

novembre 2001 nei confronti della società, non sembra essere avvenuta in armonia con il dettato legislativo (art. 12 dello Statuto), stante la mancata applicazione del suddetto disposto di legge, che prevede espressamente che il contribuente deve essere informato, all'inizio della verifica, delle ragioni che l'abbiano giustificata, nonché dell'oggetto che la riguarda, con l'indicazione della facoltà dell'assistenza di un professionista qualificato.

Non basta, quindi, affermare (nelle deduzioni di data 11 settembre 2002, del Comando regionale della Guardia di finanza) che il contribuente era a conoscenza delle ragioni dell'intervento, ed, inoltre, non è adeguatamente motivato il foglio di servizio di data 20 novembre 2001, laddove si indica semplicemente che si procede ad una verifica ai sensi dell'art. 32 del DPR n. 633/1972 e art. 33 DPR n. 600/1973 e art. 35 legge 7 gennaio 1929.

In proposito non si può condividere il tenore della Circolare n. 250/400 del 17 agosto 2000 del Comando Generale della Guardia di finanza, perché contrastante con il disposto di cui all'art. 12 dello Statuto, laddove precisa, richiamandosi alla propria Circolare n. 1/1998, che il contribuente ha diritto di essere informato della tipologia della fonte di innesco della verifica, senza, alcuna specificazione delle ragioni che hanno originato l'intervento.

Peraltro, nel caso in esame non risulta indicata la fonte di innesco dell'intervento.

Occorre rammentare in proposito che l'orientamento della Corte di cassazione è ora a modifica del precedente orientamento, nel senso che l'inosservanza delle prescrizioni imposte dall'art. 52 del DPR n. 633/1972 comporta la nullità degli atti successivi (Cass. 29 novembre 2001 e 15.230 depositate in data 3 dicembre 2001).

Il processo verbale di constatazione relativo alla verifica iniziata il 21 dicembre 2001 e compilato in data 19 aprile 2002, con la consegna al contribuente S. in pari data, è già in possesso dell'Agenzia delle Entrate, ufficio locale di Bolzano e della Provincia autonoma di Bolzano, ufficio tributi.

Per quanto attiene ai tempi della durata della verifica fiscale di cui sopra, osservasi che è necessario distinguere tra la permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente e la durata per l'espletamento della verifica medesima.

Orbene dalla lettura del testo della legge si evince che la permanenza presso la sede del contribuente non può superare i 30 giorni, prorogabili di altri 30 giorni (art. 12 dello Statuto).

Il Comando Generale della Guardia di finanza considera, all'uopo, solo le giornate lavorative effettivamente trascorse presso il contribuente.

Autorevole dottrina è contraria a siffatta interpretazione.

Nulla è detto però nello Statuto, sulla durata della verifica fiscale.

Come è noto, il tema in proposito è parecchio dibattuto in dottrina.

Poiché il processo verbale di constatazione di data 19 febbraio 2002 della Guardia di finanza di Egna è già in possesso dell'Agenzia delle Entrate, ufficio locale di Bolzano, è indubbio che rientra nei poteri del suddetto ufficio il vaglio delle prospettazioni di questo ufficio del Garante.

In tal senso si è espresso, altresì, il Comando Generale della Guardia di finanza con la Circolare n. 250000, di data 17 agosto 2000, laddove leggesi che le osservazioni del contribuente, svolte ai sensi dell'art. 12, n. 7 dello Statuto e concernenti le risultanze di un processo verbale di constatazione già chiuso e inoltrato agli uffici finanziari debbono essere rivolte normalmente a questi ultimi.

In ordine alle doglianze concernenti la inosservanza delle prescrizioni di cui all'art. 52 del DPR n. 633/1972 e art. 12 dello Statuto, relative all'apertura della verifica fiscale nei confronti del sig. S.K. come persona fisica, osservasi quanto segue:

– Al riguardo occorre esaminare il contesto del processo verbale di data 19 aprile 2002 del Comando Brigata della Guardia di finanza di Egna.

