto da incoraggiare imprenditori agricoli o altro tendenti a 1 fra investimento e reddito, al

fine di continuare l'attività imprenditoriale mediante un reddito minimo che lo Stato comunitario gli assicura per continuare l'attività di impresa, in modo che, nello sviluppo cosmopolitico interregionale o con i Paesi esteri sia da salvaguardia dei prodotti nazionali. Si tratta di una salvaguardia nazionale necessaria. Su questa operatività politica dei governanti, il controllo e la vigilanza del Garante del contribuente è necessaria a tutela del contribuente più debole quale è l'imprenditore agricolo che produce grano, olio, vino ecc... . Purtroppo da accertamenti eseguiti da una parte dei Garanti, nella raccolta di dati e notizie presso imprenditori del settore, si è riscontrato che gli uffici dell'AGEA non sempre sono elastici, operativi e immediati, ma creano spesso intralcio nell'erogare le somme dovute ai singoli imprenditori secondo richieste da loro formulate, attraverso forme di cavillosità apparenti e di comunicazioni spesso erronee e senza accertamenti professionali attenti da parte degli Uffici degli Ispettorati Agrari regionali.

Da qui discende che solo una buona parte dei contributi comunitari vengono erogati alle imprese richiedenti ritardando così un'operatività dell'imprenditore agricolo, e incoraggiando così nel nostro territorio — involontariamente — imprenditori esteri. L' AGEA — sotto la tutela e vigilanza del Garante del contribuente — deve svolgere la sua funzione piena senza intralciare l'erogazione dei contributi per timori inutili dei propri funzionari o incapacità di molti di essi. Rivedere così tutti gli uffici dell'AGEA affidandoli a personale con elevata professionalità che ad alcuni non manca onde svolgere una politica fiscale per la quale l'AGEA è nota nell'ambito della CEE. In questo modo si incoraggiano le imprese e si ottiene una politica di progresso nell'ambito dell'economia agricola non solo in sede nazionale ma anche in sede europea.

L'attività organizzativa dell'Agea risulta formata da tre settori operativi sotto la direzione di un Presidente valido essendo un giudice della Corte dei Conti. Invero un Presidente di Sezione della Corte dei Conti, il quale non manca di preparazione giuridica ed economico-contabile.

Dei tre settori operativi spicca per preparazione giuridica e capacità politica sul raggiungimento degli scopi dell'Agea quello amministrativo, mentre lasciano a desiderare altri settori e tra questi, in via primaria, quello relativo al settore oleario-vinicolo il quale traduce negativamente per l'imprenditore-contribuente decisioni giurisdizionali favorevoli, onde non corrispondergli la restituzione dei contributi che l'imprenditore non ha mai ricevuto a causa della controversia giuridica.

In questo modo di intralcio all'attività di erogazione, che adempie ad un dovere dei contributi comunitari in virtù di errate o false interpretazioni di decisioni giurisdizionali per

carenza di preparazione di base dei funzionari, l'Ufficio viola la legge e gli scopi per cui l'Agea è stata costituita.

Ovviamente, l'intralcio che determina il dirigente del settore in questione, che è quello che elargisce i contributi agli imprenditori —contribuenti aventi diritto, ostacola le funzioni dei tre settori, fa venir meno gli scopi di politica di intervento comunitario a sostegno delle economie povere.

Da ciò discende un controllo tecnico in sede giuridica del Garante del contribuente onde tutelare l'imprenditore agricolo mediante provvedimenti di revocazione o annullamento di atti ritenuti illegittimi dal Garante del contribuente regionale, onde rimettere in utilizzo i contributi legittimamente richiesti dal contribuente (ex art. 13, comma 8, legge n. 212/2000). Se poi, infine, il Garante riscontra la non buona fede del funzionario che intralcia i fini previsti dalla legge in sede di politica di intervento per sollevare le imprese povere, può proporre al Ministro un provvedimento disciplinare oppure l'allontanamento da quell'Ufficio del funzionario impreparato o scorretto.

In questa situazione, si riscontra che il buon lavoro svolto dal settore amministrativo che traduce in atti il deciso del giudice favorevole al richiedente il contributo, viene intralciato da altri settori (tra cui quello vinicolo) ove la dirigenza è carente di preparazione giuridica e politica.

Questo Garante del contribuente vede necessario un accertamento da parte di ispettori in modo che questa agenzia funzioni.

Posto ciò, sarebbe il caso di una ristrutturazione dell'AGEA attraverso una gerarchia operativa formata da un Presidente, da un Direttore Generale, che ad avviso di questo Garante dovrebbe essere individuato nel Direttore attuale del primo reparto giuridico-amministrativo, che avrebbe la responsabilità giuridica e politica dei due settori operativi sottostanti quali il vinicolo ed il contabile. In quest'ordine di gerarchia piramidale si perfeziona un grado di responsabilità e di tutela del contribuente operatore agricolo, riflesso nella struttura funzionale dell'Ente.

11. Il contribuente nelle problematiche del demanio pubblico.

Il Demanio si distingue in pubblico e fiscale. Il primo non è trasferibile, né prescrivibile e né usucapibile. Fra questi beni pubblici fanno parte i beni del demanio marittimo che gli Organi titolari del fisco possono concedere in uso con riferimento alla superficie mediante canone annuale secondo reddito demaniale. Così l'immobile costruito dal contribuente costituisce una entità certa per l'Erario ed il Comune, trattandosi di entrate

riscosce dalla Capitaneria di Porto, e non deve essere demolito, anche perché la costruzione di manufatti (edilizia residenziale, abitativa e turistica) con le opere di urbanizzazione primaria e secondaria (strade, acquedotti e servizi vari) arricchiscono il suolo marittimo, dove i vincoli ambientali rimarrebbero in sede armonica con lo *status* della natura del luogo.

