

ISSN 1127-8579

Pubblicato dal 09/09/2010

All'indirizzo <http://www.diritto.it/docs/30102-durata-delle-verifiche-fiscali-e-permanenza-presso-la-sede-del-contribuente-note-al-comma-5-dell-articolo-12-della-legge-212-2000>

Autore: Palana Maurizio

Durata delle verifiche fiscali e “permanenza presso la sede del contribuente”: note al comma 5 dell’articolo 12 della Legge 212/2000

Durata delle verifiche fiscali e “permanenza presso la sede del contribuente”: note al comma 5 dell’articolo 12 della Legge 212/2000

Maurizio Palana

Sommario: 1. L’art. 12, comma 5, della Legge 212/2000; 2. In particolare: orientamenti operativi; 3. In particolare: orientamenti giurisprudenziali; 4. Natura e portata della norma; 5. Linee interpretative; 6. Considerazioni conclusive.

1. L’art. 12, comma 5, della Legge 212/2000

Il processo di “armonizzazione” del sistema tributario con il dettato costituzionale, delineato dal legislatore nell’ultimo decennio, ha portato all’introduzione, nel sistema della fiscalità, dello *Statuto dei diritti del contribuente*⁽¹⁾, quale insieme di disposizioni di carattere generale cui informare l’ordinamento tributario in accordo con i principi costituzionali di rilievo fiscale. Attualizzando e modernizzando l’impianto giuridico, lo Statuto recupera, estendendone la portata, la funzione di “normativa generale di indirizzo” già attribuita alla “vecchia” *Legge 7/1/1929, n. 4*, la cui sistematicità di approccio, seppure circoscritta alla “*repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*”, aveva indotto gli interpreti a parlare di “preleggi tributarie”, in accordo col pur controverso assunto dottrinario della “autonomia” del diritto tributario. Con lo Statuto il legislatore ha inteso, però, realizzare uno strumento normativo di più ampio riferimento, volto a garantire l’effettiva tutela dei diritti di libertà economica dei cittadini contribuenti⁽²⁾.

E’ stato giustamente notato che “*lo Statuto introduce una serie molto ampia di vincoli, sia nei confronti del Parlamento (chiarezza e trasparenza delle disposizioni legislative, esclusione della prassi delle c.d. “norme intrusive”, irretroattività delle norme tributarie, “neutralità” dei primi 90 giorni ai fini dell’entrata in vigore di nuovi adempimenti, divieto di decreti-legge per l’istituzione di nuovi tributi) sia nei confronti dell’amministrazione finanziaria. In realtà, mentre è abbastanza opinabile il ruolo che potrà svolgere lo Statuto*

¹ Legge 27 luglio 2000, n. 212 contenente: *Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente* (Pubblicata nella G.U. n. 177 del 31 luglio 2000, n. 177). Per un sintetico inquadramento generale dello Statuto, rinvio alla Relazione del prof. Gianni Marongiu: *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, consultabile in www.associazionetributaristi.it.

² In dottrina è stato evidenziato che “*benché lo Statuto si ponga, nella gerarchia delle fonti, a livello delle leggi ordinarie, non può negarsi la particolare valenza delle disposizioni statutarie come principi generali in materia fiscale, utilizzabili per colmare le lacune dell’ordinamento ed orientare, oltre all’attività interpretativa, quella di produzione normativa. In altri termini, alla ‘clausole rafforzative’ contenute nello Statuto, a prescindere dalle considerazioni relative all’incidenza sul piano della gerarchia delle fonti, deve essere riconosciuto un preciso valore un preciso valore normativo, ravvisabile nella ‘superiorità assiologica’ dei principi espressi o desumibili dallo Statuto e, quindi, nella loro funzione di canone ermeneutica vincolante per l’interprete*”. (Cfr. Capolupo S., Borrelli P., Vinciguerra L., Compagnone P., *Le ispezioni tributarie*, IPSOA, 2009, pag. 122).

come vincolo per l'attività di produzione legislativa (sembra abbastanza ottimistico immaginare che una legge ordinaria possa introdurre delle regole che un'altra legge ordinaria non possa violare e difatti non sono mancati già nei primi mesi di applicazione dello Statuto esempi anche abbastanza clamorosi di "disattenzione", chiamiamola così, del legislatore nei confronti di alcune prescrizioni in esso contenute) la parte sicuramente più "qualificante", come si diceva una volta, di questo provvedimento appare quella che stabilisce vincoli per l'amministrazione affermando, nel contempo, corrispondenti diritti in capo al contribuente⁽³⁾.

Focalizzando l'attenzione sul tema in esame, precisamente sul versante dei vincoli per l'amministrazione il comma 5 dell'art. 12 della Legge 212 dispone che *"la permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. Gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni"*.

La rilevanza di tali prescrizioni, da un lato quale imprescindibile regolamentazione dell'attività di controllo ad opera del fisco e, dall'altro, quale vero e proprio riconoscimento del diritto dei contribuenti a una "ragionevole durata" di tale attività, ha trovato apprezzamento nella giurisprudenza della Cassazione al punto da statuire che gli eventuali elementi acquisiti dopo il trentesimo o sessantesimo giorno lavorativo dall'inizio della verifica - in violazione dello Statuto - *comportano conseguenze sanzionatorie direttamente sull'autore dell'illecito* a livello disciplinare e, se del caso, sul piano della responsabilità civile e penale⁽⁴⁾.

Nella considerazione che l'interpretazione della portata della disposizione in commento si è rivelata una delle più controverse dello Statuto e foriera, per ciò, di potenziali conflitti fra contribuenti e fisco, preliminarmente pare opportuno richiamare brevemente i termini del confronto sul tema come finora emersi.

2. In particolare: orientamenti operativi

Per garantire all'attività di verifica concreta adesione al precetto statutario, assicurando a un tempo la necessaria flessibilità operativa, sia l'Agenzia delle entrate che la Guardia di Finanza hanno diramato puntuali istruzioni di servizio precisando che, per il computo del termine limite della permanenza presso la sede del contribuente durante una verifica, *"vanno considerati i giorni di effettiva presenza presso il contribuente a decorrere dalla data di accesso"*⁽⁵⁾, ovvero vanno calcolate le "giornate lavorative effettivamente ivi trascorse a decorrere dalla data di accesso per svolgere le operazioni di controllo, con esclusione di singoli ed episodici contatti connessi ad

³ Cfr. Fornari G., in *Prefazione* a Carlomagno V., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Finanze & Lavoro, 2001.

⁴ Cassazione, Sezione Tributaria, Sentenza n. 8344 del 19/6/2001.

⁵ Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 64/2001 (*Attività di contrasto all'evasione - Programmazione e consuntivazione dell'attività di controllo e verifica. Anno 2001*).

adempimenti meramente procedurali⁽⁶⁾ (es.: notifica atti, prelevamento documenti, controlli di coerenza esterni, ecc.).

A conforto dell'interpretazione adottata nelle citate istruzioni, la dottrina più favorevole ha ritenuto che "la durata complessiva della verifica possa superare (talvolta anche in misura rilevante) i trenta giorni, il cui decorso può essere frazionato dal periodo di interruzione delle operazioni ispettive motivate dalle esigenze di completezza dei controlli (...)"⁽⁷⁾. E però, in un contesto interpretativo meno favorevole a tale "elasticità temporale", si è ritenuto che non si "(...) possa facilmente disconoscere la regola generale secondo cui, allorché il legislatore stabilisce un termine, ne presuppone sempre la continuità, disciplinando invece con rigorosa analisi i casi di interruzione e di ripresa della relativa decorrenza"⁽⁸⁾.

