

ISSN 1127-8579

Pubblicato dal 11/09/2012

All'indirizzo <http://www.diritto.it/docs/33908-la-tutela-dei-bilanci-pubblici-nel-nuovo-assetto-costituzionale>

Autore: Toma Giangaspere Donato

La tutela dei bilanci pubblici nel nuovo assetto costituzionale

Il contributo della Guardia di Finanza

La tutela dei bilanci pubblici nel nuovo assetto costituzionale.

Il contributo della Guardia di Finanza

di Giangaspere Donato Toma

SOMMARIO: 1. I principi costituzionali. 2. Il D. Lgs. n. 68 del 19 marzo 2001 ed i poteri della Guardia di Finanza a tutela della finanza pubblica. 2.1. Il processo verbale di constatazione tra dottrina e giurisprudenza. 2.2. L'autonomia del processo verbale di constatazione. 2.3. Il principio della tutela differita. 3. La collaborazione con le autorità e gli organi preposti al controllo gestionale della finanza pubblica. 4. Il controllo esterno della Corte dei conti sulla gestione finanziaria degli Enti locali (art. 148, D. Lgs. 18 agosto 2000, n. 267) e poteri istruttori.

1. I principi costituzionali

Dopo le importanti novità introdotte dalla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3 che ha completamente novellato, riscrivendolo, il titolo V, parte II, della Costituzione (articoli dal 114 al 133), parlare di un "sistema costituzionale delle autonomie locali" appare, *prima facie*, riduttivo: l'aspetto di maggior rilievo che la riforma ha introdotto concerne la qualificazione stessa della Repubblica la quale è oggi costituita dai Comuni, dalle Province, dalle Città metropolitane, dalle Regioni e dallo Stato, secondo un'impostazione che equipara su uno stesso piano i vari livelli di governo territoriale.

Invero sarebbe corretto parlare del ruolo delle autonomie locali nel sistema costituzionale e non più del sistema costituzionale delle autonomie locali: la Repubblica, una ed indivisibile che riconosce e promuove le autonomie locali (art. 5, Cost.), diviene la "Repubblica delle autonomie", oggi caratterizzata da Enti istituzionali dotati, giustappunto, di autonomia, con propri statuti, poteri e funzioni (art. 114, secondo comma, Cost.) ai quali, in ossequio al principio della pari dignità istituzionale nell'ambito dei diversi livelli di governo, è attribuito un proprio alveo di competenza circoscritto dai limiti posti dalla legislazione ordinaria, nel rispetto dei precetti costituzionali. Cambia la tradizionale impostazione centralistica che è alla base della versione originaria della Costituzione: la Repubblica non è più considerata ripartita in Comuni, Province, Città Metropolitane e Regioni; al contrario, tali Enti, unitamente allo Stato, sono gli elementi costitutivi della Repubblica medesima.

I poteri di normazione vengono, gradualmente, devoluti alle Regioni, mentre quelli di amministrazione ai Comuni; cambia il principio della competenza legislativa: ora è la Regione (e non più lo Stato) ad essere il soggetto a competenza legislativa residuale (sia pur salva la determinazione dei principi fondamentali riservati alla legislazione dello Stato) e di contro lo Stato (quindi, non più la Regione) diviene competente per tutto ciò che è indicato in maniera espressa e puntuale. Le funzioni amministrative vengono ordinariamente attribuite all'ente più vicino alla collettività, il Comune, che tra tutti è il più sensibile a percepire i bisogni dei cittadini e che per questo diviene il fulcro attraverso cui si concretizza il cosiddetto "*principio di sussidiarietà*", alla base del quale l'azione degli Enti centrali diviene sussidiaria rispetto all'azione delle articolazioni periferiche¹.

¹ Questo tipo di sussidiarietà è detta in senso "*verticale*"; essa costituisce un criterio di ripartizione di funzioni amministrative fra Enti diversi, ognuno dei quali rappresentativo di diversi livelli territoriali di gestione; si contrappone alla cosiddetta sussidiarietà intesa in senso "*orizzontale*" che indica, invece, il carattere sussidiario dell'intervento pubblico rispetto all'iniziativa privata.

La sussidiarietà verticale trova compiutamente la sua collocazione nel Trattato CE (Trattato istitutivo della Comunità europea) all'art. 5, par. 2 (che nella numerazione precedente al Trattato di Amsterdam, recava la numerazione di art. 3B), introdotto dal Trattato di Maastricht del 7 febbraio 1992. Precedentemente, tuttavia, il principio veniva enunciato dall'art. 130 R4 dell'Atto unico europeo del 1986. Nell'ordinamento italiano esso si desumeva, per la prima volta, dalla legge 9 marzo 1989, n. 86 che, in sostanza, legittimava lo Stato ad intervenire nelle materie ambientali solo allorquando le circostanze lo richiedevano per ragioni di interesse nazionale, riconoscendo, di contro, notevoli competenze alle Regioni. Una sua espressa trattazione la si rileva altresì nella Carta europea delle autonomie locali, ratificata con legge 30 dicembre 1989, n. 439.

Il principio è comunque mitigato dall'art. 118, primo comma, Cost., il quale, riferendosi espressamente alle funzioni amministrative, prevede che queste possono essere allocate ad un livello di governo diverso dal più vicino ai cittadini per assicurarne l'esercizio unitario, sulla base dei principi di sussidiarietà, differenziazione (che indica la libertà di organizzazione dell'ente nell'assetto della propria struttura e delle proprie funzioni nel rispetto della Costituzione) ed adeguatezza (che a propria volta prevede la necessaria corrispondenza tra capacità funzionale-tecnico-organizzativa dell'ente ed interessi da realizzare) ⁽²⁾ ⁽³⁾.

Assume dunque significativa rilevanza l'insieme delle disposizioni chiave, riassunte nell'art. 119 Cost., dalle quali è possibile desumere la tipologia di autonomia finanziaria delle Regioni e degli Enti locali. L'articolo esordisce con il riconoscere agli Enti territoriali diversi dallo Stato "*autonomia finanziaria di entrata e di spesa*", equiparandoli sullo stesso piano. Ne consegue un modello strutturato su una lampante connotazione pluralistica dei diversi livelli governativi e la contestuale demolizione delle aspettative di chi, da tempo, propinqua per una struttura con forte propensione regionalista. Attraverso tale autonomia i Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni (che dispongono di quote al gettito di tributi erariali riferibili al proprio territorio - art. 119, secondo comma, Cost. -) stabiliscono ed applicano tributi ed entrate propri nel rispetto, tuttavia, dei limiti posti dai principi costituzionali in ambito fiscale e da quelli che emergono dai principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.

² L'opportunità introdotta dall'art. 118, primo comma, Cost., in ordine alle funzioni amministrative, è stata ritenuta rendere meno rigida la stessa distribuzione delle competenze legislative; infatti, nel momento in cui sorge l'esigenza di "esercizio unitario" delle mansioni di governo, la funzione amministrativa esula anche dalla competenza regionale e deve essere svolta dallo Stato: ciò determina conseguenze sull'esercizio della stessa funzione legislativa tenuto conto che il principio di legalità, il quale impone che anche le funzioni assunte per sussidiarietà siano regolate dalla legge, conduce "logicamente ad escludere che le singole Regioni, con discipline differenziate, possano organizzare e regolare funzioni amministrative attratte a livello nazionale e ad affermare che solo la legge statale possa attendere ad un compito siffatto" (M. Orefice, *Manuale di contabilità pubblica*, Roma, 2003, pag. 161). In argomento si confronti F. Caringella, *Corso di diritto amministrativo*, Milano, 2001, pag. 910, che individua la *ratio* dell'art. 118, primo comma, Cost., nella condizione secondo cui gli obiettivi dell'azione amministrativa sono per un verso meglio conseguibili dall'autorità superiore (*prova dell'efficacia comparata*) e, per altro verso, in ragione della loro dimensione, realizzati più efficacemente da detta autorità (*prova delle dimensioni*). Si veda altresì F. Frattini, *Relazione introduttiva, in Sussidiarietà e pubbliche amministrazioni*, in Atti del convegno per il quarantesimo della Spisa, a cura di Roversi – F. Monaco, Bologna, 1997, pag. 68, n.17.

³ La sussidiarietà è stata introdotta in ambito comunitario per giustificare i cosiddetti "*poteri impliciti*" da parte degli organi della Comunità europea, dunque quella competenza residuale e generale attribuita alla Comunità dall'art. 308 del Trattato CE (art. 205 nella numerazione precedente il Trattato di Amsterdam), a norma del quale "quando un'azione della comunità risulti necessaria per raggiungere (...) uno degli scopi della comunità, senza che il presente trattato abbia previsto i poteri d'azione a tal uopo richiesti, il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione e dopo aver consultato il Parlamento europeo, prende le disposizioni del caso". Ne consegue, che in ambito comunitario, il principio tende a dare fondamento ai poteri impliciti nella misura in cui questi siano esercitati per conseguire obiettivi che non possono essere raggiunti dagli Stati membri (art. 5 del Trattato CE, art. 3B nella numerazione precedente il Trattato di Amsterdam). La sussidiarietà, intesa in tale contesto, attrae nuove competenze agli organi comunitari tramite una corrispondente cessione di attribuzioni da parte degli Stati membri, sia a vantaggio, dunque, dell'Unione europea, che a favore dei livelli di governo regionali e locali. Ne consegue un'armonica e completa redistribuzione del governo lungo una scala che dal più piccolo Ente locale sale fino al governo dell'Unione europea, secondo l'ambito di intervento e l'obiettivo da raggiungere. Pertanto, nonostante in ambito soprannazionale il principio de quo sembra realizzato attraverso un percorso diverso se confrontato a ciò che accade nel vigente ordinamento italiano (qui l'azione degli Enti centrali diviene sussidiaria rispetto all'azione delle articolazioni periferiche anche se, si è visto, tale previsione viene resa meno ferrea dal postulato dell'art. 118, primo comma, Cost.), autorevole dottrina (F. Caringella, *Corso di diritto amministrativo*, cit., pagg. 921, 922) ha concluso, nella sostanza, che "in ambito europeo, come in ambito nazionale, il principio di sussidiarietà tende al medesimo fine ultimo (un'uniforme redistribuzione del potere che privilegi i privati cittadini e i livelli di governo loro più vicini) attraverso diversi fini immediati (un'assunzione di maggiori competenze per l'Unione europea, una dismissione di funzioni per lo Stato)".