Fanno parte, inoltre, del Demanio pubblico i reperti archeologici rinvenuti nelle tombe etrusche, romane, *post* romaniche e greche; questi reperti di importanza storica, raccolti nelle tombe e nei siti archeologici, spesse volte sono simili per cui alcuni potrebbero essere ceduti ad amatori o musei esteri, per la loro fruizione in altri contesti geografici, ricavando così entrate da utilizzare per l'arricchimento dei musei e di infrastrutture turistiche.

Inoltre, le torri romane o militari potrebbero essere date in concessione al privato per costituire vedute paesaggistiche o attrattive turistiche (ristoranti, bar, ecc.), le cui entrate andrebbero ripartite fra Erario e Regioni secondo le regole del decentramento fiscale.

Per quanto concerne le caserme militari e siti della marina militare ed aeronautica, dalla raccolta di dati e notizie presso i contribuenti imprenditori ed Associazioni professionali, si è riscontrato che queste strutture potrebbero essere utilizzate per uffici dell'Erario, delle Regioni o degli Enti locali, o comunque come strutture a vantaggio della comunità civile. Con ciò si eviterebbe la loro svendita, riducendo nel contempo la spesa pubblica dovuta all'affitto di locali per pubblici uffici.

Da ciò discende che i beni demaniali utilizzabili per ubicazione di Tribunali, uffici della Pubblica Amministrazione, delle Regioni o dei Comuni, devono essere ristrutturati ed usati dagli uffici del corpo statale; in particolare risulta opportuna la valorizzazione dei beni del Demanio pubblico nel contesto dell'organizzazione dei musei, delle sedi archeologiche (gli scavi di Pompei, la valle dei templi ad Agrigento, gli scavi di *Pestum*, ecc.) e delle ricchezze paesaggistiche (il Gargano, la Regione Calabria, Sicilia, ecc.).

Il Gargano, ad esempio, possiede ricchezze naturali e demanio naturale, la cui cura e custodia è affidata erroneamente a due entità giuridiche, che sono quella della Bonifica Montana per quanto concerne i boschi, e quella dell'Ente Parco Nazionale del Gargano, istituito con legge dello Stato circa un decennio fa.

Questa seconda entità avrebbe dovuto provvedere ad utilizzare nel campo turistico, tutelando questo demanio naturale con la riorganizzazione dei suoli, la scoperta di grotte naturali, le opere monumentali restaurate (come il Convento dei Frati minori di San Lorenzo situato in Siponto, dove Galileo ha effettuato studi di astronomia), ecc.

Tutto ciò non è avvenuto perché l'amministrazione di questo Ente è stata affidata ad un presidente che viene eletto dai rappresentanti di sette Comuni del Gargano delegati dai sindaci locali, i quali non hanno né esperienza, né preparazione scientifica e neppure capacità

organizzativa, per cui si affidano ad una struttura sottostante formata da professionisti bravi ma che non hanno preparazione di restauro monumenti o ristrutturazione zonale.

I cittadini contribuenti del Gargano, privati di quelle attività economiche (costruzioni o altre forme di sfruttamento naturale) perché vietate dall'atto istitutivo dell'Ente Parco Nazionale del Gargano, ritengono che solo lo Stato attraverso l'attività del Demanio Pubblico può apportare quei vantaggi per cui è nato il Parco Nazionale del Gargano, con un duplice scopo: il primo con ristrutturazione zonale per incrementare il turismo dell'intera zona garganica, con epicentro l'agro di San Marco in Lamis, coordinato al porto di Rodi Garganico e Peschici, ed il secondo nella riorganizzazione di tutto il Demanio marittimo avente per fine l'impulso economico-turistico.

Le riflessioni dei contribuenti garganici, per questo Garante, sono fondate, perché l'Agenzia del Demanio pubblico potrebbe essere di incentivo, coordinamento e direzione, sia per una ricostruzione zonale che per un coordinamento fra gli Enti di Bonifica montana e del Parco Nazionale del Gargano.

Certamente il fine per cui i politici hanno fatto istituire per legge il Parco Nazionale del Gargano, e quindi la sua sovvenzione con un contributo annuale previsto nel bilancio contenutistico dello Stato, è ammirevole ma è necessario che una stessa entità dello Stato esperta, qual è l'Agenzia del Demanio pubblico, possa far raggiungere all'Ente i fini per cui è nato.

Più in generale, questo Garante ha appurato che tutti i contribuenti sono coscienti nell'ammettere e riconoscere nell'ambito della ricerca di dati e notizie nel rapporto tra Fisco e contribuente nel campo della politica fiscale, *ex art. 8, comma 4, della legge n. 289/2002*, che i beni demaniali costituiscono ricchezza da consegnare alle future generazioni.

L'Italia detiene per accertamenti storici eseguiti, l'87% del patrimonio artistico mondiale fra scavi architettonici, monumenti, chiese, sculture, dipinti dei più grandi artisti del mondo, tanto che modelli d'arte italiana si trovano a San Pietroburgo, in Austria, in Francia, in Germania, etc.