All'opposto, sul versante della "consulenza professionale", l'interpretazione adottata dagli organi di controllo è stata stigmatizzata come un vero e proprio *escamotage* per "aggirare" il disposto normativo⁽⁹⁾, nonostante l'assicurazione istituzionale sul fatto che il rispetto sostanziale della tempistica "predefinita" prevista dallo Statuto, in ogni caso discende *soprattutto* dai principi organizzativi di "efficacia e di efficienza dell'azione amministrativa", assunti dagli organi di controllo quali *standard* qualitativi, in accordo con un moderno sistema di impiego delle risorse⁽¹⁰⁾.

Non si può negare che qui si palesa una *querelle* – che si intuisce carica di conseguenze imprevedibili – collocabile nell'ambito delicato dei rapporti fra "controllori" e "controllati", rapporti che lo Statuto riconduce ai principi del *legittimo affidamento*, della *buona fede* e della *collaborazione*⁽¹¹⁾ – contenuti nell'art. 10, commi 1 e 2, dello Statuto – e richiamati, almeno nelle intenzioni del legislatore, a contrasto di quella che la più attenta dottrina ha segnalato come una tendenza – non maliziosa ma sicuramente perniciosa – dei pubblici poteri a coltivare pratiche di 'alegalità', "(...) vale a dire di prassi o comportamenti differenziati, che si collocano tra il sistema delle norme, rigidamente uniforme per tutto il territorio nazionale, e l'estrema varietà delle situazioni e dei contesti socioeconomici locali, con "performances" così diverse, (...) idonee ad incrinare, in concreto, il sistema delle garanzie e delle aspettative dei cittadini contribuenti"⁽¹²⁾.

⁶ Circolare della Guardia di Finanza n. 1/2008 - Volume I (Istruzione sull'attività di verifica).

⁷ Capolupo S., Borrelli P., Vinciguerra L., Compagnone P., *Le ispezioni tributarie*, cit., pag. 157.

⁸ Nanula G., *Verifiche fiscali: i problemi del limite posto dall'articolo 12 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Il Fisco*, n. 39/2003, pag. 6047.

⁹ Il presidente del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, di recente ha lamentato sulla stampa specializzata, che "(...) il malvezzo delle verifiche a rate, con periodi di accesso conteggiati non sui canonici 30 giorni feriali, bensì sui 30 giorni nei quali i controllori possono realizzare le verifiche, e che dunque possono prolungarsi per diversi mesi, va senz'altro stigmatizzato" (Cfr. Siciliotti C., *Sono 'flessibili' i tempi dei controlli fiscali dell'Agenzia e della GdF*, in *Il Sole24ore* del 14 gennaio 2010).

¹⁰ Così Marco Di Capua, *Diritti e garanzie del contribuente* in Conferenza stampa 'Lo Statuto del Contribuente ha due anni. Cosa abbiamo fatto per applicarlo', Roma, 16 luglio 2002.

¹¹ Si veda: Cassazione, Sezione tributaria, Sentenza n. 17576 del 2002, precisamente in ordine al valore da attribuire ad alcuni principi – come quello del legittimo affidamento, della collaborazione e della buona fede nei rapporti tra contribuente ed amministrazione finanziaria – contenuti nello Statuto.

¹² Così D' Ayala Valva F., *Il garante del contribuente per una buona amministrazione tributaria*, in Atti del Convegno di Studi *Lo Statuto dei diritti del contribuente. Aspetti processuali e sostanziali (Legge n 212/2000)*, tenutosi a Rossano il 15/03/2008 e consultabile all'indirizzo www.ilfisco.it.

Invero, non va sottovalutato il fatto che – a parte ogni intenzionalità “malevola” riconducibile, *a fortiori*, al campo dell’illecito penale⁽¹³⁾ - la strutturazione dell’attività di *verifica fiscale* trova originaria “fonte di regolamentazione”, sia sul piano metodologico sia su quello organizzativo, nell’elasticità di una prassi consolidatasi in decenni⁽¹⁴⁾ piuttosto che in percorsi normativi istituzionalizzati riconducibili a “regole predefinite”, cioè a una vera e propria legislazione “organica” in materia di *revisione fiscale aziendale*⁽¹⁵⁾. Per ciò, non v’è dubbio che il soggetto sottoposto a controllo considera rafforzata, oggi più che in passato, la sua tutela *anche* con la disposizione in esame, a cui ancora la concreta possibilità di tenere distinto, fra le altre cose, il concetto di *arbitrio* dell’attività di controllo dal concetto, invece, della *discrezionalità* dello stesso⁽¹⁶⁾.

3. In particolare: orientamenti giurisprudenziali

Non certo nutrita, né esauriente e costante, risulta ad oggi la giurisprudenza delle Commissioni Tributarie sul punto, forse anche a motivo del fatto che le “soluzioni” prospettate dai giudici di merito sono ritenute, forse anche per la loro intrinseca natura di “tutela mediata”, di poca efficacia sistematica⁽¹⁷⁾, anche se alcuni arresti giurisprudenziali risultano di indubbio interesse per il contribuente, soprattutto per l’asserita *perentorietà dei termini*

¹³ Secondo la Cassazione “(...) *l’abuso delle funzioni del pubblico ufficiale, richiesto dalla legge per la configurabilità del reato di concussione, ben può essere realizzato mediante l’omissione o il ritardo di un atto dovuto. Pertanto porre in essere sistemi defattigatori, di ritardo o di ostruzionismo nel corso di una verifica fiscale, facendosi dare o promettere denaro in cambio di una sollecita e favorevole definizione della verifica, e ritardare l’espletamento di essa, in attesa della realizzazione dell’indebito profitto, costituisce, nel concorso delle altre condizioni volute dalla legge, il reato ipotizzato di concussione*” (Cass., 6/12/1988, in Cassazione penale, 1990, p. 408).

¹⁴ Ancor più significativo deve intendersi il richiamo alla prassi, alla luce della recente pronuncia della Cassazione per cui “(...) *le informazioni e i dati raccolti nel corso di una verifica, coerentemente, devono essere tenuti ben distinti dall’oggetto della verifica stessa. E ciò, in quanto le risultanze di una verifica, volta ad acquisire una serie di dati ed elementi che serviranno a a quantificare e motivare il successivo accertamento, pur provenendo da essa, vanno ben oltre il suo ambito oggettivo, che ne costituisce solo la piattaforma strumentale, dirette, come sono, a determinare complessivamente la capacità contributiva del soggetto verificato nonché a ricercare e reprimere le violazioni alle norme tributarie e finanziarie eventualmente commesse*” (Cassazione, Sezione quinta, Sentenza n. 26321 del 16 dicembre 2009).

¹⁵ Non è un caso che la definizione, concettuale e strutturale, dell’attività di controllo (“verifica fiscale”, come viene definita con taglio prettamente burocratico), è ancora oggi rimessa a “istruzioni di servizio” e circolari, mentre l’unico “riferimento normativo”, per di più marginale e meramente strumentale all’acquisizione di documenti conservati in formato elettronico, è quello contenuto nell’art. 6 del D.M. 23 gennaio 2004 (Modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione in diversi tipi di supporto).