Disquisendo di autonomia tributaria, si ritiene che l'art. 119 vada sistematicamente connesso con l'art. 23 della Costituzione che, collocato nella Parte I della Carta, dedicata ai "Rapporti Civili", esprime il ferreo ed invalicabile principio di riserva di legge in materia tributaria⁴. Ne viene fuori un assetto misto in cui convivono tributi statali, regionali e locali, con un'attitudine alla diminuzione del "tradizionale" gettito complessivo statale e ad un incremento delle risorse legate a "nuovi" tributi locali. L'esame dei primi due commi dell'art. 119 pone chiaramente in risalto che l'autonomia finanziaria, in tema di entrate, vada necessariamente messa in correlazione con l'autonomia di spesa; il tutto entro ben precisi "paletti" che stimolano l'attenzione dell'interprete a valutare quale sia la giusta misura di libertà che gli Enti hanno nel decidere la connessione tra fonti di copertura, da una parte, e di spesa, dall'altra. A ben vedere, tale connessione tra mezzi di copertura e scelte di spesa e/o di minore entrata, corrisponde precisamente al contenuto dell'obbligo di copertura stabilito dall'art.81, commi 3 e 4 della Costituzione. Ecco dunque un altro importante punto di sistematico contatto, questa volta con la parte ordinamentale della Repubblica⁵. Ne consegue che "è solo la legge che può imporre prestazioni personali e patrimoniali" e che "è solo la legge che può e deve indicare quali sono i mezzi di copertura, a garanzia degli equilibri, annui e pluriennali del bilancio pubblico, che creano condizioni di sostenibilità per le innovazioni nell'ordinamento giuridico che comportano nuove o maggiori spese o minori entrate"^{(6) (7)}.

Comunque lo Stato assume una connotazione importante che, contrapponendosi ad una certa "marginalizzazione regionale", si realizza attraverso un ruolo di intervento perequativo rispetto alla capacità fiscale dei vari territori, per quanto riguarda al fondo definito dal terzo comma dell'art. 119, e attraverso un ruolo di promozione puntuale e settoriale dello sviluppo economico o di tutela, anche sotto il profilo finanziario, del rispetto dei diritti fondamentali di cittadinanza, per quanto attiene alla previsione del quinto comma dell' art. 119 "in questione"⁸.

Va puntualizzato che l' "*autonomia finanziaria di entrata e di spesa*", che tra l'altro consente ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane ed alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite (art. 119, quarto comma, Cost.), conferisce "oneri" ed "onori", nuovi compiti ma anche nuove responsabilità in caso di una non corretta gestione delle disponibilità pubbliche. Tutto questo a salvaguardia di una buona e sana attività amministrativa la quale, per quanto qui interessa, deve essere svolta con la rigorosa osservanza dei limiti costituzionali di ordine positivo, ossia della legalità, dell'imparzialità e del buon andamento. A tali principi, che si collocano nell'alveo dei corretti criteri gestionali delle pubbliche risorse, le pubbliche amministrazioni devono attenersi. Ne consegue che la correttezza gestionale da qua trova la propria genesi nei precetti di garanzia di rango costituzionale a favore della collettività tutta⁹; in particolare responsabilità (anche penalmente rilevanti) affiorano nel

⁴ La Corte costituzionale, nella sentenza n. 37 del 2004, ha stabilito che tale riserva di legge "copre tutto l'ambito delle prestazioni patrimoniali imposte e comporta la necessità di disciplinare, a livello legislativo, quanto meno gli aspetti fondamentali dell'imposizione, e data l'assenza dei poteri legislativi in capo agli Enti sub regionali, dovrà essere definito, da un lato, l'ambito (sempre delimitato in forza appunto della riserva di legge) in cui potrà esplicarsi la potestà regolamentare degli Enti medesimi; dall'altro, il rapporto fra legislazione statale e regionale per quanto attiene alla disciplina normativa sia a tre livelli (legislazione statale, legislativa regionale e regolamentare locale), sia a due soli livelli (statale e regionale, ovvero regionale e locale)".

⁵ Sulla questione si veda P. De Ioanna, *L'autonomia finanziaria*, in *Il diritto amministrativo dopo le riforme costituzionali*, a cura di G. Corso e V. Lopilato, Milano 2006, pagg 353 e ss.

⁶ P. De Ioanna, *L'autonomia finanziaria*, cit., pag. 355.

⁷ La Corte costituzionale, con sentenza n. 241 del 2004, quasi a completamento dell'assunto posto nella sentenza n. 37 del 2004, cit., ha precisato che "non è ammissibile in materia tributaria l'esplicazione di potestà regionali autonome in mancanza della fondamentale legislazione statale di coordinamento". Sulla tematica si vedano altresì le sentenze n. 370 del 2003 e n. 16 del 2004, entrambe della Corte costituzionale.

⁸ F. Pizzetti, *Il sistema costituzionale delle autonomie locali (tra problemi ricostruttivi e problemi attuativi)*, in Atti del L convegno studi di scienza dell'amministrazione - *L'attuazione del titolo V della Costituzione* -, Milano, 2005, pagg. 164 - 166.

⁹ Sul punto, A. Crismani, *La tutela giuridica degli interessi finanziari della collettività*, Milano, 2000, pagg. 101 e ss.

momento in cui l'Ente territoriale non destini le "entrate pubbliche" per "scopi pubblici". A mente di tale garanzia, di cui è titolare la collettività, nel momento in cui l'Ente territoriale stabilisce ed applica tributi propri (nel rispetto, si è visto, dei limiti costituzionali di cui all'art. 119, secondo comma, Cost.), proprio perché il contribuente è tenuto a concorrere alle "spese pubbliche" in ragione della propria capacità contributiva (art. 53, Cost.), egli ha, per così dire, il diritto di pretendere che quel denaro, che era il suo denaro prima dell'adempimento dell'obbligo tributario, sia utilizzato per scopi pubblici. In tale contesto è stato ritenuto che il rapporto tributario, che trova la sua sinallagmaticità proprio in tale pretesa (intanto il contribuente può pretendere che le pubbliche risorse vengano impiegate per fini pubblici in quanto egli abbia concorso alle pubbliche spese in ragione alla propria propensione fiscale), si inverte, nel senso che il soggetto attivo non è più l'ente impositore, bensì il contribuente il quale non tollererà distrazioni" per altri scopi"¹⁰.

Il nuovo scenario normativo ha dunque portato le amministrazioni locali a gestire buona parte delle risorse pubbliche, per cui è proprio a livello locale che va commisurata la sanzione politica che gli elettori, attraverso il voto, esprimono nei confronti dei curatori di interessi politici qualificati; tale sanzione è direttamente connessa al contributo fiscale che il corpo dei rappresentati è chiamato a dare per il funzionamento dell'ente che lo rappresenta¹¹. L'autonomia finanziaria delle Regioni e degli Enti locali va vista, tuttavia, in costante relazione con gli obblighi comunitari, in particolare con i vincoli di Maastricht i quali, ai fini del controllo dei disavanzi pubblici, prevedono che gli stati membri dell'Unione europea debbano raggiungere una situazione di bilancio di stabilità, in cui il disavanzo ed il debito non siano eccessivi rispetto al prodotto interno lordo (artt. 121 e 104 Trattato CE - rispettivamente art. 109 J ed art. 104 C, nella numerazione precedente al trattato di Amsterdam -). L'esigenza è stata recepita nel cosiddetto "patto di stabilità" che, allo scopo, indica una rigorosa gestione delle politiche di bilancio dei vari paesi ai fini del raggiungimento e del mantenimento degli equilibri finanziari con saldi orientati al pareggio. Lo sforzo intrapreso, al fine di cercare il difficile equilibrio tra esigenze "sopranazionali" e "domestiche", si è concretizzato con l'adozione di un "patto di stabilità interno" attraverso cui, nel rispetto del principio di coordinamento della finanza pubblica previsto dall'art. 119 della Costituzione, le autonomie territoriali concorrono alla realizzazione degli scopi stabiliti in seno all'Unione europea; in particolare, per ciò che concerne la diminuzione del rapporto debito/Pil, è stato previsto il raggiungimento dell'obiettivo tramite la riduzione del disavanzo finanziario e l'adozione, nel contempo, di politiche di dismissioni immobiliari¹².