Infine, se affianco ai monumenti e agli scavi archeologici si pone la salubrità dell'aria e le bellezze naturali, l'Italia potrebbe occupare il primo posto nell'economia turistica mondiale, che costituirebbe la base di una ricchezza connessa alla natura ed all'uomo.

Purtroppo, a tutt'oggi la politica non sempre ha cercato ed è riuscita ad individuare i presupposti di una ricchezza giunta all'uomo attraverso la sua capacità, dalla quale lo Stato ha tratto entrate fiscali per devolvere la spesa pubblica a favore di tutta la collettività.

Il Garante del contribuente nella sua attività di tutela dei beni pubblici che si immedesimano con i beni del contribuente ritiene che non possono essere svenduti da

politiche prive di riflessioni attente, come è avvenuto ultimamente per la svendita della Società Alitalia, per la quale i governanti non hanno cercato l'elemento causale del *deficit* permanente di questa Società.

Per il contribuente, se si fossero cercate le cause che hanno determinato il dissesto finanziario in incremento, che sono visibili a tutti, in quanto l'azienda Alitalia ha dovuto assorbire per interventi politici circa il 60% del personale superfluo, squilibrando produzione, fonte di reddito e forme di ammortamenti per migliorare le risorse materiali onde acquistare nuovi aerei, si sarebbe evitata la perdita di una Società ritenuta fra le più sicure al mondo, con personale aeronautico preparato, oltre ad essere la compagnia di bandiera.

Sarebbe bastato un trasferimento di risorse umane in altri settori operativi della vita nazionale, con un incoraggiamento anche allo svecchiamento, per non perdere un'azienda che ha fatto onore all'Italia nel mondo.

12. La legge finanziaria 2008 nei vincoli oggettivi fra fideiussione e riscossione

L'art. 10 dello statuto dei diritti del contribuente prevede un principio cardine nel nostro ordinamento tributario, secondo cui i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria devono essere improntati al principio della collaborazione e della buona fede. In questo senso, Equitalia dovrebbe consentire all'imprenditore in difficoltà finanziaria di evitare l'espropriazione forzata qualora egli offra spontaneamente una fidejussione bancaria/assicurativa, ovvero l'iscrizione di ipoteca volontaria su beni propri o di altrui. Queste forme di garanzia diretta sono già state contemplate dalla recente legge finanziaria n°244 del 24 dicembre 2007, art. 1 commi 125 e ss., a tutela del credito erariale e previdenziale nel contesto dell'accertamento con adesione ex D.Lgs 218/97, della rateizzazione ordinaria su avviso bonario ex D.Lgs 462/97, della rateizzazione su ruolo ex art. 19 D.Lgs 602/73 e della conciliazione giudiziale ex D.Lgs 546/92. Di conseguenza può ritenersi perfettamente legittimo che Equitalia convenga direttamente con il debitore del ruolo una dilazione ad personam (cioè anche oltre i limiti previsti dalle disposizioni vigenti per ciò che è consentito alle Agenzie delle Entrate) se non addirittura una traslazione nel tempo della scadenza del debito tributario o previdenziale, in presenza delle garanzie sopra citate offerte spontaneamente dal debitore. Anzi, si può affermare che tanto più seria e consistente è la garanzia di solvibilità del ruolo, tanto più il concessionario della riscossione può ritenere tutelata la propria posizione nei confronti dell'Erario. Del resto, la normativa che regola i rapporti tra concessionarie della riscossione ed amministrazione finanziaria e previdenziale -D.Lgs 13 aprile 1999 n°112- non sembra evidenziare alcuna limitazione nel senso detto, considerando da un lato le condizioni per ottenere il discarico per inesigibilità ex

art. 19 e ss. e dall'altro gli obblighi contabili e di garanzia ex art. 22 e ss. dello stesso D.Lgs. Un esempio evidente può chiarire il caso: se un imprenditore concede volontariamente una fidejussione a garanzia delle proprie obbligazioni tributarie o previdenziali, regolarmente notificate a mezzo cartella esattoriale, la concessionaria della riscossione che beneficia di tale tutela può agevolmente concordare con il debitore una forma di rateizzazione a lungo termine o, addirittura una traslazione nel tempo della scadenza del debito. In questo modo, l'imprenditore o il contribuente avrebbe la possibilità di continuare a gestire i propri affari senza subire lo sbarramento costituito dall'esecuzione coattiva o, peggio ancora dal tentativo di pignoramento dei crediti affidati dal sistema bancario. In caso di mancato pagamento, secondo le convenzioni convenute, l'esattore potrebbe escludere in qualsiasi momento la fidejussione ovvero avvalersi dell'ipoteca volontaria su immobili. E' evidente però che la fidejussione resta la forma di garanzia che meglio serve a tutelare il credito erariale in quanto di più immediata e facile realizzazione.

Infine, va chiarito e giustamente evidenziato che la notificazione del ruolo, attraverso la notificazione della cartella esattoriale, secondo i tempi e i modi che la legge impone all'esattore, consolida il credito pubblico che resta in essere sino allo spirare dei termini di prescrizione ordinariamente previsti per questa tipologia di crediti. Una volta effettuata questa notificazione quindi, si crea uno spazio temporale entro il quale il concessionario della riscossione deve provvedere a realizzare il credito pubblico, distinguendo a tal fine, la fase ordinaria dei 60 gg. dalla notificazione, da quella in cui, si apre la riscossione coattiva. La gestione di quest'ultima è prerogativa esclusiva dell'esattore, pur restando una funzione squisitamente pubblica, tanto da soggiacere ai principi ordinamentali, tra cui quelli sopra richiamati dello statuto dei diritti del contribuente. Questa riflessione dischiude il capitolo afferente ai profili della responsabilità oggettiva delle società concessionarie del rapporto di riscossione in ambito provinciale. Infatti, non è da escludere che possano emergere precise situazioni di danno grave e irreparabile qualora l'attività di riscossione coattiva non fosse stata attenta ad agire con le cautele che richiede ogni caso concreto, e soprattutto dopo aver osservato gli obblighi di informazione e sensibilizzazione del contribuente per la conoscenza degli atti a lui destinati come previsto dagli artt. 5 e 6 della già citata legge 212/00.

