

SENATO DELLA REPUBBLICA

————— XIV LEGISLATURA —————

Doc. LII-bis
n. 19

RELAZIONE

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

(Anno 2003)

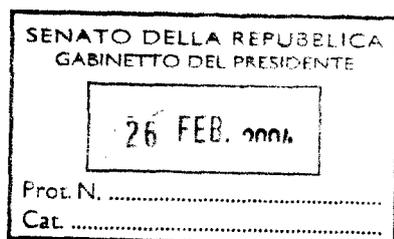
(Articolo 13, comma 13-bis, della legge 27 luglio 2000, n. 212, e successive modificazioni)

**Presentata dal Garante del contribuente
per la regione Puglia**

—————
Comunicata alla Presidenza il 23 febbraio 2004
—————



GARANTE DEL CONTRIBUENTE
DELLA REGIONE PUGLIA
 Piazza Massari, 50 - 70123 BARI
 Tel. 0805210689 - Fax 0805210901



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

prof. 102/04 del 23.02.2004

RELAZIONE ANNUALE

ai sensi dell'art. 13 bis della legge n. 212/00

Ferruccio
 Sommario: 1. Premessa. - 2. Le funzioni del Garante del contribuente nell'attuazione dei principi costituzionali nell'ambito dell'ordinamento tributario. - 3. Il Garante del contribuente in sede di tutela della legalità. - 4. La funzione del Garante in sede referente al Governo ed al Parlamento. - 5. Le funzioni dello Stato federale nel coordinamento dei mezzi di politica fiscale. - 6. Lo sviluppo programmatico dei beni demaniali per l'incremento del reddito nazionale. - 7. Gli impulsi di politica fiscale alle imprese. - 8. La semplificazione nella richiesta di agevolazioni e contributi. - 9. L'intervento legislativo sulla riallocazione delle risorse inutilizzate. - 10. I presupposti giuridici dell'art. 22, capo III, della legge regionale n. 10 del 14 luglio 2003 (Regione Lombardia) in sede di legittimità costituzionale. - 11. Riflessioni conclusive.

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

¹ FODERARO S., *Il concetto di legge*, ed. Cedam, Padova 1970, pag. 207; CIAVARELLA D., *La giustizia tributaria penale*, ed. Laurus Robuffo, Roma 1993, Cap. I.

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

² FODERARO S., *Diritto pubblico*, ed. Cedam, Padova 1970; CRISAFULLI, *Diritto costituzionale*, ed. Giuffrè, Milano 1981; BARILE P., *Diritto pubblico*, ed. Cedam, Padova 1999.

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. Con 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. La funzione del Garante del contribuente nell'attuazione dei principi costituzionali nell'ambito dell'ordinamento tributario

Il legislatore, con l'art. 13 della legge n. 212/00, ha istituito il Garante del contribuente con piena autonomia e indipendenza (formato da tre componenti con alta esperienza e professionalità nel campo finanziario, giuridico-economico e tecnico) in modo che, nel rispetto dei principi costituzionali (artt. 3, 23, 53 e 97 Cost.) trasfusi dal legislatore nelle regole dello Statuto dei diritti del contribuente, potesse far attuare la legalità e l'equità orizzontale nei rapporti fra contribuente ed Organi impositori atti ad accertare le varie fattispecie di capacità contributiva del soggetto passivo di imposta³.

Così il legislatore, con l'art. 1 della L. n. 212/00, dopo aver affermato che tutti gli Organi impositori (Regione, Provincia, Comune, Università, Camere di commercio, ecc.) devono adeguare i propri statuti, regolamenti ed atti normativi allo Statuto dei diritti del contribuente, ha stabilito che i tributi generali e speciali devono provenire da legge, e che le leggi e gli altri atti aventi forza di legge che contengono disposizioni tributarie devono menzionarne l'oggetto nel titolo, così come la rubrica delle partizioni interne e dei singoli articoli deve menzionare l'oggetto delle disposizioni ivi contenute. Inoltre, non può essere istituito con decreto legge un nuovo tributo e neppure esteso ad altre categorie di soggetti non previste dalla norma istitutiva. La sua applicazione è prevista solo per l'avvenire e l'accertamento, la prescrizione e la decadenza non possono essere prorogati neppure con legge ordinaria.

In questo modo, è stata evitata ogni forma di eccezionalità e stabilito, nel contempo, che la P.A. deve informare il contribuente con mezzi idonei (circolari, risoluzioni, decreti ministeriali, ecc.) ed assicurargli l'effettiva conoscenza degli atti a lui destinati affinché possa tutelarsi in ogni

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.

momento, anche quando è convocato presso gli Uffici unici regionali delle entrate. Su fatti che possano riguardarlo per fini sanzionatori, per rimborsi od altre fattispecie, come l'emissione di una cartella esattoriale, deve invitare il contribuente a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a 30 gg. In caso contrario, ossia di mancata richiesta di invito o di informazione sugli addebiti da parte dell'A.F. al contribuente, la cartella esattoriale è nulla.

I rapporti tra contribuente ed Amministrazione finanziaria devono essere regolati dal rapporto di fiducia, di buona fede e di collaborazione, ed è prevista la remissione in termini da parte del Ministro, anche a seguito di parere motivato del Garante, se il tempestivo adempimento di obblighi tributari è impedito da causa di forza maggiore, oltre al fatto che le sanzioni non possono essere irrogate quando la violazione di norme tributarie da parte del contribuente dipende da norme incerte, ambigue e farraginose.

Così, la richiesta di chiarimenti circa l'applicazione di disposizioni tributarie invocata dal contribuente può essere assolta entro 120 gg. dall'Amministrazione finanziaria con risposta scritta e motivata. In caso contrario, vige la regola del silenzio-assenso.

Inoltre, in sede di verifica fiscale, l'accesso nelle aziende, nelle botteghe o negli studi di professionisti da parte degli Organi addetti per la ricerca del reddito tassabile, è soggetto a regole di autotutela del contribuente, di contraddittorietà delle parti e di termini ben definiti (30 gg. lavorativi, ovvero 60 gg. in casi eccezionali e di particolare complessità). Oltre alla verbalizzazione giornaliera in contraddittorio tra le parti, viene redatto in sede di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo un processo verbale di constatazione (notificato anche a *brevi manu* al contribuente o al suo rappresentante), avverso il quale il contribuente può comunicare le proprie osservazioni e richieste entro 60 gg. dal rilascio della copia.

In questo periodo l'Organo di accertamento, solo per fatti gravi di danno all'Erario, può notificare o emettere avviso di accertamento che può essere revocato nel caso che le osservazioni del contribuente siano ritenute fondate.

Da ciò discende che i principi costituzionali di base di cui agli artt. 3, 23, 53 e 97 sono stati trasfusi nella legge n. 212/00 per una ricerca attenta e nella legalità della materia imponibile.

3. Il Garante del contribuente in sede di tutela della legalità

Il Garante del contribuente, deputato ad assicurare l'attuazione in sede sostanziale di tutti i principi generali contenuti nello Statuto ed avente la funzione di riequilibrio fra contribuente ed

Amministrazione finanziaria, è un organo collegiale perfetto, composto da un Presidente e da due componenti esperti, ai quali il Presidente, per specialità di esperienza e di professionalità, conferisce l'incarico di relatore per effettuare una preistruttoria sulle segnalazioni dei contribuenti che lamentino disfunzioni, irregolarità, prassi amministrative anomale o qualunque comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia fra cittadino e A.F., per poi decidere collegialmente⁴.

Inoltre, rivolge richiesta di documenti e chiarimenti agli Uffici competenti, i quali devono adempiere entro 30 giorni. Ottenuti i documenti ed i chiarimenti necessari, il Garante attiva la procedura istruttoria di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento e di riscossione notificati al contribuente da parte dell'Erario, delle Regioni, degli Enti locali, delle Università, delle Camere di Commercio, ecc. Eseguita l'istruttoria emette un provvedimento, anche di proposta di revoca dell'atto di accertamento o di verifica fiscale ritenuto illegittimo, comunicando l'esito alla Direzione regionale delle Entrate o al Comandante di Regione della Guardia di Finanza competente, agli Enti impositori, agli Organi di controllo e al contribuente autore della segnalazione.