Appare evidente come la normativa di principio che spetta allo Stato (a mente della quale, si è visto, lo Stato ha una competenza legislativa esclusiva in materia di "definizione" del sistema tributario e contabile del Paese, integrata in sede concorrente per l'opera di coordinamento della finanza pubblica), ha ragion d'essere a condizione che sia rispettosa dei principi autonomistici degli Enti locali e solo dove la politica tributaria e finanziaria di questi, sia coordinata con i principi generali dello Stato stesso e con gli equilibri interni ed internazionali da esso rappresentati. Da qui la necessità di una concertazione che unisca queste ineludibili esigenze¹³.

2. Il D. Lgs. n. 68 del 19 marzo 2001 ed i poteri della Guardia di Finanza a tutela della finanza pubblica

Il recente panorama normativo ha consolidato l'esigenza di una sistematica e coordinata tutela degli interessi economico-finanziari dell'Unione europea, in sinergico legame con la tutela degli interessi economico-finanziari dei diversi Paesi membri, in genere (la risposta è stata, si è visto, l'adozione del

¹⁰ Il cosiddetto "rapporto inverso a quello di imposta" è trattato da A. Crismani, *La tutela giuridica degli interessi finanziari della collettività*, cit., pagg. 61 e ss.

¹¹ Con questo significato, P. De Ioanna, *L'autonomia finanziaria*, cit., pag. 355.

¹² Il "patto di stabilità interno" opera dal 1999 e le iniziali modalità, attraverso le quali si realizza, sono state fissate dall'art. 28 della legge collegata alla finanziaria 1999 (legge n. 448 del 1998) ed esplicate dalla circolare del Ministro del tesoro n. 11 del 1999.

¹³ In questo senso M. Orefice, *Manuale di contabilità pubblica*, cit., pagg. 176, 177.

“patto di stabilità”) e, di conseguenza, delle Regioni ed Enti locali, in particolare (da qui l’adozione del “patto di stabilità interno”). In tale contesto è nata la necessità di disporre, nel quadro istituzionale nazionale, di un soggetto incaricato di svolgere in modo unitario funzioni di controllo di polizia finanziaria ed economica a tutela dei bilanci pubblici, sia dal lato delle entrate che delle uscite, tanto a livello centrale quanto a livello locale. Tali mansioni sono state attribuite, tramite il D. Lgs. n. 68 del 19 marzo 2001, al Corpo della Guardia di Finanza¹⁴.

Attraverso il D. Lgs. 68/2001 e con riguardo alle funzioni tipicamente di polizia finanziaria¹⁵, è possibile effettuare una suddivisione in aree di intervento del Corpo, ben individuate, orientate a garantire la protezione degli interessi di bilancio, rispettivamente, dello *Stato*, dell’*Unione europea*¹⁶, del “*Settore pubblico allargato*”, delle *Regioni e degli Enti locali*.

La proiezione operativa nel cosiddetto “*settore pubblico allargato*” si estrinseca in attività di controllo in materia di: - entrate e uscite del sistema della sicurezza sociale, gestito dagli Enti pubblici che garantiscono le prestazioni di carattere previdenziale, assistenziale e sanitario; - esercizio di funzioni pubbliche di liquidazione, accertamento e riscossione di tributi erariali e locali da parte di soggetti privati, in regime di concessione. Invero la tutela dei bilanci delle *Regioni e degli Enti locali* riguarda: - le entrate tributarie, le sanzioni e gli introiti extratributari spettanti agli Enti territoriali; - le uscite per spese di funzionamento o d’investimento e per altri impieghi di fondi pubblici¹⁷.

Stabiliti i settori di intervento, il legislatore ha disciplinato all’art. 2, comma 4, del D.Lgs. 68/2001 i poteri amministrativi d’indagine e controllo¹⁸ finalizzati alla tutela dei bilanci pubblici, stabilendo in

¹⁴Il D. Lgs. n. 68 del 19 marzo 2001, art. 2, secondo comma, testualmente recita: “*Fermi restando i compiti previsti dalla legge 23 aprile 1959, n. 189, e dalle altre leggi e regolamenti vigenti, il corpo della Guardia di Finanza assolve le funzioni di polizia economica e finanziaria a tutela del bilancio pubblico, delle regioni, degli enti locali e dell’Unione europea*”.

¹⁵Si prescinde dalle funzioni di polizia economica attribuite alla G. di F. che esulano dal presente lavoro. In estrema sintesi queste sono preordinate alla scoperta ed alla repressione delle violazioni alle norme che regolano: - i diritti di utilizzazione di opere dell’ingegno tutelate dalla normativa sul diritto d’autore, nonché i marchi, i brevetti, i modelli e le invenzioni industriali con diritto di sfruttamento economico esclusivo; - il funzionamento dei mercati finanziari e mobiliari, inclusa l’attività di raccolta del risparmio tra il pubblico e l’esercizio del credito.

¹⁶I servizi svolti dal Corpo che ineriscono con il ruolo di polizia finanziaria a tutela del *bilancio dello Stato*, sono quelli in materia di: - entrate tributarie e sanzioni pecuniarie di spettanza di ogni tipo; - ogni altra entrata di diversa natura (entrate extratributarie) derivanti dalla gestione dei beni e delle risorse pubbliche; - demanio e patrimonio dello Stato, ivi compreso il patrimonio industriale e commerciale in via di privatizzazione o di dismissione ex artt. 822, 826 e ss. cc.; - uscite di bilancio per spese correnti ed in conto capitale, nonché per rimborsi di prestiti; - entrate e uscite della bilancia dei pagamenti da e per l’estero, con i connessi movimenti di capitale per investimenti finanziari e per transazioni correnti, nonché del mercato delle valute, dei titoli e dei mezzi di pagamento interni ed internazionali. Vengono allocati, invece, nell’alveo della polizia finanziaria a tutela del *bilancio comunitario* i servizi in materia di: - entrate del sistema delle risorse proprie spettanti alla Comunità; - spese erogate nel quadro della politica agricola comune e delle politiche strutturali di coesione economica e sociale, nonché per l’attuazione dei programmi di iniziativa diretta della Comunità (sul punto, Circ. n. 265000 del 29 luglio 2002, del Comando generale della G. di F.).

¹⁷L’argomento è esaustivamente trattato ed approfondito in *La Polizia economico-finanziaria. Il ruolo della G. di F.*, in *Annuali della Scuola di polizia tributaria della G. di F.*, Lido di Ostia, 2004.

¹⁸Si ritiene che il “controllo amministrativo” potrebbe essere inteso come una verifica di atti o attività amministrative, ad opera di autorità - interne od esterne all’ordine amministrativo - che valutano la conformità dei menzionati atti od attività a determinate regole ed adottano le “misure” conseguenti, ovvero l’invito ad altre autorità (inclusa quella che ha posto in essere l’atto o l’attività) ad assumere iniziative o misure, (D’Auria, *I Controlli, Trattato di diritto amministrativo*, a cura di S. Cassese, Milano, 2000, pagg. 1218, 1219).

Nello spirito del D. lgs. 68/2001, art. 3 (*Collaborazione con organi ed Enti nazionali*) l’attività di polizia finanziaria, si ritiene possa assimilarsi al controllo “di gestione” o “sulla gestione”, a seconda che la G.di F. collabori con organi ed Enti nazionali deputati, rispettivamente, al cosiddetto controllo gestionale “interno” o “esterno”.

maniera esplicita la possibilità, per i militari del Corpo, di avvalersi degli incisivi ed efficaci poteri previsti da tempo dalle norme tributarie¹⁹.

Il modulo della verifica fiscale è divenuto uno strumento investigativo versatile e valido per i controlli che il Corpo è demandato a svolgere allo scopo di “constatare” violazioni normative in danno dei bilanci pubblici.

I poteri così conferiti alla G. di F. rispondono ad un’ esigenza di efficienza ed economicità in quanto già da tempo, sia pur per scopi legati alle investigazioni fiscali, il Corpo ne fa tesoro.

L’esercizio di questi poteri rientra nella disciplina generale dei procedimenti amministrativi di cui alla legge 7 agosto 1990, n. 241, modificata ad opera delle leggi n. 15 e n. 80 del 2005. La loro attuazione non può essere casuale o arbitraria, ma deve rispondere al verificarsi di precise condizioni, previste dalla legge, o di situazioni di fatto che implicano l’intervento della G. di F. a tutela della finanza pubblica.

Il realizzarsi di tali presupposti deve essere evidenziato all’esterno tramite l’atto o il documento che segna l’apertura del procedimento e da cui emerga chiaramente l’oggetto del procedimento stesso e le finalità perseguite. Nello specifico, il presupposto necessario e sufficiente per legittimare l’avvio del procedimento di controllo è costituito, semplicemente, dall’esigenza concreta di curare l’interesse finanziario del bilancio pubblico, allo scopo di prevenirne o reprimerne violazioni inerenti l’acquisizione, la gestione e l’impiego delle risorse necessarie per i beni ed i servizi pubblici, accertandone i fatti.

Il procedimento può essere originato dalle risultanze di eventuale attività investigativa di intelligence condotta, oppure attraverso segnalazioni di soggetti esterni, o tramite relazioni da parte di uffici ispettivi o di vigilanza, o con altre modalità di informazione. Aperto il procedimento, il responsabile (per la G. di F., il direttore del servizio) è tenuto a conoscere la realtà nella quale va ad incidere l’azione amministrativa e, a tal fine, deve far sì che si acquisiscano e si valutino tutti gli elementi, in fatto ed in diritto, che hanno determinato l’intervento pubblico, organizzando e dirigendo gli sviluppi dell’attività in ossequio al dettame dell’art. 6, comma 1, lettera b, della L. 241/1990²⁰.

