

LE TUTELE LEGALI DEL CONTRIBUENTE SOTTOPOSTO A VERIFICA FISCALE

Alessandro Ferrara

Sommario: *1. La L. nr. 212/2000 ed i suoi profili innovativi. - 2. Gli atti della Amministrazione Finanziaria. I "vizi" della verifica fiscale. - 3. L'autorizzazione alle indagini finanziarie. - 4. Il potere di disapplicazione ai sensi della L.C.A. nei reati tributari - 5. I poteri del Giudice Tributario ex art 7 D.Lgvo 546/92 ed i rapporti tra procedimento penale e processo tributario. 6. La "nuova" legge 241/90 nei principi del diritto di accesso agli atti tributari e del silenzio assenso - 7. Conclusioni.*

1. La L. nr. 212/2000 ed i suoi profili innovativi.

Con l'entrata in vigore del cosiddetto Statuto del contribuente si é assistito all'ingresso, nel nostro ordinamento tributario, di una normativa, la quale, nel tentativo di scrivere una sorta di codice di comportamento *fisco-contribuente* prima di quel momento sconosciuta, ha presentato e presenta indubbiamente, dei profili di novità non ancora ad oggi compiutamente estrinsecati *in toto* né dalla dottrina né (in parte) dalla giurisprudenza conseguente.

Vi sono infatti alcuni aspetti applicativi dello Statuto che, a distanza ormai di alcuni anni, meritano ancora di essere approfonditi soprattutto per le conseguenze che gli stessi possono comportare e per i collegamenti (numerosi) che possono avere con altre norme dell'ordinamento giuridico nazionale. Solo a titolo introduttivo basti pensare alla figura del Garante, ai suoi poteri ed alle sue attribuzioni, ai numerosi precetti che lo Statuto introduce, ai principi della buona fede e del legittimo affidamento e, per finire, alla efficacia delle norme tributarie.

Questa brevissima introduzione ha, in un certo modo, l'obiettivo di sottolineare come, di fatto, *l'attualità* dello Statuto sia sempre ben presente nonostante, sia per la sua tecnica redazionale (una legge con molti precetti e nessuna sanzione) sia anche per il particolare contesto "storico-politico" all'interno del quale esso è nato non ha ancora, da parte degli operatori del diritto tributario, la considerazione che invece meriterebbe. Considerazione che soccorre in parte, e per fortuna, dalla

giurisprudenza di legittimità¹ che in modo pressoché univoco attribuisce il valore che tale *Carta* merita.

Non è certamente questa la sede nella quale approfondire le ragioni che hanno portato la Suprema Corte ad esprimersi nel modo di cui sopra, certo è che essa è purtuttavia sintomatica del fatto che le travagliate vicende storico-normative dell'ordinamento tributario italiano hanno indotto il legislatore del 2000, ad esempio, ad enunciare quale debba essere, la efficacia temporale della norma fiscale ovvero la chiarezza e motivazione degli atti.

E dunque ecco perché si parla di "innovazione" con riguardo allo Statuto dal momento in cui esso ha il merito di puntualizzare concetti che, nell'ottica dello *stato moderno*, dovrebbero essere, invece, già conosciuti.

Ma al di là di tali considerazioni, esaminata più approfonditamente, la L. nr. 212/2000 offre numerosi spunti di critica e riflessione nell'ambito di un rinnovato rapporto *fisco-contribuente* che dovrebbe trovare, a parer di chi scrive, un diritto di cittadinanza pieno, senza pregiudiziali, ma, soprattutto, senza violazioni da parte del legislatore medesimo il quale, all'indomani dell'entrata in vigore della L. 212/00 ha provveduto sovente, ed in modo spesso *garibaldino*, a continue *deroghe* che sfuggono ad un qualsivoglia sentimento di giustificazione se non riconducibile a quel canonico ruolo di una Pubblica Amministrazione vessatoria e non rispettosa delle regole, ora, esistenti.

Valga un primo esempio su tutti; l'efficacia non retroattiva delle norme tributarie ed il divieto di proroga dei termini. Un concetto, quello dell'efficacia temporale, che se da un lato dovrebbe rappresentare la *regola*, dall'altro ha sofferto e soffre in modo costante delle continue deroghe che il legislatore opera in tale materia. E' sufficiente pensare ai termini di notifica delle cartelle esattoriali, ai termini di esecutività dei soppressi ruoli, ai controlli formali delle dichiarazioni e così via. Tutti termini ai quali, dall'anno 2000 in poi, nessuna Legislatura ha mai negato una proroga con buona pace dei principi statutari.

¹ Cass. sent. nr. 7080/2004

Certo è che, però, se in molte occasioni si è assistito e si assiste al calpestamento dei principi suddetti, è altrettanto vero che una serie di guarentigie sono previste ed applicabili da parte del contribuente se e nella misura in cui gli strumenti di *difesa* vengano utilizzati al momento giusto ed in modo appropriato. Oggetto di questa breve indagine è, quindi, anche quello di mettere in risalto, una volta per tutte, le reali e concrete possibilità che lo Statuto offre sotto il profilo della strategia garantista.

In questo senso si vuole innanzitutto porre attenzione al fatto che, il contribuente sottoposto ad un controllo da parte della Amministrazione Finanziaria, ha di fatto un potere, concretamente esercitabile, di contestazione immediata alle attività compiute nei suoi confronti se e quando siano ravvisabili irregolarità o procedure comunque non conformi a legge. Il riferimento, il cui approfondimento avverrà nel successivo paragrafo, è alla *verifica fiscale* perché nell'ambito, appunto, della sua *innovazione*, lo Statuto consente ciò sia tramite l'art. 12 comma 4[^] sia tramite l'art. 10 comma 1[^]. Consente al contribuente, tale Carta, di muovere contestazioni, rilievi od osservazioni di cui deve essere dato atto nel processo verbale (anche, perché no, quello giornaliero) nell'ottica secondo la quale i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede. Quindi, proprio per questo, il contribuente sottoposto a tale tipologia di controllo è titolare di un potere, spesso dimenticato, che è di notevole rilievo perché consente di sottolineare le eventuali *carenze* procedurali dell'organo che effettua la verifica con la conseguenza (da non sottovalutare) che le eventuali mancate contestazioni durante tale attività, sono state considerate in un primo momento dalla Suprema Corte² come confessione stragiudiziale alle operazioni di controllo; i mancati rilievi del contribuente sono considerati quindi, come una sorta di *acquiescenza* alla attività di controllo della Amministrazione.