– Orbene dal tenore di siffatto processo verbale risulta che il contribuente S.K. è stato informato delle specifiche ragioni della verifica, nonché dell'oggetto della stessa, precisando che trattasi di verifica parziale nei confronti di esso S.K., persona fisica, in merito all'esercizio di un'autonoma attività di procacciatore d'affari nel settore turistico-alberghiero, basato principalmente sull'esame della documentazione bancaria. Dal che consegue che sussistano in gran parte i requisiti di cui all'art. 12 dello Statuto e del disposto di legge dell'art. 52 DPR n. 633/1972: l'informazione è, però, carente, dell'indicazione della facoltà di potersi avvalere dell'assistenza di un professionista abilitato, nonché della specificazione dei diritti e obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche fiscali.

Per quanto riguarda l'autorizzazione a procedere alla verifica, si rileva che il Maresciallo B.M. è il comandante della Brigata della Guardia di finanza di Egna, per cui lo stesso, quale comandante di reparto (Circolare n. 1/1998, 27) è autorizzato a dare corso alla verifica fiscale.

Sempre in ordine alla verifica *de qua agitur*, parte ricorrente contesta l'utilizzabilità della documentazione bancaria, autorizzata e acquisita nell'ambito della verifica generale della società S. s.a.s. La Guardia di finanza nelle sue deduzioni obietta, richiamandosi tra l'altro, alla Circolare n. 106900 del 25 marzo 1998 del Comando Generale che stabilisce che "gli accertamenti bancari dovevano essere utilizzati, altresì, per individuare i flussi finanziari transitati dai conti della società al patrimonio personale degli amministratori e soci, che nel caso di specie, a dire della Guardia di finanza, dai conti bancari rinvenuti e intestati al socio S.K., risultano versamenti nel patrimonio personale del medesimo consistenti importi di denaro, per i quali i militari operanti, sotto il profilo erariale, hanno chiesto una giustificazione. Ora è vero che, essendo S.K., socio accomandatario, e, quindi, amministratore della società, società di non rilevanti dimensioni (pensione gestita dalla società con 58 posti letto), non è facile distinguere le movimentazioni bancarie quali tra la società S. s.a.s. e la persona fisica, S.

E altrettanto vero è che l'autorizzazione del Comandante regionale era rivolta specificamente al sig. S., quale socio accomandatario e legale rappresen-

tante della società. Di qui la necessità di nuova autorizzazione per il sig. S.K. persona fisica.

Tuttavia, è opportuno sottolineare che la Corte di cassazione, con sent. 16 marzo 2001, in difformità di quanto precedentemente statuito, ha ammesso esplicitamente l'utilizzabilità degli elementi acquisiti anche senza la prescritta autorizzazione, addebitando, però, le conseguenze negative della situazione anti-giuridica agli stessi verificatori operanti.

Infatti non esiste nell'ordinamento tributario un principio generale di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite. Tale principio si rinviene solamente nel nuovo codice di procedura penale (art. 191 c.p.p.).

Non si sottrae a critica la durata della suddetta verifica, iniziata il dì 19 aprile 2002 e non ancora conclusa (comunicazione del Comando regionale in data 9 ottobre 2002).

In ordine alla chiesta documentazione bancaria di supporto da parte del ricorrente, rilevasi che è corretta l'obiezione della Guardia di finanza, non essendo ammissibile, in sede di verifica, l'accesso ai documenti ai sensi dell'art. 22 legge n. 241/1990 e decisione del Consiglio di Stato del 5 dicembre 1995. Nel caso di specie però parte ricorrente non aveva invocato il suddetto disposto di legge, limitandosi a chiedere un semplice atto di leale e corretta collaborazione tra organo verificatore e soggetto verificato. Trattasi, peraltro, di documentazione bancaria nella piena disponibilità, anche se non materiale del contribuente, documentazione esulante, quindi, da quanto previsto dalla suddetta legge.

Passando, infine, alla doglianza relativa alla verifica parziale nei confronti della società, iniziata in data 19 settembre 2002 contenuta nella segnalazione del 30 settembre 2002 dello studio prof. M., si osserva che trattasi sostanzialmente della riapertura della verifica conclusa con il processo verbale di constatazione di data 19 aprile 2002.