Il direttore del servizio è tenuto poi a ponderare con molta attenzione le scelte operative da intraprendere attraverso un’attenta valutazione dei vantaggi e degli svantaggi dei vari itinerari istruttori che, allo scopo di una (doverosa) buona amministrazione, devono essere vagliati attraverso criteri di economicità ed efficienza tali per cui l’intervento possa acclarare i fatti sollecitamente e con il minor dispendio di risorse in termini di impiego di uomini e mezzi. Una sua attenta valutazione si renderà necessaria nei casi in cui gli episodi da accertare risultino particolarmente complessi e riguardino condotte ed operazioni, di terzi soggetti, persone fisiche o giuridiche che siano, nei cui confronti risulti opportuno procedere a vere e proprie ispezioni²¹. Queste, a propria volta, originano dei sub-procedimenti del procedimento istruttorio principale e comunque serventi alle esigenze di una complessiva ricostruzione dei fatti²². In tale contesto vengono altresì collocati i sub-procedimenti afferenti l’esercizio dei poteri di “accesso, ispezione e verifica”, di cui agli articoli 32 e 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e

¹⁹Testualmente il D. lgs. n. 68 del 19 marzo 2001, art. 2, comma 4, stabilisce che: “ferme restando le norme del codice di procedura penale e delle altre leggi vigenti, i militari del Corpo, nell’espletamento dei compiti di cui al comma 2, si avvalgono delle facoltà e dei poteri previsti dagli articoli 32 e 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni (in materia di accertamento delle imposte sui redditi), 51 e 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni (in materia di accertamento dell’Imposta sul valore aggiunto)”.

²⁰Testualmente la L. n. 241 del 7 agosto 1990, art. 6, comma 1, lettera b, stabilisce che il responsabile del procedimento “accerta d’ufficio i fatti, disponendo il compimento degli atti all’uopo necessari, e adotta ogni misura per l’adeguato e sollecito svolgimento dell’istruttoria”.

²¹Si è del parere che le ispezioni amministrative condotte dalla G. di F., aventi ad oggetto attività private da chiunque condotte, siano da includersi nell’ambito delle cosiddette “ispezioni economiche”. In argomento si veda M. Passalacqua, *Ispezioni economiche. Tipologie, procedimenti e approcci sistematici*, Padova, 2005. Per un approfondimento del concetto di ispezione, in generale, si veda A. Degli Espositi, *Ispezioni e inchieste amministrative*, in *Dig. Disc. Public*, VIII, Torino, 1993, pagg. 588 e ss.; R. Perez, *L’acquisizione di notizie da parte della pubblica amministrazione*, in *Riv. Trim. dir. pubb.*, 1968, pag. 1370 e ss.; M D’antino, *In tema di ispezione amministrativa*, in *La funzione amministrativa*, 1978, pag. 436 e ss; Vito Tenore, *L’ispezione amministrativa ed il suo procedimento*, Milano, 1999.

successive modificazioni (in materia di accertamento delle imposte sui redditi), 51 e 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni (in materia di accertamento dell'Imposta sul valore aggiunto), al cui esercizio, si è detto, “dinamicamente” rinvia il D. Lgs. 68/2001, art. 2, comma 4²³. Gli esiti di tali attività ispettive, per così dire latamente intese, vengono compendiate in processi verbali di “constatazione”, successivamente acquisiti all'istruttoria del procedimento principale, quali atti endoprocedimentali assieme agli altri elementi necessari affinché le autorità competenti possano disporre degli elementi necessari per valutare la sussistenza o meno di eventuali violazioni commesse²⁴.

2.1. Il processo verbale di constatazione tra dottrina e giurisprudenza

Nell'ambito del quadro procedurale istruttorio, cui or ora si è fatto riferimento, emerge l'assoluto rilievo del processo verbale di constatazione che riassume, appunto, gli esiti dell'attività svolta.

Considerata la sua centralità, verranno trattati alcuni aspetti che sintetizzano, in dottrina ed giurisprudenza, prese di posizioni, spesso altalenanti, nell'ambito di vertenze originate in vari settori del diritto; considerato inoltre che il processo verbale de qua costituisce il mezzo tramite il quale viene minuziosamente compendiate l'attività di investigazione del Corpo, sia che si tratti della risultanza di

²²Queste ispezioni si sviluppano, nella sostanza, attraverso accessi ed esami documentali, verificazioni, accertamenti tecnici, analisi di campioni, ispezioni di cose e luoghi, rilievi segnaletici, fotografici o descrittivi, acquisizioni di informazioni, indagini finanziarie e patrimoniali ed altre attività tecniche.

²³L'insieme dei poteri, ai quali le citate norme tributarie fanno riferimento, abbisognano, qui, di un'interpretazione versatile e sistematica in chiave evolutiva ed in armonia con il dettame e lo spirito del D.Lgs. 68/2001. In questo modo possono concretizzarsi, in sostanza, in moduli ispettivi flessibili in linea con le nuove esigenze. In sintesi, tra i più significativi: - l' *accesso*, che consiste, di fatto, nell'esercizio del potere di ingresso e di permanenza d'autorità in un determinato luogo, al fine dello svolgimento di attività di controllo, anche contro la volontà di chi, diversamente, avrebbe il potere di impedirlo. In questo significato, esso non differisce affatto dall'accesso per eseguire le attività previste dal codice di procedura penale. All'atto di esercizio del potere deve essere esibita, da chi lo esegue, l'autorizzazione del capo dell'ufficio da cui deve risultare lo scopo dell'intervento. Per accedere nei locali adibiti anche ad abitazione, è necessaria, oltretutto, l'autorizzazione del procuratore della Repubblica che la concede a seguito di richiesta motivata. Detta autorizzazione abbisogna, altresì, nel caso si renda opportuno l'accesso in ogni altro locale non adibito ad uso promiscuo (quindi destinato “esclusivamente” ad abitazione, circolo privato, ecc); qui, però, dovrà riconoscere l'esistenza di gravi indizi di violazioni finanziarie e, come scopo dell'accesso, il reale reperimento di elementi utili ai fini dell'indagine; - la *ricerca*, che si estrinseca nello svolgimento di una serie di attività volte al materiale reperimento degli elementi (libri, registri, scritture e documenti) necessari per eseguire le ispezioni documentali e le verificazioni. È atto d'autorità, da compiersi quindi anche contro la volontà del contribuente. Tende non alla semplice raccolta di documenti, ma all'acquisizione di materiale che, da un sommario esame, può risultare utile per il prosieguo del controllo; - l'*ispezione documentale*, che si concretizza nell'analisi delle scritture, dei libri, dei registri e dei documenti la cui istituzione, tenuta e conservazione sono obbligatori e nel raffronto del loro contenuto con quello degli altri documenti (anche non ufficiali) reperiti nel corso delle ricerche; - la *verificazione* che si attua attraverso riscontri della gestione ispezionata, tramite il confronto tra il dato reale oggettivamente appurato con l'esercizio dei poteri fin qui esaminati, ed i documenti e le scritture contabili inerenti l'attività sottoposta a controllo. La *verificazione* può definirsi diretta allorché le situazioni di fatto, su cui è incentrata, vengono appurate mediante osservazione diretta da parte di coloro che effettuano il controllo. E', ad esempio, verificazione diretta quella consistente nell'accertamento dell'esistenza fisica di un bene strumentale, oggetto di finanziamento pubblico, annotato nel registro dei cespiti ammortizzabili. Appartengono ancora a tale categoria le analisi qualitative che danno luogo a responsi di natura tecnica e, come tali dotati di sufficienti margini di certezza. Di contro la verificazione indiretta è finalizzata a ricostruzioni presuntive della realtà fattuale. Tra gli altri, non va sottaciuto l'esercizio del potere degli *accertamenti bancari*, che costituisce uno strumento d'indagine molto penetrante, nonché gli strumenti utilizzati per le indagini di polizia tributaria mediante tecniche di controllo incardinate su percorsi ispettivi minimi (ci si riferisce ai “controlli di coerenza esterna ed interna” ed ai “controlli sulle procedure e sulla corretta interpretazione ed applicazione della normativa”, disciplinati dalla Circ. n. 1/1998 del Comando generale della G. di F., *Istruzioni sull'attività di verifica*, in Circ. 265.000, cit.).

²⁴In questo senso, Circ. n. 265000, cit.

indagini nel settore squisitamente (e tradizionalmente) della polizia tributaria, sia nel settore della polizia finanziaria, sia in altri, si ritiene che, attraverso un sforzo ermeneutico analogico, dalle prese di posizioni cui si è fatto cenno, possano ragionevolmente estrapolarsi spunti procedurali di interesse per ogni contesto operativo in cui il processo verbale viene versatilmente utilizzato.

Un tema di rilievo riguarda la sua valenza probatoria; ripercorrendo quanto statuito dall'art.221 c.p.c., è indubbio che il processo verbale faccia fede delle dichiarazioni in esso contenute, non potendo essere legittimamente contraddetto da nessuna prova senza l'impugnazione di falso documentale, ma non esclude la libera valutazione del giudice.

