

RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO

Fasc. 2 – 2003

*Attestato di qualificazione
della mia qualificazione*

FRANCESCO D'AYALA VALVA

IL CONTRIBUENTE SOTTOPOSTO A VERIFICHE FISCALI E L'INTERVENTO DEL GARANTE

Estratto

Prof. Francesco d'Ayala Valva
Via Boccioni, 4 – 00197 ROMA
Tel. 06/80.69.09.06 Fax 06/80.69.09.07
F.dayalavalva@studiodayala.it



Milano • Giuffrè Editore

Il contribuente sottoposto a verifiche fiscali e l'intervento del Garante (*)

SOMMARIO: 1. Il diritto del contribuente all'informazione. - 2. Il momento di impulso del Garante. - 3. La "raccomandazione" del Garante. - 4. Il "richiamo" del Garante. - 5. L'attivazione dell'autotutela. - 6. Il Garante della buona amministrazione e dei diritti del contribuente.

1. *Il diritto del contribuente all'informazione.* - Il Garante del contribuente ha iniziato il processo di autoidentificazione ed a prendere coscienza della propria funzione, non limitata solo a sollecitare antiche istanze di rimborsi d'imposta, rimaste inevase (1).

Dall'esame di alcune fattispecie, presentate dai contribuenti alla sua attenzione, cominciano ad emergere i poteri e le attività, che possono essere svolte dal Garante. Non va sottovalutato il fatto che, fin dall'entrata in vigore della legge n. 212 del 27 luglio 2000 (G.U. n. 177 del 31 luglio 2000), i primi commentatori in genere mostrarono notevole diffidenza e, comunque, scetticismo sulla portata della norma e dell'effettivo potere del Garante (2) e che tutt'ora la dottrina non sembra dare molto

(*) Il presente commento si ricollega alle delibere del Garante del contribuente pubblicate nella parte II di questo stesso fascicolo.

(1) Sul tradizionale tema del rimborso dell'imposta vedi F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, 238, ove evidenzia la differente posizione processuale del creditore che agisce dinanzi al giudice civile per il recupero di un proprio credito e quella di chi agisce nei confronti del fisco. Sul punto vedi anche G. TAMEI, *Contributo allo studio del rimborso d'imposta*, Collana della Facoltà di Giurisprudenza di Teramo, Tipografia Veneziana, Roma, 1986 e poi, Id., *Le azioni di rimborso nella nuova disciplina del processo tributario*, in questa Rivista, 1993, I, 763; di recente vedi E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente: le garanzie costituzionali*, Milano, 2000, 279; F. FORTE, *I nuovi centri di servizio imposte dirette ed indirette e i ricorsi contro il silenzio rifiuto*, in Fisco, 1999, n. 2, 573; C. GLENDI, *Diniegghi di rimborso e tutela cautelare*, in Corr. trib., 1999, n. 34, 2537; A. MESSINA, *Rifiuto espresso o tacito della restituzione delle imposte nel nuovo processo tributario*, in Fisco, 1966, n. 18, 4499; M.C. FREGNI, *Rimborso dei tributi*, in Dig. disc. priv., sez. comm., Torino, 1996, XII, 498.

(2) D. DEOTTO, *Verifiche al contribuente e "tutela" del Garante*, in Corr. trib., n. 37/2000, 2690.

credito alla normativa contenente lo Statuto dei diritti del contribuente (3). Da qui la necessità dell'assunzione, da parte del Garante, di un alto profilo professionale e di immagine, propulsiva e concreta, che renda giustizia a quel legislatore che volle, nella calda estate del 2000, introdurre la nuova figura a tutela sia del contribuente, sia della migliore organizzazione dei servizi resi dagli uffici finanziari (4).

La funzionalità e la concreta operatività del nuovo organo si potrà desumere dalle iniziative che autonomamente, o anche su segnalazione dei contribuenti, verranno attuate. La diffusione dei casi esaminati e delle soluzioni via via accolte può essere un utile strumento di informazione del contribuente; la conoscenza delle sue determinazioni costituisce un mezzo di attuazione del diritto all'informazione, ora meglio desumibile dal disposto dell'art. 5 dello Statuto, ma già contenuto nei principi generali dell'ordinamento ritraibili dagli artt. 3, 24 e 97 della Carta Costituzionale.

A questo proposito non va sottovalutata la portata del comma 5 dell'art. 13 dello Statuto, lì dove stabilisce che le funzioni di segreteria e tecniche sono assicurate al Garante dagli uffici delle direzioni regionali delle entrate, presso le quali lo stesso è istituito. Questa norma prescrive che tali uffici devono assicurare la funzionalità dei servizi degli uffici del Garante, che non può essere limitata alla mera messa a disposizione di locali; l'efficienza organizzativa assicurata può essere controllata dallo stesso Garante, analogamente ai poteri di controllo degli uffici dell'amministrazione, riconosciuti espressamente dal comma 8 dell'art. 13 dello Statuto.