Infine è necessario che il concessionario della riscossione dei tributi o del debito di imposta abbia la sensibilità minima di inviare al contribuente debitore una forma di comunicazione di garanzia. In questa lettera informativa espone il piano di rientro con tutela erariale, mediante ipoteche sui beni immobili oppure atti fideiussori etc..., possa garantire l'Erario per poi stabilire una forma di rateizzazione secondo l'esigenza del contribuente,

soprattutto in modo che possa adempiere il debito di imposta senza che venga turbato l'andamento aziendale e la fiducia delle banche creditizie.

Come si può scorgere dall'ultima norma contenuta nella Legge Finanziaria 2008, il legislatore permette alla concessionaria lunghe rateizzazioni.

13. Il tavolo permanente di incontro fra Garante del contribuente ed Equitalia a tutela dell'interesse del contribuente

Il recupero del credito erariale e previdenziale è assistito da una serie di strumenti tecnico –giuridici che caratterizzano l'azione delle società concessionarie a livello provinciale, facenti capo ad EQUITALIA S.p.A. Ecco il motivo per il quale esse tendono ad assumere la denominazione di EQUITALIA seguita dal nome della provincia in cui svolgono attività operativa. In questi ultimi tempi, i Garanti del Contribuente delle varie Regioni d'Italia hanno potuto raccogliere dati e notizie relativamente ai rapporti tra cittadini-contribuenti e Fisco su questioni e problematiche specifiche afferenti il momento dell'esecuzione coattiva dei ruoli, in caso di mancato pagamento. Preliminarmente, occorre considerare che nella stragrande maggioranza dei casi, il contribuente ed in particolare l'imprenditore, si trova a non poter soddisfare le obbligazioni tributarie e previdenziali in virtù di situazioni eccezionali che hanno inciso sul corso normale dei suoi affari. Quindi ci si trova generalmente al di fuori dell'area costituita dalla "cattiva volontà" di adempiere ai propri obblighi fiscali, così come sanciti nei principi del nostro ordinamento costituzionale agli artt. 3-23-53 e 97. Questa impostazione dovrebbe indurre gli "esattori" ad una attenta valutazione degli strumenti attraverso cui attuare il recupero del credito erariale o previdenziale, poiché diverse sono le circostanze che danno luogo ad una situazione di "insolvenza fiscale" come ad. es. : l'esistenza di una causa di forza maggiore (eventi calamitosi, mancato recupero di crediti derivanti da commesse eseguite all'estero o in Paesi dal precario equilibrio politico istituzionale ecc.); illegittimità del ruolo per infondatezza di fatto o di diritto della pretesa sostanziale; pendenza di un giudizio; stallo dell'impresa per cattivo andamento degli affari; flessione del mercato ecc. ecc. Di fronte a tali situazioni, ogni società Equitalia a livello provinciale deve assumere un atteggiamento di saggia analisi delle modalità operative attraverso cui procedere al recupero del credito iscritto a ruolo, considerato che, ai sensi dell'art. 49 del D.P.R. 602/73, il concessionario può attivare tutte le azioni cautelari e conservative che in via ordinaria gli sono riconosciute dall'ordinamento. La norma in pratica consente al concessionario dell'esazione di poter e dover valutare il mezzo che meglio può tutelare il recupero del credito pubblico, attraverso un'attenta cernita dei mezzi legali secondo un ordine di gradualità e di invadenza nella sfera patrimoniale del

cittadino imprenditore. Queste riflessioni hanno indotto i Garanti del Contribuente a ritenere opportuno il varo di un codice di comportamento da parte del concessionario per la riscossione dei crediti da ruolo, alla cui base devono essere impostati i principi dello Statuto dei diritti del contribuente, tra cui, in primo luogo, il dovere di informare il contribuente delle conseguenze concrete cui andrà incontro se persisterà in una posizione passiva e non entrerà in una logica di dialogo e di garanzie con l'esattore. In assenza di questi presupposti, i Garanti del contribuente hanno assistito con sempre maggiore frequenza ad azioni scoordinate da parte delle società di Equitalia, le quali hanno proceduto ad attivare contemporaneamente azioni esecutive ed azioni di consolidamento delle garanzie del credito pubblico, comportando in ciò gravi conseguenze nei rapporti tra i contribuenti ed i terzi oltre che con l'Amministrazione finanziaria e previdenziale.