Orbene, ad intervento già concluso, come nella fattispecie, solo in caso di sopravvenienza di nuovi elementi, si legittima la redazione di processi verbali di constatazione finalizzati a consentire l'emanazione di accertamenti modificativi o integrativi ex art. 43 del DPR n. 600/1973.

Nel caso in esame, a giustificazione dell'apertura della verifica fiscale, il Comando Regionale invoca il contenuto della Circolare n. 352200 di data 30 settembre 1997 del Comando Generale, circolare concernente le indagini bancarie che disciplinano la chiusura delle verifiche generali in attesa della documentazione bancaria.

Giova notare a questo punto che la ragione dell'apertura della verifica è stata comunicata solamente a questo ufficio del Garante con nota 9 ottobre 2002 del Comando Regionale, per cui la stessa è completamente ignorata dal contribuente.

Infatti l'ordine di servizio, sottoscritto dal Maresciallo Capo B.M., e consegnato al contribuente non accenna minimamente alle ragioni addotte dal Comandante Regionale, limitandosi ad enumerare, in modo stereotipo la solita normativa in materia tributaria. L'autorizzazione, poi, è carente dei requisiti previsti dall'art. 12 dello Statuto.

Ora è vero che non tutta la documentazione bancaria è pervenuta entro il di 19 aprile 2002 (data del processo verbale di constatazione) al Comando Brigata (nota del Comando Brigata datata 11 ottobre 2002), poiché quattro documenti bancari risultano arrivati in data 23 aprile 2002, rispettivamente in data 24 aprile 2002, 29 giugno 2002 e 21 agosto 2002.

Invero al punto 3 della suddetta circolare è prevista che le verifiche generali, per le quali siano stati richiesti gli accertamenti bancari, possono essere anche chiuse prima dell'acquisizione della documentazione bancaria, soggiungendo che la valutazione di avvalersi delle specifiche facoltà è rimessa al primo Comando retto da ufficiale. Ebbene l'apertura della verifica fiscale in data 19 settembre 2002 non è stata disposta da un ufficiale, ma semplicemente dal Maresciallo Capo B.M.

Di qui l'irritualità della medesima.

Non sana poi tale omissione la presenza dell'ufficiale all'apertura della stessa, in quanto come si è visto sopra, l'autorizzazione deve essere per iscritto e non verbale.

Giova notare, a questo punto, che l'accento alla Circolare 30 settembre 1997 è stato fatto appena in data 9 ottobre 2002 dal Comando Regionale.

Il Comando Brigata di Egna, nelle sue conclusioni nel processo verbale 19 aprile 2002, si limita ad affermare che "resta impregiudicata la facoltà dell'amministrazione finanziaria di eseguire altre indagini e di formulare, eventualmente in base alla sopraggiunta conoscenza di nuovi elementi".

Quindi il Comando Brigata non afferma di aver proceduto all'esame della documentazione bancaria, perché incompleta e che la stessa sarà esaminata successivamente, ai sensi della Circolare sopra richiamata.

Infine va sottolineato che una terza verifica fiscale nei confronti della società S. s.a.s. nel giro di un brevissimo lasso di tempo, potrebbe urtare contro ogni principio di proporzionalità, di adeguatezza e di gradualità.

P.Q.M. - In applicazione dell'art. 13 dello Statuto del Diritti del Contribuente.

Si chiede che gli uffici sottoindicati e il Comando Regionale della Guardia di finanza e il Comando Brigata della Guardia di finanza vogliano esaminare le verifiche fiscali di cui sopra alla luce di quanto esposto.

Garante del Contribuente di Bolzano, pres. Martinolli
DELIBERA del 20 dicembre 2002

Il Garante dei Diritti 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

riuniti in conferenza personale ha emesso in data 20 dicembre 2002 la seguente delibera nel procedimento n. 136/C relativo alla segnalazione presentata ai sensi dell'art. 13 dello Statuto dei diritti del contribuente, nell'interesse della società S.K. e Co. s.a.s., segnalazione del 10 dicembre 2002 pervenuta in data 16 dicembre 2002 e comunicata altresì all'Agenzia delle entrate: ufficio locale di Bolzano e Direzione provinciale di Bolzano.

