

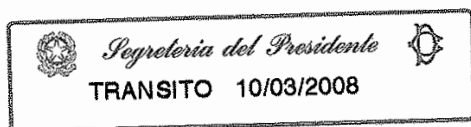


ORGANIZZAZIONE NAZIONALE
DEI GARANTI DEL CONTRIBUENTE

GARANTE DEL CONTRIBUENTE
PER LA PUGLIA

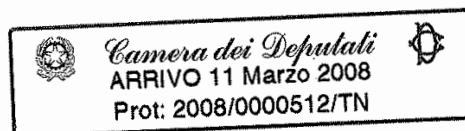
Il Presidente

Bari, 3 marzo 2008



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

Prot. n. 1/2008/ Ris.



RELAZIONE ANNUALE – Anno 2007

Relazione annuale 2007 connessa alla legge finanziaria 2008

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

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

PAGINA BIANCA

1. Premessa:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Nei paragrafi successivi verranno sviluppati altri concetti in sede materiale.

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

L'Italia, per la Costituzione, è una ed indivisibile. Gli organi ausiliari in sede istituzionale devono essere previsti da legge ordinaria o costituzionale. Così, solo il Parlamento nazionale può tradurre in atto i principi della Costituzione italiana, in quanto manifesta la più alta volontà dello Stato, quale sintesi della volontà popolare¹.

La Costituzione detta le basi sugli obblighi e diritti del cittadino contribuente sanciti dagli artt. 3, 23, 53 e 97, e questi vincoli giuridici non possono essere modificati se non con

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

norma costituzionale proveniente da procedimenti particolari dettati dalla Costituzione stessa, quali la doppia votazione a distanza di tre mesi l'una dall'altra, con la maggioranza qualificata di due terzi dei componenti di ciascuna camera. Se nella seconda votazione si ha solo la maggioranza assoluta (50% +1), la legge può essere abrogata con referendum popolare con la raccolta di 500.000 firme di cittadini aventi diritto al voto².

Lo Statuto dei diritti del contribuente, già intravisto nell'Assemblea costituente da Scoca e Ruini, è stato poi in vari stadi dell'attività parlamentare riaccennato come tutela in sede di legalità generica e non specifica. Il problema veniva ripreso dai politici e dagli studiosi con la legge delega n. 825/71, e successivamente affrontato dopo l'approvazione della legge n. 142/90 sull'autonomia finanziaria degli enti locali. Il problema però ha raggiunto il suo assetto definitivo con la legge 27 luglio 2000, n. 212, la quale con il primo comma dell'art. 1 detta i principi di base dello Statuto dei diritti del contribuente in attuazione delle regole previste dagli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione.

Infatti, l'art. 1, primo comma, così statuisce: “le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali”. Evidenzia, poi, con il secondo comma che “l'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica”.

Il legislatore, dunque, se non per casi eccezionali, limita l'interpretazione a quella autentica, ossia a quella data con legge del Parlamento.

Posto ciò, con il comma 3 dello stesso articolo, “le Regioni a statuto ordinario regolano le materie disciplinate dalla presente legge in attuazione delle disposizioni in essa contenute; le Regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e Bolzano provvedono, entro un anno dalla data di entrata in vigore della presente legge, ad adeguare i rispettivi ordinamenti alle norme fondamentali contenute nella medesima legge”.

Il comma 4, invece, sancisce che “gli enti locali provvedono, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, ad adeguare i rispettivi statuti e gli atti normativi da essi emanati ai principi dettati dalla presente legge”.

Ad evitare qualsiasi forma di sopruso e di illegittimità costituzionale da parte delle Regioni e degli Enti locali, la legge n. 212/00 all'art. 17 ha stabilito che “le disposizioni della presente legge si applicano anche nei confronti dei soggetti che rivestono la qualifica di concessionari e di organi indiretti dell'Amministrazione finanziaria, ivi compresi i soggetti

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

che esercitano l'attività di accertamento, liquidazione e riscossione di tributi di qualunque natura".