(3) C. GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario, parte generale e compendio della parte speciale*, IV ed., Padova, 2002, 53; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Milano, 2002, 62, ricorda che la dottrina maggioritaria si è nettamente schierata per la tesi svalutativa, per un verso ritenendo che la legge sullo statuto dei diritti del contribuente non possa essere annoverata tra quelle di attuazione costituzionale in senso proprio e, quindi, produttiva di norme interposte; e, dall'altro, negando diritto di cittadinanza nel nostro ordinamento a leggi ordinarie rinforzate, e cioè dotate in via di autoattribuzione di una potenzialità normativa superiore a quella propria della categoria di appartenenza, alla luce del sistema di gerarchia delle fonti calato in una costituzione rigida quale è la nostra. Tuttavia, pur condividendo le premesse sulle quali questo orientamento si fonda, non ritiene di poter aderire a tali conclusioni, in quanto le disposizioni dello statuto rappresentano per espresso autorevole riconoscimento del legislatore ordinario il necessario ed equilibrato contemperamento delle contrapposte esigenze di rango costituzionale dell'interesse fiscale e della tutela dei diritti dei cittadini.

(4) F. D'AYALA VALVA, *Dall'Ombudsman al Garante del contribuente. Studio di un percorso normativo*, in questa Rivista, 2000, I, 1037.

L'assistenza tecnica prevista non può essere disgiunta dalle idonee iniziative di informazione, ovvero dai nuovi e sempre crescenti mezzi offerti dalla cd. informazione elettronica, la cui attivazione ed utilizzazione sono previste dall'ultima parte del comma 1 dell'art. 5 dello Statuto. Per l'effetto, poiché il comma 2 del medesimo art. 5 prevede l'obbligo dell'amministrazione finanziaria di portare a conoscenza dei contribuenti, tempestivamente e con i mezzi idonei allo scopo, sia tutte le circolari e le risoluzioni emanate, sia ogni altro atto o decreto, che dispone sull'organizzazione, sulle funzioni e sui procedimenti, anche i casi di particolare rilevanza, che il Garante avrà individuato e segnalato all'ufficio centrale per l'informazione del contribuente, dovranno essere adeguatamente diffusi da quest'ultimo ufficio.

La diffusione dei casi, segnalati dal singolo garante regionale, favorirà una conoscenza "circolare" delle fattispecie esaminate e delle soluzioni adottate. Potranno così, e più efficacemente, essere prevenuti e rimossi, contemporaneamente anche nelle restanti regioni – e non solo, quindi, in quella di prima segnalazione al singolo Garante – i comportamenti dell'amministrazione che integrino pregiudizio ai contribuenti o implichino riflessi negativi sui loro rapporti con l'amministrazione. Questa nuova attività va vista come una concreta conseguenza dell'introduzione della figura del Garante e tra i riverberi tangibili e più rilevanti, della funzione che questa autorità indipendente può svolgere a favore dell'amministrazione finanziaria; quest'ultima, pur sopportando l'onere del costo dei servizi di segreteria e tecnici, si potrà avvalere e, comunque, giovare dell'opera del Garante, propedeutica ad una migliore attuazione dell'art. 97 Cost. (5).

La mancata diffusione, da parte dell'ufficio centrale per l'informazione del contribuente, dei casi di particolare rilevanza già segnalati potrà essere oggetto di "richiamo", in forza del comma 9 dell'art. 13 dello Statuto, che riporta espressamente l'art. 5 sul diritto del contribuente all'informazione ed il correlato obbligo dell'amministrazione.

Il monitoraggio del rispetto del diritto all'informazione deve essere effettuato dal singolo garante regionale e dovrà essere specificatamente contenuto nella relazione semestrale del Garante al Ministro dell'economia e delle finanze, individuando proprio gli aspetti critici dei rapporti con gli uffici. Queste segnalazioni rivestono particolare rilevanza in

(5) F. D'AYALA VALVA, *Il volto nuovo del fisco. Riflessioni sull'attuazione dell'art. 97 Cost. all'inizio del terzo millennio*, Nuovi studi politici, 2003, 23.

quanto costituiscono, a loro volta, la base della relazione annuale, del stesso Ministro, in ordine al funzionamento del Garante del contribuente, all'efficacia dell'azione da esso svolta, alla natura delle questioni segnalate, nonché ai provvedimenti adottati a seguito delle segnalazioni del Garante.

2. *Il momento di impulso del Garante.* - In attesa di una più ampia diffusione degli atti dei Garanti può essere utile una riflessione su di un caso, esaminato dal Garante del contribuente di Bolzano, che riguarda il susseguirsi di verifiche fiscali effettuate dalla Guardia di finanza a carico di una Società e del proprio amministratore, in un arco di tempo che va dal 20 novembre 2001 al 19 aprile 2002 (6). L'intervento del Garante era stato sollecitato dal difensore-avvocato del contribuente il 2 agosto 2002, seguito da altra segnalazione del 10 dicembre 2002, ed infine da una richiesta di attivazione di autotutela del 17 gennaio 2003 diretta all'Agenzia delle entrate ed al Garante. A tutte queste istanze il Garante ha fatto seguire richieste di chiarimenti agli uffici competenti e, quindi, propri provvedimenti. In particolare, con il provvedimento del 18 ottobre 2002, invitava l'Agenzia ad esaminare le verifiche fiscali operate a carico della società, in relazione ai rilievi formulati dal contribuente e dallo stesso Garante; con il provvedimento del 20 dicembre, ribadiva le conclusioni precedenti, sottolineando l'inosservanza delle prescrizioni previste dalla normativa tributaria e, segnatamente, dallo Statuto del contribuente sulle attività di verifica effettuate dalla Guardia di finanza, ritenute non conformi alla legge; con il terzo provvedimento, infine, invitava l'Agenzia ad attivare l'autotutela, così come richiesta dal contribuente.