Premesso che, seppur proveniente da autorevole fonte, si ritiene di non condividere affatto l'orientamento che il Supremo Collegio ha voluto fornire, è interessante, a tal uopo, fare due considerazioni.

² Cass. sent. nr. 1286/2004

La prima riguarda la qualificazione della acquiescenza mentre la seconda è relativa alla temporalità della stessa. In ordine al primo aspetto si deve rilevare che la *confessione stragiudiziale* ha un carattere "dichiarativo" ex art. 2730 c.c. che è assente, giocoforza, in un comportamento soltanto omissivo; in secondo luogo deve specificarsi che, se è vero che il contribuente può *tacere* durante la fase istruttoria, non è detto che taccia in quella giurisdizionale che è e resta comunque la sede *naturale* per la impugnazione di qualsivoglia atto. Dunque, solo per queste brevissime annotazioni, mi sembra difficoltoso poter condividere questa giurisprudenza di legittimità, che è tornata a rivedere più recentemente tale posizione, come si dirà appresso, in senso opposto.

2. Gli atti della Amministrazione Finanziaria. I "vizi" della verifica fiscale.

Nell'ambito di quella che è la più tipica e complessa attività di controllo che l'Amministrazione Finanziaria può effettuare nei confronti del contribuente, in questa sede si vuole focalizzare l'attenzione alle norme statutarie sotto il profilo della tutela del contribuente in sede, appunto, di verifica fiscale.

Come ha avuto già modo di osservare la Circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza³, l'attività di verifica fiscale è quel procedimento tecnico amministrativo finalizzato a prevenire, ricercare e reprimere le violazioni alle norme tributarie, finanziarie e valutarie nonché qualificare e quantificare la capacità contributiva del soggetto sottoposto a controllo relativamente ad uno o più anni di imposta. Ora, non vi è dubbio che questa attività rappresenti a tutti gli effetti un vero e proprio procedimento amministrativo con le finalità di cui sopra e da chiunque posto in essere (Agenzia Entrate o G.d.F.). Questa qualificazione, oggi, dunque, non può più essere intesa come *separata* da due normative fondamentali per le garanzie del contribuente:

- Lo Statuto dei diritti del contribuente;
- La L. 241/90 (emendata dalla L. 15/2005).

³ Comando Gen.le GdF Circ. nr. 1/360000

Il richiamo a queste due leggi, come si vedrà nel corso della trattazione, diviene oltre ché necessario, fondamentale, perché va a rafforzare la tutela del contribuente nel tentativo di tenere distinto, fra le altre cose, il concetto di *arbitrio* dell'attività di controllo dal concetto, invece, della *discrezionalità* dello stesso. Come noto infatti, ad esempio, oltre ad essere mutati nel corso degli anni i criteri di selezione dei soggetti sottoponibili a controllo, si è cercato di "spostare" tale attività da canoni solitamente "empirici" (si pensi alla modalità del sorteggio) a canoni, invece, più aderenti alla realtà fattuale, come ad esempio la cosiddetta "pericolosità fiscale". Tutto ciò per dire che l'attività di *intelligence* nell'ambito della repressione al fenomeno dell'evasione fiscale, anche e soprattutto a garanzia del contribuente, deve passare per forza di cose attraverso dei "canali" codificati e certi, non arbitrari, ma, soprattutto, conoscibili in modo chiaro ed inequivocabile da colui che è sottoposto a verifica, ancorché la stessa sfrutti, a tutt'oggi, il cosiddetto *effetto sorpresa* assente, invece, in numerosi altri Paesi dell'Unione.

Questo "nuovo" modo, almeno sulla carta, di comportamento da parte della Amministrazione precedente è proprio stato introdotto, se si vuole, in *primis* dallo Statuto dei diritti del contribuente ed in *secundis* da un generalizzato sentimento di "riappacificazione" dei rapporti tra fisco e contribuente che raggiunsero l'apice dello scontro, più o meno, negli anni '80 vuoi a causa dei numerosi obblighi formali, vuoi anche, e più in generale, a quel convincimento diffusosi nella pubblica opinione secondo il quale il contribuente, sia esso lavoratore autonomo o imprenditore, corrisponde, aprioristicamente ed a prescindere, alla figura dell'evasore fiscale *tout court*.

Ma, prescindendo da queste considerazioni che pure sono utili alla comprensione dello stato dei rapporti, è la tutela (giuridica) del contribuente che qui interessa maggiormente esaminare soprattutto con riguardo ai vizi, reali e potenziali, della attività di verifica che risiedono nella applicazione delle due normative poc'anzi richiamate e non solo in esse. All'interno di questo concetto, non si può non citare la tesi cosiddetta della *invalidità derivata* che trova consenso

pressocché unanime in dottrina⁴ e che ha il merito di sottolineare come, partendo soprattutto dall'assunto secondo il quale l'attività di verifica è una attività amministrativa, i vizi di questa riverberano negativamente⁵ sulla validità dell'atto finale (di accertamento). Si aggiunga a ciò, inoltre, che l'attività di verifica comporta, pressocché sempre e comunque contemporaneamente, due tipologie di effetti; da un lato essa investe conseguenze di carattere amministrativo-patrimoniale (maggiore imposta accertata, sanzioni amministrative) e dall'altro investe conseguenze di carattere penale legate, appunto, ai reati tributari di cui oggi, al D.Lgvo nr. 74/2000.

Quindi, il *cuore* del presente studio è proprio quello di accertare quali siano, eventualmente, tali conseguenze in presenza di una attività *viziata* a "monte" e comunque in sede *endoprocedimentale* atteso che, come detto, l'attività di verifica fiscale si compone di una serie più o meno numerosa di atti ed attività poste in essere dalla Amministrazione con un nesso di continuità temporale oltretutto, presumibilmente, anche logico-sistematica.

Quindi sarà interessante esaminare cosa potrebbe accadere e quali conseguenze deriverebbero se, ad esempio, l'Amministrazione volesse verificare e/o accertare un anno di imposta caduto in prescrizione.

Se questo è, come è, uno degli scopi dell'indagine, ha anche senso, allora, anche appurare se, accanto al concetto di *invalidità derivata*, possa essere allora accostato il concetto di *tutela derivata* ovvero di altra tipologia garantista. In altri termini, ci si chiede se il contribuente sottoposto a verifica, per esercitare la propria tutela debba attendere giocoforza l'emanazione del provvedimento finale oppure ha possibilità, in qualche misura, di difesa *endoprocedimentale*, e, se sì, con quali mezzi.