Tale particolare efficacia probatoria, però, non copre tutto quanto scritto nel verbale, ma riguarda, a mente dell'art. 2700 c.c., esclusivamente la provenienza dal pubblico ufficiale che lo ha formato e le operazioni da questo compiute, nonché le dichiarazioni rese e gli atti avvenuti in sua presenza. Per questi ultimi la piena prova concerne l'effettivo verificarsi dei medesimi alla presenza del pubblico ufficiale, con esclusione d'ogni valutazione logico-giuridica fatta (nel verbale) o da farsi (in altre sedi). Pertanto essa è esclusa nei riguardi di qualsiasi enunciazione che comporti un apprezzamento da parte del pubblico ufficiale²⁵.

Tuttavia parte della dottrina, comunque minoritaria, è contraria all'attribuzione di una piena valenza probatoria al processo verbale, in quanto "pur essendo indubbio che i fatti verbalizzati da un pubblico ufficiale devono godere di una presunzione di veridicità superiore a quella che godrebbe un quisque de populo, è eccessivamente categorico attribuire loro efficacia piena in ambito probatorio in quanto, anche quando cade nel dominio dei nostri sensi subisce inevitabilmente un'influenza soggettiva: nella pratica è noto che spesso documenti contabili, o altre fonti di informazione sulla condotta economica del contribuente, possono subire discordanti versioni circa l'esatto significato del loro contenuto; pertanto solo ulteriori elementi di riscontro possono a volte rendere unitaria un'interpretazione che solo apparentemente si fondava su dati di fatto. In tale ipotesi sarebbe forse più corretto affermare che le dichiarazioni degli organi della polizia tributaria fanno fede fino a prova contraria. In tutti gli altri casi in cui, tra la conoscenza dei fatti e delle dichiarazioni rese all'Ufficio, si inserisce un elemento interpretativo che conferisca alle dichiarazioni il valore sostanziale di giudizio soggettivo, tale giudizio andrebbe ignorato del tutto dall'ufficio tributario e tanto più dalla commissione giudicante"⁽²⁶⁾ ⁽²⁷⁾.

²⁵ La Corte di Cassazione, con sentenza n. 10855 del 17 dicembre 1999, in *I Quattro codici della Riforma Tributaria big, Cd-rom, IPSOA*, dopo aver escluso il principio della fede privilegiata delle affermazioni sottoscritte dai verbalizzanti, ha ritenuto che fanno fede, fino a querela di falso, le dichiarazioni sui fatti o atti compiuti direttamente dai dirigenti o da loro direttamente rilevati, ma ha escluso, per contro, lo stesso valore ai rilievi ed alle infrazioni relativi a condotte non direttamente percepite dai verbalizzanti.

In argomento si veda, altresì, Cass., 8 marzo, 1973, n. 2922, ivi, che, con specifico riferimento al settore della polizia giudiziaria, precisa che "(...omissis...)la possibilità di fondare su fatti risultanti da verbali la prova presuntiva è stata riconosciuta ripetutamente dalla giurisprudenza di questo supremo collegio secondo cui tali verbali di indagine, redatti da ufficiali di polizia giudiziaria, pur costituendo fonte di prova piena e sicura, ben possono essere utilizzati dal giudice nel quadro delle risultanze processuali per desumere elementi presuntivi ed indiziari utili per l'accertamento della verità, fermo restando che i verbali medesimi fanno piena prova, fino a querela di falso, di quanto contestato direttamente dai verbalizzanti" (sul punto, cfr. Cass. 2596/69, ivi; Id., 1518/69, ivi; Id., 1464/68, ivi; Id., 1150/68, ivi; Id., 22220/67, ivi).

Sulla stessa linea, per quanto riguarda la giurisprudenza delle commissioni tributarie, si segnala la sentenza n. 783 del 22 gennaio 1998 della Commissione tributaria di Pescara, sez. IV, in *I Quattro codici della Riforma Tributaria big, Cd-rom, IPSOA*, per la quale i verbali non possono avere efficacia probatoria per le valutazioni ivi espresse restando ogni valutazione riservata comunque agli uffici finanziari secondo le rispettive competenze.

Per la dottrina favorevole all'efficacia probatoria privilegiata cfr., tra gli altri, G. Gallo – S. Gallo, *Le visite fiscali. Poteri e limiti*, Padova, 1998, pag. 115; R. Lupi, *Diritto Tributario*, 2003, pag. 144.

²⁶ A. Marcelli, *Commento alla sentenza n. 88031000 della Commissione di primo grado di Roma*, 24 gennaio – 7 dicembre 1989.

²⁷ In argomento anche altra dottrina, prendendo spunto sia sulla base della motivazione riportata in Cass., 10 novembre 1990, n. 10823, in *I Quattro codici della Riforma Tributaria big, Cd-rom, IPSOA*, sia sul venir meno della previsione di cui al vecchio art. 158 c.p.p. (secondo la quale il processo verbale fa fede fino a querela di falso),

Va da sé, inoltre, che a mente dell'art. 3 della legge 241/90 ogni provvedimento amministrativo deve essere motivato con indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche: ne consegue che l'atto ispettivo, in specie il processo verbale di constatazione, deve contenere l'iter logico-giuridico dei fatti rilevati²⁸ (questo importante principio giuridico è stato successivamente ripreso dalle *Disposizioni in materia di Statuto dei diritti del Contribuente*²⁹).

2.2. L'autonomia del processo verbale di constatazione

Altro aspetto di interesse riguarda la problematica che inerisce l'autonomia del processo verbale di constatazione in ambito processuale: è un atto autonomamente impugnabile oppure no?

Il processo verbale ha certamente una funzione strumentale e servente rispetto all'attività accertativa; ma proprio in relazione a questa funzione occorre individuare, da una parte, quali siano i limiti che la Guardia di Finanza incontra al momento della qualificazione giuridica dei fatti e degli elementi acquisiti nel corso dell'attività ispettiva, rilevanti ai fini dell'imposizione, dall'altra, quali siano, in capo all'Amministrazione Finanziaria, i doveri di autonomo riscontro e valutazione degli elementi acquisiti e dei risultati raggiunti dall'organo di polizia investigativa tributaria.

E' anche indispensabile verificare le concrete possibilità di tutela delle situazioni soggettive del contribuente posto di fronte ad un atto di natura strumentale rispetto all'attività accertativa finale e, quindi, impossibilitato ad ottenere un'immediata giustiziabilità degli atti che possono comunque costituire una limitazione alla sua libertà.

Dall'analisi della normativa vigente si evince che, mentre il potere di accertamento è un potere di esclusiva competenza degli Uffici Finanziari, l'attività della Guardia di finanza è di natura prodromica e strumentale rispetto a quella degli Uffici deputati alla funzione accertatrice ed ha una funzione ausiliaria,

ha dimostrato di nutrire seri dubbi circa la valenza probatoria privilegiata del processo verbale (sul punto, tuttavia, si ritiene di evidenziare che l'assenza nel vigente c.p.p. di ogni efficacia probatoria privilegiata del processo verbale, non ha alcuna rilevanza ai fini processuali tributari - non penali - perché, i due procedimenti, *rectius*, processi, hanno struttura e natura diversa, essendo quello penale, a differenza di quello tributario, informato al canone dell'oralità e dell'immediatezza).

Ma veniamo ad un approfondimento di questa presa di posizione che, tuttavia, si espone a giustificate critiche. Secondo Id., 10 novembre 1990, n. 10823, cit., il verbale redatto da un pubblico ufficiale non ha il suo tradizionale valore probatorio, in quanto realizzerebbe, altrimenti, una prova pre-costituita dalla Pubblica amministrazione nei confronti del privato. La sentenza in argomento, non inficia, purtuttavia, la valenza probatoria privilegiata, in materia tributaria, dei verbali redatti dagli organi ispezionanti, perché essi non sono prove pre-costituite di parte, ma al contrario vanno considerati come prove formate *audita altera parte*. Infatti l'art. 52, sesto comma, D.P.R. 633/72 condiziona il processo verbale ad alcuni vincoli di legittimità: l'organo procedente è tenuto sia a ricercare, sin dall'inizio delle operazioni, la presenza del contribuente, sia a verbalizzare le dichiarazioni spontanee rilasciate, sia presentare il verbale alla sottoscrizione del soggetto verificato. Il privato vedrà quindi tutelato il suo diritto alla difesa in quanto, in sede di sottoscrizione, ha la possibilità di controllare il contenuto dell'atto, di fornire i propri rilievi e di manifestare il proprio dissenso non sottoscrivendolo. Se il contribuente si rifiuta di firmare il processo verbale o ne contesta il contenuto, l'efficacia probatoria privilegiata sarà subordinata al sequestro dei documenti e delle scritture tenute, a cui l'Amministrazione finanziaria è facoltizzata in virtù del comma 7, art. 52, D.P.R. 633/1972 (in dottrina B. Aiudi, *Brevi osservazioni sul processo verbale*, in *Boll. trib.*, n. 7/87, pag. 563).

²⁸ Sull'obbligo di motivazione si veda Castiello, *la Generalizzazione dell'obbligo di motivazione degli atti amministrativi*, in *Cons. Stato*, 1999, 1544; Politano, *La motivazione dell'atto amministrativo dopo la legge 241/90*, in *Amm. It.*, 1993, 413; Romano Tassone, *Motivazione nel diritto amministrativo*, in *Dig. Pubbl.*, Torino 1997, XIII, 683 ss.