¹⁶ Alessandro Ferrara, *Le tutele legali del contribuente sottoposto a verifica fiscale*, consultabile in www.diritto.it. Secondo l’Autore è ormai innegabile che l’attività di verifica rappresenti a tutti gli effetti un vero e proprio procedimento amministrativo da chiunque posto in essere (Agenzia Entrate o Guardia di Finanza) e “*questa qualificazione, oggi (...) non può più essere intesa come separata da due normative fondamentali per le garanzie del contribuente: lo Statuto dei diritti del contribuente; la Legge n. 241/90 (emendata dalla Legge 15/2005)*”.

¹⁷ Cfr. Toma Donato, *La dialettica degli interessi nel diritto tributario*, consultabile in www.diritto.it. Nota l’Autore che “*nel caso in cui il contribuente ritenga che l’atto di investigazione non sia stato sufficientemente attento a dare il giusto peso agli interessi di matrice ‘extratributaria’ che lo riguardano, emerge in tutta evidenza l’insufficienza della soluzione limitata alla tutela differita, per cui a fronte della lesione di tali interessi al soggetto ispezionato è precluso l’utilizzo di ogni rimedio processuale. La ‘mera’ impugnativa dell’avviso di accertamento, infatti, gli consente la sola tutela del ‘diritto soggettivo alla giusta imposizione tributaria’ non anche la tutela dei suddetti interessi di natura ‘extratributaria’*”.

previsti dalla norma e i conseguenti limiti all'utilizzabilità degli elementi acquisiti in violazione dei diritti riconosciuti dall'ordinamento al contribuente stesso⁽¹⁸⁾.

I giudici di prime cure hanno rilevato che con l'art. 12, comma 5, della Legge n. 212/2000, che prevede il limite temporale di permanenza dei verificatori, "(...) è possibile profilare la protezione del diritto costituzionale (art. 41) alla libertà dell'iniziativa privata, libertà ostacolata dalla presenza degli accertatori oltre il tempo consentito"⁽¹⁹⁾.

La Commissione Tributaria Regionale della Lombardia⁽²⁰⁾ ha sostenuto, poi, l'illegittimità dell'avviso di accertamento, per violazione della norma in commento, che recepisce le risultanze di una verifica fiscale protrattasi oltre i termini di legge (30 giorni), termine *da interpretarsi in modo restrittivo* come "giorni di durata lavorativi e consecutivi".

Invece, contrariamente a quanto ritenuto da alcuni commentatori con riferimento ad una recente Sentenza della Cassazione⁽²¹⁾, la giurisprudenza della Suprema Corte non ha finora affrontato organicamente la questione stante che, con la pronuncia richiamata, essa ha soltanto disposto un rinvio per il riesame al Giudice d'appello (Commissione Tributaria Regionale) nella considerazione che questo aveva omesso di indagare in quale arco temporale (se coincidente, o meno, con il periodo indicato nell'art. 12, comma 5, L. 212/2000) erano stati effettivamente svolti gli accertamenti relativi alle contestazioni oggetto della controversia⁽²²⁾.

4. Natura e portata della norma

Per quanto si ricava dall'*iter* parlamentare, la disposizione di cui al comma 5 dell'articolo 12, parrebbe fra quelle meno controverse dell'impianto generale dello Statuto come proposto nell'originario articolato normativo. Nelle relazioni ai lavori parlamentari sul disegno di legge, la previsione della permanenza degli ispettori del fisco non oltre 30 giorni lavorativi, salvo "proroga" in casi di particolare complessità, non risulta, infatti, essere mai stata oggetto di emendamenti o di particolare trattazione, verosimilmente in quanto ritenuto "pacifico" che, con essa, il legislatore avesse inteso delimitare, nella forma più semplice e diretta, l'*effettiva durata temporale dell'attività di controllo*⁽²³⁾.

D'altra parte, già all'indomani dell'entrata in vigore dello Statuto, allorché i giudici di legittimità si trovarono ad affrontare, pure incidentalmente e in chiave meramente esemplificativa, il nodo della "portata" del termine in questione, non lo considerarono perentorio, non attribuendo, perciò, alla sua violazione particolari conseguenze sanzionatorie rispetto all'utilizzazione delle acquisizioni della verifica nella successiva fase dell'accertamento⁽²⁴⁾.

¹⁸ Cfr. Toma Giangaspere Donato, *L'evoluzione della giurisprudenza tributaria sugli elementi d'indagine acquisiti "irritualmente"*, consultabile in www.diritto.it.

¹⁹ Commissione Tributaria Provinciale di Catania, Sezione II, Sentenza n. 238 del 20 aprile 2004.

²⁰ Commissione Tributaria Regionale Lombardia, Sentenza n. 12 del 19 marzo 2008. Conforme: Commissione Tributaria Provinciale di Terni, Sentenza n. 141 del 16 dicembre 2009.

²¹ Cassazione, Sezione Quinta Civile - Sentenza n. 26689 del 18.12.2009.

²² Cfr. la puntuale nota di Francesco Buetto, *La durata della verifica della Finanza non è ancora oggetto di decisione di Cassazione*, consultabile in www.commercialistatelematico.com.

²³ Cfr. Relazione Statuto, consultabile in www.parlamento.it.

²⁴ Cassazione, Sezione Tributaria - Sentenza n. 8344 del 19 giugno 2001.

Siamo, in ogni caso, in presenza di una disposizione di cui non si può dare un'interpretazione univoca e "isolata", facendo essa parte di un quadro normativo di diritti e garanzie rispondenti all'esigenza di tutelare libertà costituzionalmente protette, in un contesto di pur necessaria "invasività" connessa all'esercizio di pubblici poteri. Si è, infatti, osservato in dottrina che il comma 5 dell'articolo 12 è organicamente inserito in un sistema di garanzie che configura un vero e proprio riconoscimento al cittadino contribuente del "diritto di partecipazione" al procedimento amministrativo tributario, al pari di quanto riconosciuto dal legislatore, in via "generale" per ogni altro procedimento amministrativo, con la Legge 241/1990⁽²⁵⁾, riconoscimento la cui concreta attuazione, per quanto riguarda le modalità esecutive dei controlli fiscali, va ricondotta alle norme contenute negli artt. 12 e 13 della Legge 212/2000⁽²⁶⁾.

Trascurare la complessità di tale "impianto normativo" può indurre l'interprete ad accogliere letture del comma 5 dell'articolo 12 quale opinabile disposizione "a sé stante" da tradurre, a seconda dell'inclinazione di lettura, o come "deterrente" posto a protezione dei contribuenti da inevitabili quanto indefiniti "eccessi di potere", o altrimenti quale "classico" termine meramente ordinatorio, suscettibile quindi dei più svariati interventi interpretativi atti a renderlo, se non proprio ininfluenza sul piano pratico, certamente "adattabile in via ermeneutica" a cifre di lettura di opportunità operativa. Conviene, pertanto, tracciare i "confini esegetici" entro i quali ricondurre una lettura del comma 5 dell'articolo 12, quantomeno per fugare il preconcetto che la disposizione in esso contenuta non sia una "mera norma" di legge, e perciò *inutiliter data* e, nei fatti, superflua.