La legge n. 212/00 sancisce in maniera sistematica i diritti fondamentali dei contribuenti, giungendo a disciplinare, per certi versi, le modalità stesse di legiferare in materia tributaria. L'introduzione in questa legge di veri e propri principi generali dell'ordinamento tributario italiano, rappresenta una grande occasione per far progredire e migliorare il complesso dei rapporti fra Amministrazione finanziaria e contribuente soprattutto con l'introduzione di nuove procedure (interpello) e di nuovi organismi (Garante).

3. *Le funzioni del Garante del contribuente*

Il Garante del contribuente, istituito dall'art. 13 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), è un organo collegiale perfetto, composto da un Presidente e da due componenti esperti, con piena autonomia ed indipendenza funzionale. Deputato ad assicurare l'attuazione in sede sostanziale di tutti i principi contenuti nello Statuto ed avente la funzione di riequilibrio tra contribuente ed Amministrazione finanziaria, rivolge richiesta di documenti o chiarimenti agli uffici competenti sulla base di segnalazioni inoltrate per iscritto dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto interessato che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia fra cittadino e Amministrazione finanziaria³.

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

³ ROSSI M., *Garante del contribuente: un organo a tutela dei diritti del cittadino*, in "Il Difensore civico" del 29 settembre 2001; CIAVARELLA D., *Le garanzie del contribuente nel nuovo ordinamento tributario*, ed. Inedit, Milano 2002; D'AYALA VALVA F., *Il significato di autotutela*, in Riv. di Dir. Trib., Roma 2004; SACCHETTO C., *Il Garante prime avisaglie internazionali*, in Convegno, *Il Garante del contribuente nelle verifiche fiscali*, presso Accademia della Guardia di Finanza di Bergamo il 14 ottobre 2004.

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

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

Rivolge raccomandazioni, ritenute nel diritto comunitario da cui provengono come ordini, inviti e comandi, ai dirigenti degli Uffici ai fini della tutela del contribuente e della migliore organizzazione dei servizi. Nel contempo, richiama gli Uffici al rispetto dei termini previsti per il rimborso d'imposta.

In caso di inosservanza dei suoi richiami alla legalità, può segnalare i comportamenti inadeguati per un eventuale avvio di procedimenti disciplinari a carico di funzionari inadempienti e, se riscontra fatti costituenti reato che vanno al di là del provvedimento disciplinare, ha l'obbligo di informare l'Autorità giudiziaria essendo egli posto alla vigilanza della legalità in uno Stato di diritto.

Come organo di consulenza istituzionale, esprime un parere obbligatorio sull'istanza del contribuente che chiede al Ministro di essere rimesso in termini, nel caso in cui il tempestivo adempimento di obblighi tributari è stato impedito da cause di forza maggiore⁴.

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

⁴ CIAVARELLA D., *La capacità contributiva nella teoria e nella esperienza costituzionale*, ed. Bulzoni, Roma 1971, pag. 14 e segg.; Idem, *I presupposti procedurali del Garante del contribuente nell'attività collegiale*, ne "La Rivista di Finanza", n. 2, ed. Inedit, Milano 2003; Idem, *Il Garante del contribuente nell'attività decidente e di impulso degli organi costituzionali*, in *Il Fisco*, n. 12/2005, pag. 4845 e segg.

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

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

Il Garante apporta, così, un valido contributo specialistico nel campo delle politiche fiscali nel contesto delle variabili sullo stato psicologico del contribuente che esborsa risorse tributarie all'Erario e ad enti impositori, interessati alla pressione tributaria e di come essa agisce sull'economia dell'impresa, in rapporto allo sviluppo complessivo del sistema, identificando la variabilità degli effetti per il raggiungimento del massimo benessere collettivo, frenato dal peso dell'euro che a sua volta riduce il valore di consumo del reddito delle fasce sociali economicamente più deboli.