I provvedimenti presi dal Garante appaiono senz'altro condivisibili in quanto coerenti con i poteri attribuiti a questo specifico organo e con la funzione "tipica" e "nuova" alla quale deve assolvere.

L'art. 13 dello Statuto del contribuente, offre un ventaglio di poteri al Garante del contribuente, progressivamente più incisivi e differenziati in relazione alle singole circostanze di fatto, emergenti dalla segnalazione del contribuente o, comunque, acquisite.

In genere, l'attenzione sui poteri del Garante si sofferma sulla pri-

(6) B. SANTAMARIA, *Diritto tributario*, III ed., Milano, 2002, 125, analizza il momento della normativa sulle ispezioni a seguito dell'introduzione dello Statuto del contribuente.

arte del comma 6 dell'art. 13, ove sono specificatamente previste due ipotesi di intervento:

A) la prima, minimale e, comunque, istruttoria, è sostanzialmente omune e prodromica a tutte le ipotesi contemplate. In questo caso l'intervento del Garante può sembrare limitato o circoscritto a particolari tipologie di situazioni, ritenute degne di tutela, quali disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o altro comportamento similare, suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadino ed amministrazione finanziaria. A ben vedere, invece, le fattispecie elencate dalla norma, innanzitutto, non devono essere considerate esaustive di tutte le ipotesi che sinteticamente possono essere indicate come cattiva amministrazione. Nello stesso tempo, in esse vanno ricomprese, sia ipotesi che riguardano anomale o odiose modalità di svolgimento dell'azione amministrativa pur formalmente legittima, sia ipotesi di disfunzione più tradizionale, ove l'agire è non corretto sotto il profilo della palese violazione procedimentale.

Presa cognizione della notizia del fatto il Garante è legittimato a compiere adeguate attività istruttorie, quali, rivolgere richieste di documenti o semplici chiarimenti sulle stesse circostanze agli uffici competenti. Questi sono tenuti a rispondere al Garante entro trenta giorni dalla ricezione della richiesta. Anche se la norma non lo precisa, poiché è fissato un termine finale per l'adempimento, deve ritenersi che la richiesta all'ufficio vada effettuata con modalità di forma, idonea a certificare la data nella quale la richiesta è, a questo, pervenuta. Vanno pertanto escluse richieste telefoniche – o comunque verbali – anche se dirette e/o personali. Residua la trasmissione tramite servizio postale raccomandato, mezzo, allo stato, celere ed economico. Non va peraltro escluso l'uso del mezzo autorizzato, con la procedura prevista dall'art. 60 DPR n. 60/1973, qualora venga distaccata, presso l'ufficio del Garante, una tale tipologia professionale, oppure dei mezzi di comunicazione telematica. Questi ultimi, non appena saranno testate e, stabilmente, formalizzate le procedure (7), potrebbero essere senz'altro quelli più idonei allo scopo, in relazione ai criteri di efficienza ai quali va informata l'opera della pubblica amministrazione in genere (8).

(7) L. MATTALUCCI, *Lo sviluppo delle applicazioni informatiche nella pubblica amministrazione italiana*, in AA.VV., *Informazione e funzione amministrativa*, a cura di Marco Cammelli e Maria Paola Guerra, Quaderni della Spisa, Maggioli, 1997, 215.

(8) AA.VV., *Manuale di comunicazione istituzionale. Teoria e applicazioni per aziende e amministrazioni pubbliche*, a cura di Elisabetta Zuanelli, Roma, 2000.

La risposta dell'ufficio dovrà essere necessariamente scritta, pervenire con procedura analoga a quella utile alla proposizione della richiesta, e potrà essere di vario contenuto. Nell'ipotesi di condivisione del rilievo contenuto nella richiesta di chiarimenti, la procedura potrebbe esaurirsi con la comunicazione dell'ufficio attestante l'adozione del rimedio agli inconvenienti lamentati. Nell'ipotesi contraria, l'ufficio evidenzierà i profili di non condivisione delle doglianze, sia per motivi di merito, che di opportunità.

B) La seconda ipotesi riguarda una specifica previsione di attivazione delle procedure di autotutela (9), nei confronti di alcuni atti notificati al contribuente, puntualmente identificati quali atti amministrativi di "accertamento o di riscossione". Si tratta, in questo caso, di un'attività ben più incisiva della prima e, che, comunque, presuppone l'avvenuto compimento delle richiamate attività istruttorie di richiesta di documenti o chiarimenti.