Qualora l'Ufficio tributario interessato (Erario, Regione, Enti locali e altri Organi impositori) non dovesse ottemperare nei termini (30 giorni) ad emettere la revoca deliberata e richiesta dal Garante, non avendo ritenuto fondate le giustificazioni giuridiche, questi ne informa il Ministro e gli Organi della giustizia tributaria e ordinaria competenti per territorio.

Assodato che il Garante ha il potere di richiamare gli Uffici finanziari, gli Organi impositori in questione ed i Militari del Corpo della Guardia di Finanza, al rispetto di quanto previsto dalle leggi tributarie in generale e dagli artt. 5 (norme sull'informazione) e 12 (verifiche fiscali) della L. n. 212/00, estendendo la sua funzione anche ai concessionari degli enti locali per accertamento, liquidazione e riscossione, così come previsto dall'art. 17 della legge n. 212/00, accede nei locali degli Uffici finanziari operativi per riscontrare l'agibilità degli stessi e riscontrarne la funzionalità degli impiegati addetti all'assistenza e informazione al contribuente.

Rivolge raccomandazioni, ritenuti 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 per il rimborso d'imposta, analizzando anche le giustificazioni dell'Ufficio in caso di ritardo.

Come Organo di consulenza istituzionale esprime parere obbligatorio sull'istanza del contribuente che chiede al Ministro di essere rimesso con decreto in termini riconoscendogli la causa di forza maggiore.

⁴ CIAVARELLA D., *I presupposti procedurali del Garante del contribuente nell'attività collegiale*, ne "La Rivista di Finanza", n. 2, ed. Inedit, Milano 2003.

La stessa attività consultiva svolge per la modifica o il miglioramento del codice di comportamento degli Organi addetti alla verifica fiscale presso l'azienda del contribuente per la ricerca della materia imponibile, mediante l'esame di scritture contabili o altro, che deve essere improntato ai principi di collaborazione, affidamento e buona fede fra le parti.

In questa funzione, se riscontra scorrettezze o abusi degli appartenenti dell'Amministrazione finanziaria, promuove un provvedimento disciplinare agli Organi gerarchicamente superiori sino al Ministro che affida l'istruttoria ad una Commissione da lui nominata *secundum legem*.

Quest'organo collegiale regionale dello Stato nella sua autonomia ed indipendenza funzionale è, di fatto, ufficio di garanzia del contribuente. Egli vigila sull'attuazione dell'istituto dell'interpello affinché avvenga con procedure rapide da parte degli uffici finanziari interessati ed in cui si ravvisano i presupposti reali di uno Stato democratico; e ciò anche nell'interesse dell'Erario perché in caso di definizione della questione controversa si evitano ulteriori azioni a tutela con aggravio di procedimenti alle Commissioni tributarie e spese a carico dello Stato e del contribuente, il quale deve spendere il proprio tempo per produrre risorse e sviluppo per sé ed altri, tra cui anche lo Stato attraverso la sua partecipazione alla spesa pubblica secondo i principi di capacità ed equità contributiva, senza che una pressione tributaria troppo alta indebolisca o distrugga le sue energie.

Tuttavia, alle encomiabili finalità dell'istituzione di questo organo a tutela e garanzia del contribuente non corrisponde, in base all'analisi di alcuni studi sui poteri attribuiti al Garante, una ampia attività di tale organo che sembra limitata soltanto a funzioni sollecitatorie, a richieste documentali, a richiami e raccomandazioni agli uffici finanziari. Però, se si interpreta con serenità la norma, si rileva che esso è organo collegiale posto alla tutela del contribuente con azioni di legalità ed equità orizzontale tanto che, in caso di inosservanza dei suoi richiami alla legalità, può segnalare i comportamenti ingiusti o inadeguati per un eventuale avvio di procedimenti disciplinari a carico dei 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.

Il termine *raccomandazione*, invero, si traduce in sede effettiva di diritto comunitario in *invito, comando, ordine e adesione*, e non in un semplicistico richiamo senza valutazione giuridica.

Per assolvere, però, a tutti i poteri conferitigli dalla legge, ha bisogno di ulteriori mezzi funzionali e strutturali (automezzo, attrezzature telematiche, accesso alle banche dati con l'ausilio di personale specializzato), in modo che possa rielaborare i dati e le notizie acquisite per fornire un contributo valido al Governo e al Parlamento in sede di revisione o approvazione di leggi tributarie nella correlazione fra spesa pubblica e pressione tributaria, così come disposto dall'art. 13 *bis* della legge n. 212/00, inserito nella legge finanziaria n. 289/02 all'art. 94, comma 8.

Infatti, affinché questi Uffici possano funzionare davvero e rispondere realmente agli scopi per il cui perseguimento sono stati istituiti, è indispensabile fornirli di più mezzi e di più personale. In molti Uffici regionali del Garante mancano ancora *personal computer*, collegamento ad Internet, posta elettronica accessibile ai contribuenti, fotocopiatrici ed altro. Dovrebbero, inoltre, essere definiti una stretta collaborazione con l'Anagrafe tributaria e con il massimario della Corte di Cassazione per ottenere indirizzi giurisprudenziali in materia tributaria, ed un costante dialogo con i difensori civili, visti dai Garanti come "alleati" per il loro operato⁵, ma anche per facilitare la familiarità della figura del Garante presso i contribuenti italiani.

Infatti, è scarso il livello di conoscenza dei cittadini di questo nuovo istituto di tutela e dei poteri attribuitigli dalla legge. Sicuramente la causa va ricercata nei pochi spazi concessi dai *media* (televisione, radio, quotidiani, ecc.) sia a livello locale che nazionale. Appare, quindi, auspicabile una massiccia campagna di comunicazione ed un massimo raccordo tra l'istituto del Garante, altri istituti di tutela (si pensi *in primis* al difensore civile) e le varie associazioni di impegno civile presenti sul territorio per sopperire quanto prima a queste carenze informative ed accrescere la popolarità dell'istituto.

In questo senso, vista la carenza di comunicazione su questa nuova figura istituzionale e sugli stessi obblighi e diritti del contribuente, alcuni Garanti regionali hanno dato impulsi e contributi incisivi partecipando a vari incontri di associazioni a tutela del cittadino contribuente⁶, invocando anche l'intervento del Ministro dell'Istruzione, Università e Ricerca scientifica nell'interesse generale della collettività in sede formativa ed educativa dei giovani con la richiesta di docenti, a disposizione del Garante del contribuente nelle varie Regioni d'Italia, specializzati nel campo del diritto tributario che possano effettuare seminari, conferenze e lezioni sui diritti ed obblighi del contribuente secondo le regole dello Statuto previste dalla legge n. 212/00.

⁵ Al Difensore civile, istituito presso ogni Regione, l'art.11 del nuovo Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli Enti Locali, approvato con D.Lgs. 18.08.2000, n. 267, attribuisce il compito di porre in essere le azioni di impulso finalizzate alla "garanzia dell'imparzialità e del buon andamento della pubblica amministrazione comunale o provinciale". Così, mentre il difensore civile tutela il cittadino nelle controversie civili ed amministrative, il Garante del contribuente svolge, mediante un organo collegiale perfetto con alta preparazione sui diritti ed obblighi del contribuente, una funzione di tutela del contribuente nel campo tributario.

