

ATTI PARLAMENTARI

XV LEGISLATURA

CAMERA DEI DEPUTATI

Doc. LII-bis

n. 20

R E L A Z I O N E

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

(Anno 2006)

*(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

Trasmessa alla Presidenza il 28 marzo 2007

PAGINA BIANCA



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.

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 pronunce 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”.

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 spiazzando 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”.

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

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 leso 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, sicché 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.

I) 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.

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.

6. *L'ipotesi di revisione legislativa per perfezionamento dell'attività del Garante del contribuente.*

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

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

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.

7. Le prospettazioni legittimistiche della revisione degli emolumenti per le attività multiple svolte dal Garante del contribuente.

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 disposizioni 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.

8. *Alcune considerazioni dei contribuenti contattati a seguito della raccolta di dati e notizie sul campo della politica fiscale.*

In uno dei tanti incontri nel rispetto dell'art. 13 bis, della legge n. 212/2000, presso una grossa azienda agraria, con a capo il capo stipite della famiglia di 90 e più anni, colto e lucido, il Garante si sentiva rispondere dall'interpellato: *“questa legge finanziaria del 2007, (che si dice di un Governo di sinistra) mentre aumenta le imposte sulle rendite catastali dei terreni e fabbricati, e riduce il contributo europeo sull'attività svolta, non riattiva però l'imposta sui cani di lusso che sporcano le piazze dei Comuni e non applica questo Parlamento, come il Ministro De Stefani, almeno da uno a tre euro sugli alloggi in albergo mentre fa aumentare la Tarsu dei Comuni anche sui cittadini che vivono in campagna e riduce i fondi di ricerca anche per l'agricoltura. E così per riduzione di sovvenzioni si riducono i convegni, che servivano a migliorare la cultura di tutte le professioni ect...*

E così aumenta le aliquote Irpef con cinque scaglioni come se fosse un governo di destra. Nel periodo di De Stefani, fascista, e di De Gasperi della Chiesa Cattolica, queste cose non si verificavano: vi era una certa giustizia sociale con un serio intervento a favore dell'agricoltura, facendola riprendere, mentre oggi i limiti di intervento della legge finanziaria 2007, faranno morire molte aziende che non possono superare così la concorrenza cinese, rumena, lituana, oltre all'abbandono delle terre da parte dei giovani.

La forte imposizione, con tassazione anche di beni residuali come quella sulle proprietà dell'auto in relazione al grado di vecchiaia, non dispone di avvenire migliore per i giovani agricoltori”. Sinceramente, il linguaggio dell'intervistato porta alla mente di chi conosce gli scritti dei grandi Maestri di finanza, quali Fasiani, de Stefani, Foderaro, Arena, D'Albergo E., De Viti De Marco, Gustavo del Vecchio, Masci, Morselli, Griziotti, Einaudi, Musgrave, D'Evans, etc..., di cui certamente il Presidente Prof. Romano Prodi ed il Prof. Vincenzo Visco ricordano il valore ed il pensiero e quanto hanno dato ai governanti italiani dell'ultimo cinquantennio si tratta di contributi scientifici per il progresso economico nel rapporto fra spese pubbliche ed entrate tributarie in ragione della capacità contributiva dei singoli contribuenti .

Infine, dall'attività di contatto con gli imprenditori di vario tipo ed Associazioni professionali, è emerso che queste categorie vedono negativamente la detassazione dei cellulari, la cui tassazione andava alla ricerca soltanto della capacità contributiva correlata di coloro che al 70% sfuggivano e sfuggono alla tassazione diretta per mancanza di redditi controllabili ed individualizzabili. D'altra parte, le predette categorie, sono sconvolte dal fatto dell'aumento di aliquote di imposizione ai fini IRPEF, ICI e di tutte le addizionali delle Regioni, Province e Comuni. Se invece di detassare i cellulari, si fossero devolute queste entrate tributarie alle Regioni, si poteva evitare di inasprire le addizionali ed altre imposte regionali e degli Enti locali.

Questi punti semplici della tassazione affrontati in sede di contatto con contribuenti imprenditori ed impiegati sono condivisibili. Dicevano A. De Stefani (anche Ministro delle finanze per un ventennio), L. Einaudi, Masci, U. Papi, Del Vecchio, E. D'Albergo, Fasiani e Griziotti¹⁴, che sono le entrate tributarie multiple sulle manifestazioni occulte di ricchezza o di largo consumo che possono apportare risorse all'Erario, Regioni ed Enti locali, perché i beni di genere voluttuario sopportano di più la fiscalità dato che il consumatore contribuente, non sempre individualizzabile, corrisponde tranquillamente all'Erario la tassazione per soddisfare esigenze di consumo personale e, tra questi generi, quelli di consumo voluttuario, attualmente ci sono le ricariche del telefonino in rapporto al consumo.