Sulla base della documentazione acquisita dal contribuente e dall'ufficio, il Garante può, ove ritenga sussistente un fondamento giuridico, attivare la procedura di autotutela.

3. *La "raccomandazione" del Garante.* - Ci si è chiesti quali possano essere gli adempimenti nei quali verrebbe a sostanzarsi l'attivazione della procedura di autotutela, non rinvenendosi, in capo al Garante, poteri diretti di annullamento totale o parziale degli atti notificati. Esclusa, pertanto, la possibilità di un intervento "diretto" ed "incondizionato", il Garante di Bolzano, nel primo provvedimento del 18 ottobre, ha correttamente rivolto una "raccomandazione" agli uffici interessati, dopo aver rilevato alcune anomalie nel procedimento istruttorio in atto, nei confronti della Società e del suo amministratore. Questo provvedimento può essere inquadrato nei poteri previsti dal comma 7 dell'art. 13, ove espressamente è prevista la "raccomandazione" finalizzata, specificatamente, alla tutela del contribuente e alla migliore organizzazione dei servizi.

Anche per il suo posizionamento al comma 7, subito dopo la illustrata previsione della possibilità di richieste istruttorie e di attivazione della procedura di autotutela (cfr., comma 6), detta tipologia di interven-

(9) Sulla problematica dell'autotutela, che esula dal presente lavoro, vedi per tutti D. STEVANATO, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Padova, 1996; V. FICARI, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, 1999.

to va ritenuta atto formale e conclusivo dell'attività istruttoria, segnante l'inizio di un procedimento tipico, volto a sollecitare l'ufficio alla corretta applicazione della normativa fiscale, in relazione, proprio, a quelle risultanze istruttorie, già, acquisite, oppure, in relazione ad un eventuale, immotivato, silenzio dello stesso ufficio.

A questo punto, va operato ed evidenziato un distinguo tra le funzioni del Garante fin qui considerate, sotto il profilo dei presupposti per l'intervento, solo in alcuni casi indispensabili e condizionanti: una prima funzione è delimitata dall'esistenza di specifici atti (accertamento, riscossione), notificati al contribuente; nella seconda ipotesi esaminata, invece, sembra emergere un potere "generale" ed "incondizionato" – quindi, non limitato dall'esistenza di atti notificati – funzionale ad una più ampia tutela del contribuente e, nello stesso tempo, alla realizzazione della migliore organizzazione dei servizi. In quest'ultima ipotesi, quanto all'area oggettiva di intervento, possono rientrare tutte le attività, poste in essere dagli uffici, cd. a rilevanza esterna, quali: quelle finalizzate alla richiesta di documenti o chiarimenti ecc.; oppure, l'effettuazione di ispezioni o verifiche. In tutti questi casi, l'attività dell'amministrazione conterà di comportamenti, pur tassativamente previsti dalla norma, ma che appaiono lesivi – o, potenzialmente, tali – di specifici interessi, ora espressamente riconosciuti degni di tutela in capo al contribuente, oppure, determinerà situazioni che possono denotare un difforme utilizzo di poteri rispetto a quelli previsti dalla legge, in relazione all'ampio disposto degli artt. 3 e 97 Cost.

Il richiamo ad una migliore organizzazione dei servizi degli uffici, come fine della raccomandazione, non può che essere visto quale giudizio di disvalore sui comportamenti esaminati da parte del Garante, che non si sostanzino, solamente, sotto il profilo di un'ottimale efficienza. In altri termini, dal comma 6 al 7, non sembra emergere alcuna limitazione, quanto all'oggetto della raccomandazione, potendo questa investire, sia attività (e, quindi, atti) non conformi a legge, che attività risolvendosi in "cattiva gestione" dei servizi: non ritenute ottimali, in buona sostanza, seppur legittime.

Il comma 8, del medesimo art. 13, evidenzia uno specifico potere del Garante, di accesso agli uffici finanziari e di controllo della funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente, nonché dell'agibilità degli spazi aperti al pubblico. Questo comma può essere inteso come contenente specificazione dei servizi richiamati nel precedente comma 7, oppure, piuttosto, specificazione di alcuni dei servizi, che il legislatore ha ritenuto di indicare, in via esemplificativa, tra quelli di

maggior rilevanza e che necessitano, fin da subito, di un miglioramento, anche per intervento sollecitatorio del Garante.

4. *Il "richiamo" del Garante.* - La circostanza che il Garante possa, e debba, intervenire, non solo nei casi di disfunzione burocratica ma, anche, e, principalmente di violazioni di norme, si evince dal comma 9, del medesimo art. 13, ove è previsto un potere di "richiamare" gli uffici al rispetto di quanto previsto dagli artt. 5 e 12 del medesimo Statuto. Si tratta di un potere con contenuti e destinatari ben distinti.

In particolare, l'art. 5 impone all'amministrazione finanziaria, di assumere idonee iniziative volte a consentire la completa e agevole conoscenza delle disposizioni legislative e amministrative vigenti in materia tributaria: in questo caso, il destinatario del richiamo del Garante non potrà essere il singolo ufficio locale, ma l'amministrazione nell'identificazione apicale.