⁶ Recentemente, in data 25 giugno 2003, è stato organizzato a Roma da "Cittadinanzattiva" un Convegno sullo "Statuto del contribuente: dai principi alla tutela", nel quale è stato preso in considerazione il nuovo istituto del Garante del contribuente. Sono state esposte, in particolare, le analisi sul suo funzionamento, le carenze della legge istitutiva e le modifiche che sarebbe necessario introdurre. Il Convegno ha rappresentato un interesse particolare per la funzione del Garante che ha necessità di essere conosciuto da molti cittadini e, nel contempo, per portare la testimonianza di esperienze maturate in più di due anni di attività. Il Convegno, inoltre, ha fornito una serie di dati e di informazioni sull'istituto del Garante ed è stata un'occasione per riflettere sulla collaborazione tra cittadini ed istituti di tutela, anche alla luce del nuovo art. 118, ultimo comma, della Costituzione che riconosce ai cittadini un nuovo e più incisivo ruolo nella promozione di attività autonome di interesse generale. A questo Convegno hanno partecipato senatori e deputati della 6ª Commissione Finanze e Tesoro del Parlamento che con le loro relazioni hanno avanzato varie proposte per un effettivo passaggio dall'enunciazione dei principi dello Statuto alla tutela reale del contribuente.

Ad oggi, la conoscenza di tali diritti ed obblighi non è ritenuta ancora istituzionalmente importante, nonostante gli sforzi operati da qualche Garante⁷ per far conoscere a docenti e discenti le regole sullo Statuto dei diritti del contribuente con seminari e pubblicazioni che li rendessero edotti sulle nuove visioni del Governo e del Parlamento⁸.

Gli Uffici del Garante, però, avrebbero bisogno di una maggiore autonomia finanziaria in modo da poter operare al meglio, nel far osservare la legalità e l'equità contributiva, al servizio dei contribuenti che forniscono le risorse all'Erario ed agli altri enti impositori, attraverso il versamento di tributi generali e speciali secondo i vari tipi di capacità contributiva (assoluta, correlata o relativa), anche in presenza di una pressione tributaria non sempre sopportabile⁹.

Da ciò discende che gli organi del Dipartimento delle politiche fiscali, che sono incaricati di fornire le risorse umane e materiali, dovrebbero dare esecuzione alle richieste dei Garanti del contribuente onde svolgere al meglio il loro servizio.

Varie volte questo Garante, quale Presidente della Giunta esecutiva dell'Organizzazione nazionale del Garante del contribuente, unitamente ad altri componenti, si è recato presso la Direzione del Dipartimento delle Politiche fiscali, in particolare dal Direttore delle risorse materiali, per richiedere i mezzi minimi più volte invocati da tutti i Garanti d'Italia, quali la tessera di riconoscimento, l'autorizzazione all'accesso all'Anagrafe tributaria ed al Massimario della Cassazione, un automezzo con autista per le Regioni con territorio esteso per eseguire controlli presso i vari Uffici finanziari sullo stato di agiatezza dei locali adibiti ai contribuenti e sulla preparazione degli impiegati addetti alle informazioni, ecc.

Ad avviso di questo Garante, anche le Regioni dovrebbero fornire alcune risorse materiali e umane, quali l'automezzo con autista, visto che è nella Regione in cui opera che il Garante deve servire le entità regionali tributarie con riscontri presso concessionari addetti all'accertamento, liquidazione e riscossione dei tributi ed Amministrazione finanziaria.

⁷ Il Garante del contribuente della Regione Puglia, sin dalla sua entrata in funzione, ha svolto un'attenta attività educativa sullo Statuto dei diritti del contribuente, sulla tutela dei diritti e sugli obblighi del contribuente nelle varie Facoltà dell'Università degli Studi di Bari e presso gli Ordini professionali più interessati (avvocati, commercialisti, ragionieri, medici, architetti, ecc), anche se la Direzione generale del Ministero dell'Istruzione, Università e Ricerca scientifica della Regione Puglia e le varie strutture formative (quali Licei, Istituti tecnici, ecc.), più volte sollecitate dallo stesso, che tra l'altro ha inviato loro una pubblicazione dal titolo "*Le garanzie del contribuente nel nuovo ordinamento tributario*" (ed. Inedit, Milano 2002), oltre ad un volumetto sullo "*Statuto dei diritti del contribuente*", pubblicato nel 2001 dal Ministero dell'Economia e finanze - Dipartimento delle Politiche fiscali, hanno sempre sottovalutato o ignorato il problema.

⁸ Da queste riflessioni è scaturita la proposta, oggi realizzata, di istituzione di un Master consortile in *Diritto tributario sostanziale e processuale* fra il Garante della Regione Puglia e l'Università degli Studi di Bari. A tale Master, iniziato nel maggio 2003, hanno aderito docenti universitari ed alti magistrati di Bari e di Roma (Presidenti di Sezione di Commissioni tributarie, Procuratori generali di Cassazione, ecc.).

⁹ CIAVARELLA D., *Nuove prospettazioni per un Garante d'impulso in sede di politica fiscale*, ne "La Rivista di Finanza", n. 7, ed. Inedit, Milano 2002.

I rappresentanti dell'Organizzazione nazionale del Garante del contribuente, istituita il 16 marzo 2002, ha segnalato anche l'assegnazione di un congruo numero di stanze, destinate al Garante del contribuente del Lazio ed all'organizzazione nazionale del Garante del contribuente, situate in Roma alla Via Leopardi, 5 (già Direzione generale del Catasto), trattandosi di un bene demaniale dello Stato, per due ordini di motivi:

- 1) per non gravare l'Erario del canone di affitto dell'immobile;
- 2) perché trattandosi di un bene demaniale costituisce una bene del contribuente.

Così, l'Organizzazione nazionale del Garante del contribuente, svolgendo al meglio una funzione consultiva in sede interpretativa delle norme tributarie, sarebbe di impulso e di coordinamento a tutti i Garanti, nell'attività di primo giudice a tutela del contribuente e quale organo referente al Governo ed al Parlamento.

Sino ad oggi si sono avute soltanto vaghe promesse da parte degli organi del Ministero dell'Economia e finanze addetti a fornire le risorse umane e materiali ai Garanti, che devono servire il contribuente il quale fornisce le risorse all'Erario ed agli altri Enti impositori, ma senza alcuna realizzazione.

Da ciò discende che gli organi costituzionali intervengano affinché il contribuente sia servito secondo lo spirito della legge n. 212/00, così come integrata dall'art. 94, commi 7 e 8, della legge n. 289/02, e di altre norme sulla tutela dello Stato democratico.

4. La funzione del Garante in sede referente al Governo ed al Parlamento

Analizzate le funzioni istituzionali previste dall'art. 13 della L. n. 212/00, si vede necessario esaminare le nuove funzioni del Garante, come 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 in campo giuridico e politico-fiscale ed è di ausilio agli organi istituzionali interessati alla pressione tributaria e di come essa agisce sull'economia dell'impresa, in rapporto allo sviluppo delle intraprese, identificando la variabilità degli effetti per il raggiungimento del massimo benessere collettivo.

Deve vagliare, inoltre, 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, onde incrementare le intraprese e promuovere il progresso economico generale. Infatti,

quanto più l'impresa ha risorse disponibili, tanto più può compiere altre intraprese con aumento di occupazione e di reddito da investire.

Misura, nel contempo, il grado di pressione tributaria nel contesto dell'attuale riforma dove si riscontra che, con il disconoscimento di diversi costi aziendali e l'eliminazione di molte agevolazioni fiscali, il grado di gettito all'Erario e agli Enti locali non può che aumentare, e di conseguenza, aumenta 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*¹⁰ che dovrebbero essere rivisti per un risultato effettivo di equità orizzontale e verticale, come è stato sostenuto in varie occasioni da alcuni studiosi nella valutazione del reddito tassabile al fine di una crescita del reddito nazionale.