In particolare, in merito alla posizione di dottrina e giurisprudenza sulla motivazione *per relationem* degli atti definitivi dei procedimenti amministrativi agli atti *endoprocedimentali* tipicamente redatti dalla G. di F., ci si permette di rinviare a G.D. Toma, *La motivazione dell'avviso di accertamento al processo verbale di constatazione*, in *Rivista della Guardia di Finanza*, 2005, pagg. 553 e ss.

²⁹ Legge 27 luglio 2000, n. 212, in *I Quattro codici della Riforma Tributaria big*, Cd-rom, IPSOA.

di cooperazione finalizzata all'acquisizione di elementi utili ai fini dell'accertamento delle imposte e alla repressione delle violazioni delle leggi tributarie.

La distinzione tra poteri accertativi degli Uffici e poteri investigativi della Guardia di Finanza non è però così netta come la lettura della normativa lascerebbe trasparire. Infatti, non sono infrequenti fenomeni di “interferenza” tra l'attività istruttoria posta in essere dall'organo ispettivo e la susseguente attività accertativa di competenza dall'Amministrazione finanziaria³⁰.

Posto che il processo verbale di constatazione è quell'atto mediante il quale vengono descritte e documentate le violazioni rilevate presso il contribuente al termine di una verifica fiscale, non è da escludere che lo stesso atto contenga anche sufficienti elementi per la determinazione dell'imponibile e dell'imposta evasa.

A tal proposito parte della dottrina ha parlato del processo verbale come di un vero e proprio atto, strumentale, di accertamento.

La strumentalità non è, però, sinonimo di mancanza di autonomia del processo verbale, in quanto, come già precisato, il procedimento ispettivo, che si conclude con la redazione dell'atto in esame, non deve necessariamente avere un epilogo nell'atto formale di accertamento.

L'atto ispettivo si inserisce nel procedimento impositivo come un vero e proprio atto amministrativo che, come tale, incide su posizioni giuridiche soggettive ed è diretto ad un'acquisizione e ad una dichiarazione di scienza (la verbalizzazione) che non conducono automaticamente all'emanazione di un avviso di accertamento, in quanto, qualora l'ispezione si concluda con l'accertamento della regolarità dell'adempimento degli obblighi fiscali da parte del contribuente, il procedimento ispettivo si esaurisce in *re ipsa*.

In tale contesto, anche nel caso in cui l'atto ispettivo venga a costituire il fondamento di un atto impositivo, non perde la propria autonomia, in quanto il processo verbale può persino giungere a condizionare l'esercizio della funzione impositiva cui è preordinato.

In effetti se si prendono in considerazione gli artt. 39, comma 2, lett. c) e d) del D.P.R. n. 600/1973 e 55, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, in tema di accertamento induttivo extracontabile, si evince che gli Uffici sono legittimati all'adozione di tale metodo accertativo quando risulti “dai verbali relativi alle ispezioni” che il contribuente non ha tenuto o ha sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili obbligatorie, oppure qualora le violazioni e le irregolarità formali delle scritture contabili, sempre risultanti da verbali di ispezione, siano così gravi da rendere inattendibili le scritture stesse.

Anche nell'ipotesi prevista dall'art. 55, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, il legislatore dispone che gli Uffici possano ricorrere all'accertamento induttivo se dal verbale di ispezione risulti l'ipotesi di mancata emissione di fatture, o di sottrazione all'ispezione delle stesse, per una parte rilevante delle operazioni.

Nelle fattispecie summenzionate, pertanto, la mancanza di un verbale d'ispezione che attesti le violazioni e le irregolarità costituirebbe, di conseguenza, una preclusione all'accesso dell'accertamento extracontabile, in modo da influenzare lo sviluppo dell'ulteriore azione accertatrice.

Ulteriore argomento a sostegno dell'autonomia del processo verbale in ordine alla determinazione del tributo può essere tratto dal fatto che il processo verbale può costituire il presupposto per l'adozione di misure cautelari a garanzia del credito erariale, a carico del contribuente nei cui confronti sia stata constatata una violazione implicante l'applicazione di una pena pecuniaria.

Tale eventualità, già prevista dall'art. 126 della legge 7 gennaio 1929, n. 4 è oggi contemplata dall'art. 22 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di

³⁰ In argomento si veda Petrarolo, *Guarentigie del cittadino nell'azione investigativa della Guardia di Finanza*, in *Tributi*, 1988, pag. 28; Pezzotti, *Il ruolo della Guardia di Finanza nel perseguimento dell'equità fiscale*, in *Rivista della Guardia di Finanza*, 1988, pag. 533; Stevanato, *Il ruolo del processo verbale di constatazione nel procedimento accertativo dei tributi*, in *Rass. trib.*, 1990, pag. 459; Moschetti, *I processi verbali tributari: atti di certezza pubblica o dichiarazioni di giudizio?*, *ivi*, 1979, pag. 65; Santamaria, *Attività ispettiva e tutela del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 1980, pag. 459; Pepe, *Profili costituzionali delle ispezioni tributarie e garanzie del contribuente*, in *il fisco*, 1990, pag. 828.

norme tributarie, il quale consente all'Ufficio di chiedere al Presidente della Commissione tributaria provinciale, quando vi sia per l'Erario il fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito, l'iscrizione di ipoteca sui beni del trasgressore e dei soggetti responsabili per la sanzione, e l'autorizzazione a procedere al sequestro conservativo dei beni sulla base anche del solo processo verbale di constatazione con il quale sia stata constatata la violazione di una norma.

In questo caso, il processo verbale, oltre ad assolvere la funzione di presupposto procedimentale agli effetti dell'applicabilità del potere di cui all'art. 22, citato, può contribuire a giustificare il *fumus boni iuris* della pretesa sostanziale o la sussistenza del debito d'imposta.

Dubbi sorgono, peraltro, in relazione alla possibilità di assumere una misura così penetrante nella sfera giuridica del contribuente, quale appunto l'iscrizione ipotecaria, sulla base del semplice verbale di constatazione, pertanto ancor prima dell'emanazione di un atto impositivo con cui l'Amministrazione finanziaria formalizzi la debenza del tributo e delle relative sanzioni³¹.

2.3. Il principio della tutela differita

Il principio della tutela differita nasce dalla necessità del legislatore di individuare, tra gli atti attraverso i quali si svolge la complessa attività di attuazione del prelievo, quelli suscettibili di essere autonomamente impugnabili, facendo in modo che, solo attraverso l'impugnativa di questi atti, gli organi giurisdizionali possano controllare la legittimità o meno del segmento dell'azione amministrativa di prelievo di cui tali atti rappresentano il momento provvedimentale conclusivo, evitando, così, gli inconvenienti che potrebbero derivare dalla ammissibilità d'impugnative giurisdizionali contro tutti i molteplici atti del prelievo al di fuori di una qualche organizzazione predeterminata come quella operata dal legislatore.

Tuttavia, se da un lato sembra potersi condividere l'intento del legislatore di limitare ai soli atti-provvedimento l'impugnabilità in sede giurisdizionale, dall'altro, occorre chiedersi se tra i requisiti della tutela giurisdizionale garantiti dagli artt. 24 e 113 della Costituzione, rientri quello della tempestività ed immediatezza.

Se, in altri termini, differire la tutela giurisdizionale non equivalga a negarla, considerando, tra l'altro, che l'interesse primario del contribuente consiste nel non far procedere ulteriormente l'attività impositiva.

Sarebbe, pertanto, quanto mai necessario riconoscere l'autonoma ed immediata impugnabilità degli atti suddetti, se si vuole evitare che valori ed interessi giuridicamente tutelati possano essere sacrificati in toto, proprio nei confronti di coloro che poi risultano avere pienamente osservato gli obblighi tributari.

Allo stato attuale della normativa sembra piuttosto difficile proporre soluzioni differenti da quella della tutela differita prospettata dal legislatore e confermata, come detto, da un consolidato orientamento giurisprudenziale.

Nel contesto delineato, si è però recentemente inserita una modifica normativa di notevole significatività: l'ultimo comma dell'art. 7 della legge 27 luglio 2000³².

Detto articolo, infatti, precisa che *“La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi della giustizia amministrativa quando ne ricorrano i presupposti”*.

La normativa, nella sostanza, nega la validità alla tesi che argomenta l'impossibilità di ricorrere al giudice amministrativo per un difetto di giurisdizione dello stesso. Pertanto con la novella legislativa non può più sostenersi l'inammissibilità immediata dinanzi al Tar soltanto perché le controversie in campo tributario sarebbero attribuite esclusivamente alla cognizione del giudice tributario. Tutt'altro.

Ma allora, se così è, la tesi della tutela differita, deve considerarsi superata? Sul punto si ritiene di darne una risposta negativa.

³¹ A. Renda, *Non impugnabilità del processo verbale di constatazione e possibilità di tutela per il contribuente nella fase istruttoria*, in *GT*, - rivista di giurisprudenza tributaria, n. 3/1999, pag. 217.

³² Cit.

Difatti, la norma in esame deve essere letta in un'ottica sistematica e valorizzata in relazione a quelle esclusive posizioni per le quali il controllato, in assenza della possibilità di ricorso alla giurisdizione amministrativa, si troverebbe irrimediabilmente privo di una tutela giurisdizionale.