I Garanti del contribuente rilevano la necessità che l'azione delle società di Equitalia sia graduale e quindi, debba potersi esercitare solo dopo che è stato avviato un canale informativo con il contribuente titolare del ruolo. Solo successivamente, deve essere possibile procedere al consolidamento della garanzie a favore del credito pubblico, quali l'ipoteca legale, il sequestro conservativo, sino al pignoramento e al fermo amministrativo dei mezzi. Una volta esaurita questa fase, che vede ormai il credito erariale e previdenziale ben assicurato da forme di garanzia diretta e indiretta, l'esattore potrà procedere all'esecuzione vera e propria con l'espropriazione e la vendita all'asta. Ma anche in questa fase occorre essere equilibrati, poiché occorre fare distinzione tra i beni che possono essere variamente essenziali alla vita dell'impresa e degli affari dell'imprenditore esecutato. A questo proposito, i Garanti del Contribuente hanno raccolto diverse lamentele dai contribuenti imprenditori, allorché, l'azione esecutiva di Equitalia — pur in presenza di elementi patrimoniali sufficienti a garantire il ruolo — si è rivolta alle banche per tentare il pignoramento dei crediti affidati. E questo ha avuto conseguenze disastrose, poiché l'azione dell'esattore è andata a minare il rapporto fiduciario che lega la banca all'impresa. Il che significa automaticamente dichiarare la fine di ogni attività imprenditoriale, allorché il Fisco o la previdenza vengono ad inserirsi nel circuito finanziario che alimenta la produzione e lo scambio. La chiusura delle linee di credito ha come prima e diretta conseguenza quella di impedire il finanziamento delle attività imprenditoriali, anche in presenza di forti elementi di capitalizzazione che, costituirebbero in ultima analisi, ulteriori elementi di garanzia del credito da ruolo. Ne consegue un danno all'economia locale e anche nazionale, di importo elevato quanto grave se si ragiona in termini di perdita di posti di lavoro, di valore aggiunto, di ricchezza nazionale che non viene più prodotta. Vi è ancora un altro rischio in questo circuito anomalo. Cosa succederebbe se l'esposizione fiscale e previdenziale venisse

segnalata alla centrale rischi della Banca d'Italia?..I Garanti del Contribuente sanno che il sistema giuridico attualmente vigente in Italia non prevede questo tipo di scambio di informazioni, ma che restano comunque essenziali per la gestione del rapporto creditizio tra banche e imprese. Occorre quindi gestire con equilibrio l'intervento delle società di Equitalia nel rapporto di recupero dei crediti fiscali ed erariali.

Una fonte informativa preziosa per poter monitorare la gestione del rapporto di recupero dei crediti da ruolo è da intravedersi negli I.V.G. -Istituti vendite giudiziarie- che operano a livello provinciale e nelle cancellerie delle esecuzioni immobiliari di ciascun Tribunale. I Garanti del Contribuente forniscono con relazione annuale al Governo e al Parlamento dati e notizie sul rapporto tra amministrazione finanziaria e cittadini contribuenti, di tal che deve ritenersi che poter svolgere questa funzione, i Garanti possono chiedere alle società di Equitalia, agli I.V.G. e alle cancellerie delle esecuzioni immobiliari, informazioni sui procedimenti esecutivi promossi per debiti fiscali e previdenziali.

Solo recentemente, la società Equitalia S.p.A. in persona del suo a.d. Dott. Attilio BEFERA ha trovato un'intesa con l'ufficio della Presidenza nazionale del Garante del contribuente per istituire un tavolo permanente di concertazione tra società concessionarie della riscossione e Garanti del contribuente al fine di discutere le problematiche riguardanti la riscossione. Uno degli argomenti che sarà oggetto degli incontri prossimi riguarderà primariamente l'approvazione di un codice di comportamento da parte delle società titolari della riscossione in sede provinciale, con lo scopo di garantire un rapporto equilibrato con i contribuenti in sede di riscossione coattiva. I principi da osservare riguardano da un lato la piena tutela del credito erariale e previdenziale, mentre dall'altro occorrerà tutelare il contribuente in sede patrimoniale e produttiva, considerato che ciascuna realtà aziendale rappresenta una fonte primaria in sede di produzione di reddito e valore aggiunto ai fini dell'imposizione.

14. L'oggettivazione tecnica ai fini della riscossione nel rapporto tra banche e imprese.

L'articolo 75 bis, del D.P.R. n. 602/73 si inserisce nel gruppo delle disposizioni normative che riguardano il procedimento di espropriazione fiscale presso terzi (sez. III, capo II, titolo II del D.P.R. 602/73). Esso prevede che i concessionari della riscossione possono chiedere a soggetti terzi debitori del soggetto iscritto a ruolo ed esecutato, di indicare per iscritto le cose o le somme da loro dovute al creditore. Qualora il soggetto cui è rivolta tale richiesta non adempie, su segnalazione dello stesso esattore subirà una specifica sanzione comminata dalla competente Agenzia delle Entrate ai sensi dell'art. 10 del D.Lgs. 18.12.1997 n°471.

Il tenore letterale della norma in questione è tale da far ritenere —senza ombra di dubbio— che si tratta di un potere d'indagine presso terzi di natura facoltativa (...*l'agente della riscossione...può chiedere a soggetti terzi*). Di conseguenza appare abbastanza ovvio che esso è caratterizzato da una specifica connotazione discrezionale secondo cui, il soggetto che ne dispone deve adeguatamente motivare la ragione per la quale ha ritenuto opportuno avvalersi del potere sopra riferito. Questa conclusione è perfettamente in linea con l'ulteriore precisazione fatta dalla stessa norma qui in esame, per la quale il potere di chiedere informazioni presso terzi può essere esercitato anche simultaneamente all'adozione delle azioni esecutive e cautelari richiamate dal decreto sulla riscossione.