Il Garante perciò, deve vagliare lo stato psicologico del contribuente per informare il Governo e il Parlamento sulle proposte di modifica, ai fini fiscali, di norme tendenti a ridurre la pressione tributaria, per migliorare le pensioni sociali e i servizi alle famiglie. Il Garante del contribuente, poi deve fornire al Governo e Parlamento dati e notizie utili per incrementare le iniziative private e promuovere il progresso economico generale mediante agevolazioni tributarie previste per pedaggi autostradali (ex art. 1, comma 235, della legge n. 311/2004), progetti strategici nel settore informatico (ex art. 1, commi 205 e 208), finanziamento agli investimenti (ex art. 1, commi 211 e 212), investimenti nelle aree sottoutilizzate (ex art. 1, commi 216 e 217), finanziamento dei soci di cooperative e loro consorzi (ex art. 1, comma 465), le riserve ed i fondi in sospensione di imposta (ex art. 1, commi 473 e 475). Così come l'omesso versamento di ritenute certificate (ex art. 1, comma 414), i contributi assistenziali sanitari (ex art. 1, comma 505) e sanzioni amministrative (ex art. 1, comma 529), etc...; interventi rafforzati dalle previsioni previste dalla legge finanziaria 2007 (legge n. 296/2006).

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

Misura, nel contempo, il grado di peso tributario nel contesto dell'attuale riforma dove si riscontra che, con il riconoscimento di diversi costi aziendali e le agevolazioni fiscali ad imprese più necessitate, il grado di gettito all'Erario e agli Enti locali non può che aumentare, e di conseguenza, riduce anche il grado di pressione tributaria sulle imprese medio-grandi,

mentre viene ridotto fortemente il grado di pressione tributaria per tutte quelle classi con reddito tassabile inferiore a 100 mila euro, con un abbattimento alla base dei redditi minimi esenti dalla tassazione diretta, mai verificatasi nella legislazione italiana.

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

Nell'attuale situazione economica, se unitamente alla riforma tributaria con quattro o cinque aliquote 23, 33, 39, 43 e 45, si rivedessero i costi non riconosciuti e fossero incrementate le agevolazioni tributarie, queste, nella loro strutturazione fondamentale, apporterebbero vantaggi ai contribuenti senza ridurre il gettito all'Erario, e si otterrebbe una più equilibrata tassazione in sede di capacità contributiva, con conseguente sviluppo economico e più alto grado di occupazione.

Quanto più la pressione tributaria globale (quale cumulo del *quantum* dei tributi generali e speciali riscossi dall'Erario, dalle Regioni, dagli Enti locali e dagli altri Enti autorizzati con legge ordinaria) è uguale o si avvicina a quella degli altri Stati dell'UE, tanto più negli scambi dei beni e nelle prestazioni di servizi prevale la qualità e, quindi, un maggior incremento del reddito nazionale lordo⁷.

In caso contrario, la competitività si riduce; oppure, volendo mantenere il numero degli scambi di beni o delle prestazioni di servizi, si deve ridurre la percentuale degli utili o dei guadagni che porta, però, alla riduzione di intraprese per mancanza di reddito disponibile da investire.

Se è vero che il prezzo è regolato dal mercato, è anche vero che il mercato è determinato dal grado di competitività degli scambi delle merci che viene influenzato, a sua volta, oltre che dal costo globale di queste, nonché dal peso del prelievo tributario.

In questa situazione i governanti devono agire con imprese trainanti mediante capitale pubblico ed eliminare le spese improduttive per la collettività. Così, non sono produttivi

⁵ Si intende per *reddito cletico* quel salario o stipendio che permette al lavoratore di consumare secondo il livello sociale che occupa e, nel contempo, di risparmiare per future intraprese individuali o associative. Questo concetto è stato espresso per la prima volta da S. Antonino da Firenze nel 1509 (veggansi MASCI G., *La definizione del reddito*, ed. Utet, Torino 1913; NAPOLITANO L., *Il reddito nella scienza delle finanze e nel diritto tributario*, Milano 1953, pag. 90 e segg.; CROSARA A.A., *La distribuzione dei redditi famigliari*, Roma 1959, pag. 32 e segg.; CIAVARELLA D., *La finanza dinamica*, ed. N.R.T., Roma 1978, pag. 510 e segg.).

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

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

quegli interventi che non hanno fini professionali o formativi per occupazioni future. A questo riguardo si possono citare i lavori socialmente utili o altre forme di intervento temporaneo sulle nuove forze lavoro la cui spesa pubblica non determina aspettative future e quindi, impopolarità dei governanti in sede politica per cattivo uso della spesa sociale. Purtroppo, queste masse di giovani spesso nelle elezioni politiche seguono altri partiti politici che promettono ipotetiche ed illusorie sistemazioni nel campo del lavoro.