Per una buona politica fiscale, i governanti farebbero bene se discriminassero ai fini della tassazione i beni di consumo voluttuario (telefonini, oggetti d'oro, brillanti, etc.) rispetto a quelli di sopravvivenza vitale (quali pane, pasta, etc.), correggendo la tassazione a livello di fiscalità locale (ICI, TARSU) con l'applicazione di un concetto di equità orizzontale e non verticale in rapporto al tempo e a l'uso del bene posseduto in relazione al servizio. Difatti, la minore tassazione diretta ma individuale, spinge il contribuente a dichiarare il vero e ad essere un buon cittadino, soprattutto quando la casa come dignità della famiglia è costata alla coppia famiglia grandi e lunghi sacrifici (veggasi mutui).

Da ciò discende, che per il contribuente consultato, la riforma tributaria con l'esenzione dei telefonini e l'aumento della tassazione delle imposte sulla proprietà dell'auto, inversamente col tempo turba il povero cittadino onesto che spesso non ha risorse per rifornirsi di una nuova auto per recarsi al lavoro.

Il contribuente è turbato per queste forme di tassazioni variabili senza controllare gli effetti di politica economica e di politica della spesa del cittadino comune.

Posto ciò, in uno degli ultimi contatti presso le aziende della provincia di Brindisi, il titolare dell'impresa che aveva prodotti soggetti ad irrigazione, ha sostenuto che il Governo

¹⁴ CIAVARELLA D., *La scienza del governare*, ed. Gespi, Milano 1992, pag. 110 e segg.

dovrebbe evitare di ridistribuire parte delle risorse tributarie alle imprese od ai contribuenti più deboli, investendo queste somme nella ristrutturazione delle reti idriche, le quali per lo stato di fatiscenza in cui trovansi, perdono dal 60 al 70% delle acque raccolte. In questo modo le entrate tributarie raccolte in più, investite in più efficienti reti idriche, sarebbero più produttive per l'intera collettività.

Per questo Garante si tratta di parere discutibile ma che lascia riflettere.

Questo è il grido di dolore del Garante della Puglia, che consiglia Governo e Parlamento a rivedere le nuove tassazioni che investono più capacità contributive correlate e relative che altre forme di capacità contributive, onde attuare giustizia contributiva secondo equità orizzontale, senza scoraggiare chi opera non solo per se ma anche per gli altri meno fortunati, ma con capacità e volontà di produrre lavoro.

9. Conclusioni

Per la Suprema Corte di Cassazione che ha accolto anche le tesi della dottrina, il legislatore con lo Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212 del 27 luglio 2000) ha apportato in attuazione dell'ordinamento giuridico tributario i principi costituzionali di cui agli artt. 3, 23, 53 e 97, comma primo della Costituzione Repubblicana.

Da ciò discende che lo Statuto dei diritti del contribuente ha uno status di legge di rango costituzionale superiore (sentenze n. 7080/04; n. 1757/02; n. 8415/02; n. 11274/01; n. 12462/01; n. 16097/00; SS.UU. n. 1052/06) non in contrasto con le direttive comunitarie n. 84/93 e 83/93.

Questa norma statutaria sia per la Suprema Corte di Cassazione che per la Dottrina è una legge frutto di una riflessione più avanzata delle prassi interpretative legislative.

Da ciò proviene che le norme statutarie si pongono certamente in una posizione privilegiata nella gerarchia delle fonti che disciplinano le materie tributarie e quelle finanziarie.

Sono stati così individuati dalla Suprema Corte di Cassazione e dalla Dottrina (veggasi Marongiu, Magnani Corrado, Martino, Langellotti, Ciavarella, Glendi, Gallo, Licciardi ed Amatucci) i vincoli interpretativi primari dello Statuto dei diritti del contribuente, che costituiscono la base oggettiva delle funzioni del Garante del contribuente e della giustizia tributaria (Sezione tributaria della Suprema Corte di Cassazione e Commissioni tributarie provinciali e regionali) nel campo delle controversie tributarie, compresi i diritti di monopolio (lotto, lotterie, giochi, scommesse, tabacchi, ecc.). Sono perciò Organi competenti della Giustizia Tributaria il Garante del contribuente ed il Giudice tributario (queste due figure perciò hanno competenze esclusive nelle controversie tributarie), come è stato anche

puntualizzato dall'art. 12 della legge n. 448 del 2001 e dal D.L. n. 223 del 4 luglio 2006, mentre la ricerca dell'evasione fiscale e dell'elusione spetta ai funzionari, impiegati delle Agenzie fiscali, ai militari del Corpo della Guardia di Finanza ed all'Amministrazione dei Monopoli di Stato.

I dirigenti, funzionari ed impiegati dell'Amministrazione finanziaria hanno una preparazione formativa superiore al grado che rivestono (e per il quale sono retribuiti), anche se nelle operazioni di verifica fiscale e di accertamento sono afflitti dalla confusione di norme fra economicità e produttività operativa.