Anche a seguito di quanto accennato nel precedente paragrafo, la risposta che deve essere data è una risposta positiva perché, come detto, già lo Statuto offre la possibilità di una "contestazione" più o meno immediata nei confronti della attività in essere. Nel concreto, e sotto il profilo squisitamente tecnico, ancorché non esistano ad oggi significative pronunce giurisprudenziali, sarebbe ravvisabile

⁴ Porcaro, "Vizi oggettivi dell'attività istruttoria e spontaneità nella esibizione di documenti" in Rassegna Tributaria nr. 5/98; Salvini, "La partecipazione del privato all'accertamento", Padova 1990; Tesaro, "L'onere della prova nel processo tributario", in Rivista di Diritto Finanziario 1986, I, 75

⁵ Galli, "Corso di diritto amministrativo", Padova, 1996, pag. 518

la concreta applicazione, ad esempio, di un provvedimento di *urgenza* ex art. 700 c.p.c. che contrasti l'attività amministrativa posta in essere illegittimamente, ovvero un intervento cautelare del giudice amministrativo a seguito soprattutto delle modifiche introdotte dalla L. 205/2000 che ha innovato in maniera sensibile la disciplina dei provvedimenti cautelari adottabili dal tale giudice non più esclusivamente legati alla concessione di una "sospensione" dell'atto, purché sussista il pericolo di un pregiudizio grave ed irreparabile dall'esecuzione dell'atto impugnato. Alcuni autori⁶ ritengono che il pregiudizio a cui si richiama la norma non può, però, essere legato al "danno" patrimoniale che deriverebbe dall'attività di controllo; riterrei tuttavia, che tale "requisito" è ampiamente riscontrabile se e quando, da questa attività, possano emergere, ed emergono sempre, conseguenze di carattere "penale". Basterebbe pensare, ad esempio, al rifiuto di esibizione delle scritture contabili opposto dal contribuente a seguito di una richiesta dell'Amministrazione considerata illegittima.

Pertanto anche a seguito di queste considerazioni, si ritiene che sussistano sufficienti strumenti, ancorché non sempre utilizzati, di *tutela immediata*.

Si ricordi anche, a tal proposito, che i mezzi che sono a disposizione del contribuente contro una eventuale attività di ispezione asserita come illegittima, hanno anche altri generici riferimenti in diverse disposizioni di legge comunque diverse dallo Statuto; è il caso, ad esempio, dell'art. 191 del c.p.p. che non consente l'utilizzo della prova illegittimamente acquisita ed ai precetti costituzionali di cui agli artt. 14, 24 e 97.

Ancora con riferimento al principio (irrinunciabile) per il quale l'attività di controllo debba essere esperita secondo canoni di legittimità, si deve poi richiamare un'altra pronuncia della Suprema Corte⁷ che nel giudicare un caso di specie, ha finito per fornire un principio univoco che ha avuto, se vogliamo, il merito di consolidare in modo definitivo il proprio orientamento sul tema; non entrando nei particolari, il caso affrontato dalla Corte di Cassazione ha disconosciuto, la legittimità dell'accesso, effettuato dalla G.d.F. , in una abitazione privata innescato da una segnalazione anonima e priva della prescritta autorizzazione della A.G. . L'accertata illegittimità da parte del

⁶ Pezzuto-Screpanti, "La verifica fiscale", 2006 , pagg. 716 e segg.

⁷ Cass. SS.UU. nr. 16424/02

Collegio oltre ad "invalidare" le attività conseguenti, suscita interesse ed apprezzamento per il semplice fatto che la citata pronuncia chiarisce una volta per tutte che la *irrituale acquisizione* delle prove è attività idonea per vanificare gli atti amministrativi discendenti e conseguenti dalla attività di verifica.

Lo Statuto dei diritti del contribuente, fra le altre cose, introduce, all'art. 12, quel principio già accennato secondo il quale il contribuente sottoposto a verifica fiscale ha il diritto ad essere informato delle ragioni che abbiano giustificato la stessa; tale principio costituisce un aspetto di indubbia novità rispetto al passato, non solo perché precedentemente assente, ma anche perché è di fondamentale importanza al fine di poter tenere distinto e separato, come si è detto, il concetto di *arbitrarietà* del controllo da quello di *discrezionalità* dello stesso. Come si vedrà più avanti, questo aspetto comporta anche delle conseguenze sul concetto di "non-libero accesso" agli atti amministrativi tributari con quelle che sono state le modifiche apportate nel 2005 alla L. nr. 241/90. Pertanto, affinché una verifica fiscale parta con il "piede giusto" devono essere rese note al contribuente, in via preliminare e chiara, i motivi, non generici, che hanno portato al controllo in essere. E' necessario, quindi, che l'Amministrazione procedente renda nota anche la cosiddetta "*fonte di innesco*" della verifica perché fornire un generico motivo da parte della Amministrazione (del tipo verificiamo tale contribuente perché rientra in quel piano annuale di controlli) non è di per sé esaustiva circa i motivi e soprattutto spieghi, all'interno di questi, perché la scelta è caduta su quel contribuente piuttosto che su di un altro. Tale programmazione annuale di controlli, proprio perché tale, è, in un certo senso *vincolante* per l'Amministrazione procedente perché non può non tener conto sia della quantità numerica dei controlli da svolgere, sia della operatività degli Uffici e dei reparti precedenti e sia, infine, degli indicatori di pericolosità fiscale che l'Amministrazione riterrà, volta per volta, meritevoli di disamina. Il rispetto del *vincolo*, è inderogabile in quanto il verificatore si muove e si deve muovere seguendo istruzioni "preventivamente" stabilite mediante circolare che è uno dei classici "atti" amministrativi avente scopo sia esplicativo che indicativo. Per dirla in termini più chiari, la verifica fiscale di *iniziativa*, effettuata con delle motivazioni che esulano in *toto* da tali

istruzioni e che ricadano quindi in un alveo di arbitrarietà, viola senz'altro il disposto ex art. 12 dello Statuto con ciò che ne consegue. L'unico motivo valido che possa giustificare una condotta diversa è da ravvisare quando si è in presenza non di una verifica cosiddetta di *iniziativa*, bensì quando le ragioni del controllo sono derivate secondariamente, ad esempio, da una indagine penale di altra natura e quindi la verifica fiscale, in tal caso, finirebbe per essere una conseguenza, se vogliamo accessoria, di tutta altra indagine.