Così, dunque, l'art. 7 della legge in esame va interpretato quale disposizione che, rimanendo valido il principio della tutela differita, dà al contribuente la possibilità di rivolgersi al giudice amministrativo in tutti quei casi in cui, ove non ci fosse tale opportunità, egli si troverebbe davanti ad un vero e proprio vuoto di tutela: si pensi all'ipotesi in cui, a seguito di una verifica fiscale illegittimamente lesiva dei diritti del contribuente (ad esempio nel caso di un accesso per fini fiscali in un'abitazione senza la preventiva autorizzazione del Procuratore della Repubblica) per qualsiasi motivo, non dovesse scaturire alcun atto impositivo (per decadenza dei termini dell'azione accertatrice o, semplicemente perché l'ispezione fiscale si conclude senza alcun rilievo e quindi in assenza di atto di accertamento).

La novella legislativa, dunque, è ragionevole venga interpretata allo scopo colmare il vuoto legislativo che, come accennato, danneggerebbe il contribuente che si vedrebbe privo di ogni rimedio di tutela giurisdizionale. Si ritiene dunque che il principio menzionato dall'art. 7 dello Statuto possa convivere con il principio della tutela differita in un ambito di reciproco completamento normativo ed in un'ottica di massima garanzia giurisdizionale³³.

3. La collaborazione con le autorità e gli organi preposti al controllo gestionale della finanza pubblica

Dal vigente quadro normativo emerge che in merito alla tutela delle entrate e delle spese dei bilanci pubblici, la Guardia di Finanza, oltre ad agire di propria iniziativa (D. Lgs. n. 68/ 2001, art. 2, comma 1, 2 e 4), collabora con gli organi costituzionali e la stessa collaborazione "può essere fornita agli organi istituzionali, alle Autorità indipendenti ed agli enti di pubblico interesse che ne facciano richiesta"(D. Lgs. n. 68/2001, art. 3) e, in genere alle autorità preposte al controllo gestionale delle entrate e delle spese di bilancio ed all'applicazione della legislazione finanziaria. E' chiaro che le funzioni di polizia finanziaria, da una parte, e quelle di controllo, dall'altra, sono tra loro complementari, poiché finalizzate al comune obiettivo di assicurare una sana e rigorosa gestione finanziaria. In tale contesto è importante la realizzazione di una cooperazione con le autorità di settore, anche perché si ritiene che le funzioni del Corpo non interferiscano con le competenze attribuite agli organi di controllo, collocandosi su un piano complementare ed autonomo. In tale contesto l'attività della G. di F. si discosta dalle verifiche relative alla regolarità, alla legittimità ed alla correttezza dei rapporti tra la Pubblica amministrazione ed i soggetti beneficiari di risorse pubbliche; qui l'effettuazione sistematica di controlli delle dichiarazioni e documenti presentati dagli interessati, rientra in un alveo di sistematicità che tipizza l'operato degli Organi di amministrazione attiva preposti nei vari settori. Per questo scopo tali organi effettuano costantemente un'azione di monitoraggio, di analisi e di riscontro di dati, differenziandosi, così dall'operato della G. di F. che non svolge funzioni di vigilanza generica, attribuite ad altri, ma funzioni di polizia finanziaria attraverso un'opera che si sviluppa sulla base di una necessaria preventiva attività di *intelligence, rectius*, di un'attività informativa che precede sempre, nell'azione di polizia, l'esecuzione di indagini intese in senso stretto. Tale attività è finalizzata all'acquisizione di elementi conoscitivi che, solo se di interesse, previa valutazione dell'economicità di un loro utilizzo, costituiscono il presupposto per l'effettuazione degli accertamenti preliminari necessari al prosieguo del procedimento amministrativo³⁴.

Con l'attuazione del titolo V della Costituzione, si è detto che a fronte di una generale autonomia finanziaria di entrata e di spesa degli Enti territoriali, sono stati attribuiti loro maggiori responsabilità. Da più parti è stata avvertita l'esigenza di una sempre maggiore sistematicità ed organicità del sistema di controlli nell'ambito di un fattivo spirito collaborativo tra le autorità a ciò preposte. Tra i settori ritenuti più delicati, sia perché più di altri possono sfuggire a logiche previsionali in tema di illeciti, sia per la

³³ A. Renda, *Non impugnabilità del processo verbale di constatazione e possibilità di tutela per il contribuente nella fase istruttoria*, cit.

³⁴In questo senso, Circ. n. 265000, cit.

significativa entità di risorse pubbliche gestite, si colloca quello della spesa sanitaria statale, regionale e locale (di interesse i recenti dati statistici, da cui emerge che tale spesa è gestita per la quasi totalità dalle Regioni, attraverso le ASL) e quello delle erogazioni finanziarie dell'Unione europea e delle relative quote di co-finanziamento dello Stato, delle Regioni e degli altri Enti pubblici territoriali in materia di fondi strutturali.

In ordine al settore sanitario è noto che questo sia stato caratterizzato per anni da inefficienze, sprechi e malcostumi che hanno inciso in maniera evidentissima sul disavanzo nel bilancio del Servizio sanitario nazionale. Sul piano dei controlli, il sistema della spesa sanitaria evidenzia ambiti di criticità, con riguardo, in particolare, al ruolo di sistematico controllo delle ricette mediche e delle spese inerenti le attività sanitarie in genere, che dovrebbe essere garantito dalle AA.SS.LL. in rapporto di convenzione con il Servizio sanitario nazionale (la statistica evidenzia distrazioni di beni per scopi privati, sprechi riguardanti il mancato utilizzo dei medesimi, irregolarità nell'aggiudicazione di gare per il loro approvvigionamento, episodi di "comparaggio", ed ancora, false dichiarazioni su condizioni reddituali di pazienti, attestazioni ideologicamente false, apposte dal medico, circa la patologia del paziente, connesse a forme di esenzione)³⁵.

Sul fronte delle erogazioni finanziarie dell'Unione europea nel suo complesso e delle relative quote di co-finanziamento dello Stato, delle Regioni e degli altri Enti pubblici territoriali in materia di fondi strutturali ⁽³⁶⁾, è stata avvertita la necessità di una stretta cooperazione dei Servizi antifrode degli Stati membri e fra questi e la Commissione europea, allo scopo di tutelare efficientemente gli interessi finanziari comunitari nel comune intento di combattere la frode. Il panorama giuridico in tema di cooperazione in materia di fondi strutturali, si basa sul Regolamento (CEE) n. 1681/94 che, all'art. 4, prevede la possibilità per ogni Stato di comunicare "agli altri Stati membri interessati le irregolarità accertate o presunte (...)" e sul Regolamento (CEE) n. 2185/96, a mente del quale possono essere attivati i cosiddetti "controlli e verifiche sul posto" direttamente ad opera dei funzionari ed agenti della Commissione. In particolare la Sezione di controllo per gli affari comunitari ed internazionali della Corte dei conti, nella relazione annuale 2005, riguardante *I rapporti finanziari con l'Unione europea e l'utilizzazione dei Fondi comunitari*³⁷, dopo aver attribuito al Corpo, quale polizia finanziaria, un ruolo centrale in tema di lotta alle frodi comunitarie³⁸, ha precisato che "(...) La maggior parte delle irregolarità

³⁵Il Servizio sanitario nazionale (S.S.N.) ha il compito di tutelare, attraverso livelli essenziali ed uniformi di assistenza, la salute. Tali livelli vengono definiti dal Piano sanitario nazionale che individua le risorse necessarie. Il Piano sanitario nazionale è integrato dai Piani sanitari regionali, sensibili alle esigenze della popolazione della singola Regione. Le Regioni, in particolare, sono chiamate ad individuare i criteri di finanziamento delle Unità sanitarie locali e delle Aziende ospedaliere e a definirne le modalità di vigilanza e controllo.

³⁶ Il Regolamento (CE) n. 1260/1999 del 21 giugno 1999, del Consiglio, individua quattro fondi strutturali: - il Fondo europeo di sviluppo regionale (FESR); - il Fondo sociale europeo (FSE); - il FEAOG – Sezione orientamento; - lo Strumento finanziario di orientamento per la pesca (SFOP).

³⁷ Documento reperito documento reperito all'indirizzo <http://www.corteconti.it>.