Nell'attuale situazione economica, se alla riforma tributaria Tremonti si aggiungesse un'altra aliquota per redditi superiori ad 1 milione di euro e si rivedessero i costi non riconosciuti e qualche agevolazione tributaria, questa, nella sua strutturazione fondamentale, apporterebbe vantaggi ai contribuenti ed un maggiore gettito all'Erario, oltre ad 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 dell'Erario, delle Regioni, degli Enti locali e degli 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 lordo¹¹.

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

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

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

¹⁰ 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 (veggasi anche: CIAVARELLA D., *La finanza dinamica*, ed. N.R.T., Roma 1978).

¹¹ CIAVARELLA D., *La scienza del governare*, ed. Gespi, Milano 1992.

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.

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 venissero eliminati i limiti di età (a condizione di una sana e robusta costituzione fisica), in modo che lo Stato non perda elementi che hanno contribuito, ciascuno nel proprio campo, alla crescita di questo Paese.

Al contrario, quando si conferiscono, a tempo determinato, contratti da capogiro a soggetti 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.

Così, il Garante del contribuente, fornendo dati e notizie agli organi costituzionali nel campo della politica fiscale, oltre ad essere vigile sulle varie spese pubbliche nell'interesse generale, potrebbe essere di aiuto al Governo nella ricerca dei mezzi finanziari con i quali ridurre 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, 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 Fagiani, 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 hanno alti costi con scarsa produttività per l'Erario.

Vede anche necessaria ed urgente l'istituzione di un dazio protettivo nei confronti dei prodotti provenienti dal corridoio cinese, le cui merci a basso costo in rapporto ai prodotti italiani non permettono né la crescita e né la sopravvivenza di molte imprese. Infatti è nulla qualsiasi forma di competitività con le merci nazionali dove il costo globale dei fattori della produzione, e tra questi il salario, è di gran lunga superiore. Necessita, quindi, un intervento governativo immediato 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 fa sì che aumentino le attività economiche in nero 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.

Le fonti strutturali e infrastrutturali da parte del Governo alle imprese, senza una correzione 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 internazionali¹².

5. Le funzioni dello Stato federale nel coordinamento dei mezzi di politica fiscale

Lo Stato federale dovrebbe dare impulso alle imprese mediante azioni trainanti di politica fiscale nel contesto della politica economica. Tuttavia, l'incremento della produttività in funzione del reddito di impresa, sia essa grande, media o piccola, individuale o associativa, proviene sempre dalla pressione tributaria, che nel nostro Paese dovrebbe essere almeno pari a quella degli Stati dell'UE, in rapporto alla qualità ed al prezzo delle merci in sede di competitività negli scambi interni ed internazionali. La pressione tributaria incide sul reddito e sui costi variando negativamente o positivamente il grado di intrapresa e di occupazione secondo il circuito dei consumi che equilibra o squilibra gli investimenti.

Visto che con il federalismo fiscale gli enti locali e le regioni si devono organizzare come aziende a tutela pubblica, l'attività degli amministratori locali nella correzione degli effetti economici dell'impresa deve avvenire attraverso direttive programmatiche, che mirano a sfruttare anche le risorse zonali. Le acquisizioni non devono limitarsi soltanto alla ricerca dei tributi generali e speciali (Irap, Ici, addizionali, accise, ecc.), ma anche alle entrate tributarie originarie (sfruttamento di aree pubbliche, di risorse minerarie, di acque termali, di beni naturali, ecc.), che apportano maggiori entrate fiscali nel bilancio dell'ente locale o della regione, le quali conducono ad un aumento di occupazione e di intraprese.

¹² 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.

È necessario che queste forme di politica fiscale vengano tenute presenti nel nuovo federalismo fiscale, con indirizzi programmatici nella raccolta delle entrate tributarie per la produzione di frutti futuri a breve, medio o lungo termine. Così, ad esempio, se la spesa per lavori socialmente utili venisse impiegata dal governo federale in corsi di specializzazione tendenti al miglioramento professionale nei vari settori produttivi, questa, a medio termine, darebbe i suoi frutti con l'inserimento di personale qualificato nel mondo del lavoro. A conferma della tesi di alcuni Maestri¹³ del passato i quali ritenevano che il consumo di spesa pubblica deve tendere sempre ad una produttività futura per poter essere accettata dalla collettività, che è tenuta a versare i tributi all'Erario ed agli altri enti impositori, in attesa che i nuovi occupati con qualificazione professionale, a loro volta, versino i tributi sul reddito prodotto tassabile.

In un periodo di liberismo zoppo qual è il nostro, i pilastri delle imprese non sono soltanto la stabilità economica prevista dal contratto di Maastricht, la stabilità del prezzo delle merci, l'armonizzazione fiscale, il disavanzo del debito pubblico corrente non superiore al 3% del PIL, bensì la valorizzazione degli effetti di politica economica sui redditi nel contesto competitivo delle merci scambiate.

Nell'attività di impulso operativo a livello regionale si è cercato di intervenire attraverso agevolazioni fiscali e finanziarie soprattutto alle piccole e medie imprese onde ridurre i costi dei beni prodotti e competere nello scambio di beni sui mercati nazionali e internazionali. Così, si incrementa il reddito, si dà occupazione con ricchezza da consumare o da risparmiare e, nel contempo, si favorisce la crescita economica¹⁴.

In conclusione, il federalismo fiscale deve essere uno strumento correttivo della pressione tributaria attraverso riduzioni di addizionali sulle accise, sulle imposte dirette, ecc., in modo che possano essere incoraggiate le intraprese per una crescita dell'occupazione e del reddito.

Anche in sede di federalismo regionale, il Garante, nella sua vigilanza sulla politica fiscale, può apportare un contributo agli organi costituzionali attraverso sue riflessioni.

6. Lo sviluppo programmatico dei beni demaniali per l'incremento del reddito nazionale

Dai paragrafi che precedono si evince che il Garante, con la sua attività istituzionale, svolge la funzione di Organo di prima giustizia con i poteri conferitigli dall'art. 13 della legge 27 luglio 2000,

¹³ E tra questi: d'Albergo, Arena, De Stefani, Fasiani, ecc.

¹⁴ Già esistono principi di base nell'art. 2, comma 203, lett. D, della legge n. 662/96 – Valori percentuali concordati in sede di conferenza Stato-Regioni, già utilizzati nelle delibere CIPE nn. 84/100, 138/00, 86/02 e 17/03 – Delibera CIPE n. 16/03: totale 120 milioni di euro per il triennio 2003-2005 – Regioni e Province autonome del centro-nord – Delibera del Comitato interministeriale di programmazione economica del 25 luglio 2003.

n. 212, e quella di referente al Governo e Parlamento ai sensi dell'art. 94, comma 8, della legge n. 289/02, attraverso una relazione annuale con cui fornisce dati e notizie sullo stato dei rapporti tra Fisco e contribuenti nel campo della politica fiscale. La sua attività, con quest'ultima funzione, viene ad essere di vasta portata con riflessioni concrete proprie oltre che derivanti da un contatto diretto con vari operatori economici o singoli contribuenti, in modo che Governo e Parlamento possano ricevere direttamente dalle voci dei contribuenti le lamentele fatte al Garante onde ottenere tutela per una maggiore legalità ed equità contributiva.

Da ciò discende che la nuova funzione del Garante del contribuente è quella di raccogliere dati e notizie, rielaborarli ed informare gli Organi costituzionali attraverso una relazione annuale che contenga un proprio contributo con riflessioni attente.

Da dati ed elementi raccolti, anche in sede tecnica, fra investimenti e spesa pubblica del tutto produttiva scaturisce che la valorizzazione dei beni artistici, monumentali, archeologici, naturali, ecc., influenza positivamente il reddito nazionale lordo, per cui i governanti, nelle loro programmazioni sugli investimenti annuali e pluriennali dello Stato, devono destinare parte della spesa pubblica all'utilizzo attento di tutte queste risorse¹⁵, avendo la certezza che l'incremento del reddito nazionale influenzerà anche l'occupazione con conseguente acquisizione di entrate tributarie.