Sulla portata innovativa dell'art. 12 dello Statuto, tuttavia, devono spendersi ancora alcune parole. In effetti tale disposizione normativa richiama al fatto che l'Amministrazione che procede alla verifica fiscale deve farlo rendendo noto al contribuente, *in primis*, le esigenze effettive dell'indagine; ora, a parere di chi scrive, appare evidente che tali *esigenze* debbano essere, non solo esplicitate con chiarezza nell'ordine di accesso, ma devono anche avere attinenza specifica con l'attività economica che il soggetto verificato esercita. Ciò per dire, in altre parole che il "fisico" accesso presso la sede dell'azienda (stabilimento, magazzino, ecc.) soddisfa quelle esigenze dallo Statuto richiamate quando tale introduzione ha lo scopo effettivo di misurare, ad esempio, delle giacenze merci, dei consumi effettivi energetici, l'applicazione di listini particolari e così via. Con questo si intende affermare che l'effettiva esigenza dell'indagine non può non essere propedeutica ad un controllo sostanziale e specifico dell'azienda verificata e che il mero utilizzo di *clausole di stile* quali "...l'accesso ha luogo per controllare l'esatto adempimento degli obblighi contabili e tributari..." di per sé non è affatto idoneo a realizzare quella tutela che invece l'art. 12 tassativamente prescrive; con il ché, solo per questo, l'accesso è sin da subito in odore di illegittimità. Del resto, se così non fosse, la norma in questione sarebbe completamente svuotata di significato nella sua principale essenza garantista non foss'altro perché è implicito che ogni contribuente conosciuto al fisco ha degli obblighi formali e sostanziali da dover rispettare.

Ma, come si accennava, l'art. 12 dello Statuto aggiunge anche che quando viene iniziata la verifica il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata. Questo passo dello Statuto non solo rappresenta un fatto nuovo ma anche particolarmente dirimente posto che nella

"prassi" di investigazione tributaria, l'Amministrazione è sempre tutt'ora restia ad esplicitare in modo esauriente e non di facciata i motivi reali e soprattutto preparatori alla verifica fiscale.

Le ragioni del *perché*, quindi, non sempre si evincono subito sin dal primo giorno di verifica e spesso neppure più avanti. Ora, si deve, credo, essere molto d'accordo con quella parte della dottrina⁸ la quale ritiene che se si vuole, come si deve, dare contenuto concreto a tale disposizione specificando i criteri di selezione sia nell'ordine di servizio che autorizza l'accesso sia nel primo processo verbale; si deve cioè mettere a conoscenza il contribuente di tutta quella fase endoprocedimentale e preparatoria al controllo che resta normalmente nel "segreto" dell'Ufficio.

Da questa tesi non è possibile, crediamo, discostarsi più di tanto per il semplice fatto che, se da un lato l'attività amministrativa di controllo è una attività discrezionale, lo Statuto, nella sua volontà di fondo, ha lo scopo, proprio in tal modo, di evitare che la discrezionalità sconfini nell'arbitrio rendendo edotto il contribuente, in modo esauriente, delle ragioni del controllo a cui viene sottoposto. Questo inoltre dà lo spunto per aggiungere che, nel caso invece in cui queste ragioni restino però dietro il *fumus* di uno schermo che l'Amministrazione non intende dissolvere o dissolve solo parzialmente e posto che possa essere legittimamente invocata la violazione dell'art. 12, tale eventualità rafforza la posizione del verificato nella sua potestà di poter richiedere ulteriori chiarimenti ad esempio facendo ricorso ad una richiesta di accesso ai propri documenti amministrativi (tributari) ai sensi della L. 241/90. Questa possibilità, ed i suoi sviluppi, saranno esaminati nel paragrafo apposito più innanzi.

3. *L'autorizzazione alle indagini finanziarie*

Collegatamente a quelli che sono i motivi che forniscono l'*input* per una verifica fiscale, ci si deve occupare anche delle modifiche legislative che hanno consentito, e consentono, alla

⁸ Capolupo, "Accertamento: il diritto dell'informazione nei controlli fiscali", Il Fisco nr. 25/2000 pagg. 8341

Amministrazione la possibilità di accesso ai dati bancari del contribuente sottoposto a controllo esercitando quei poteri che sono previsti nei *nuovi* artt. 32 del D.P.R. 600/73 e 51 del D.P.R. 633/72. La legge finanziaria 2005 che ha riscritto le disposizioni di cui sopra, infatti, apporta indubbiamente dei caratteri di novità nell'ambito dell'espletamento dei controlli con particolare riferimento alla possibilità di poter "ricostruire" i movimenti finanziari del soggetto sottoposto a verifica ancorché ciò sia consentito con procedure che per la verità non si distinguono per particolare speditezza. Il processo *autorizzativo*, di cui si dirà appresso, deve tenere (e tiene) conto della delicatezza della questione in ordine soprattutto alle "garanzie" del contribuente sotto il profilo formale; altre considerazioni merita l'aspetto sostanziale del controllo dei dati bancari di cui diremo, anche su questo, più avanti.

La circostanza che deve essere premessa ai fini di una migliore comprensione del problema muove i suoi passi dalla considerazione che, antecedentemente all'entrata in vigore della Legge Finanziaria 2005, l'accesso ai dati bancari non era, nel nostro ordinamento tributario, una procedura del tutto "sconosciuta"; certamente, tuttavia, si trattava di una procedura assai più complessa da attuare nella pratica per il semplice fatto che non esisteva la cosiddetta Anagrafe dei rapporti bancari con la conseguenza che l'organo verificatore non poteva conoscere, o poteva conoscere solo in parte, con quali "intermediari" il contribuente sottoposto a verifica intratteneva le proprie operazioni sia in proprio sia che per "conto terzi".

Questo per dire, in altre parole, che le modifiche agli articoli 32 e 51 di cui sopra, sono strettamente correlate, sotto il profilo sostanziale, al corretto e puntuale riferimento che l'organo procedente fa a tale tipo di strumento, senza il quale, poter effettuare interrogazioni risulterebbe assai difficile. Pertanto l'Amministrazione si è prima dotata di un meccanismo "tecnico" che la mettesse in condizione di operare in tal senso, e, successivamente ha legittimato e subordinato, come si vedrà, tale utilizzo alle nuove regole di cui ai due novellati articoli.

Pertanto ci sembra interessante sottolineare come, all'interno di questa rinnovata procedura, susciti particolare interesse il *profilo autorizzatorio* delle indagini finanziarie che possono effettuarsi,

appunto, a partire dalla concessione della autorizzazione così come prevista dagli art. 32 DPR 600/73 e 51 DPR 633/72; infatti dalla lettura combinata delle due norme ci si accorge facilmente di alcune peculiarità sostanziali:

- la *natura* di tale autorizzazione è *endoprocedimentale*;
- é la norma che dispone *da chi* deve essere concessa;
- tale autorizzazione risulta essere *indispensabile* ai fini dell'avvio delle indagini.