L'art. 12, invece, riguarda diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali. Si tratta di una norma difforme dalle altre contenenti principi generali, ove sono raccolte disposizioni destinate ad incidere sia sugli atti, che sulle attività dell'amministrazione finanziaria e, prima ancora, della Guardia di finanza.

Di particolare rilevanza è il riconoscimento del diritto del contribuente di rivolgersi "anche" al Garante nel caso in cui ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge. La norma va coordinata con le altre disposizioni dell'art. 12, ove al comma 4, è prevista la possibilità che il contribuente o il professionista che lo assiste (10) faccia delle osservazioni o rilievi nel corso della verifica, ed, al comma 7, è prevista la possibilità per il contribuente di comunicare all'ufficio osservazioni o richieste nel termine di sessanta giorni dal rilascio della copia del verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo. Il contribuente, pertanto, è libero di gestire le proprie difese nel corso delle verifiche, formulando osservazioni e rilievi, sia direttamente nei confronti degli organi verificatori, che, in seguito, dell'ufficio, sia, ancora, rivolgendosi al Garante. Il contenuto dei rilievi inoltrati a quest'ultimo non sarà limitato alla doglianza sulle modalità di svolgi-

(10) Va rilevato che la norma prevede la facoltà di assistenza del contribuente, nel corso della verifica, da parte di un soggetto abilitato alla difesa dinanzi agli organi della giustizia tributaria; con ciò sembra profilarsi un distinguo rispetto ai soggetti abilitati alla rappresentanza e assistenza dei contribuenti presso gli uffici finanziari, previsti dall'art. 63 del DPR n. 600/1973.

mento delle verifiche, quando queste risultino non conformi a legge, e piuttosto, ai sensi del comma 1 dell'art. 13, potrà, altresì, involgere le richiamate ipotesi di "cattiva amministrazione".

Nell'occasione che ha originato questo breve commento, il Garante del contribuente di Bolzano ha proprio rilevato (e correttamente) che le ispezioni venivano effettuate con modalità difformi da quanto disposto dall'art. 12, e lo ha puntualmente indicato, sia nel provvedimento del 18 ottobre, sia in quello del 20 dicembre. In questo caso, pertanto, siamo di fronte ad una delle prime formalizzazioni di detta tutela differenziata del cittadino e della stessa amministrazione, questa volta agente e non apicale. Al cittadino contribuente è concesso di rilevare immediatamente le modalità non conformi a legge, attuate dall'amministrazione finanziaria, portandole a conoscenza di un soggetto terzo, ma dotato di una particolare autorità rispetto all'ufficio agente. Nei confronti di quest'ultimo, l'attività del Garante si concretizza in una "nuova" tutela dell'attività, volta a sensibilizzare l'attenzione su atti o procedimenti ritenuti non conformi a legge, sia dal contribuente, sia dallo stesso Garante; in tal modo si realizza un momento di riflessione motivata da parte dell'ufficio ed una maggiore responsabilizzazione dello stesso sia in relazione ad un futuro contenzioso ed una eventuale condanna alle spese del giudizio, sia in relazione al controllo di efficienza dello stesso ufficio (11). Sotto quest'ultimo profilo la reconsiderazione degli elementi istruttori, ritenuti non conformi a legge, costituisce un momento dovuto per l'ufficio, teso ad evitare il proseguimento di un procedimento accertativo fondato su atti o attività viziati.

Va ricordata, a questo proposito, la recentissima sentenza della Cassazione n. 16424 del 20 novembre 2002, sulla inutilizzabilità degli elementi acquisiti in violazione di legge e la loro inidoneità a costituire un valido elemento di prova della fondatezza dell'avviso di accertamento. Nella specie la Corte ha affermato il principio, secondo il quale, il giudice tributario, in sede di impugnazione dell'atto impositivo, basato su libri, registri ecc. reperiti mediante accesso domiciliare autorizzato dal Procuratore della Repubblica, ha il potere-dovere, oltre che di verificare la presenza, nel decreto autorizzativo, di motivazione, sia pure concisa, circa il concorso di gravi indizi del verificarsi dell'illecito fiscale, anche di controllare la correttezza in diritto del relativo apprezzamento, nel

(11) R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Ipsoa, Milano, III ed., 2001, 165.

senso che faccia riferimento ad elementi cui l'ordinamento attribuisca valenza indiziaria, e, nell'esercizio di tale compito, deve negare la legittimità dell'autorizzazione emessa esclusivamente sulla scorta di informazioni anonime, conseguentemente valutando il fondamento della pretesa fiscale senza tenere conto delle prove (12).

Tornando, infine, al disposto normativo in esame, va ancora rilevato che il comma 9 (dell'art. 13), analogamente al successivo alinea decimo, reca il termine "richiama", e che, con ciò, detta formula normativa, potrebbe essere intesa come evocativa di precedenti momenti colloquiali tra Garante ed ufficio, non sfociati nella direzione ipotizzata ed auspicata dallo stesso Garante.