In sintesi:

- va richiamata, in premessa, la Legge 241/1990, riferimento che - ai fini del rapporto "fisco/contribuente" - vale, come già accennato, a cogliere nell'attività del legislatore una "correlazione di intenti" rispetto ai *principi del diritto di accesso agli atti tributari ed il silenzio assenso*, pur con le "specificità" delle modifiche introdotte della Legge 15/2005, e valutando, quindi, attentamente le "(...) *possibili conseguenze che le stesse possono avere sulle attività di controllo genericamente considerate*"⁽²⁷⁾;
- per quanto riguarda la Legge 212/2000, non va trascurato *in primis* il fatto che essa contiene, per una parte, specifiche clausole rafforzative di autoqualificazione delle sue disposizioni, definite attuative di norme costituzionali e, per ciò, "principi generali dell'ordinamento tributario", e che

²⁵ Legge 7 agosto 1990, n. 241 contenente: *Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi*. (Pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 192 del 18 agosto 1990).

²⁶ Così Sebastiano Stufano, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie* - IPSOA, 2006, pag. 187 e seg.

²⁷ Alessandro Ferrara, *Le tutele legali del contribuente sottoposto a verifica fiscale*, cit. La Cassazione ha precisato che, anche prima della legge n. 212 del 2000, l'ordinamento offriva tutela al contribuente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria attraverso l'art. 18 della legge sulla trasparenza amministrativa (cfr. Sentenza n. 1930 del 10 febbraio 2001).

questa "supremazia ermeneutica" deve valere anche rispetto all'interpretazione delle altre disposizioni recate dalla stessa legge⁽²⁸⁾;

- sempre riguardo alla Legge 212/2000, più in particolare, per il tema che ne occupa, sono fondamentali i richiami agli articoli che la giurisprudenza della Cassazione ha ritenuto contenenti "principi immanenti" dell'ordinamento nella materia tributaria: comma 1 dell'articolo 6 (conoscenza degli atti), alcune norme poste dai primi tre commi dell'articolo 7 (chiarezza e motivazione degli atti), i primi due commi dell'articolo 10 (tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente)⁽²⁹⁾;
- attenzione particolare merita l'articolo 15 della legge, che contiene una previsione, peraltro ad oggi non attuata e, per questo, "paradossalmente" di portata decisiva: l'emanazione – con un provvedimento del Ministro delle finanze - di un "codice di comportamento" che regoli le attività del personale addetto alle verifiche tributarie, da aggiornare eventualmente anche in base alle segnalazioni delle disfunzioni operate annualmente dal Garante del contribuente.

Pare ora possibile proporre una "traccia interpretativa" che possa risultare quantomeno il più coerente possibile coi principi di tutela e, a un tempo, di equilibrio ritenuti "cardini" statuari.

5. Linee interpretative

Il comma 5 dell'articolo 12 della Legge 212/2000 è norma di "tutela procedimentale", che il legislatore ha finito per attuare mediante l'adozione di una cd. "tempistica di realizzazione di evento" (*timing*). L'approccio è, invero, attuale e di particolare interesse, anche ben oltre le questioni qui in esame. Gli schemi di pianificazione temporale o *timing*, elaborati e utilizzati in contesti di ricerca scientifica applicata, di marketing, di analisi finanziaria, di strategie di mercato, ecc., sono infatti risultati utilmente adattabili anche all'*organizzazione aziendale*⁽³⁰⁾, quali vere e proprie *tecniche di valutazione dell'efficacia dell'impiego delle risorse*.

Ora, come meglio si chiarisce appresso, molte delle problematiche sottese a tale metodologia sembrano, però, essere state sottovalutate dal legislatore dello Statuto, precisamente sotto il profilo di una scarsa o nulla attenzione – ancora prima che alla "predeterminazione" dei tempi della verifica fiscale

²⁸ Secondo la Cassazione "(...) il dubbio interpretativo o applicativo sul significato e sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria che attenga ad ambiti materiali disciplinati dalla legge n. 212/2000 deve essere risolto dall'interprete nel senso più conforme ai principi statuari" (Sentenza n. 17576 cit. infra nota 11).

²⁹ Cfr. Maurizio Villani, *L'efficacia diretta dello statuto dei diritti del contribuente*, in *Tribuna Finanziaria*, 1/2006.

³⁰ Si veda Franco Fontana, *Il sistema organizzativo aziendale* – Franco Angeli, 1993.

(evento peraltro altamente tipizzato) – alla *necessaria rilevazione*⁽³¹⁾ dei parametri di base sui quali costruire, in questo campo, appropriate tecniche di *performance*, e cioè: ritmi d'intervento, disponibilità di *budget* e di risorse umane e loro distribuzione sul territorio, "*mission*" definita per ogni struttura operativa e obiettivi specifici ad essa assegnati, "*dimensioni*" del soggetto verificato⁽³²⁾. Non a caso molti dei dubbi espressi dagli addetti ai lavori in sede di valutazione delle implicazioni di carattere operativo della norma, fanno perno sulla difficoltà di rilevare le esigenze di "effettiva durata" del controllo, con la conseguenza di scontare una confusione di tale concetto con quello di "*permanenza presso la sede del contribuente*". In sostanza, apponendo un "classico" *termine di legge* all'attività di "verifica fiscale", il legislatore sembra non aver considerato che essa è stata costruita, nel tempo, in base a "flessibili" modalità di controllo economico-finanziario, oggi sempre più "incluse" in un quadro organizzativo orientato in senso "aziendalistico"⁽³³⁾.

La questione presenta, oltretutto, una ulteriore specifica complessità. Rispetto agli altri comparti dell'ordinamento tributario, l'ambito dei controlli fiscali e dell'accertamento è stato viepiù caratterizzato, essenzialmente, da un processo la cui origine è ravvisabile nella prassi dell'amministrazione finanziaria e nella giurisprudenza e, in toni più modesti, nelle innovazioni legislative. Nell'ambito delle previsioni legislative in campo tributario, i procedimenti utilizzati dagli apparati amministrativi di controllo per la ricognizione e la quantificazione del "debito d'imposta" hanno poi assunto varie configurazioni. La progressiva adozione di metodologie d'indagine mutate dalle "investigazioni di polizia economica", portato di previsioni normative "qualificate" consolidate nell'ordinamento, ha infine favorito l'elaborazione di percorsi operativi difficilmente raccordabili con la mera esigenza di tutelare la posizione del contribuente in caso di esecuzione, in via ordinaria, di "*verifiche presso la sede del contribuente*".

Tale "percorso evolutivo" appare, invero, sia di portata generale, in ragione dell'ampliamento dello spettro d'indagine agli aspetti finanziari e patrimoniali delle attività produttive di reddito sia di rilievo particolare, in ragione della possibile "elezione" dei reati di evasione o frode fiscale a "reati presupposto" di illeciti extra-tributari di maggiore allarme sociale⁽³⁴⁾. E dunque, le indagini di cui ne occupa possono indirizzarsi sia nei confronti del contribuente

³¹ In accordo alle raccomandazioni dell'OCSE, all'atto dell'approvazione dello Statuto era già presente nell'ordinamento la previsione di metodi di *analisi dell'impatto della regolamentazione* [AIR] (articolo 5, della Legge 8 marzo 1999, n. 50, cd. Bassanini *quater*), per testarne la qualità valutando *ex ante* l'impatto di provvedimenti che possono incidere in maniera significativa sulle condizioni di vita dei cittadini e sull'attività delle imprese. Nel 2005, la norma è stata oggetto di "abrogazione tecnica" al fine di una sua proposizione in un quadro normativo più organico (articolo 14 della Legge 28 novembre 2005, n. 246), che prevede fra l'altro anche *ex post* una *verifica dell'impatto della regolamentazione* [VIR].