Purtroppo, spesso, per non turbare la produttività in sede di economicità, i funzionari addetti alle verifiche fiscali non sempre rispondono, entro 30 giorni, alle osservazioni che il contribuente verificato gli notifica in rapporto alle ipotesi di atti illeciti riscontrati con il processo verbale di constatazione, entro 60 giorni dalla consegna, violando così il contenuto dell'ultimo comma dell'art. 12 della legge n. 212 del 2000, rendendo così il p.v.c. tecnicamente nullo od annullabile su richiesta del contribuente leso al Garante oppure su ricorso giurisdizionale al Giudice Tributario.

Posto ciò, la scarsità di risorse assegnate dalla legge finanziaria 2007 alle Agenzie fiscali, costringe tutto il personale operativo, soprattutto dei piccoli centri operativi, ad uno stress continuo per raggiungere i fini preposti, (a causa della carenza di risorse materiali ed umane) mentre i Governanti pretendono la lotta all'evasione fiscale a tutto campo senza ulteriore assunzione del personale. Purtroppo, non si possono pretendere produttività ed economicità senza che gli operatori siano forniti di risorse materiali ed umane.

Così, dislocando il personale degli Uffici IVA e dei Centri di Servizio soppressi nei capoluoghi di provincia, ove si trovano, non tanto per la pressione delle forze sindacali (che se ne vantano), ma soprattutto per carenza dei mezzi finanziari che impediscono il trasferimento dell'impiegato pubblico ad altri Uffici operativi periferici, si sono determinati disservizi, perché le Agenzie fiscali forse hanno avuto un completamento di organico nei capoluoghi (e non esuberanza), invece mancano di risorse umane e materiali nei piccoli centri operativi periferici.

Da questi brevi cenni fatti da un Garante che controlla, vigila e tutela si evince che lo Stato, le Regioni e gli Enti Locali non possono raggiungere i fini di entrate tributarie per la copertura delle spese pubbliche, senza che gli organi preposti all'accertamento e verifica fiscale abbiano risorse umane preparate e risorse materiali idonee per poter operare. Per raggiungere questi fini, è necessario che il Governo ed il Parlamento forniscano mezzi e personale a chi è preposto a combattere l'evasione fiscale richiesta dai governanti, perché

senza i mezzi finanziari, che gli sono stati ridotti del ben 20%, non è concepibile combattere l'evasione fiscale.

I fini di politica fiscale provengono da mezzi ed azioni dell'uomo e non da fatti etici od ideali nel campo della bioetica politica.

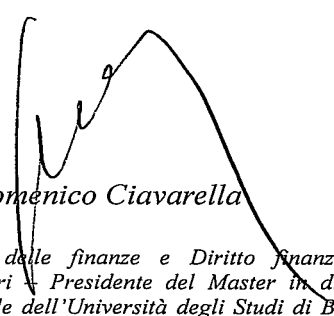
Da ciò infine discende che l'Amministrazione finanziaria, ed in particolare, le Agenzie fiscali operative, senza risorse materiali ed umane non possono raggiungere i fini della politica fiscale, anche se molti impiegati delle Agenzie fiscali avendo grande dignità, sacrificano se stessi onde non sfigurare in quella parte che gli compete e opera quasi sempre nella legalità ed equità orizzontale, tali Enti dovrebbero comunque evitare ricorsi in appello, in sede contenziosa, quando la Giurisprudenza e Dottrina sono contro tesi proposte dell'Ufficio.

Da ciò proviene anche che per vincere le battaglie, soprattutto quella dell'evasione, è necessario che chi governa fornisca i mezzi che spesso vengono elargiti per politiche meno produttive. Non è pensabile che si combatta l'evasione fiscale solo con l'etica e senza che vengano fornite risorse materiali ed umane agli organi fiscali delle Agenzie fiscali.

In sintesi le Agenzie fiscali per raggiungere i fini della lotta all'evasione fiscale hanno bisogno di mezzi che non hanno.

Il cittadino-contribuente onesto, che partecipa alla spesa pubblica secondo capacità contributiva, da questo Garante consultato, sa che senza i mezzi non si vince la guerra all'evasione fiscale e che quanto più si riduce l'evasione, tanto più si riduce la pressione tributaria, con meno pesi impositivi per il contribuente onesto che ha partecipato alla spesa pubblica in relazione alla sua capacità contributiva.

Dicevano Smith, De Viti De Marco e Griziotti che solo quando i Governanti soddisfano le esigenze dei propri elettori, non vi sono spostamenti di masse ad altri partiti; in caso contrario, dopo poco tempo, gli stessi elettori cedono alle illusorie promesse di chi non governa.



Prof. Avv. Domenico Ciavarella

Professore (in q.) di Scienza delle finanze e Diritto finanziario nell'Università degli studi di Bari - Presidente del Master in diritto tributario sostanziale e processuale dell'Università degli Studi di Bari - Garante del contribuente per la Puglia - Presidente dell'Organizzazione Nazionale dei Garanti del contribuente