Il Garante, nella sua funzione, non può che informare il Governo ed il Parlamento per la correzione della spesa pubblica improduttiva in nome della privatizzazione dello Stato democratico per farlo funzionare al meglio.

La spesa pubblica diventa produttiva se si preparano funzionari con contratto a tempo indeterminato nelle singole specialità dell'organizzazione statale, evitando qualsiasi nepotismo con conseguente sperpero di denaro pubblico. Sarebbe anche il caso che nei concorsi ad alto livello scientifico e professionale venissero eliminati i limiti di età (a condizione di una sana e robusta costituzione fisica), in modo che lo Stato non perda quelle forze di lavoro attive (come anche i docenti Universitari) che hanno contribuito, ciascuno nel proprio campo, alla crescita di questo Paese con vari contributi scientifici. Tenendo presente queste visioni, già esposte da questo Garante, il Governo ha fatto bene a definire con legge la permanenza dei giudici tributari sino al settantacinquesimo anno di età, in modo che la cultura e l'esperienza di questi giudici possano contribuire ad una migliore giustizia nelle controversie tributarie.

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

Al contrario, quando si conferiscono, a tempo determinato, contratti da capogiro a soggetti di cui non è dimostrata una chiara professionalità, mentre ai funzionari (pur a tempo indeterminato) che svolgono le stesse funzioni viene corrisposta una normale retribuzione, spesso poco gratificante, certamente non si incoraggia la partecipazione attiva al lavoro con alta professionalità.

Così, il Garante del contribuente, fornendo dati e notizie agli organi costituzionali nel campo della politica fiscale, connessa alle altre politiche e, fra queste, quella del lavoro, oltre ad essere vigile sulle varie spese pubbliche nell'interesse generale, è certamente di aiuto al Governo nella ricerca dei mezzi finanziari da investire anche e soprattutto, per soggetti che determinano la turbolenza con i quali ridurre anche il debito pubblico e dare sviluppo agli investimenti, che producono occupazione e reddito disponibile mediante scambi di beni e prestazioni di servizi, e quindi ricchezza, attraverso nuove entrate da recuperare, ad esempio, con la vendita di beni pubblici deteriorabili quali i vasi uguali delle tombe etrusche, romane,

etc..., lo sfruttamento di risorse archeologiche, monumentali, ambientali, condoni edilizi, condoni previdenziali, ecc.

Tutte le forme di condono, per il d'Albergo, il Griziotti ed il Fasiani, sono fruttiferi di entrate per l'Erario, sgominano gli evasori e conducono il cittadino alla legalità tributaria. Si è dell'avviso che i vari tipi di indagine fiscale, altamente sofisticati, per portare alla luce gli evasori fiscali hanno alti costi con scarsa produttività per l'Erario, tranne che, trattasi di evasori totali, oppure falsi in bilancio che non tutelano risparmiatori e Mercati finanziari, tanto che il legislatore, su richiesta dei governanti, ha emesso la legge n. 262 del 28 dicembre 2005, a tutela del risparmio e con le regole per i Mercati finanziari.

Si vede anche necessaria ed urgente l'istituzione di un dazio protettivo nei confronti dei prodotti provenienti dal corridoio orientale e cinese in particolare, le cui merci a basso costo in rapporto ai prodotti italiani non permettono né la crescita e né la sopravvivenza di molte imprese. Infatti, è nulla qualsiasi forma di competitività con le merci nazionali dove il costo globale dei fattori della produzione, e tra questi il salario, è di gran lunga superiore. Necessita, quindi, un intervento dell'Unione Europea (alla quale, purtroppo, sono vincolati gli aderenti) con convenzioni fra Stati extracomunitari, in particolare con quelli dell'Estremo Oriente, non soltanto per proteggere le imprese italiane ma soprattutto per evitare l'aumento della disoccupazione e la diminuzione del reddito nazionale. Questo tipo di concorrenza, purtroppo, fa sì che aumentino le attività economiche in nero per sopravvivenza ed in totale evasione fiscale e previdenziale.