Con la suddetta segnalazione il sig. S.K., quale legale rappresentante della società S.K. s.a.s., rappresentata e difesa dall'avv. Prof. F.M. del foro di Padova e dall'avv. G.P. del foro di Venezia, si richiama, innanzitutto, alla delibera di questo Garante del contribuente di data 18 ottobre 2002, soggiungendo che in data 19 settembre 2002 è stata disposta l'apertura di una nuova (terza) verifica parziale a carico della cennata società S.K. s.a.s.

Parte ricorrente precisava, inoltre, che il contraddittorio sui conti personali intestati al sig. S.K., persona fisica, non si era svolto nell'ambito della verifica personale a carico del sig. S.K., poiché il comando della Guardia di finanza ha ritenuto di riferire la documentazione bancaria acquisita alla società S.K. s.a.s.

Di qui la riapertura della terza verifica nei confronti della predetta società.

Inoltre, parte ricorrente eccepiva l'irritalità della nuova verifica parziale, irritalità, a dire di parte ricorrente, peraltro, già "stigmatizzata" da questo Garante del contribuente con la citata delibera.

Nella suddetta segnalazione si evidenziava, tra l'altro, il contrasto logico e la contraddittorietà dell'operato dei verbalizzanti nelle conclusioni di cui al p.v. di constatazione di data 21 novembre 2002 del Comando della Guardia di finanza di Egna, laddove, da un alto, ai fini Iva venivano considerati i "prelevamenti" quali pagamenti per operazioni passive non regolarizzate, ipotizzando, alla luce di quanto riferito al foglio 3 del p.v., trattarsi di pagamenti per l'alloggio di turisti presso altre pensioni o affittacamere, mentre, dall'altro lato, ai fini delle imposte dirette, segnalano contestualmente i prelevamenti all'ufficio perché valuti se considerarle nuovamente come "ricavi" ai sensi dell'art. 32, comma 1, del DPR n. 600/1973.

Visto il contenuto del p.v. di constatazione 21 novembre 2002 del Comando della Guardia di finanza di Egna (Bolzano), con i relativi allegati.

Ciò posto, osserva il Collegio che, per quanto concerne l'operato della Guardia di finanza in ordine alla verifica fiscale *de qua agitur*, non si può che ribadire quanto affermato con la propria delibera del 18 ottobre 2002, delibera che per miglior comprensione si allega in copia al presente provvedimento.

Per quanto concerne la questione di merito sollevata da parte ricorrente, rilevasi che è compito dell'ufficio impositore valutare la fondatezza o meno delle doglianze esposte nella segnalazione sopra richiamata.

Infatti parte ricorrente avvalendosi dei poteri di cui all'art. 12 n. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente ha comunicato, come si è visto in narrativa, nel prescritto termine, ai competenti uffici finanziari le osservazioni e le richieste del caso, per cui l'ufficio impositore non può emanare prima della scadenza del termine, salvo casi particolari e notevole urgenza, alcun avviso di accertamento.

Come è noto il p.v. di constatazione redatto dalla Guardia di finanza è atto interno e strumentale ai fini dell'accertamento dell'ufficio, per cui, l'unico atto ad acquistare rilevanza esterna è l'avviso di rettifica o di accertamento notificato alla parte.

Orbene il Garante del Contribuente può "attivare" la procedura di autotutela, ricorrendone i presupposti, nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente.

Dal che consegue che per la questione di merito sollevata da parte ricorrente è prematuro l'intervento del Garante del Contribuente dovendosi attendere le decisioni dell'ufficio impositore per poter adottare poi eventuali provvedimenti in caso di errata o inesatta valutazione delle risultanze processuali di carattere tributario.

Ad ogni buon fine si osserva comunque che i movimenti finanziari non sono da soli sufficienti per poter affermare l'esistenza di operazioni commerciali, dovendo l'organo accertatore acquisire elementi probatori che autorizzino a collegare i movimenti di capitale con operazioni assoggettabili all'Iva (Ris. min. n. 530607 del 4 giugno 1992 D.G. Tasse).