L'impostazione normativa descritta permette di trarre alcune conclusioni in ordine agli effetti pratici che si sono riscontrati da parte dei contribuenti. Infatti, occorre partire dalla considerazione che, una richiesta d'informazioni formulata ai sensi della norma qui richiamata nei confronti degli istituti di credito con i quali il debitore esecutato ha rapporti finanziari, determina da parte di questi ultimi un'improvvisa quanto inaspettata chiusura delle linee di affidamento o, comunque gravi ripercussioni sul rapporto di fiducia banca/impresa. Conseguenza certa è che il contribuente vede improvvisamente preclusa la possibilità di continuare a finanziare la propria attività imprenditoriale, bloccando la produzione sino al collasso e al fallimento definitivo. In questo modo risulta di tutta evidenza che l'azione di recupero coattivo dei crediti fiscali e previdenziali, diventa semplicemente il viatico per determinare la fine di aziende che pure hanno la capacità a medio/lungo termine di rimborsare al Fisco o alla Previdenza sociale i tributi ad essi dovuti.

Queste riflessioni portano ad evidenziare in maniera chiara che questo potere d'informativa presso terzi riconosciuto ai concessionari della riscossione, se non esercitato *cum grano salis*, assume connotati palesemente illegittimi e gravidi di conseguenze sotto il profilo del danno patrimoniale e morale.

Infatti, si può ritenere che il potere in discussione può essere attivato da chi ne è titolare solo ove l'azione esecutiva diretta —cioè presso il debitore titolare del ruolo— non sia andata a buon fine, considerando che l'art. 10 della L. 212/00 —statuto dei diritti del contribuente— prevede l'obbligo della collaborazione e della buona fede nei rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria. A riguardo di quest'ultima vanno sicuramente incluse anche le società titolari della concessione per la riscossione delle imposte e dei contributi/tributi previdenziali e assicurativi, quale è EQUITALIA S.p.A. per le diverse province italiane, considerato che le stesse sono titolari di un *munus publicum*.

In altre parole, se il contribuente esecutato dispone di un'entità patrimoniale diretta (ad es. macchinari, brevetti, beni strumentali come capannoni, terreni ecc.) in grado di ben

garantire il “buon fine” dell’esecuzione fiscale, appare del tutto superfluo e sovrabbondante procedere con l’espropriazione presso terzi, tenuto presente che il potere di informazione presso i terzi creditori, ed *in primis*, presso le banche, determina conseguenze assai negative –quasi mortali- per quei contribuenti che attraverso quei rapporti finanziano le proprie imprese.

L’espropriazione presso terzi in definitiva, deve rappresentare una sorta di *extrema ratio*, mentre è assolutamente da evitare l’atteggiamento di alcune società di EQUITALIA S.p.A. che procedono con l’azione esecutiva “a pioggia” e cioè avvalendosi contemporaneamente sia dell’esecuzione diretta presso il contribuente esecutato, che presso i terzi suoi creditori.

La natura giuridica delle società di EQUITALIA, alla luce delle riflessioni sopra riportate, induce a ritenere senza ombra di dubbio, che un’azione esecutiva *abnorme* in quanto sproporzionata in relazione alle caratteristiche soggettive ed oggettive del contribuente intestatario dei ruoli in esecuzione, può subire varie conseguenze sanzionatorie oltre all’azione tipica del risarcimento del danno patrimoniale e morale in sede civile (cioè innanzi al giudice tributario). *In primis*, deve ritenersi prerogativa assoluta del Garante del contribuente di segnalare al Ministro dell’Economia e delle Finanze quei comportamenti e quelle prassi che –ai sensi dell’art. 13, comma 11° della l.212/00- determinano un pregiudizio a carico dei contribuenti, al fine di attivare l’azione disciplinare nei confronti di EQUITALIA. Inoltre, non è da escludere l’esistenza di alcuni profili penali che si riconnettono sicuramente al reato di abuso in atti d’ufficio ed estorsione (ex art.323 c.p.), qualora non si riscontrano sufficienti ragioni atte a sostenere l’esecuzione presso terzi in presenza di un patrimonio reale esistente già presso il debitore esecutato.

Va infine ricordato che EQUITALIA S.p.A. è un ente societario ad azionariato pubblico per la maggior parte della sua compagine societaria, tanto che questa condizione imporrebbe il controllo della Corte dei Conti nella gestione finanziaria complessiva.

15. *I poteri del Garante del contribuente nel contesto della causa di forza maggiore ai fini della rimessione in termini.*

L’art. 9, della legge n. 212/2000, prevede che il Ministro dell’Economia e delle Finanze con proprio decreto possa rimettere in termini quei contribuenti che non abbiano potuto ottemperare agli obblighi fiscali per cause di forza maggiore. Questa norma va collegata alle previsioni di cui all’art. 13, comma 11, dello Statuto dei diritti del contribuente secondo cui spetta al Garante del contribuente esporre al Ministro i casi in cui possono essere esercitati i poteri di rimessione in termini.

In buona sostanza il Garante del contribuente, dispone di un potere valutativo in ordine alla individuazione delle così dette cause di forza maggiore che hanno impedito il tempestivo adempimento degli obblighi tributari.

Questo argomento finisce per focalizzare l'attenzione sui caratteri della causa di forza maggiore, di cui al precitato art. 9, della legge n. 212/2000. L'esperienza maturata nell'attività di raccolta di dati e notizie nell'ambito della politica fiscale, ha portato a individuare due tipologie di forza maggiore: la prima afferisce a questioni di carattere generale in quanto derivano da eventi calamitosi che interessano intere collettività in un determinato ambito geografico, come terremoti, alluvioni, uragani, desertificazione, etc...; la seconda invece deriva squisitamente da fattori interni alla gestione aziendale o patrimoniale, come vicissitudini giudiziarie derivate da attività di truffa e frode fiscale; disastri tecnologici e disavventure finanziarie.