Gli atti emanati dal Garante di Bolzano risultano in linea con il disposto normativo e confermare detta lettura del comma 9, avendo fatto seguire, al primo avviso del 18 ottobre, un secondo "avvertimento" del 20 dicembre, quale ulteriore "richiamo" dell'ufficio, al rispetto di quanto previsto dall'art. 12 dello statuto del contribuente.

5. *L'attivazione dell'autotutela.* - Il provvedimento del 17 gennaio 2003 suscita alcune, ulteriori considerazioni. In relazione ad una richiesta di autotutela avanzata dal contribuente, il Garante, dopo aver ricordato le sue precedenti comunicazioni ed i pregressi richiami, invita l'ufficio ad attivare l'autotutela, come richiesta da parte ricorrente.

La richiesta di autotutela avanzata dal contribuente, può essere intesa quale sollecitazione all'ufficio a riesaminare il procedimento in essere, prima che questo giunga al suo epilogo, con l'emissione di un formale atto di accertamento. Anche in questo caso, non si può escludere un'attività rientrante nella più generica figura di autotutela dell'amministrazione, nell'ipotesi di riesame, *in itinere*, di un procedimento. La dottrina amministrativa ritiene che nel caso di interruzione, per qualsiasi motivo, di un procedimento, il cui avviso è stato già portato a conoscenza dell'interessato, l'ufficio dovrà comunicare formalmente tale desistenza, con adeguata motivazione (13). Analogo procedimento dovrebbe essere attuato dall'ufficio tributario, non potendosi ritenere sostitutiva la

(12) Sulle prove illegittimamente acquisite, vedi il commento di P. RUSSO G. FRASSONI, *Le conseguenze della violazione delle norme sulla acquisizione delle fonti di prova*, in *Fisco* 2001, 13855.

(13) D. STEVANATO, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Padova, 1996, 227.

comunicazione dell'esito dell'attività svolta da parte del Garante, ai sensi dell'ultima parte del comma 6 dell'art. 13.

Sempre in relazione al provvedimento del Garante del 17 gennaio 2003, va, altresì, rilevato che questi sembra aver optato per un'accezione ampia del potere sollecitatorio dell'attivazione della procedura di autotutela. Il comma 6 dell'art. 13 prevede espressamente questo potere in relazione ad avvisi di accertamento o di riscossione "notificati". Una "stretta" interpretazione della norma potrebbe portare a ritenere che il potere sollecitatorio del Garante sia limitato a questa sola ipotesi, ma, a ben vedere, detta lettura riduttiva non sarebbe coerente con il sistema dell'autotutela. L'espressa previsione della fattispecie, nella quale siano stati notificati degli atti specifici, va certamente intesa quale indicazione agli uffici di un potere-dovere di attivazione della procedura, qualora la precedente procedura di accertamento o di riscossione si sia esaurita con il compimento dell'atto finale. In altri termini, il legislatore ha ribadito, agli uffici tributari, che l'esaurimento del procedimento non può comportare il divieto dell'autotutela: con formula ricognitiva di un potere già riconosciuto in via generale.

Poiché l'esaurimento del procedimento non comporta un divieto di riesame dell'atto notificato e degli atti precedenti, non si può negare che sussista in capo all'ufficio il potere di riesaminare, su sollecitazione del contribuente e dello stesso Garante, anche gli atti procedimentali finalizzati all'accertamento, fino a quel momento posti in essere. Di conseguenza, il Garante è ampiamente legittimato a sollecitare l'ufficio all'attivazione della procedura di autotutela, anche nell'ipotesi di non esaurimento del procedimento, ove i verificatori abbiano proceduto, fino a quel momento, con modalità non conformi alla legge. Milita in questa direzione anche il profilo della economicità dell'azione amministrativa, desumibile dall'art. 97 della Carta Costituzionale.

6. Il Garante della buona amministrazione e dei diritti del contribuente. - Riassumendo, nel corso della verifica, il contribuente può formulare osservazioni e rilievi sulle operazioni compiute dagli operatori civili o militari, che dovranno essere riportate nel verbale. Esaurito il procedimento ed entro i sessanta giorni successivi, è prevista per il contribuente la possibilità di inoltrare all'ufficio osservazioni e richieste.

Con una disposizione innovativa è ora prevista anche la segnalazione al Garante, sia di comportamenti irregolari o scorretti tenuti dai verbalizzanti nel corso delle operazioni o quando queste sono terminate, sia delle eventuali modalità più gravi, in quanto non conformi alla legge.

Qualora il contribuente abbia optato per la segnalazione al Garante, questi, dopo aver richiesto chiarimenti e documentazione all'ufficio, potrà, ove ritenga fondata la doglianza, rivolgere una "raccomandazione" all'ufficio, perché esamini le doglianze del contribuente e prenda i provvedimenti all'uopo opportuni, ivi compresa l'autotutela. Nell'ipotesi di mancato adeguamento e nell'ipotesi di modalità di verifica non conformi a legge, il Garante potrà "richiamare" l'ufficio al rispetto delle disposizioni contenute negli artt. 5 e 12 e, quindi, segnalare i casi di particolare rilevanza al direttore regionale o al comandante di zona delle Guardia di finanza, al fine di un eventuale avvio del procedimento disciplinare. Nel "richiamo" può essere contenuto l'esplicito invito a procedere in via di autotutela in relazione: sia ad un procedimento iniziato o proseguito con modalità non conformi alla legge; sia ad un avviso di accertamento, o ad un atto di riscossione, illegittimi o comunque meritevoli di annullamento totale o parziale.