Sulla questione si sono succedute sia la consueta prassi amministrativa sia la dottrina. E' opportuno soffermarsi su tutte e due in modo da avere chiaro, il più possibile, il quadro generale di riferimento atteso che le recenti modifiche normative si sono *innestate* su una situazione generale comunque preesistente e della quale deve tenersi conto.

All'indomani delle citate modifiche normative, deve farsi riferimento ad una *corposa* circolare⁹ mediante la quale l'Amministrazione Finanziaria procede ad una sorta di "riepilogo" dispositivo anche con riferimento al fatto che la medesima Amministrazione ha avuto modo nel passato, ed a più riprese, di intervenire sulla questione. In tale sede si esamina l'aspetto formale della autorizzazione all'avvio delle indagini così come concepita dai "nuovi" artt. 32 e 51 sopra richiamati ed esplicitati dalla citata Circolare perché, se da un lato l'Amministrazione, come si vedrà, sembra riservare particolare attenzione sia alla forma che alla sostanza di tale provvedimento, soprattutto a tutela della privacy del contribuente verificato, dall'altro il rispetto di dette prescrizioni non può avere controllo da parte di quest'ultimo nella misura in cui egli non solo non prende visione di tale documento, ma la norma dispone che neppure gli sia comunicato dalla stessa Amministrazione procedente perché tale obbligo di comunicazione spetta all'intermediario finanziario così anche come confermato da una circolare dell'ABI.

Questo *modus operandi* appare quanto meno singolare se lo si collega a quanto, con chiarezza, prescrive la Circolare della Agenzia del 2006 in ordine alle motivazioni che sono a fondamento del rilascio di tale provvedimento; testualmente, infatti tale prassi amministrativa dispone che "...*tale*

⁹ Circ. Ag. Entrate nr. 32/E del 19.10.2006

atto ... contempla in modo indefettibile il requisito essenziale dell'esplicazione dei motivi sottostanti l'indagine, in ossequio al principio di trasparenza e di effettività della tutela giurisdizionale di ogni soggetto." Tale precisazione, ancorché condivisibile e di fondamentale importanza, però, rappresenta una vera e propria contraddizione in termini nel momento in cui, sia per quanto riferisce la normativa, sia per quanto aggiunge la citata Circolare, il contribuente non ha possibilità di "vedere" l'autorizzazione se non dopo che essa sia stata rilasciata e comunque non direttamente dalla Amministrazione ma bensì, eventualmente, dal proprio intermediario finanziario. A ciò si aggiunga che la stessa Agenzia ha ritenuto che, essendo tale documento *endoprocedimentale* non reca in sé quella autonomia di impugnabilità di cui vive, invece, l'atto amministrativo vero e proprio.

Se quindi questo è il quadro di riferimento, appare chiaro sin da subito come, in tale specifico contesto, la decantata tutela giurisdizionale del contribuente ed i principi di trasparenza ed effettività contenuti nella Circolare del 2006, risultano essere vanificati dalla circostanza procedurale che non mette il verificato in condizione di conoscere da subito la correttezza formale e sostanziale delle indagini finanziarie che l'Amministrazione Finanziaria sta effettuando nei suoi confronti.

Su questo specifico aspetto, allora, è importante fare alcune riflessioni.

In primo luogo deve essere premesso che sulla autonoma impugnabilità dell'atto amministrativo endoprocedimentale non esiste, ad oggi, un consolidato orientamento della giurisprudenza amministrativa; ciò vale a dire che se da un lato sono ravvisabili pronunce di TAR che consentono la autonoma impugnazione¹⁰, dall'altro si assiste ad una giurisprudenza del Consiglio di Stato opposta¹¹ che viene giustificata semplicemente dal fatto che, in sostanza, essendo l'atto autorizzativo un atto *preparatorio*, esso non gode della conoscenza *immediata* con la conseguenza che, se il contribuente non lo conosce, ciò sarebbe non lesivo dei suoi interessi legittimi.

Questa è la più recente posizione della giustizia amministrativa.

Questa giurisprudenza, tuttavia, si forma circa a metà degli anni '90 e successivamente non sussistono decisioni particolarmente significative sulla fattispecie.

¹⁰ TAR Emilia Romagna sent. 1630/94

¹¹ Cons. Stato sent. nr. 264/95

Non appare difficile, alla luce di quanto detto, una facile e direi legittima non condivisibilità di tale atteggiamento dei giudici amministrativi anche e soprattutto alla luce del successivo ingresso nell'ordinamento, appunto, dello Statuto dei diritti del contribuente. Ciò perché, indipendentemente dalla *natura* dell'atto amministrativo (endoprocedimentale, preparatorio, ecc.) ci si trova di fronte, sempre e comunque ad un atto amministrativo la cui natura *tributaria* è innegabile non solo ai fini dell'indagine, ma anche e soprattutto con riferimento alla specifica branca della Amministrazione procedente. Ciò per dire, in altri termini, che se la giustizia amministrativa può ragionare nei termini in cui si accennava, il fatto che l'Agenzia delle Entrate o il Corpo della Guardia di Finanza non abbiano *in primis* l'obbligo di notificare al contribuente verificato la copia del provvedimento autorizzativo alle indagini finanziarie, contrasta con le norme statutarie e segnatamente con gli art. 10 comma 1 e 7 comma 1. A questo si aggiunga che, se così non fosse, non si capisce per quale motivo la Circolare del 2006 si affretta con estrema puntigliosità a stabilire il concetto di trasparenza ed effettività della tutela giurisdizionale del contribuente quando questi, in ogni caso, non prende visione del provvedimento ma ne viene solo informato, e comunque sempre in un momento temporale successivo, dall'intermediario finanziario.

4. Il potere di disapplicazione ai sensi della L.C.A. dei reati tributari

Si premetta innanzitutto che non sarà questa la sede per prendere in esame in maniera approfondita e puntuale quanto disposto dall'art. 5 della L. nr. 2248/1865 (cosiddetta Legge sul Contenzioso Amministrativo) sul quale, peraltro, è esistente copiosa dottrina e giurisprudenza attesa la "datazione" della norma in menzione.

