



GARANTE DEL CONTRIBUENTE
PER LA PUGLIA
Il Presidente

Bari, 29 marzo 2007

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

Prot. n. 447/2007

RELAZIONE ANNUALE – Anno 2006
ai sensi dell'art. 13-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212

Sommario 1. Premessa - 2. Le funzioni del Garante del contribuente - 3. Il Garante, quale organo referente al Governo ed al Parlamento, nelle scelte di politica fiscal-sociale nell'ambito della competitività del mercato - 4. Il Garante del contribuente nella piena autonomia funzionale e strutturale secundum legem - 5. Le norme dello Statuto dei diritti del contribuente per la Dottrina, la Corte Costituzionale e la Suprema Corte "sono di rango costituzionale superiori e preminenti nella gerarchia delle fonti" a tutte le norme tributarie - 6. L'ipotesi di revisione legislativa per perfezionamento dell'attività del Garante del contribuente - 7. Le prospettazioni legittimistiche della revisione degli emolumenti per le attività multiple svolte dal Garante del contribuente - 8. Alcune considerazioni dei contribuenti contattati a seguito della raccolta di dati e notizie sul campo della politica fiscale - 9. Conclusioni.

1. Premessa:

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

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.

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

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 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).

2. *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.

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.

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).

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.

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.

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.

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

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

Il Garante apporta, così, un valido contributo specialistico nel campo delle politiche fiscali nel contesto delle variabili sullo stato psicologico del contribuente che 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 ctetico*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

⁵ Si intende per *reddito ctetico* quel salario o stipendio che permette al lavoratore di consumare secondo il livello sociale che occupa e, nel contempo, di risparmiare per future intraprese individuali o associative. Questo concetto è stato espresso per la prima volta da S. Antonino da Firenze nel 1509 (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.

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 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 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....

4. Il Garante del contribuente nella piena autonomia funzionale e strutturale secundum legem.

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

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 salario senza danneggiare il lavoratore ed il contribuente.

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, 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

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.

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.

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,

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 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.

dispone che la legislazione statale si adegui alle esigenze dell'autonomia degli organi pubblici per consentire loro l'adempimento al meglio dei propri compiti istituzionali, anche attraverso atti negoziali pubblici e privati.

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

In conclusione, quanto più è riconosciuta 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

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.

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 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.

5. Le norme dello Statuto dei diritti del contribuente per la Dottrina, la Corte Costituzionale e la Suprema Corte "sono di rango costituzionale superiori e preminenti nella gerarchia delle fonti" a tutte le norme tributarie.

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.