Non è nel potere del Garante costringere l'ufficio ad un "*facere*", in quanto il primo non è dotato di poteri gerarchici o, comunque, sostitutivi di un ufficio verificatore. Può, tuttavia, svolgere un'indispensabile opera di sollecitazione e stimolo alla cooperazione (14), perché il cittadino non venga molestato o l'attività della amministrazione non venga svolta con modalità non conformi alla legge. In ambedue le ipotesi è confermata la funzione neutrale del Garante, finalizzata alla tutela dei principi di buon andamento della pubblica amministrazione ed, al contempo, alla tutela dei diritti del cittadino.

FRANCESCO D'AYALA VALVA

(14) F. D'AYALA VALVA, *Il principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente. Il ruolo dello Statuto*, in questa Rivista, 2001, I, 915 ss.

Garante del Contribuente di Bolzano, pres. Martinolli
DELIBERA del 18 ottobre 2002 (*)

Il Garante del contribuente presso la Direzione provinciale di Bolzano dell'Agenzia delle entrate, in composizione collegiale nelle persone del
dott. Felix Martinolli - Presidente
dott. Michele Scarantino - componente
dott.ssa Margaret Brugger - componente

ha emesso la seguente delibera nel procedimento n. 39/02 relativo alle segnalazioni presentate, ai sensi dell'art. 13 dello Statuto dei diritti del contribuente, in data 2 agosto 2002 e 30 settembre 2002 nell'interesse del sig. S.K. e della società S.K. s.a.s.

Premesso che nell'anno 1994 la cennata società S.K. s.a.s. era stata sottoposta dal Comando della Compagnia Guardia di finanza di Bolzano alla verifica fiscale, conclusasi nell'anno 1995 con la constatazione di violazioni di carattere fiscale.

Che in seguito agli addebiti formulati il sig. S.K., quale legale rappresentante della citata società aveva presentato istanza di adesione norma dell'art. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 218/1997.

Che lo stesso S.K., in una memoria presentata in data 12 novembre 2000 asseriva che parte degli accrediti effettuati sui conti correnti bancari e contestati alla predetta società erano importi derivanti da una sua autonoma attività di intermediazione.

Che in data 22 gennaio 2001 l'Agenzia delle entrate, ufficio provinciale Imposta sul valore aggiunto di Bolzano, sulla base di quanto affermato dal sig. S. (autonoma attività di procacciatore di affari), invitava il Comando di Compagnia della Guardia di finanza di Bolzano di voler procedere ad una ulteriore verifica.

In data 20 novembre 2001, la Brigata della Guardia di finanza di Egna, delegata dal Comando Compagnia, iniziava la verifica fiscale a carattere parziale nei confronti della soc. S.K. s.a.s. allo scopo di rilevare un'attività autonoma di intermediazione o agenzia dichiarata ed esercitata nelle vesti di persona fisica, ovvero come attività accessoria a quella alberghiera.

Nell'ambito della verifica veniva autorizzata, in data 8 gennaio 2002, dal Comandante Regionale della Guardia di finanza del Trentino Alto Adige l'acquisizione dei conti correnti bancari e postali.

Il suddetto Comando di Brigata, previa l'autorizzazione del Comandante provinciale della Guardia di finanza, procedeva a convertire la verifica parziale in verifica fiscale a carattere generale.

In data 19 aprile 2002 i militari della Guardia di finanza, dopo aver com-

(*) Le delibere qui riportate sono commentate dal Prof. Francesco d'Ayala Valva nella parte I di questo stesso fascicolo.

pletato l'esame documentale contabile, fatta eccezione per la documentazione bancaria, redigevano processo verbale di constatazione in data 19 aprile 2002.

Sempre in data 19 aprile 2002, il Comando Brigata della Guardia di finanza di Egna procedeva all'apertura della verifica fiscale, a carattere parziale, nei confronti di S.K., persona fisica, allo scopo di verificare la posizione globale del contribuente S. ed accertare la sussistenza o meno dell'asserita attività autonoma di intermediazione, dichiarata dallo stesso.

In data 2 agosto 2002 lo studio dell'avv. Prof. F.M. del foro di Padova e dell'avv. G.P. del foro di Venezia ha predisposto istanza-esposto, ai sensi dell'art. 13 della legge n. 212/2000 a tutela degli interessi del sig. S.K., in qualità di legale rappresentante della società S.K. s.a.s. e del sig. S., quale persona fisica.

L'ufficio del Garante dei Diritti del Contribuente di Bolzano richiedeva, ai sensi del cennato art. 13, informazioni su quanto esposto.

Il comando Regionale della Guardia di finanza Trentino Alto Adige, con nota del dì 11 settembre 2002, riferiva ampiamente su quanto richiesto.