Assodato che l'Italia possiede il 75% dei beni artistici esistenti nel mondo (palazzi, chiese, monumenti, dipinti, ecc.) oltre ad un notevole patrimonio archeologico proveniente da antiche civiltà (etrusca, greca, romana, bizantina, ecc.) che hanno vissuto o si sono sviluppate su questo territorio, L'indirizzo politico dei governanti dovrebbe tendere allo sviluppo di questo settore in sede di spesa pubblica produttiva, vista anche la rendita perpetua di questi beni che è di gran lunga superiore a qualsiasi rendita mineraria limitata nel tempo.

Da ciò discende che dovrebbero essere incrementati gli investimenti per infrastrutture onde fornire maggiori servizi agli utenti nazionali ed internazionali e, nel contempo, sviluppata una serie di campagne pubblicitarie per invogliare tutti gli uomini all'arte ed al turismo. Un maggiore sviluppo di questo settore influenzerebbe numerosi altri settori del commercio (da quello alberghiero a quello dei trasporti, delle agenzie di viaggio, delle scuole di formazione professionale, ecc.) che apporterebbero maggiori entrate fiscali sia all'Erario che agli enti pubblici autorizzati per legge a riscuotere tributi.

Tutti questi beni artistici e archeologici costituiscono un patrimonio per tutta l'umanità che ha l'obbligo morale di mantenerli e tutelarli affinché anche le generazioni future li possano ammirare. Perciò la pubblicità per la loro conoscenza e la loro tutela da parte degli organi istituzionali, e tra

¹⁵ Veggasi anche Legge 6 dicembre 1991, n. 394, e Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 155 del 21 luglio 2003, in Il fisco, fasc. 2, n. 30/2003, pag. 4729 e segg.

questi il Garante del contribuente nella sua funzione di organo referente al Governo e Parlamento, sono strumenti di programmazione necessaria per lo sviluppo, l'incremento del turismo, dell'occupazione e di altre intraprese in funzione di reddito da investimento.

Così, anche la vendita di alcuni beni del demanio (e non di beni pubblici che sono inalienabili ed intrasferibili) deve essere tenuta sotto controllo dagli organi pubblici per evitare danni all'Erario. Trattandosi di beni che appartengono allo Stato, e che costituiscono quindi una ricchezza per tutti i cittadini, è necessaria una sorveglianza attenta su queste vendite denunciando presunte ipotesi di usurpazione con arricchimento di alcuni soggetti senza scrupoli.

In questi casi, il Garante dovrebbe dare suggerimenti, nella sua relazione annuale, per proposte di leggi o regolamenti a maggiore tutela.

Se, però, questi beni, in un quadro generale di coordinamento e nel contesto di un indirizzo programmatico tendente allo sviluppo economico, venissero restaurati e portati ai loro antichi splendori, la spesa sostenuta potrebbe produrre, a medio termine, nuovo reddito tassabile.

Allo stesso modo, anche la realizzazione di grandi opere (si pensi, ad esempi, al ponte sullo stretto di Messina o ai treni ad alta velocità, ecc.) attraverso investimenti pubblici e privati, a lungo termine, diventa spesa produttiva.

In questa situazione di politica economica nel contesto della politica fiscale, diviene rilevante la funzione referente del Garante del contribuente che deve costituire il mezzo di informazione idonea, con proprie riflessioni di tecnica finanziaria, sia al Governo, che deve gestire la cosa pubblica secondo un proprio indirizzo, sia al Parlamento, che attraverso la legge esprime la più alta manifestazione della volontà dello Stato, ove maggioranza e minoranza si fondono esprimendo per sintesi la volontà popolare che si immedesima con quella dello Stato di diritto.

7. Gli impulsi di politica fiscale alle imprese

La legge 24 dicembre 2003, n. 350 (legge finanziaria per l'anno 2004) deve certamente ritenersi il presupposto conclusivo di una serie di interventi normativi emanati nell'ultimo triennio, finalizzati al raggiungimento degli obiettivi di politica fiscale, tendenti sia al rispetto dei vincoli comunitari che a quello del rilancio dell'economia nazionale di tutti i settori produttivi (dall'agricoltura all'edilizia, alle esportazioni, ecc.).

Posto ciò, la legge finanziaria appare il principale atto propositivo di nuove misure normative, tese a valorizzare la totalità delle potenzialità latenti del nostro Paese, mediante interventi fiscali agevolativi che fanno leva su incentivi di altra natura, aventi per base la razionalizzazione della

spesa pubblica, la valorizzazione e la cessione di beni pubblici non strategici (come la cartolarizzazione), tutti utili alla riduzione del debito pubblico accumulato nel tempo.

Invero, con le ultime due leggi finanziarie si sono tenuti presenti interventi per spesa pubblica produttiva, anche nel campo sociale, abbandonando la logica d'intervento sulle scelte di politica fiscale quale prelievo di risorse necessarie alla stabilità finanziaria complessiva; sulla base degli impegni comunitari assunti dal nostro Paese, infatti, anche le scelte di natura tributaria sono indirizzate a non incidere negativamente sulle potenzialità produttive.

L'obiettivo principale, quindi, è quello di evitare un ruolo invasivo dell'Autorità pubblica e di puntare invece a favore delle libere scelte di ogni singolo operatore economico - ovviamente sottoposto a controlli di natura fiscale-amministrativa e, più in generale, a monitoraggi contabili dei flussi di spesa correnti - individualizzando quanto più possibile gli interventi agevolativi fiscali connessi alle peculiari potenzialità di ciascuno all'interno dell'ordinamento tributario.

Così, a fianco di interventi concretamente innovativi - quali ad esempio l'introduzione del concordato triennale, il nuovo regime impositivo per gli organismi di investimento collettivo dei valori mobiliari (OICVM) e la nuova normativa tributaria della partecipazione a fondi immobiliari - la legge finanziaria del 2004 (legge n. 350/03) ha puntato a migliorare la funzionalità degli istituti giuridici già esistenti, a concretizzare maggiormente tutti i processi di armonizzazione comunitaria ed internazionale e, in particolare, a garantire maggiori spazi di autonomia a favore dell'attività produttiva soggetta a tassazione.

L'art. 4 della suddetta legge costituisce la rappresentazione normativa di questo scenario innovativo sugli incentivi per lo sviluppo economico, nel quale viene disciplinata una serie di finanziamenti a favore degli investimenti, in piena sintonia con la volontà politica di incentivare la produzione, il commercio e, più in generale, il mercato economico nazionale.

Infatti, quasi tutti i settori produttivi sono stati oggetto di interventi agevolativi di natura finanziaria, che vanno dal riconoscimento di contributi e la concessione di crediti d'imposta alla istituzione di fondi speciali e rifinanziamenti di fondi già istituiti con precedenti disposizioni di legge.

In particolare, è stata confermata la volontà di continuare ad agevolare le imprese (che, in sostanza, costituiscono il "motore" principale dell'economia di sviluppo del Paese) semplificando, tra l'altro, uno degli aiuti più rilevanti del sistema giuridico-tributario della nostra economia, previsto dall'art. 8 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, il quale consiste in una contribuzione statale, fruibile nella forma del credito d'imposta, a favore della generalità delle imprese che effettuano investimenti in beni strumentali nuovi da destinare alle proprie strutture produttive localizzate nelle aree svantaggiate del mezzogiorno e in talune aree del centro nord individuate dalla

Commissione europea come destinatarie degli aiuti a finalità regionale di cui alle deroghe previste dall'art. 87, paragrafo 3, lettere a) e c), del Trattato che istituisce la Comunità europea.

Queste forme di credito d'imposta erano poco conosciute soprattutto dai piccoli e medi imprenditori, per cui il Garante ha contribuito a far conoscere i positivi interventi del Governo.

Il periodo entro cui possono essere effettuati detti investimenti è abbastanza esteso, comprendendo le annualità dal 2000 al 2006; in questo periodo possono essere effettuati tutti gli investimenti di beni strumentali nuovi sia materiali che immateriali previsti dagli articoli 67 e 68 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir).