³² Tenendo conto di un consolidato criterio "quantitativo", riferito al Volume d'affari o dei Ricavi o Compensi risultanti dall'ultima dichiarazione, vengono di massima distinte verifiche:

- a *soggetti di minori dimensioni* (con Volume d'Affari. o Ricavi o Compensi fino a € 7,5 milioni, ex articolo 1, comma 16, Legge n.296/06, ai fini applicazione Studi di settore);
- a *soggetti di medie dimensioni* (con Volume d'Affari o Ricavi o Compensi tra € 7,5 milioni e € 25.822.844);
- a *soggetti di rilevanti dimensioni* (Volume d'Affari o Ricavi o Compensi superiori a € 25.822.844).

³³ Per un inquadramento generale, cfr. AA.VV., *Il controllo di gestione nell'Amministrazione finanziaria dello stato: l'esperienza dell'Agenzia delle entrate*, a cura di Riccardo Mussari, Rubettino Editore, 2002.

³⁴ Cfr. Saverio Capolupo, *Riciclaggio ed evasione fiscale* in *il fisco* n. 33/2007 fasc. n. 1.

sospettato di aver violato la legge, sia nei riguardi di soggetti terzi al fine di acquisire elementi di prova a carico del contribuente accertato: il terzo può, infatti, disporre di dati, notizie e informazioni non più reperibili presso il contribuente o che comunque consentono di meglio interpretare gli elementi rinvenuti presso di esso o dallo stesso forniti.

Tutto ciò ha, infine, indotto una *oggettiva contrazione di quegli spazi di tutela del contribuente* che lo Statuto intende massimamente garantire disponendo cautele il cui rispetto costituisce condizione di legittimità delle verifiche. E non paiano, tali considerazioni, un riferimento d'insieme che sottende una lettura "metagiuridica" della norma, piuttosto vuole essere il richiamo ai vincoli di un "contesto fattuale" imprescindibile, per mostrare che, quantomeno sotto il profilo strumentale, sul versante dei "principi generali ordinamentali", lo Statuto ha misurato, se non una vera e propria contraddizione, certamente uno "scarto funzionale" fra *poteri degli organi di controllo e tecniche di investigazione*⁽³⁵⁾. Il significato del comma 5 dell'articolo 12 va colto perciò all'interno di un complesso e articolato *processo di formazione della prova durante la fase istruttoria dell'accertamento tributario*, da verificare al di là della sua portata letterale.

Ciò premesso, proviamo a definire un "modello di lettura" della disposizione in esame che possa sostenere le decisioni interpretative, tenendo conto della complessità normativa più sopra richiamata.

In primo luogo, va ritenuto il carattere procedurale della norma, che fa sì che essa - in quanto incapace di incidere sull'obbligazione tributaria - può essere applicata anche nel contesto di procedimenti di accertamento che interessano periodi d'imposta antecedenti la sua entrata in vigore (applicazione retroattiva secondo il principio *tempus regit actum*).

Invero, sarebbe ormai questione di modesto rilievo, stante il tempo trascorso dall'emanazione della legge, se non fosse per i richiami di retroattività della norma effetto di ricorrenti proroghe dei termini di prescrizione e decadenza dell'azione di accertamento, *ultima ratio* del legislatore a tutela dell'efficacia di reiterati "condoni" o "provvedimenti premiali", cui inevitabilmente si ricollegano rinnovate strategie di accertamento e controllo e immancabili inasprimenti di sanzioni⁽³⁶⁾. Per altro verso, vale far cenno ad autorevole dottrina che censura la retroattività di quelle norme che, pur non comportando modifiche agli elementi sostanziali della prestazione patrimoniale imposta, possono tuttavia incidere

³⁵ Per un sintetico inquadramento cfr. Francesco Spaziante, *L'evoluzione degli strumenti d'indagine fiscale*, in *Rivista della Guardia di Finanza*, n. 4/2008.

³⁶ A mero titolo esemplificativo si possono ricordare: l'articolo 10 della Legge n. 289/2002 (proroga di due anni del termine utile per accertare i periodi d'imposta non interessati dalle definizioni di cui agli articoli 7, 8 e 9 della stessa legge n. 289/2002); l'articolo 2, comma 44, lettera f), della Legge finanziaria 2004, (medesima proroga nei confronti dei contribuenti che non si avvalgano delle stesse definizioni per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2002); l'articolo 37 del DI 223, commi da 24 a 26, (modifica, sia ai fini delle Imposte sul reddito che ai fini Iva, la disciplina dei termini per l'attività di accertamento, incidendo, rispettivamente, sull'articolo 43 del DPR 29 settembre 1973, n. 600, e sull'articolo 57 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633); più di recente, l'articolo 13-bis del Decreto Legge 1° luglio 2009, n. 781, introdotto in sede di conversione dalla Legge 3 agosto 2009, n. 102 e, successivamente, modificato dall'articolo 1, comma 1, lettera b), del Decreto Legge 3 agosto 2009, n. 103, convertito, con modificazioni, dalla Legge 3 ottobre 2009, n. 141 (emersione di attività finanziarie e patrimoniali esportate o detenute all'estero da taluni soggetti fiscalmente residenti in Italia senza l'osservanza delle disposizioni normative in materia di *monitoraggio fiscale*, cd. "Scudo fiscale").

sull'esito della definizione del rapporto controverso, dovendo per ciò essere qualificate di natura "parasostanziale"⁽³⁷⁾. Secondo il citato orientamento dottrinale, sarebbe precisamente questa la natura di norme come quella in esame, *in quanto attinente al carattere delle norme sulle prove*. Tale richiamo assumerebbe rilevanza nel complesso rapporto, a cui si è prima fatto cenno, fra acquisizione di elementi probatori in corso di verifica fiscale e loro utilizzazione in ambito processuale penale, impedendo un'applicazione *in malam partem* del principio del *tempus regit actum*, tradizionalmente affermato in campo processuale e procedimentale⁽³⁸⁾.

Altro risvolto connesso all'apposizione del termine in questione è quello relativo agli effetti del suo mancato rispetto. Ma ciò richiede di sciogliere, *in primis*, il nodo del suo "carattere".

La stessa formulazione letterale della norma, per cui la permanenza nella sede del contribuente degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria "*non può superare i trenta giorni lavorativi*", non lascia spazio all'usuale lettura ordinatoria di termini non espressamente definiti dalla legge nel senso opposto. Prevedendo la legge stessa "proroga" per ulteriori trenta giorni nei casi di "*particolare complessità dell'indagine*" adeguatamente motivata, la caratterizzazione di perentorietà dovrebbe risultare pacifica, dovendosi considerare l'impossibilità di prorogare un termine ordinatorio già scaduto⁽³⁹⁾.