E' questa la sede, invece, di comprendere l'applicazione del principio di cui sopra, segnatamente alle fattispecie penali contenute nei cosiddetti reati tributari in ordine al D.Lgvo 74/2000. E ciò perché, come accennato in precedenza, il procedimento amministrativo della "verifica fiscale" potrebbe

portare alla rilevazione di condotte illecite da parte del contribuente non solo sotto il profilo amministrativo ma anche come fattispecie penalmente rilevante e pertanto sanzionabile in tal senso. Ci si chiede, dunque, quale spazio di applicabilità abbia l'art. 5 della richiamata legge nell'ambito dei reati fiscali.

L'articolo di legge in commento, come ampiamente osservato, consente alla Autorità Giudiziaria in genere, un "potere valutativo" di grande interesse e, se del caso, anche di grande effetto, che è quello di poter *disapplicare* l'atto amministrativo che egli ritiene illegittimo. Si badi bene che tale prerogativa è prevista in capo al Giudice di ciascuna giurisdizione e questo per precisare, qualora ve ne fosse bisogno, che egli *non annulla* l'atto, cosa che è e resta eventualmente di spettanza del giudice amministrativo, ma bensì, appunto, si limita ad escludere gli effetti che tale atto produrrebbe se correttamente applicato all'interno della giurisdizione nella quale si esplicano gli effetti conseguenti.

Sia la dottrina che la giurisprudenza convergono sul fatto che tale disapplicazione possa intervenire in linea generale o quando un diritto soggettivo sia stato leso in modo *diretto* dalla P.A. con uno o più atti, ovvero quando tale lesione sia intervenuta per mano di un soggetto privato in virtù della esistenza di un rapporto concessorio od autorizzatorio.

Ora, nel caso di specie, e cioè la disapplicazione in ambito penale-tributario, è di grande interesse citare le considerazioni effettuate dalla Suprema Corte¹² la quale, pur premettendo la inesistenza nell'ordinamento giuridico di un principio di tal specie, al giudice penale viene riconosciuto e ribadito il potere di sindacare in proprio la legittimità dell'atto amministrativo, potendo disapplicarlo, quando questi sia *integrativo* della fattispecie penale che questo giudice è chiamato ad accertare. Nei reati penali tributari, per rafforzare l'orientamento della Corte di Cassazione, l'atto amministrativo può essere, non solo *integrativo*, ma direi segnatamente *costitutivo* proprio perché, per loro struttura, questi reati, o meglio la loro condotta, viene innanzitutto fotografata appunto dalla P.A. nei modi di cui si discute. In ordine proprio a questa distinzione, (*integratività e costitutività*) va detto che

¹² Cass. Pen., sez. V[^], 12 gennaio 1996 nr. 3455

l'orientamento della Corte non muta, perché, con altra pronuncia¹³ viene proprio precisato che, qualora l'atto amministrativo sia *costitutivo* del reato, l'esame deve riguardare non l'esistenza ontologica dello stesso, ma bensì l'integrazione o meno della fattispecie penale " ... *in vista dell'interesse sostanziale che tale fattispecie assume a tutela nella quale gli elementi di natura extra-penale ... convergono organicamente, assumendo un significato descrittivo.*"

Sin da queste brevi considerazioni è agevole intuire come il potere di disapplicazione in capo al giudice penale sia molto vasto in quanto molto ampia è la sua giurisdizione; in particolar modo la distinzione di cui sopra (effettuata dalla giurisprudenza di cui sopra) bene si applica, ad esempio, ai cosiddetti reati ambientali o quelli in materia edilizia.

Per quanto riguarda, invece, i reati penali tributari così come "strutturati" nel nostro ordinamento giuridico sia prima che dopo l'ultima riforma, non vi è dubbio, a parere di chi scrive, che l'atto amministrativo sia prodromico e quindi *costitutivo* del reato stesso. Si pensi ad esempio alle soglie di punibilità previste dal D.Lgvo nr. 74/2000; è fuor di dubbio che nella ipotesi dell'art. 8 della citata normativa, non potrà non essere l'accertamento della Amministrazione preposta a stabilire se una condotta è penalmente rilevante o meno; è da questo atto che scaturirà, o meno, la *notitia criminis* al giudice penale. Ecco, dunque, come l'atto amministrativo tributario assume una importanza fondamentale non solo per la costitutività della condotta eventualmente sanzionata dalla norma penale, ma anche ai fini della disapplicazione dell'atto. Una (delle tante) sentenze¹⁴ sulla materia chiarisce bene l'argomento; il citato giudice, nella ipotesi del reato di omessa fatturazione e per poter verificare il superamento della soglia di punibilità, ritiene che egli stesso possa avvalersi degli stessi elementi presuntivi di cui si avvale la Amministrazione finanziaria, senonché gli stessi devono essere assunti senza l'efficacia della certezza legale ma bensì come dati processuali oggetto di libera valutazione e prudente apprezzamento. Il caso di specie si riferisce alle cosiddette "percentuali di ricarico". La citata pronuncia, per essere esaustivi, pur non comportando segnatamente la disapplicazione dell'atto amministrativo, dimostra come le sorti che il processo penale può avere,

¹³ Cass. Pen., SS.UU. 24 luglio 1996 nr. 359

¹⁴ Corte App. di Bari Sent. 24.9.99 rel. D'Innella

sono spesso a favore dell'imputato nella misura in cui il rapporto fisco-contribuente finisce per "soffrire", a torto o a ragione, la architettura con cui è stato costruito l'ordinamento giuridico tributario italiano dalla riforma in poi basandosi, delle volte, su dati incontrovertibili, molte altre volte su semplici "presunzioni". Mai come nella giurisdizione penale-tributaria la "discrezionalità amministrativa" degli organi preposti al controllo si riflette (giustamente) in modo negativo. E' facile intuire come, in tale contesto, vuoi perché il giudice penale "disapplica" l'atto, vuoi perché non lo assume a rango di prova, l'azione penale, dopo una attenta valutazione processuale, non trova, spesso e condivisibilmente, finalizzazione.

5. I poteri del Giudice Tributario ex art. 7 D.Lgvo 546/92 ed i rapporti tra procedimento penale e processo tributario.

La riforma del processo tributario avvenuta per mano del legislatore del 1992 ed entrata in vigore il 1 aprile 1996, ha avuto anche modo di introdurre una facoltà, in capo al giudice tributario, che non era prevista dal "vecchio" DPR 636/72. Trattasi, appunto, del potere di disapplicare un regolamento (amministrativo) ovvero un atto generale se ritenuto illegittimo.