Il requisito della novità ha la finalità principale di incentivare, nella sostanza, la produzione nazionale dei beni strumentali necessari alla generalità dei settori aziendali, con conseguenti ripercussioni positive sull'economia nazionale anche in termini di creazione di nuovi posti di lavoro, tendendo così al raggiungimento del massimo benessere collettivo

In sintonia con le scelte politiche dei governanti è stato disciplinato anche l'elemento quantitativo del costo-beneficio; infatti, la determinazione dell'investimento agevolabile è data dal costo complessivo dei nuovi investimenti meno il costo non ammortizzato dei beni ceduti e di quelli dimessi, nonché degli stessi ammortamenti dedotti nel periodo d'imposta relativi ai beni strumentali della medesima specie di quelli agevolabili già posseduti dalla stessa struttura produttiva.

Invero, l'agevolazione fiscale è tanto più consistente per l'impresa quanto minori sono le cessioni, le dismissioni e gli ammortamenti di beni della stessa specie di quelli acquistati nuovi dalla medesima azienda. Pertanto, le imprese sono incentivate all'acquisto di beni strumentali nuovi e non anche di quelli usati e dimessi da altre aziende.

Al fine di snellire la operatività dell'aiuto è stato previsto che il contributo è fruibile soltanto in compensazione ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241; per cui è esclusa la possibilità di erogazioni in denaro (che presupporrebbero elaborate fasi di gestione amministrativa) nonché la possibilità di richiedere rimborsi di quote non ancora fruite in compensazione dalle aziende.

8. La semplificazione nella richiesta di agevolazioni e contributi

Una ulteriore ed opportuna integrazione e semplificazione è stata disposta nella legge finanziaria per l'anno 2004 con il comma 132 in cui è stata contemplata un'estensione oggettiva dell'agevolazione e con il comma 133 per il quale vi è un'estensione soggettiva.

In particolare, con il rifinanziamento dell'aiuto in argomento ad opera della deliberazione del CIPE n. 23/03 del 25 luglio 2003, pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* n. 185 dell' 11 agosto 2003, in primo luogo, è stato reso possibile l'avvio dell'investimento in un periodo di tempo maggiore (entro il 31 marzo del corrente anno 2004) rispetto a quello di sei mesi decorrenti dalla data di presentazione dell'istanza di richiesta di concessione del contributo previsto dal comma 1-bis, dello stesso articolo 8 della legge n. 388 del 2000.

Inoltre, è stata riconosciuta la possibilità di fruire del contributo entro il terzo anno successivo a quello di presentazione dell'istanza di richiesta di concessione dell'aiuto (in luogo dei due anni previsti dall'art. 62, comma 1, lettera f), legge 27 dicembre 2002, n. 289 – legge finanziaria 2003) e consequenzialmente sono stati differiti di un anno i limiti, minimi e massimi, di effettiva fruizione dei contributi maturati.

L'estensione soggettiva, invece, riguarda le imprese ubicate nelle aree del centro nord ammissibili alle deroghe previste dall'art. 87, paragrafo 3, lettera c), del Trattato che istituisce la Comunità europea. In mancanza della previsione disposta dal comma 133 della legge finanziaria per l'anno 2004 in commento, dette imprese non avrebbero potuto fruire dell'estensione oggettiva prevista dal precedente comma 132.

Ma, la volontà di confermare, corroborare e migliorare la funzionalità di questa agevolazione, non può prescindere dalla necessità di rifinanziare ulteriormente i fondi ad essa assegnati.

Sulla base di quanto previsto dagli artt. 60 e 61 legge 27 dicembre 2002, n. 289 (legge finanziaria per l'anno 2003), concernenti la possibilità di riallocazione delle risorse inutilizzate a favore di interventi maggiormente applicati e quindi "riusciti" a livello economico, è opportuno procedere al rifinanziamento dell'aiuto previsto dall'articolo 8 della legge n. 388 del 2000, al pari di quanto fatto nello scorso anno 2003 con la deliberazione del CIPE n. 23/03.

Infatti, è da considerare, innanzi tutto, che questo aiuto ha ricevuto tutte le prescritte autorizzazioni dalla Commissione europea, per cui è in perfetta sintonia con la normativa comunitaria. Eventuali altri tipi e forme di aiuto dovrebbero, in ogni caso, essere sottoposti al vaglio comunitario, che abbisogna di tempi spesso notevoli per accertare la compatibilità con la normativa dell'Unione europea non conciliabile con le evolutive esigenze economiche del nostro Paese.

Un'ulteriore considerazione va fatta circa gli stanziamenti assegnati in bilancio con l'art. 62, comma 3, della legge n. 289 del 2002, che si sono dimostrati insufficienti durante lo scorso anno 2003 e, molto probabilmente, lo saranno anche per il corrente 2004 e le successive annualità interessate, rispetto alle esigenze concrete della nostra imprenditoria fra le più operative e qualificate a livello mondiale, per cui saranno necessari altri interventi se si vuole operare per l'inserimento delle nostre imprese nell'economia globale.

In concreto, il connubio dell'agevolazione in esame con quella a favore delle assunzioni di nuovo personale dipendente, di cui all'art. 7 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, ha incentivato negli ultimi anni le aziende ad incrementare gli investimenti in beni strumentali nuovi anche finalizzati all'incremento occupazionale, a tal punto da impiegare tutte le risorse stanziare in bilancio soltanto nei primi mesi dell'anno 2003. Ma questi nuovi e più raffinati *input* agevolativi del Governo non hanno avuto la conoscenza necessaria da parte del contribuente-operatore economico.

Si ricorda che antecedentemente agli interventi legislativi tesi a controllare e monitorare il flusso di spesa di tutte le agevolazioni di natura fiscale - facenti capo all'art. 5 del decreto legge 8 luglio 2002, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 2002, n. 178 - l'agevolazione fiscale di cui all'art. 8 della legge n. 388 del 2000 era stata disciplinata senza alcun limite di spesa. Questo atteggiamento aveva determinato non poche problematiche a livello di copertura finanziaria, ma garantiva una costante continuità produttiva e commerciale dell'economia produttiva del Paese.

Certamente i sopra menzionati interventi di controllo e monitoraggio hanno costituito atti dovuti, tanto è vero che grazie ad essi è stato possibile nell'ultimo triennio evitare notevoli disavanzi di bilancio difficilmente giustificabili sotto il profilo politico.

9. L'intervento legislativo sulla riallocazione delle risorse inutilizzate

In considerazione dell'intervento legislativo di cui ai succitati artt. 60 e 61 della legge n. 289 del 2002, circa la riallocazione delle risorse inutilizzate, è quanto mai opportuno individuare nuove risorse (tra quelle non ancora utilizzate) da riassegnare a favore dell'agevolazione di cui all'art. 8 della legge n. 388 del 2000, in aggiunta, ovviamente, a quelle già stanziare in bilancio.

Ad avviso di questo Garante, è necessario garantire una continuità nell'erogazione delle principali agevolazioni fiscali riconosciute dallo Stato al settore imprenditoriale nella sua più ampia accezione, al fine di garantire il processo evolutivo economico del Paese, sia per un maggiore reddito nazionale che per una maggiore occupazione delle forze attive di lavoro.

In particolare, gli investimenti in beni strumentali di cui al succitato art. 8 della legge n. 388 del 2000, devono servire per:

- a) una maggiore produzione degli stessi da parte delle aziende di costruzione e nel contempo maggiore produzione delle imprese che li utilizzano;
- b) un incremento dell'occupazione nei settori produttivi commerciali ed in quelli dei relativi servizi;

c) una incentivazione della movimentazione dei capitali, che genera inevitabilmente maggior gettito erariale in termini di imposizione diretta ed indiretta;

d) una maggiore capitalizzazione delle imprese, che, contrariamente, sarebbero indotte a ricorrere sempre più all'indebitamento bancario al fine di sfruttare maggiormente la normativa tributaria relativa alla deducibilità degli interessi passivi;

e) un maggiore incremento delle imprese giovanili e delle cooperative operanti nei vari settori delle grandi imprese pubbliche e private;

f) l'individuazione delle Regioni maggiormente assistite per indirizzare le imprese marginali ad una maggiore produttività.