Inoltre, in data 29 settembre 2002 l'ufficio del Garante del Contribuente chiedeva al Comando Regionale la rimessione di specifica documentazione inerente la pratica S.

In data 30 settembre 2002 lo studio dell'avv. Prof. M., a integrazione dell'istanza-esposto di cui sopra è cenno, presentava memoria illustrativa con annessa documentazione.

Ciò posto, osserva innanzi tutto, il Collegio che occorre prima di passare alla disamina delle singole doglianze spiegate da parte ricorrente, esaminare la verifica fiscale sotto l'aspetto delle nuove visioni legislative.

È importante notare a questo punto, che, come è noto, la verifica fiscale è il mezzo più incisivo a disposizione del Corpo della Guardia di finanza, oltre che degli uffici operativi dell'amministrazione finanziaria, per controllare l'esatto adempimento degli obblighi imposti dalle norme fiscali, perché incide maggiormente nelle libertà costituzionalmente garantite della persona e del domicilio, e che, per questo è soggetta a particolari limitazioni.

Orbene nell'espletamento dell'incarico loro affidato i militari del Corpo della Guardia di finanza, debbono agire in modo tale da non eludere l'osservanza della legge in rapporto ai nuovi principi contenuti nell'art. 12 dello Statuto dei Diritti del Contribuente, statuto che prevede i diritti e le garanzie del contribuente sottoposto a verifica e stabilisce le regole relative alle modalità di esecuzione dei controlli.

Detto questo, va rilevato, però, che l'art. 12 deve essere inquadrato in un contesto più ampio di norme, disciplinanti gli accessi, le ispezioni e le verifiche ai fini delle Imposte sui tributi ed in particolare in ordine a quanto previsto dall'art. 35 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, dall'art. 33 del DPR n. 600/1973, dall'art. 52 del DPR n. 633/1972.

Giova notare, a questo punto, che già prima dell'entrata in vigore dello Statuto, il Corpo della Guardia di finanza, sia pure a livello regolamentare (Circo-

lare n. 1/1998), aveva impartito disposizioni al personale incaricato di effettuazioni di verifiche. Inoltre, con successiva circolare n. 250400 del 17 agosto 2000, allo scopo di conformare l'attività del Corpo al rinnovato contesto legislativo, ha impartito le necessarie istruzioni operative con riguardo alle disposizioni suscettibili di riverberare da subito, i loro effetti sull'attività ispettiva.

In proposito occorre rammentare che, come è risaputo, le circolari e le norme interne, non sono fonti di diritto, per cui la loro inosservanza non costituisce violazione di legge; tuttavia, tenuto conto che in dette norme l'amministrazione esprime quale fra più soluzioni possibili sia la più conveniente e la più equa, per cui la inosservanza che poi essa pone in essere delle medesime, rappresenta una contraddizione che, se non espressamente giustificata, importa vizio della volontà, ossia eccesso di potere. In tal senso si è espressa ampia giurisprudenza e dottrina.

Ora, passando dall'esame delle doglianze espresse da parte ricorrente, si rileva che il contribuente si lamenta per l'apertura di una verifica della società, già sottoposta a verifica per altri periodi di imposta (1992-1994), richiamandosi all'uopo al disposto di cui all'art. 33, comma 5 del DPR n. 600/1973.

Orbene siffatto disposto di legge non vieta la reiterazione degli accessi, ma prevede solamente la collaborazione e lo scambio di informazioni tra uffici finanziari e Guardia di finanza, al fine di evitare che detti uffici si trovino contemporaneamente presso lo stesso contribuente per l'esecuzione di un controllo fiscale.

La scelta, poi, operata dalla Guardia di finanza di procedere alla seconda verifica fiscale alla società è scaturita dalla dichiarazione dello stesso contribuente S., che ebbe a dichiarare un'attività di intermediazione non nota al Fisco. Trattasi di una confessione stragiudiziale, il cui contenuto, potenzialmente rivelatore di forme di evasione o, comunque, di violazioni di legge, è sicuramente suscettibile di indurre ulteriori sviluppi di indagini da parte dell'amministrazione finanziaria non solo nei confronti del contribuente S., ma della stessa società S. s.a.s. anche per accertare un'eventuale attività accessoria di intermediazione della stessa.

Pertanto, nel caso in esame è stato l'ufficio Iva di Bolzano, con nota 22 gennaio 2001, a dare l'incarico alla Guardia di finanza di procedere ad una ulteriore verifica.

Al riguardo si osserva che i militari della Guardia di finanza, non hanno eseguito un perquisizione domiciliare, come vuole parte ricorrente, ma semplicemente un accesso domiciliare, debitamente autorizzato dal Procuratore della Repubblica, autorizzazione che è un atto tipicamente dell'autorità Giudiziaria, per cui la motivazione del provvedimento, per una esigenza di segretezza, può esaurirsi in espressioni anche sintetiche (Cass., SS.UU., 8 agosto 1990, n. 8062).

Pertanto trattasi di un atto di natura amministrativa, di guisa che non sono applicabili le garanzie prescritte per l'attività istruttoria e le attività di polizia giudiziaria.

A questo punto occorre sottolineare che l'apertura della verifica in data 20