Ora, questa previsione, consente da subito alcune brevi considerazioni. La prima riguarda il fatto che la norma concede al giudice tributario il potere "disapplicativo" né più né meno di quanto accade con la legge del 1865; tale attribuzione costituisce una novità perché da un lato la disapplicazione giurisdizionale dell'atto amministrativo viene contestualizzata all'interno della giurisdizione tributaria (cosa che non avviene ad esempio e come si è detto nella giurisdizione penale); dall'altro lato essa non rappresenta né costituisce una sorta di duplicazione di quel potere previsto dalla legge abolitrice del contenzioso amministrativo, perché, come si vedrà avanti, tale istituto "vive" di una propria autonomia che è diretta discendente dell'ordinamento giuridico tributario che, esattamente tra la fine degli anni ottanta e l'inizio del decennio successivo, ha visto la nascita e l'esistenza di molti istituti il cui funzionamento fu delegato, così come tutt'ora, a provvedimenti tipicamente

amministrativi. Basti solo citare, nell'accertamento sintetico, i coefficienti presuntivi di reddito, i regolamenti comunali in materia di fiscalità locale, i criteri di determinazione delle tariffe d'estimo e così via.

Ciò per dire, in altri termini, che il legislatore nel formulare l'art. 7 del D.Lgvo 546, ha probabilmente tenuto conto della tendenza normativa generale a far assurgere all'atto amministrativo la veste di atto "cogente" in termini operativi e di "risultati" sotto il profilo puramente tributario ed è per questo motivo, principalmente, che ha inteso introdurre una tutela specifica, priva di duplicazioni, conferendo al giudice tributario la possibilità di disapplicare l'atto ritenuto, a suo insindacabile giudizio, illegittimo.

Quindi, in linea generale, ai fini della operatività di tale istituto introdotto dalla riforma del processo tributario, è necessaria la contemporanea presenza di un regolamento e/o di un atto generale e della cognizione del giudice circa la illegittimità dello stesso. Si precisi, semmai necessario, che il giudice tributario non provvede all'annullamento dell'atto bensì alla sua disapplicazione cosicché lo stesso non potrà trovare accoglimento nel singolo giudizio pur continuando ad avere effetti al di fuori di esso proprio perché egli non dichiara illegittimo l'atto, bensì lo ritiene tale.

Ferma questa distinzione, tuttavia, si comprende come una declaratoria di tal genere da parte del giudice tributario sia poi comunque molto incidente sul rapporto tributario tra fisco e contribuente/ricorrente presumibilmente, ad esempio, al punto da inibire la riscossione del tributo fermo restando che tali conseguenze hanno effetti "interinali" perché, come si dirà tra poco, non sconfinano in altre giurisdizioni collegate come quella penale.

E proprio inerentemente a tale tipo di rapporto, all'interno della presente indagine, è interessante spendere solo alcune parole per esaminare, come si suol dire, lo "stato dell'arte" anche con riferimento sia alle posizioni dottrinali che a quelle giurisprudenziali e di prassi amministrativa.

E' anzitutto un fatto innegabile che, con la riforma dei reati tributari operata dal D.Lgvo 74/2000, si realizza in modo compiuto quel cosiddetto sistema del "doppio binario" per il quale la giurisdizione del giudice penale non interferisce con quella del giudice tributario (e viceversa) introducendo però

il principio di "specialità" secondo il quale, se lo stesso fatto è punito sia dalla norma tributaria che da quella penale, trova applicazione la norma speciale; ora, se da un lato l'adozione di tale sistema ha una sua logica di fondo condivisibile che risponde alla esigenza, in ogni caso, di evitare di "duplicare" la sanzione, dall'altro pone, come noto, dei problemi di contrasto (possibili) tra giudicati. Posto che non è questa la sede per porre compiutamente in evidenza detta problematica, è però interessante accennare come, nel tempo, sull'argomento vi siano state prese di posizione talvolta anche molto diverse tra loro. E' legittimo sostenere che il sistema del "doppio binario", pur non essendo probabilmente la migliore delle scelte possibili, ha il merito di attribuire totale autonomia tra i procedimenti eliminando alla base le possibili "commistioni" tra gli stessi così come invece esisteva nel periodo *ante* riforma. E' però altrettanto legittimo ritenere che un siffatto sistema, con l'intento di eliminare, appunto, tali "commistioni" finisca per esagerare nell'altro verso e cioè "divaricando" in modo eccessivo lo svolgimento dei due processi atteso che le regole di svolgimento degli stessi sono fortemente diversificate anche, e soprattutto, sotto il profilo della acquisizione delle prove con particolare riguardo a quella testimoniale che, come noto, risulta essere, ancora oggi, vietata nel processo tributario.

D'altra parte, poste tutte le riserve del caso, non sembra sussistano dubbi sul concreto funzionamento del sistema in commento sotto il profilo squisitamente normativo; le pronunce del giudice penale non si estendono al giudicato tributario e viceversa, e tale impostazione viene costantemente confermata dalla Suprema Corte¹⁵.

Peraltro, ai fini di una maggiore completezza, va detto che l'Amministrazione Finanziaria con propria Circolare¹⁶ ammette la possibilità condizionata della opponibilità in ambito tributario del giudicato penale contrariamente, non solo alla richiamata giurisprudenza, ma anche alla maggioranza della dottrina sull'argomento.

¹⁵ Cass. Sent. nr. 10269 del 16.5.2005; Cass. Sent. nr. 1945 del 12.02.2001; Cass. Sent. nr. 2728 del 24.02.2001.

¹⁶ Circ. Ag. Entrate nr. 154/E

6. La "nuova" legge 241/90 nei principi del diritto di accesso agli atti tributari ed il silenzio assenso

Nell'ambito della presente trattazione ci pare utile soffermarci anche su quelle che sono le "regole" previste dalla legge sulla trasparenza amministrativa in materia di diritto di accesso agli atti tributari così come modificate di recente. La L. 241/90 ha infatti subito delle importanti modifiche per mano della L. nr. 15/2005 che, per la parte che qui interessa, incidono sia sull'accesso agli atti tributari che sul "silenzio-assenso".

Nel contesto generale dell'esame che si intende effettuare, le modifiche appaiono molto interessanti sempre ai fini del rapporto "fisco/contribuente" e delle possibili conseguenze che le stesse possono avere sulle attività di controllo genericamente considerate.

Le novità in questione possono così sintetizzarsi:

- il diritto di accesso agli atti tributari viene negato;
- viene sancito il principio per il quale il silenzio della P.A. in alcuni casi, produce effetti giuridici.