Così, il Garante del contribuente, nel suo contatto con i contribuenti, ha contribuito a far conoscere agli operatori economici l'attività del Governo e del Parlamento, trasfusa nelle leggi finanziarie, e che la politica fiscale non si estrinseca solo con prelievi tributari, ma anche mediante contributi (alcuni a fondo perduto), agevolazioni tributarie, crediti d'imposta, interventi mirati per l'acquisto di beni strumentali, ecc., i quali rappresentano, tra l'altro, mezzi di incoraggiamento per giovani imprenditori, professionisti, cooperative di vario tipo e genere.

Di tutti questi interventi agevolativi, solo in parte conosciuti dai cittadini contribuenti e non, questo Garante ha svolto nel corso dell'anno 2003 una penetrante attività di informazione nel campo della politica fiscale, anche se con scarse risorse materiali, di cui si è accennato in altre parti di questa relazione.

10. I presupposti giuridici dell'art. 22, capo III, della legge regionale n. 10 del 14 luglio 2003 (Regione Lombardia) in sede di legittimità costituzionale.

Come già richiamato nel primo paragrafo di questa relazione al Governo ed al Parlamento, con la pubblicazione della legge n. 212 del 2000 - recante "disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente" -, il legislatore ha portato in attuazione i principi costituzionali disciplinati negli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, come peraltro esplicitamente disposto nel comma 1 dell'art. 1 della legge.

Al fine di dare concreta attuazione ai principi costituzionali ispiratori dello Statuto dei diritti del Contribuente, il legislatore ha imposto alle Regioni (art. 1, co. 3), agli enti locali (art. 1, co. 4), ai concessionari della riscossione (art. 17) ed agli organi indiretti dell'Amministrazione finanziaria, ivi compresi i soggetti che esercitano l'attività di accertamento, liquidazione e riscossione di tributi di qualunque natura (art. 17), di adeguare i rispettivi ordinamenti alle norme fondamentali ed ai principi contenuti nella medesima legge.

Il legislatore ha, quindi, assegnato all'Ufficio del Garante del Contribuente, nella sua struttura di organo collegiale qualificato, il compito complesso di coltivare e stabilizzare (ovvero di ristabilire) il rapporto di fiducia che deve sempre sussistere tra contribuente ed ogni soggetto che dal lato attivo gestisce ovvero è coinvolto nell'attuazione del rapporto d'imposta, sia che si tratti dell'Amministrazione finanziaria statale, che delle Regioni, degli Enti locali, dei concessionari della riscossione ovvero di ogni altro soggetto che eserciti l'attività di accertamento, di liquidazione e di riscossione di tributi di qualunque natura, conferendo teleologicamente all'Ufficio del Garante stesso gli strumenti ed i poteri necessari all'esercizio dell'alta funzione di tutela avanzata dei diritti e degli interessi legittimi dei contribuenti.

Pertanto, avuto riguardo alle prerogative istituzionali riconosciute al Garante dall'art. 13, comma 6 e seguenti, della legge n. 212/2000 (il Garante "attiva le procedure di autotutela", "richiama gli uffici al rispetto" delle norme cogenti, "ha il potere di accedere agli uffici finanziari e di controllare la funzionalità", "individua i casi di particolare rilevanza .. che ..determinano un pregiudizio per i contribuenti", "prospetta al Ministro dell'Economia e delle Finanze i casi in cui possono essere esercitati i poteri di rimessione in termini"), quale organo di promozione della giustizia tributaria nell'ambito dello svolgimento dinamico del rapporto d'imposta, l'Ufficio del Garante rappresenta altresì un'attuazione dell'art. 24 della Costituzione in quanto organo posto a presidio dei contribuenti che hanno correttamente adempiuto agli obblighi di legge ed intendono esercitare il loro diritto alla difesa.

Quindi, la volontà del legislatore, trasfusa nello Statuto emanato in attuazione dei principi costituzionali di cui agli articoli 3, 23, 24, 53 e 97 della Costituzione, è quanto mai chiara nell'affidare alla cura di un unico organo, cioè al Garante del Contribuente, di cui all'art. 13 della legge n. 212/2000, le funzioni e le prerogative sopra indicate e meglio esplicitate in detto articolo con competenza estesa ad ogni tipo e forma di tributo, sia esso di carattere generale ovvero speciale, statale o anche di emanazione di enti pubblici territoriali o di qualsiasi altro organo investito di potestà impositiva. Un'ulteriore conferma (ove necessario) del ruolo conferito al Garante del Contribuente nell'ambito dell'ordinamento giuridico generale, è rinvenibile nell'art. 94 della legge n. 289/2002 che, tra le altre novità, ha istituito l'obbligo per il Garante del Contribuente di fornire al Governo ed al Parlamento dati e notizie sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuenti nel campo della politica fiscale, e cioè a dire appunto la presente RELAZIONE. Un incarico così rilevante è connaturato proprio ad un ambito di attività che si estende ed opera a 360 gradi nel settore delle entrate pubbliche (statali e locali). Oltretutto, come si ripete, le ampie prerogative ed i diffusi poteri di iniziativa e di controllo che fanno capo al Garante del Contribuente sono diretta attuazione dell'art. 24 e 97 della Costituzione.

In questo preciso quadro istituzionale è stata pubblicata - di recente - la legge regionale Lombardia n. 10 del 14/7/2003 recante il *“Riordino delle disposizioni legislative regionali in materia tributaria – Testo unico della disciplina dei tributi regionali”* (su B.U. Lombardia 18/7/2003 n. 29), che all’art. 22 e seguenti ha istituito e regolamentato *“il Garante del Contribuente Regionale”* ed ha assegnato tale funzione al già operante difensore civico regionale lombardo di cui alla L.R. 18/1/1980, n. 7.

L’istituzione, da parte della Regione Lombardia, di un *“Garante del Contribuente Regionale”* per i soli tributi regionali è in netto contrasto oltre che con quanto disposto dall’art. 13 della legge n. 212/2000 – Statuto dei diritti del contribuente - anche con le norme costituzionali di cui lo Statuto costituisce attuazione e, quindi, in contrasto con i fondamentali principi costituzionali di cui agli articoli 3, 23, 24, 53 e 97 della Costituzione, nonché in pieno contrasto con quanto statuito altresì negli articoli 114, 117 e 119 della Costituzione. Avuto riguardo al contrasto con l’art. 13 dello Statuto si rappresenta che il comma 2 del medesimo articolo dispone che *“il Garante del Contribuente, operante in piena autonomia, è organo collegiale costituito da tre componenti scelti e nominati dal presidente della commissione tributaria regionale ... “*. Da ciò ne discende l’indipendenza (in quanto nominato da un organo appartenente al potere giudiziario), l’autonomia (in quanto del tutto avulso dall’organizzazione amministrativa delle Finanze pubbliche) e la ponderazione nelle valutazioni e nelle scelte d’intervento al fianco del contribuente (in quanto organo collegiale che delibera a maggioranza); il neo istituito garante regionale della Lombardia non si conforma a nessuna delle caratteristiche e delle prerogative innanzi dettate dal legislatore ordinario e, quindi, un ufficio di simile struttura non garantisce assolutamente i valori costituzionali attuati dallo Statuto dei diritti del contribuente. Oltretutto è in netto contrasto con i principi cardine che informano l’ordinamento-struttura meglio esplicitati nell’art. 97 Cost. Come noto, i pubblici uffici devono assicurare il buon andamento e l’imparzialità: quale imparzialità potrà essere garantita da un ufficio monocratico (anziché collegiale) il cui membro non è scelto tra comprovati esperti nella materia tributaria? In merito al principio del buon andamento, come sarebbe mai attuabile il coordinamento tra un organo collegiale di competenza generale quale il Garante del Contribuente di cui allo Statuto e questo *“ufficio del garante regionale”*, organo monocratico di natura amministrativa. La nomina dei membri del Garante del Contribuente effettuata da un organo giudiziario, quale il Presidente della Commissione tributaria regionale, è diretta attuazione dei principi costituzionali di cui all’art. 3, 24, 53 e 97, assicurando la necessaria autonomia da ogni sorta di influenza nello svolgimento delle rilevanti attività di garanzia cui è chiamato il Garante del Contribuente.