In realtà, più che all'assenza di un'espressa dichiarazione normativa di perentorietà, che farebbe propendere per una qualificazione ordinatoria del termine⁽⁴⁰⁾ e, quindi, per l'impossibilità di correlare al suo mancato rigoroso rispetto sanzioni di alcun genere e, ancor meno, quella dell'inutilizzabilità degli elementi raccolti in violazione del termine stesso, va riscontrata la generale *intentio legislatoris* dello Statuto e quanto essa risulti tradotta in una puntuale *voluntas legis*. L'eventuale "divergenza" fra una generale intenzione "garantista" esplicitamente assunta dalla Legge 212/2000 e una formulazione normativa ritenuta inefficace a sancire il carattere perentorio del termine in esame, porterebbe infatti l'interprete a sminuire, ancora una volta, la portata del "sistema di garanzie" di cui si discorre. D'altro canto, secondo l'insegnamento della Cassazione, anche un "*(...) termine ordinatorio stabilito a carico dell'amministrazione pubblica non ha esclusivamente una funzione di organizzazione, regolando i ritmi dell'attività degli uffici. Gli interessi degli amministrati sono, poi, collegati con tale attività in maniera molto varia, dipendente sia dalla natura dei compiti dell'amministrazione pubblica, sia, e soprattutto, dalla natura degli interessi degli amministrati che sono connessi con l'esercizio dei pubblici poteri. Quando gli interessi degli amministrati siano di qualità particolarmente elevata o siano particolarmente sensibili, il regime del*

³⁷ Cfr. Gaspare Falsitta, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 2005.

³⁸ Invero, il già citato orientamento della Suprema Corte (cfr. sub nota 4) non pone in dubbio la legittimità della soluzione contraria, cioè quella che prevede la possibilità di utilizzare "*(...) in sede fiscale, incondizionatamente, gli elementi acquisiti con procedure estranee a quelle dell'accertamento tributario*", e ciò anche in assenza dell'autorizzazione dell'Autorità giudiziaria prescritta per la trasmissione di atti (Cassazione, Sent. n. 3852 del 16 marzo 2001).

³⁹ Cassazione Sezioni Unite Civile - Sentenza n. 262 del 12 gennaio 2010.

⁴⁰ Secondo il Consiglio di Stato (Sentenza n. 3256 dell'11 giugno 2002) "*(...) costituisce principio generale del diritto amministrativo, (...) quello secondo il quale i termini del procedimento amministrativo devono essere considerati ordinatori qualora non siano dichiarati espressamente perentori dalla legge*".

termine ordinatorio dev'essere conformato in maniera particolarmente garantistica"⁽⁴¹⁾.

In effetti, possiamo qui assumere il criterio interpretativo, costantemente ritenuto sia dalla Consulta sia dalla Suprema Corte, per cui *"il carattere perentorio di un termine non deve necessariamente risultare esplicitamente dalla norma, potendosi desumere dalla funzione, ricavabile con chiarezza dal testo della legge, che il termine è chiamato a svolgere"*⁽⁴²⁾. Qui rileva la considerazione che il comma 5 dell'articolo 12 a ben vedere prospetta, agli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, *differenti "fasi" di esercizio dell'attività di controllo*, così riassumibili:

1. quella connessa alla *permanenza presso la sede del contribuente*, dovuta alla verifica,
2. quella connessa alla *possibilità di un rientro*, sempre nella sede del contribuente, *fuori dalla precipua attività di verifica*, ma finalizzata all'*eventuale esame di osservazioni e richieste*, formulate dal contribuente stesso dopo la notifica del verbale di verifica,
3. quella, infine, riconducibile a *specifiche ragioni*, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio.

Ora, il termine di 30 gg. (prorogabile a 60 gg.) è apposto, sotto l'aspetto funzionale, *esclusivamente per l'attività di cui al punto 1*, mentre non pare rilevare negli altri casi. Precisamente in tal guisa e alla luce del contesto normativo cui fa riferimento, esso *risulta riconducibile al generale indirizzo statutario di assicurare al contribuente una tutela non discrezionale di diritti costituzionalmente garantiti*. Così correlando le statuizioni contenute nella norma in commento, si può infine ritenere il carattere *perentorio* del termine in esame (al più *nella formulazione di massima "tolleranza" dei 60 gg.* se interviene proroga), ricavabile dalla relativa natura e finalità, in quanto la sua funzione è di garantire il migliore equilibrio possibile nella tutela di interessi "reciprocamente" configurati: da una parte l'interesse del cittadino contribuente a non subire limitazioni del suo diritto all'esercizio dell'attività economica, dall'altra l'interesse dell'Erario a ricercare in modo efficace gli elementi giustificativi di un'eventuale violazione delle norme fiscali⁽⁴³⁾.

Questo taglio interpretativo ha il pregio, ci pare, del superamento dell'equivoco fondato sulla asserita "elasticità" del termine di *permanenza presso la sede del contribuente* dovuta alla verifica, lettura frutto di una sorta di "asimmetria sintattica" e, per vero, neppure ascrivibile alla parte pubblica, piuttosto genericamente "imputata" per averla adottata in chiave "elusiva" degli obblighi di legge. E infatti, non v'è dubbio, in proposito, che ogni ipotesi di "discontinuità" dell'intervento di controllo va circoscritta, oltre che al riscontro di

⁴¹ Cassazione, Sezione Tributaria, Sentenza n. 17507 del 9 dicembre 2002.

⁴² Cfr. Corte Costituzionale, Ordinanza n. 107 del 26 marzo-1 aprile 2003 (che riprende l'orientamento della Cassazione - Sezioni Unite - Sentenza n. n. 1111 del 3 febbraio 1994).

⁴³ Non si tratta, del resto, dell'unica caratterizzazione del genere dei vincoli temporali contenuta nello Statuto. Valga il significativo orientamento della giurisprudenza di merito in ordine alla nullità dell'avviso di accertamento emesso *prima della scadenza di 60 gg. dalla data di rilascio di copia verbale di chiusura della verifica*, per violazione del comma 7 dell'art. 12, attesa l'asserita perentorietà del termine. La giurisprudenza di merito appare ormai costante sul punto. *Ex pluribus*: Comm.Trib. Reg. Toscana - Sezione XXIX, Sentenza del 22/09/2009 n. 96 (conferma di altra propria n. 271 del 18/11/2008); Comm. Trib. Reg. Sicilia - Sezione XXVIII, Sentenza n. 70 del 20/05/2008; Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna - Sezione IX, Sentenza n. 6 del 04/02/2008.

osservazioni a verbale della parte, alla necessità, pur sempre adeguatamente motivata, di esecuzione di attività riconducibili alle previste, ma non aprioristicamente definite, *specifiche ragioni*. Si pensi, ad esempio, all'eventuale riscontro delle osservazioni formulate dalla parte, successivamente alla notifica del verbale, ex comma 7 dello stesso articolo 12 o, ancora, alla possibilità di ricorrere, alla luce delle normative del decreto legge 185/2008 e del decreto legge 79/2009, agli strumenti dell'*ipoteca* e del *sequestro conservativo* anche a tutela dei crediti relativi alle imposte e agli interessi connessi ai processi verbali di constatazione e alla previsione organizzativa, di recente formulata dall'*Agenzia delle entrate*⁽⁴⁴⁾, di affidare ai verificatori il compito di approfondire l'analisi della condizione economica del contribuente sottoposto a controllo, per trarre indicazioni utili all'individuazione dei beni e dei diritti che potranno essere oggetto della garanzia.