Inoltre è da valutare, nel caso di specie, se considerare quali ricavi della società S. i pagamenti (prelevamenti) che il sig. S. avrebbe effettuato alle diverse pensioni e alloggi che ebbero ospitato la clientela straniera con evidente duplicazione d'imposta e illegittima attribuzione alla società S. di ricavi di altri soggetti.

P.Q.M. - In applicazione dell'art. 13 dello Statuto dei diritti del contribuente ribadisce in ordine alle doglianze di carattere formale quanto già dedotto con la delibera di data 18 ottobre 2002, sottolineando l'inosservanza delle prescrizioni previste dalla normativa tributaria ed evidenziate nella ceninata delibera. Soprassiede allo stato degli atti, qualsivoglia decisione per quanto concerne la questione di merito sollevata da parte ricorrente in attesa delle determinazioni dell'ufficio impositore.

Garante del Contribuente di Bolzano, pres. Martinolli
DELIBERA del 17 gennaio 2003.

Il Garante dei Diritti del Contribuente presso la Direzione Provinciale di Bolzano dell'Agenzia delle entrate, in composizione collegiale nelle persone del
dott. Felix Martinolli - Presidente
dott. Michele Scaranfino - componente
dott.ssa Margaret Brugger - componente

riuniti in conferenza personale ha emesso in data 17 gennaio 2002 la seguente delibera nel procedimento n. 3/C relativo alla richiesta di autotutela da attivarsi, ai sensi dell'art. 13 n. 6 dello Statuto dei diritti del contribuente nell'interesse del sig. S.K., in qualità altresì di legale rappresentante della società S.K. s.a.s., istanza del 10 gennaio 2003, pervenuta a questo ufficio in data 15 gennaio 2003 e trasmessa, altresì, all'Agenzia delle entrate: ufficio locale di Bolzano e Direzione provinciale di Bolzano.

Ritenuto che quanto forma oggetto della suddetta istanza di richiesta di autotutela è già stata trattata ampiamente da questo ufficio del Garante nei provvedimenti di data 19 ottobre 2002 e 20 dicembre 2002, provvedimenti già in possesso dei suddetti finanziari.

Al riguardo si ribadisce che la stessa Guardia di finanza nel processo verbale di constatazione di data 21 novembre 2002, demanda all'ufficio finanziario la valutazione del comportamento del contribuente S. ai fini delle rettifiche e accertamenti ai sensi dell'art. 32, comma 2 del DPR n. 600/1973.

Invero va evidenziato in particolare il contrasto logico e la contraddittorietà dell'operato dei verbalizzanti, laddove, da un lato, ai fini Iva considerano i prelevamenti bancari quali pagamenti per operazioni passive non regolarizzate, ipotizzando trattarsi di pagamenti per l'alloggio di turisti presso altre pensioni o affittacamere, dall'altro canto, ai fini delle imposte dirette, considerato i prelevamenti unicamente come ricavi ai sensi dell'art. 32, comma 2 del DPR n. 600/1972.

Sembra trattarsi indubbiamente di una evidente duplicazione di imposta ed illegittima attribuzione alla società S. di ricavi di altri soggetti.

In proposito è opportuno rammentare che con la Circ. min. n. 1.9.2662 del 12 gennaio 1983, Dir. gen. II.DD. è stata sottolineata la necessità che i risultati delle verifiche seguite dagli uffici della Guardia di finanza vengano in sede di redazione dell'atto di accertamento, esaminati accuratamente e non trasferiti acriticamente nell'atto medesimo.

Per il resto l'ufficio del Garante si richiama ai rilievi esplicitati nei suddetti provvedimenti, nonché alle deduzioni di parte ricorrente con invito all'ufficio finanziario adito di voler attivare l'autotutela richiesta.

P.Q.M. - In applicazione dell'art. 13 dello Statuto dei diritti del contribuente. Invita l'Agenzia delle entrate - ufficio locale di Bolzano - di attivare l'autotutela, così come richiesta da parte ricorrente.