Le considerazioni sopra rappresentate divengono secondarie se le si confrontano con la lapalissiana constatazione che la legge regionale Lombardia n. 10/2003, istitutiva dell'ufficio del garante del contribuente regionale, ha normato in una materia non rientrante tra quelle di sua esclusiva competenza di cui agli articoli 117 e 119, come novellati, della Costituzione.

Proprio il comma 2 dell'art. 117 Cost. nelle lettere e), f), l) riserva esclusivamente allo Stato le materie riguardanti la perequazione delle risorse tributarie, gli organi dello Stato e la giustizia amministrativa in senso lato. Perfino il comma 3 dell'art. 117, che individua le materie di legislazione concorrente, dispone che spetta direttamente allo Stato la fissazione dei principi fondamentali per il "coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario".

Come indicato all'inizio di questo paragrafo, il Garante del Contribuente è stato istituito dallo Statuto dei diritti del contribuente quale organo collegiale a garanzia dell'attuazione di volontà costituzionali (art. 3, 23, 24, 53 e 97 Cost.) poste a presidio del "Contribuente", qualunque soggetto attivo fosse ad esigere e pretendere il tributo, per monitorare la corretta e concreta applicazione delle norme dettate dagli organi legiferanti (di qualunque ordine e grado) dirette al reperimento delle risorse finanziarie ed alla loro programmata distribuzione tra contribuenti ed amministrazioni finanziarie (cioè a dire proprio la perequazione nella distribuzione delle risorse). Il Garante nominato da un organo giudiziario è esso stesso organo dello Stato che opera in ausilio della realizzazione della giustizia amministrativa. La competenza a legiferare in tali rilevanti settori dell'ordinamento non è stata giammai trasferita agli Enti territoriali né dall'articolo 114 né dall'articolo 119 né da altra qualsiasi norma costituzionale.

In conclusione, la disposizione costituzionale di cui al novellato art. 119 Cost., secondo la quale le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa, hanno risorse autonome, stabiliscono ed applicano tributi ed entrate proprie, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, nulla innova nella materia che interessa e che ha riguardo alla tutela del contribuente che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini ed amministrazione finanziaria, esigenze primarie queste individuate dal legislatore ordinario nell'art. 13, comma 7, della legge n. 212/2000 "Statuto dei Diritti del Contribuente" e la cui cura e tutela è stata conferita al Garante del Contribuente quale organo collegiale i cui membri sono stati selezionati tra esperti della materia da altro organo dello Stato appartenente all'ordine giudiziario dello Stato.

Questo Garante, nell'interesse del contribuente ed in ottemperanza di quanto disposto nell'art. 13 bis della legge n. 212/2000, non poteva esimersi dall'informare il Governo ed il Parlamento di tale grave conflitto di attribuzioni tra organi dello Stato che determinano la totale illegittimità della

legge regionale Lombardia n. 10/2003 in relazione alle norme istitutive del Garante del Contribuente Regionale.

Posto ciò, diviene rilevante giuridicamente il contenuto dell'art. 22 della legge della Regione Lombardia n. 10 del 14.7.2003, in pieno contrasto con gli artt. 1 (commi 1, 3 e 4) e 13 della legge n. 212/00, nel contesto degli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione.

Da tutto ciò si rileva la *non manifesta infondatezza* degli artt. 22, 23, 24 e 25 della legge regionale Lombardia n. 10/03, in quanto in pieno contrasto di legittimità costituzionale con gli artt. 3, 23, 53, 97, 114, 117 e 119 Cost., correlati agli artt. 1 (commi 3 e 4) e 13 (comma 6) della legge n. 212/00.

Infine, si tratta di un palese conflitto di costituzionalità fra due organi dello Stato: Parlamento e Regione Lombardia.

11. Riflessioni conclusive

Nelle ultime due leggi finanziarie (anni 2003 e 2004) si legge un modo nuovo di fare politica fiscale. Assodata la riforma delle imposte dirette ed indirette, i tributi generali e speciali, oltre alla riduzione a due sole aliquote (23% e 33%) dell'Irpef, nel cui secondo quadro entra l'imposta sulle società (33%), nel contesto di una ristrutturazione dei tributi delle Regioni e della finanza locale, apporteranno in breve tempo un miglioramento distributivo del peso fiscale con maggiore disponibilità del contribuente nella spesa individuale o nelle intraprese.

Poiché il nuovo modo di fare politica fiscale da parte dei governanti spesso non è condiviso dalla minoranza politica dei componenti del Parlamento, questo Garante è dell'avviso che i detentori del potere dovrebbero maggiormente pubblicizzare attraverso persone con una certa professionalità la nuova politica fiscale in modo che sia nelle piccole comunità che nei grandi centri urbani tutti i cittadini contribuenti vengano informati con linguaggio semplice, sia sugli interventi sociali che sulle agevolazioni tributarie, sui contributi statali ed altro che interessano le varie classi sociali.

Se questo nuovo modo di fare politica è scarsamente conosciuto dalla collettività, danneggia chi governa ed intende riformare le leve del potere ed il modo di vivere ed operare nel campo economico, senza intralci burocratici nelle varie intraprese.

Se il cittadino non conosce che verrà ridotta la pressione tributaria attraverso aliquote più basse e che gli evasori saranno puniti penalmente, non si rende conto del miglioramento apportato.

Così, deve sapere che il condono fiscale costituisce un *pactum* di pace sociale e che ogni qualvolta che vi è un condono fiscale, non meno del 10% degli evasori totali diventano contribuenti.

Si è accertato, in tempi diversi, che in caso di controversie tributarie, solo dall'8 al 10% del valore globale risultante dalle presunte evasioni raggiunge fini positivi per l'Erario alla chiusura dei vari gradi di giudizio.

Ed è per questo che gli attuali governanti devono cercare di ridurre l'attuale pressione tributaria con una contribuzione più equa, andando nel contempo alla ricerca degli evasori fiscali, oltre a tutelare il contribuente onesto in caso di violazione della legalità ed equità orizzontale attraverso istituzioni pubbliche, quali il Garante del contribuente.

Si è d'accordo con quei governanti che, accogliendo le tesi di Griziotti, Borgatta, Fasiani, d'Albergo, Arena, ecc., sostengono che quanto più bassa è la pressione tributaria con imposte comprensibili dai contribuenti, tanto più essi (vedendo una giustizia contributiva) adempiono ai propri obblighi fiscali, evitando l'evasione. Se invece la pressione tributaria è alta, ad avviso di Einaudi e Majorana, il contribuente rischia evadendo spesso per sopravvivere.

Da tutto ciò discende che quanto più la pressione tributaria si abbassa, con tributi generali e speciali semplici capibili dal contribuente, tanto più aumentano le intraprese con riduzione del carico fiscale.

Se i governanti sapranno attuare queste reali impostazioni di politica fiscale, i cittadini certamente sapranno premiare la compagine che governa.

L'Organo Collegiale

Il Presidente

Dott. Avv. Domenico Clavarella

Dott. Nicola Chiechi (componente)

Dott. Demetrio Fulco (componente)