Ognuna di queste cause costituisce oggetto di intervento nella materia da parte del Garante del contribuente, soprattutto quando l'estensione e l'intensità dell'evento calamitoso assume proporzioni notevoli (si veda più sotto il discorso articolato a proposito della salute pubblica).

Va però precisato che le cause di forza maggiore a carattere generale, hanno una valenza in grado di condizionare gli interessi generali della collettività, di talchè è più comprensibile che fenomeni di questo livello siano oggetto dell'attività politico-istituzionale.

Al contrario, le cause di forza maggiore, ex art. 9, D.Lgs. n. 262/97, a carattere particolare, hanno una valenza sempre circoscritta a quella del soggetto cui afferiscono e quindi è giustificata la funzione del Garante nell'attività prevista dall'art. 13, comma 11, della legge n. 212/2000, secondo cui il Garante svolge il compito di selezionare i contribuenti che hanno chiesto di avvalersi della rimessione in termini, in base all'importanza della valutazione e della considerazione che lo stesso Garante ha sviluppato in sede tecnica.

La rimessione in termini a sua volta, può intendersi sia in senso sostanziale che in senso formale, e precisamente: con la prima ci si riferisce ai termini di versamento delle imposte e dei contributi; con la seconda invece, si fa riferimento ai termini che riguardano adempimenti di carattere materiale, dalla cui omissione non deriva alcun danno all'Erario.

In base a queste riflessioni, risulta senza ombra di dubbio che il Garante del contribuente deve svolgere una valutazione attenta nel prospettare il proprio parere al Ministro dell'Economia e delle Finanze concernente la rimessione in termini nell'adempimento delle obbligazioni tributarie, solo se è stato in grado di valutare l'esistenza di garanzie - anche fideiussorie - a vantaggio del ricorrente leso da una situazione

eccezionale, il Garante esprimerà un parere favorevole per la rimessione in termini derivante da una causa di forza maggiore.

Questa tecnica normativa appare peraltro molto discreta, poichè consente al contribuente di mantenere la titolarità di tutti i suoi beni, scongiurando l'azione esecutiva fiscale.

16. Conclusioni.

Da quanto si è venuto deducendo, la legge finanziaria nella ripartizione delle spese pubbliche dovrebbe avere da tutti un'identificazione completa negli interessi generali con gratificazione attenta, a favore di tutte le componenti dello stato sociale.

Tra i fattori primari della spesa pubblica, vi è la spesa ordinaria generale necessaria che riguarda la tutela della salute pubblica, affiancata da una spesa ordinaria generale per la ricerca.

A tale proposito da una attenta ricerca in sede teorica di vari autori (veggansi fra questi Smith, Dupont, Fasiani, De Stefani, Maiorana, Griziotti, Arena, Einaudi, Ernesto d'Albergo, Evans e Musgrave), quanto più gli Stati destinano alla ricerca nell'ambito della spesa pubblica dei loro bilanci annuali e pluriennali, tanto più producono ricchezza e benessere generale.

Infine per il Crosara e Maiorano è la ricerca che spinge il progresso economico ed incrementa il lavoro qualificato. Le spese per la ricerca dello Stato e dei privati, sviluppano l'economia pubblica e privata.

Per poter ottenere ciò, la spesa ordinaria di bilancio annuale contenutistico deve tenere presente come spese di salvaguardia pubblica quella relativa all'ordine pubblico e alla giustizia, ove personale e mezzi devono essere riservati ad elevate professionalità e strutture più sofisticate.

Da ciò discende giustamente che quanto più uno Stato ha legalità e giustizia al di fuori della politica, tanto più il governo del popolo trova benessere. La correttezza della giustizia porta alla tranquillità sociale nell'azione delle leggi dello Stato che il popolo si è dato.

Nell'incontro del Garante del contribuente presso imprese ed associazioni professionali, i concetti della richiesta di legalità, giustizia ed ordine pubblico sono stati lamentati da tutti come l'eccesso della tassazione e del peso fiscale che non permette reddito aggiunto per poter reinvestire.

Per chi corrisponde all'Erario secondo capacità contributiva, il quantum di imposta, la richiesta della riduzione del peso fiscale è unanime, come quella di combattere le evasioni fiscali.

Assodato che le spese per la salute, giustizia ed ordine pubblico non possono essere ridotte, se si vuole affermare giustizia sociale, la ricerca deve costituire l'epicentro dell'economia moderna, in modo che gli effetti economici della spesa corrispondano agli effetti economici delle imposte, ove incremento economico della società e sviluppo costituiscono gli elementi di base dello sfruttamento zonale d'Italia ed il turismo.

Tutti i contribuenti sanno che l'incremento e la riorganizzazione dello sviluppo turistico per storia documentale e bellezze naturali dovrebbero essere le chiavi di volta del progresso economico generale come mezzi trascinanti dell'economia agricola, commerciale ed industriale, considerato che l'Italia possiede l'87% del patrimonio storico ed artistico del mondo, oltre alle bellezze naturali.

Dai contatti con tutti i contribuenti si è visto che questa visione è condivisa da tutti, colti e incolti.

Posto ciò, presso le Agenzie Fiscali (Entrate, Territorio e Dogane) deve essere istituita un'Agenzia Fiscale di giochi e scommesse, la quale sull'articolazione parabolica delle vincite, opera lo Stato con entrate tributarie.