Da tutto ciò discende l'istituzione di dazi protettivi delle merci nazionali, in modo che il grado di competitività rimanga nell'ambito della qualità dei beni prodotti, senza danneggiare le imprese nazionali che producono gli stessi beni in Italia con alti costi del fattore lavoro.

Le fonti strutturali e infrastrutturali da parte del Governo alle imprese, senza una correzione di rotta sugli effetti degli scambi internazionali, da soli non favoriscono o agevolano l'impresa italiana, perché essa non è in grado di tutelarsi per la differenza di costo globale dei beni prodotti ed immessi sul mercato, per cui anche in una economia aperta è necessaria la tutela delle imprese sulla competitività delle merci sia nei mercati interni che internazionali⁸. Poiché è difficile, a breve termine, una convenzione protettiva sullo scambio

⁸ Ai fini della competitività delle merci negli scambi nazionali ed internazionali è necessario che si riveda il costo del salario italiano che è il più elevato in sede di costo globale rispetto ad altri Stati economicamente più evoluti. Negli Stati Uniti il costo del salario incide sul costo globale del prodotto per il 14%, in Giappone per il 12%, in Germania per il 18%, in Inghilterra per il 23%, in Francia per il 29%, in Svezia per il 43%, in Cina e in tutto il Medio Oriente il costo del salario non supera il 7% del costo globale delle merci. In Italia il costo del salario sul costo globale dei fattori della produzione ha una incidenza che va dal 48% al 77%, comprensivo della ritenuta fiscale. In questa situazione è necessario che Governo e Parlamento rivedano le problematiche del

dei beni e sulle prestazioni di servizi, diviene necessario spingere il mercato in sede di competitività attraverso la riduzione del costo globale dei fattori della produzione con provvedimenti governativi onde riequilibrare il mercato con competitività frontale, fra merci nazionali ed estere nell'impronta anche della qualità.

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

5. *Il Garante quale Authority indipendente*

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

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

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

L'autonomia indica, in generale, la possibilità di un soggetto di determinare con proprie decisioni il proprio comportamento; più semplicemente di comportarsi secondo proprie scelte⁹. Ma il termine è più proprio del linguaggio giuridico dove, peraltro, è impiegato con una pluralità di significati talvolta nettamente divergenti, e quasi mai totalmente coincidenti.

Le prime distinzioni si riferiscono al campo nel quale tale possibilità di scelta del soggetto si può esplicare: così si parla correntemente di autonomia politica, o amministrativa,

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

⁹ Autonomia (dal greco αὐτός = *stesso* e νόμος = *legge*), significa il darsi da se stesso la propria legge. In senso morale è quasi sinonimo di libertà, in quanto esprime la condizione di chi non agisce né in conseguenza degli impulsi provenienti dagli istinti e dalle passioni, né in base a norma imposte dal di fuori, sia da un essere superiore, sia da una legislazione non emanante da lui medesimo. L'autonomia, però, non implica l'assenza di leggi, la condotta arbitraria, ma la sottomissione a leggi talvolta rigorosissime, che il soggetto si pone da se stesso.

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

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

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

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

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

Proprio nella pluralità delle forme dei rapporti di derivazione in cui l'autonomia si può concretare, è possibile ricondurre la figura del Garante del contribuente, per il quale il legislatore all'art. 13, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, ha previsto la piena autonomia operativa per lo svolgimento delle sue funzioni¹⁰, nell'ambito dell'ordinamento tributario italiano, a tutela del contribuente.

¹⁰ GIANNINI M.S., *Autonomia. Teoria generale e diritto pubblico*, in Enc. dir., Vol. IV, Milano 1959, pag. 538 e segg.; ROMANO A., *Autonomia nel diritto pubblico*, in Digesto delle discipline pubblicistiche, Vol. II, Utet, Torino 1987, pag. 30 e segg.; GALATERIA L. e STIPO M., *Elementi di diritto amministrativo*, ed. Kappa, Roma 1997; Virga, *Diritto Amministrativo*, Vol. I, ed. Giuffrè, Milano 2001; ROSINI E., *Il Garante del*