Va da sé che rimane, indubbiamente, preda di decadenza il potere di intervento dei verificatori che eccede nel senso di ingiustificata e immotivata forzatura dei termini di permanenza previsti dal comma 5 dell'articolo 12.

Possiamo, ora, meglio considerare l'aspetto relativo agli effetti del mancato rispetto del termine. Qui una prima riflessione porta in evidenza l'immediato e diretto coinvolgimento del contribuente nell'apprestare una attiva "difesa" dei diritti ad esso riconosciuti dallo Statuto nel caso specifico. Può, infatti, legittimamente dedursi che, al verificarsi di una palese violazione del comma 5 dell'articolo 12, al contribuente deve essere riconosciuto la potestà di opporsi alla prosecuzione del controllo, ancorché non in termini di un vero e proprio *jus excludendi* ma, piuttosto, col venir meno al dovere di collaborazione insito nella condizione di "soggetto sottoposto a verifica", e fatta salva ogni altra legittima azione a tutela. E invero, stante che il potere di eseguire controlli fiscali presso la sede del contribuente, sulla base delle norme contenute negli art. 32 e 33 del DPR 29/09/1973, n. 600 e 52 del DPR 26/10/1972, n. 633, viene tradizionalmente inteso come *la possibilità, per i funzionari o militari operanti, di accedere nei locali in cui viene esercitata l'attività del contribuente e di permanervi per l'esecuzione dei controlli anche contro la sua volontà*, pare consequenziale che, venuta meno la legittimazione alla prosecuzione di tale attività, la sua continuazione (salva l'ipotesi di specifico reato) configura un *illegittimo amministrativo* a tale titolo sanzionabile⁽⁴⁵⁾.

Sul versante, infine, degli effetti sull'attività amministrativa, il risvolto di maggior rilievo appare essere quello che attiene all'utilizzabilità degli elementi acquisiti in violazione del limite di cui si discorre.

Va premesso che il problema è di portata più generale, in quanto le disposizioni legislative che organizzano l'azione amministrativa non consentono di configurarne automaticamente l'invalidità degli esiti, sol perché frutto di iniziative abusive, dovendosi piuttosto rinviare a una valutazione calata nel contesto dei singoli casi. Coerentemente con tale assunto, la giurisprudenza ha finora proposto solo un "indirizzo tendenziale" all'inutilizzabilità degli elementi acquisiti nel corso di attività di controllo solo se affetta da *gravi irregolarità*. Né,

⁴⁴ Cfr. Circolare dell'*Agenzia delle entrate* n. 4 del 15 febbraio 2010, pag. 12 e seg.

⁴⁵ E' dubbio che si possa invocare la violazione dell'art. 615 C.P., stante che gli interventi di controllo non interessano, di norma, né *l'abitazione* né *altro luogo di privata dimora né appartenenze di essi* e che, nel caso di intervento presso abitazioni adibite anche a *studi professionali*, opera la "tutela" prevista dal comma 1 dell'art. 52 del DPR 26/10/1972, n. 633.

tanto meno, lo Statuto stesso prevede tale "sanzione indiretta", proponendosi su un livello di tutela "alta", garantita per via dell'orientamento proposto al legislatore di attestare la produzione normativa su disposizioni che si vorrebbero esplicite e inequivocabili.

Pertanto, escludendo che nel caso si possano configurare "prove illecite" (acquisite mediante un comportamento che integra di per sé un reato), o "prove incostituzionali" (acquisite con modalità che, pur non costituendo reato, violano i diritti fondamentali garantiti dalla Costituzione), è sul piano delle "prove illegittime" - cioè affette da *vizi procedurali* - che va ricondotta l'analisi sulla liceità del loro utilizzo. Ebbene, tale caratterizzazione *in campo tributario* - per giurisprudenza ormai costante per fattispecie che paiono sostanzialmente omogenee a quella in esame⁽⁴⁶⁾ - *non comporta mai l'illegittimità dell'accertamento*, ma, al massimo, conseguenze disciplinari per chi ha posto in essere la condotta e risarcitorie se vi è stato un danno ingiusto⁽⁴⁷⁾.

6. Considerazioni conclusive

Non può revocarsi in dubbio che *"l'esigenza conoscitiva, connaturata all'espletamento di ogni indagine tributaria, si pone in un rapporto antitetico con l'interesse, di cui è portatore il soggetto passivo, alla riservatezza delle notizie attinenti alla propria sfera privata"*⁽⁴⁸⁾ e che, per converso, l'art. 12 della Legge 212/2000 vorrebbe fronteggiare, fra l'altro, anche tale contraddizione.

Neppure si può ignorare che il tentativo di "congelare", nello Statuto, modalità di tutela essenzialmente statiche, ha fatto incorrere il legislatore nella produzione di un "corpus" normativo quasi predestinato ad essere disatteso⁽⁴⁹⁾, frutto com'è di un approccio perennemente "superato" dalla realtà concreta: come, per esempio, nel caso in cui i principi di tutela in esso enunciati mal si raccordano, ci pare, con i "percorsi" di verifiche fiscali da espletare necessariamente tramite indagini internazionali, *iter* investigativo peraltro sempre più presente nella prassi operativa degli organi di controllo⁽⁵⁰⁾.

⁴⁶ Valgano, a titolo di esempio: la mancanza dell'autorizzazione dell'A.G., prevista dall'art. del 63 DPR 26 ottobre 1972 n. 633, per la trasmissione di atti, documenti e notizie acquisite nell'ambito di un'indagine o un processo penale (Cassazione, Sentenza n. 1383 del 2 febbraio 2002) o la mancanza dell'autorizzazione del Direttore regionale delle Entrate o del Comandante regionale della Guardia di finanza, prevista dall'art. 32 n. 7 del D.P.R. n. 600/1973, ai fini dell'acquisizione dei conti correnti bancari intrattenuti con il contribuente (Cassazione, Sentenza n. 16731 dell'8 agosto 2005, n. 16731 e Cassazione, Sentenza n. 19837 del 12 ottobre 2005).

⁴⁷ Oltre a quanto già segnalato in Nota 4, cfr. Cassazione, Sentenza n. 295505 del settembre 2006.

⁴⁸ Maurizio Villani, Valentina Marangio, *Come comportarsi durante le verifiche fiscali*, consultabile in www.mondoavvocati.it.

⁴⁹ L'indagine conoscitiva della Corte dei Conti sullo stato di attuazione della legge 27 luglio 2000, n. 212, svolta nel 2007 "(...) a quasi sette anni dalla sua introduzione, ha rivelato l'esistenza di risultati assai disomogenei con riferimento ai successivi provvedimenti legislativi, alla normazione secondaria ed ai provvedimenti amministrativi e di gestione". In particolare per quanto attiene alle attività di verifica, sono risultate "(...) questioni aperte in ordine alle loro modalità di svolgimento, alla tempistica, alla durata ed i numerosi casi giurisprudenziali testimoniano del contenzioso e della persistenza di dubbi interpretativi". (Relazione concernente "Rapporti fisco/contribuenti: stato di attuazione dello statuto del contribuente e dell'obiettivo di ottimizzazione del servizio per i contribuenti-utenti" - (Sintesi della relazione in Comunicato stampa n. 16/2007 del 25 maggio 2007, consultabile in www.corteconti.it).