Posto che le Agenzie operative svolgono la propria funzione legata rigidamente agli studi di settore nell'accertamento della produttività, rischiano di trascurare il riesame e l'analisi attenta di accertamenti errati per assenza o carenza di documentazione contabile poi rinvenuta in sede aziendale, cosa che porterebbe alla revisione totale quando l'imposta che risulta sottratta invece è documentata regolarmente attraverso l'Anagrafe Tributaria, mai chiamata per riscontro dall'Organo accertatore oppure letta male, ovvero attraverso documentazione probatoria rinvenuta in sede successiva temporale.

Da ciò, anche sentenze tributarie erronee a carico del contribuente.

Infine, i contribuenti ritengono che nel bilancio annuale contenutistico dello Stato, le spese generali necessarie devono avere una stratificazione scalare fra le spese ordinarie sulla salute della popolazione, comprendenti le Fondazioni per la ricerca come strumento necessario per lo sviluppo economico, l'ordine pubblico e la giustizia, i cui costi e spese necessarie non possono essere ridotti perché costituiscono strumenti di risorsa per la tranquillità sociale ed il progresso economico in uno Stato di diritto. Per il Carnelutti ed il Foderaro, quanto più la giustizia opera nella legalità, applicando le norme del Parlamento, tanto più il cittadino contribuente partecipa alle spese pubbliche secondo capacità contributiva, perché si sente protetto dal Diritto.

Si intende per salute pubblica sia la sanità che l'igiene, le quali per il prof. Salvatore Foderaro, il prof. Celestino Arena, il prof. Ernesto d'Albergo ed il prof. Alberto De Stefani, costituiscono la ricchezza di un popolo, perché non vi è progresso economico se le norme di

bilancio contenutistico annuale non tengono presente, nella spesa pubblica generale, il presupposto dell'igiene e della salubrità dell'ambiente che tenga lontano malattie infettive contro la tutela della salute pubblica.

I soli beni, senza l'uomo sano che produce, non determinano gli effetti economici sui quali lo Stato e gli Enti decentrati minori possono prelevare le imposte ed i tributi in generale.

Ma la ricchezza progredisce se la ricerca produce brevetti e nuove scoperte che vengono poste al servizio dell'economia (Evans e D'Albergo).

Ma per poter far ciò l'operatore economico che lavora, ha bisogno di sicurezza pubblica.

Da ciò discende che, quanto più vi è l'ordine pubblico tanto più viene meno il degrado sociale, permettendo all'operatore economico-contribuente di espandere le sue intraprese.

Da ciò proviene ancora che, le spese necessarie per l'ordine pubblico sono produttive per la collettività che opera o non opera, ma vive nella tranquillità sociale, come chi è vecchio ma ha già dato alla collettività il suo contributo.

L'ordine costituito e la libertà dei cittadini contribuenti o non, non basta per uno Stato democratico senza che vi è diritto come tutela nella libera convivenza.

In questo rapporto tra ordine pubblico e società civile, nelle quali opera l'uomo che contribuisce alle spese pubbliche in relazione alla propria capacità contributiva, sta la giustizia, la quale quanto più sta al di fuori della politica tanto più traduce in atto la manifestazione della volontà popolare che si immedesima in legge, come manifestazione della volontà dello Stato (Foderaro, *"Il concetto di legge"*, veggansi).

In uno Stato moderno, quanto più i giudici ed i poliziotti (finanziari, carabinieri ed agenti della forza pubblica) sono al di fuori della politica, tanto più il cittadino contribuente crede nella giustizia. Ciò non toglie però che essi manifestino la loro scelta politica nelle urne oppure chiedono la sospensione dalla funzione nel periodo in cui sono investiti da attività politica.

Se si agisce in questo modo, le spese dello Stato sono produttive per la collettività.

Nel raccogliere dati informativi presso le varie aziende ed associazioni professionali per fornire dati e notizie al Governo e Parlamento nel campo della politica fiscale (articolo 94, comma 8, della legge n. 289/2002), questo Garante ha riscontrato la maturità raggiunta da tutti i contribuenti che sanno quello che vogliono secondo legalità, capacità contributiva onde

compiere più intraprese, di talchè sono pienamente disposti a contribuire alle spese pubbliche in relazione alla propria capacità contributiva (articolo 53 della Costituzione).

Nei vari incontri, mettendo in luce la professionalità degli imprenditori, varie volte hanno ripetuto di essere assetati di ordine pubblico e giustizia, che è malata, oltre ad una maggiore salvaguardia della tutela della salute con strutture sanitarie, mezzi ed operatori preparati.

Per De Stefani, Foderaro, D'Albergo, Arena, Carnelutti, Ruini, Scoca (in Atti della Costituzione), la legge è la più alta manifestazione della volontà dello Stato che si immedesima nel popolo, la quale è tanto più valida quanto più essa si traduce in ordine che tutela la salute, l'ordine costituito, la giustizia ed il progresso economico, come risultato di effetti economici di entrate e spese.

Prof. Avv. Domenico Ciavarella

Professore (in g.) di Scienza delle finanze e Diritto finanziario nell'Università degli Studi di Bari - Presidente del Centro di Servizi Interfacoltà Economia e Medicina e Chirurgia dell'Università degli Studi di Bari - Garante del contribuente per la Puglia - Presidente dell'Organizzazione Nazionale dei Garanti del contribuente