Relativamente alla prima novità vi è da dire sin da subito che essa stessa sta producendo non poche perplessità *in primis* presso la dottrina, ed in seconda battuta anche presso la giurisprudenza nella misura in cui essa si sta attestando, sì, verso una posizione di netta "chiusura" ma, sembrerebbe, non con molta convinzione¹⁷.

Quali sono, tuttavia, i motivi delle perplessità? La novellata L. 241/90 dispone che il diritto di accesso è escluso "*...nei procedimenti tributari, per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano.*" I dubbi si concentrano proprio su questa locuzione normativa, perché da lì in poi, si è iniziata la ricerca delle norme che regolano, o regolerebbero, i procedimenti tributari ampiamente intesi. Quindi, per esemplificare, una richiesta di rimborso di imposta avanzata da un contribuente alla Amministrazione Finanziaria rappresenta senz'altro un *procedimento tributario* per il quale,

¹⁷ TAR Lombardia Sez. di Milano Sent. nr.795 del 04.04.08

però, lo stesso richiedente non ha, in via di principio, il diritto di accesso salvo che questo non venga regolato o derogato dalla particolare norma che lo disciplina.

Se questa, come sembra, è la metodologia da seguire, vi sono delle difficoltà "insite" perché per ogni *procedimento tributario* si dovrebbe andare alla ricerca della singola legge (se poi esistente) per verificare l'esistenza o meno del diritto in capo al cittadino-richiedente l'accesso.

Ora, è fin troppo evidente che una simile soluzione non può essere percorribile così come non può, per quanto si dirà, accettarsi il principio per il quale il diritto di accesso agli atti tributari debba essere sempre escluso.

A parere di chi scrive la novella della L. 241/90 deve e può intendersi unicamente riferita alle norme dello Statuto del contribuente che rappresentano, in modo unitario e generale la norma *speciale* cui si richiama il divieto di accesso.

Se questa può essere *la* soluzione, ci sembra che ciò che appare come "divieto" diventi al contrario possibile alla lettura di almeno due norme dello Statuto che sono l'art. 7 e l'art. 10; infatti i principi generali della *chiarezza e motivazione* degli atti da un lato e dell'*affidamento e della buona fede*, dall'altro, ritengo siano sufficienti per ricoprire il ruolo *norme particolari* così come citate dall'art. 24 della L. 241/90.

Allo stato dei fatti, e come annotato sopra, non risulta essere però questa la tesi seguita, al momento, dalla giurisprudenza.

Un ultimo accenno, nell'ambito della modificata L. 241 deve farsi al concetto di "silenzio - assenso" di cui all'art. 20 della normativa in questione. La novità merita un cenno nella misura in cui essa capovolge quel principio prima vigente e per il quale il legislatore richiedeva sempre, per il perfezionamento giuridico, una risposta espressa della P.A.

La novella del 2005 ribalta tale concetto prevedendo appunto il silenzio-assenso nei modi chiaramente indicati dal primo comma dell'art. 20. Questo, nelle maglie del regolamento amministrativo che lo disciplina, ha potenzialmente molte possibilità applicative in ordine, ad esempio, ad una richiesta di sospensione, di rateazione, di annullamento in autotutela ecc.

Ad una attenta analisi dei casi disciplinati (in modo generale dalla norma e dettagliato dal DM 678/94) molte possono essere le applicazioni concrete e pratiche che di questo istituto il contribuente può fare nell'ambito più generale della "tutela legale".

7. Conclusioni

A conclusione della presente indagine, ed a corollario dell'*excursus* effettuato, ci sembra utile sottolineare ancora una volta che, l'entrata in vigore dello Statuto del contribuente, ha portato significative novità nell'ambito dei rapporti tra cittadino-contribuente e l'Amministrazione Finanziaria disciplinando, in alcuni casi con chiarezza, tali tipi di "intese"; in altre occasioni vi è senz'altro da registrare il fatto che alcuni aspetti di tale applicazione appaiono lacunosi e non sempre facilmente intellegibili. Apprezzando lo sforzo fatto dal Legislatore al momento dell'entrata in vigore della legge, alcune considerazioni di fondo devono essere, tuttavia, fatte; che lo Statuto abbia una veste diversa dalla legge ordinaria è senz'altro vero così come è altrettanto vero che, dal punto di vista "formale" sempre di legge formale si tratta. E' altrettanto corretto sostenere che quando si parla di Statuto del contribuente ci si riferisce ad una legge avente "efficacia rafforzata" sia perché contiene "principi generali del diritto", sia perché richiama espressamente alcuni articoli della Costituzione senza avere, all'interno di quest'ultima, alcun collegamento di principio come ad esempio accade con il principio del giusto processo.

Nell'ambito della presente trattazione, ci si è essenzialmente soffermati su ciò che comporta l'applicazione delle norme statutarie all'interno di una procedura di controllo tanto complessa quanto delicata come è la verifica fiscale. Ci sembra di poter affermare che tali norme rappresentano una regolamentazione importante ed incidente oltreché assolutamente nuova rispetto al passato. A fianco di queste riflessioni non si può tener fuori ciò che è ed è stata fino ad oggi l'atteggiamento della giurisprudenza sia di merito che di legittimità; da un lato la Suprema Corte sempre più consolida il proprio orientamento nei confronti dello Statuto considerandolo come fonte normativa

gerarchicamente superiore, dall'altro alcune pronunce dei giudici di merito tendono ad un'opera di parificazione che però non porta contributi di chiarezza. Chiarezza che sembra difficile da realizzarsi forse anche in virtù dell'archetipo normativo attuale

D'altra parte si deve ritenere che lo Statuto, piaccia o meno, è esistente e come tale deve essere osservato; il *diktat* sulla reale natura e portata dello stesso dovrebbe poi rimanere tale a livello dibattimentale tra le parti, non esistendo oggettivamente ragioni che giustifichino mancate applicazioni dello Statuto da parte della P.A. ovvero, peggio ancora, deroghe da parte del legislatore. Tali comportamenti, infatti, danneggiano l'applicazione di questo codice di regolamentazione finendo per comprometterne l'effettiva applicazione ed ampliando quel comune sentimento per il quale, pur in vigenza della norma, quella potrebbe non trovare applicazione.

Resta certamente da dire che in un'ottica di risoluzione del problema, allora, appare quanto mai necessario un "collegamento" costituzionale effettivo che sarebbe risolutivo di quelle numerose diatribe giudiziali che oggi smarriscono, in parte, il senso dell'esistenza delle regole statutarie.

Dott. Alessandro Ferrara