⁵⁰ Si veda, in proposito, l'attenta analisi proposta da Riccarda Castiglione, *Cooperazione fra autorità fiscali, accertamento tributario e garanzie del contribuente*, consultabile in www.giustiziatributaria.it.

Nel caso della norma in esame, lo scarto di cui è cenno si colloca sul crinale della legittimità del *procedimento dell'accertamento tributario*, dove le disposizioni contenute nel comma 5 dell'articolo 12 della Legge 212/2000 paiono apprestare una tutela che investe il procedimento nella sua "essenza" - in quanto preteso monito operativo a governo di un'attività che caratterizza massimamente i controlli, cioè *la verifica fiscale* e la sua *durata* - mentre, per portata operativa, si rivela norma di più modesta valenza cautelare - la dove va a incidere su limitati oneri procedurali, e pure in modalità "sconnessa" rispetto a un bagaglio tecnico-operativo meritevole di una più qualificata attenzione.

Last but not least, impossibile sottacere la mancata attuazione, come già accennato, dell'art. 15 della Legge 212/2000 e le più dirette conseguenze di ciò sulla coerenza sistematica dell'intero impianto statutario di tutela del contribuente nelle indagini tributarie. L'articolo 15 prevede, infatti, l'emanazione di "un codice di comportamento che regoli le attività del personale addetto alle verifiche tributarie, aggiornandolo eventualmente anche in base alle segnalazioni delle disfunzioni operate annualmente dal Garante del contribuente". Escludendo che l'attuazione di tale previsione normativa possa discendere dall'adozione di "usuali" strumenti di regolamentazione amministrativa, quali "istruzioni di servizio", note e circolari - sia per il letterale rinvio a un provvedimento del Ministro competente sia in ragione dei limiti intrinseci di tali strumenti, esaurientemente evidenziati dalla giurisprudenza della Cassazione⁽⁵¹⁾ - è da ritenere che il rinvio, ancorché manchi una previsione espressa, debba intendersi a un vero e proprio "regolamento ministeriale di organizzazione" da comprendere, più precisamente, fra gli "atti di governo" volti a disciplinare l'organizzazione e il funzionamento delle pubbliche amministrazioni. Si tratta, pertanto, di una normativa che ha un carattere volutamente programmatico rinviando per l'attuazione delle singole previsioni a un successivo decreto di emanazione ministeriale⁽⁵²⁾.

Va qui precisato che l'adozione di codici "etici", regole di *governance*, linee di "comportamento" e *similia* rappresenta un'opzione che risale ancora una volta a elaborazioni di "filosofia" aziendale. Si tratta, cioè, di strumenti definiti nell'ambito della tendenza - maturata negli ultimi decenni - all'assunzione, da parte della "corporation", di una appropriata "etica d'impresa" (*Corporate Social Responsibility*), volta a esaltare la cd. "funzione sociale dell'impresa". Il successo di questa prospettiva è connesso alla capacità di promuovere il "benessere della società" attraverso la soddisfazione degli interessi del consumatore e del lavoratore. E', infine, un "modello" che induce una rappresentazione contrattualistica del nesso fra impresa e soggetti "portatori di interessi" (*stakeholders*) nei confronti di un'iniziativa economica aziendale. La funzione principale di tali strumenti è quella di legittimare ai diversi *stakeholders* l'autonomia dell'impresa, enunciando pubblicamente la consapevolezza dei suoi obblighi di "cittadinanza", lo sviluppo di politiche e pratiche aziendali coerenti con questi obblighi e la capacità di attuarle attraverso appropriate strutture

⁵¹ Si veda la pronuncia delle SS.UU. a mente della quale "circolari" e *similia* non hanno alcuna efficacia "normativa" esterna, né nei confronti del contribuente, ma nemmeno nei confronti degli stessi uffici finanziari (cfr. Cassazione - Sezioni Unite Civili - Sentenza n. 23031 del 2 novembre 2007). Per altro verso, neppure la prescrizione può ritenersi soddisfatta, ci pare, con il richiamo delle norme contenute nel *Codice di comportamento dei dipendenti delle pubbliche amministrazioni* (D.P.C.M. 28/11/2000) e nel *Regolamento di indipendenza ed autonomia tecnica del personale delle Agenzie fiscali* (D.P.R. n. 18/2002), stante il puntuale e univoco riferimento normativo alle "attività del personale addetto alle verifiche tributarie".

⁵² E' da ritenere che debba comunque farsi riferimento alla Legge 23 agosto 1988, n. 400.

organizzative e sanzioni. Si tratta, dunque, di forme di regolamentazione che, in specie se modulate in relazione alla gestione delle "risorse umane", si traducono, infine, essenzialmente nella definizione di *obblighi disciplinari* e nell'attuazione dei *"comportamenti attesi dagli interlocutori esterni"*.

Va da sé che tale spiccata caratterizzazione ha facilitato l'assunzione di tali strumenti nella Pubblica Amministrazione in chiave di "codici disciplinari", attinenti cioè al rispetto di principi che, tutto sommato, avrebbero già riscontro nei generali "doveri d'ufficio" discendenti da fonti normative presenti nell'ordinamento. C'è allora da chiedersi se il legislatore dello Statuto, con il citato articolo 15, ha soltanto voluto ricondurre tale tendenza *anche* al campo dei controlli fiscali e con quale credibile utilità, ovvero se in questo caso una specifica "codifica" non deve intendersi quale *prescrizione di puntuali "direttive" di organizzazione procedurale con effetti anche sostanziali*. E ancora: è da verificare in che misura tale modulazione del modello originario, sempre se attribuibile alla volontà del legislatore, sia poi conciliabile con pratiche necessariamente connesse all'esercizio di "poteri autoritativi" che - nel contesto di un loro ordinato e legittimo esercizio - possono (debbono) anche prescindere dal "gradimento del portatore di interessi".

Volendo l'interprete attenersi a una esegesi "conservativa", per cui nel dubbio va scelta l'interpretazione che preserva la razionalità degli effetti di una norma piuttosto che quella che conduce ad una inefficacia della stessa, si può ritenere che nella previsione di *"un codice di comportamento che regoli le attività del personale addetto alle verifiche tributarie"*, si deve leggere la prospettiva di una regolamentazione delle "attività" del personale impegnato nelle verifiche fiscali "nella loro interezza", e cioè in misura più consistente di un mero "disciplinare", considerata anche la previsione di un "aggiornamento" delle regole dettate, in base alle possibili segnalazioni di disfunzioni ad opera del *Garante del contribuente*⁽⁵³⁾.

E', però, aspetto questo che, meritando un più marcato approfondimento e, quindi, una più attenta trattazione, esula dai limiti della presente nota.

⁵³ Per quanto previsto dal comma 12 dell'articolo 13 della Legge 212/2000, relazioni semestrali del Garante investono le disposizioni in vigore ovvero i comportamenti dell'amministrazione che determinano un pregiudizio dei contribuenti o conseguenze negative nei loro rapporti con l'amministrazione, individuando gli aspetti critici più rilevanti e prospettando le relative soluzioni. Il comma 13-bis dello stesso articolo 13 dispone inoltre che, con relazione annuale, il Garante fornisce al Governo ed al Parlamento dati e notizie sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuenti nel campo della politica fiscale.