³⁸Alla G. di F. è stata attribuita centralità di impiego, nel settore, dalla Sezione di controllo (*Relazione annuale 2005*, pag. 266), facendo espresso riferimento alle recenti potestà di indagini conferite al Corpo dal più volte menzionato D.Lgs. 68/2001 e, più in particolare, dall'art. 30 della legge 21 dicembre 1999, n. 526. L'art. 30, recante "*Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenza dell'Italia alle Comunità europee – Legge comunitaria 1999*", stabilisce che "al fine di assicurare, per la tutela degli interessi comunitari, gli stessi strumenti adottati per la tutela degli interessi finanziari nazionali, conformemente all'art. 280 del Trattato che istituisce la Comunità europea, come sostituito dal trattato di Amsterdam di cui alla legge 16 giugno 1998 n. 209, i militari della G. di F., per l'accertamento e la repressione delle violazioni in danno dell'Unione europea e di quelle lesive del bilancio nazionale connesse alle prime, procedono avvalendosi dei poteri di indagine attribuiti alla G. di F. ai fini dell'accertamento dell'imposta sul valore aggiunto e delle imposte sui redditi". Ne consegue che per espressa previsione legislativa, nell'ambito del sistema nazionale di controllo finalizzato alla protezione degli interessi finanziari dell'Unione europea (in concomitanza, si è visto, con quelli statali, regionali e locali), viene attribuito al Corpo un ruolo importante, attraverso un'attività di prevenzione, accertamento e repressione, fra l'altro, delle frodi comunitarie. Tale ruolo, per le peculiarità delle potestà investigative conferite, assume una connotazione di originalità nell'Unione europea che allo stato è priva di altro analogo corpo di polizia finanziaria con analoghe

in danno del bilancio dell'Unione europea vengono perpetrate attraverso l'utilizzo del Fondo europeo di sviluppo regionale, ed in particolare attraverso l'utilizzo della tipologia di finanziamento regolata dalla L. 488/92³⁹. Peraltro "(...) nell'ambito nazionale, grazie alla presenza di numerosi organismi di controllo sia amministrativo che di polizia giudiziaria, vi è stata una attenta azione volta all'individuazione dei casi di irregolarità e frode da comunicare alla Commissione, ai sensi del Regolamento (CE) n. 1681/94 (in materia di fondi strutturali) e del Regolamento (CEE) n. 595/1991 (in materia di agricoltura)"⁴⁰. Dal tenore dell'assunto della relazione si evince che la presenza di "numerosi organismi di controllo" ha consentito, negli anni, di snidare numerosi meccanismi fraudolenti⁴¹.

Si ritiene che l'eterogenità dei diversi organismi di controllo, in particolare nei settori della sanità e delle frodi al bilancio comunitario e/o nazionale e/o locale, ritenuti i più sensibili, se per un verso ha consentito l'attuazione di tecniche di controllo spesso differenti, attraverso le quali diversi contesti sono stati analizzati da varie visuali (a seconda, tanto per fare un esempio, che il controllo provenisse da uffici della Pubblica amministrazione, a ciò adibiti per legge, o dalla G. di F.), d'altro canto ha fatto nascere l'esigenza di un'effettiva convergenza sinergica dell'agire di tali organismi, attraverso un valido condiviso strumento di coordinamento. Tale necessità, avvertita dal Ministro dell'economia e delle finanze, ha trovato concreta attuazione nel Decreto ministeriale del 29 luglio 2003, tramite il quale è stato costituito il Comitato centrale di coordinamento finanziario, composto dal Comandante generale della G. di F., dal Ragioniere generale dello Stato, dal Direttore dell'Agenzia delle entrate. Al comitato è stato, altresì,

peculiarità investigative. La disposizione di legge innova, potenziandoli, i poteri di indagine pre-riforma nel settore (se si prescinde dai metodi esperibili nel settore delle investigazioni di polizia giudiziaria), mediante la possibilità di utilizzare anche le potestà di polizia tributaria. Peraltro, anche qui, il modulo della verifica fiscale, unitamente ad una costante attività di *intelligence*, è un convincente connubio che origina un'efficiente metodologia di controllo, finalizzata alla ricostruzione delle situazioni economiche dei soggetti dediti a comportamenti fraudolenti lesivi degli interessi finanziari comunitari, oltre che, si è detto, statali, regionali e locali. Il dato statistico/operativo di settore ha chiaramente evidenziato, inoltre, lo strettissimo legame tra gli episodi fraudolenti in questione, commessi con artifici truffaldini perpetrati dai beneficiari dei finanziamenti, e violazioni squisitamente di natura tributaria, spesso con risvolti penalmente rilevanti; il dato ha trovato un'oggettiva conferma nella citata relazione annuale 2005, pag. 281, in cui testualmente si legge che "(...) Dall'esame delle situazioni si è potuto rilevare che i sistemi di frode maggiormente utilizzati sono: - il ricorso all'emissione, da parte di terzi soggetti, di fatture per operazioni inesistenti al fine di rendicontare le spese fittiziamente sostenute (...)". Per un approfondimento sulla struttura operativa del Corpo in tema di frodi comunitarie in generale e per ciò che attiene l'organizzazione dei canali di collegamento con l'Ufficio europeo per la lotta antifrode (OLAF) - struttura amministrativa nata in seno alla Commissione nel 1999 -, si veda la Circ. n. 180000 del 21 giugno 1996 del Comando generale della G. di F., *Attività della Guardia di Finanza a contrasto delle frodi comunitarie*.

³⁹La legge 19 dicembre 1992 n. 488, è uno strumento di incentivazione realizzato, a livello nazionale, per favorire l'attuazione di progetti di investimento nelle aree depresse del Paese, da parte delle imprese operanti nell'industria, commercio, turismo e nei servizi in genere. Essa nasce con lo scopo di sostituire gli interventi "a pioggia" con incentivi assegnati tramite bandi di gara; costituisce inoltre il principale strumento giuridico nazionale per il co-finanziamento delle misure di aiuto dell'Unione europea previste sia nel Quadro comunitario di sostegno per le aree Obiettivo 1 - 2000-2006 dal Programma operativo nazionale - Sviluppo imprenditoriale locale, sia negli altri interventi nell'ambito dei programmi regionali finalizzati all'utilizzo delle risorse comunitarie. Il co-finanziamento (di origine comunitaria unitamente alla componente statale e/o locale) è regolamentato da aspetti procedurali assai tecnici in relazione, in particolare: - alle regole e procedure di accesso; - ai criteri e alle modalità attraverso le quali le banche devono verificare l'ammissibilità dei progetti al finanziamento; - alla corretta rappresentazione/valutazione dei mezzi propri dell'impresa richiedente; - all'istruttoria relativa all'indicatore occupazionale. Sulle modalità con cui il Corpo svolge attività di controllo con particolare riferimento a questi specifici punti, si veda la Circ. n. 151000 del 5 maggio 2004 del Comando generale della G. di F., *Attività di controllo in materia di incentivi e/o di finanziamenti alle imprese. Legge 19 dicembre 1992, n. 488*.

⁴⁰Relazione annuale 2005, cit., rispettivamente, pag. 281 e pag. 266.

⁴¹Sezione di controllo per gli affari comunitari ed internazionali della Corte dei conti, Stralcio relazione annuale 2004, *Irregolarità e frodi del bilancio comunitario*, pag. 3, Documento reperito all'indirizzo <http://www.foroeuropa.it>.

affiancato un Comitato tecnico, con funzioni istruttorie e propositive, a supporto del primo. Inoltre, tenuto conto della già importante capacità gestionale di spesa da parte delle Regioni (e, ancor più, della significativa autonomia finanziaria, in generale, prevista dalla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3) e la conseguenziale esigenza di un costante controllo finanziario, ma anche per assicurare la concreta attuazione sul territorio delle linee strategiche fissate a livello centrale, sono stati costituiti, con Decreto interdirettoriale del 29 luglio 2003, i Comitati regionali di coordinamento finanziario, composti dalle corrispondenti autorità apicali regionali. Lo scopo dell'ideazione di tali comitati è stato quello di realizzare un osservatorio permanente tra le Istituzioni coinvolte, ognuna nell'ambito della propria autonomia operativa ed in condizioni di pariteticità di ruolo istituzionale, per lo svolgimento di attività ispettiva a salvaguardia della spesa pubblica e degli interessi fiscali (al momento, le tre vaste aree interessate al "controllo coordinato" sono: la sanità ed i fondi strutturali, dal lato della spesa, i crediti di imposta, dal lato delle entrate)⁴².

Si è avuto modo di precisare che l'attività della G. di F., fin qui riassunta, si concretizza in poteri il cui esercizio rientra nella disciplina generale dei procedimenti amministrativi. Tuttavia, durante il controllo (da intendersi in senso lato in quanto, si è visto, viene attuato con l'ausilio di tecniche di *intelligence* tipiche delle investigazioni di polizia, dunque eseguito con modalità differenti da quelle che, di contro, sono ordinariamente adottate dalle autorità specificatamente a ciò preposte dalla legge), in relazione alla trasversalità, in tema di responsabilità, della normativa a tutela della pubblica finanza, possono emergere: - violazioni della normativa squisitamente tributaria, con l'applicazione, in capo agli appartenenti al Corpo, in quanto ufficiali ed agenti di Polizia tributaria, dei conseguenziali obblighi di verbalizzazione; - indizi di reato (anche a seguito di significative violazioni tributarie) e quindi l'obbligo, in capo ai medesimi, poiché ufficiali ed agenti di Polizia giudiziaria, dell'osservanza del disposto dell'art. 220 del C.P.P. (sul punto sono numerosi gli episodi di rilievo statisticamente riscontrati in concomitanza con la distrazione di pubbliche risorse per scopi privati; più nello specifico, a seguito della Convenzione sulla tutela degli interessi finanziari della Comunità europea (T.I.F.), stipulata a Bruxelles il 26 luglio 1995, sono stati inseriti, nel codice penale, gli articoli 316 ter - *indebita percezione di erogazioni a capo dello stato* - , 640 bis - *truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche* - e 316 bis - *malversazione a danno dello Stato* -); - i presupposti per l'inoltro al PM contabile di *notitiae damni* riguardanti il compimento di fatti "potenzialmente" causativi di danno erariale, volte all'accertamento della sussistenza di forme di responsabilità amministrativo-contabile⁴³.

4. Il controllo esterno della Corte dei conti sulla gestione finanziaria degli Enti locali (art. 148, D. Lgs. 18 agosto 2000, n. 267) e poteri istruttori

E' noto che la legge 14 gennaio 1994, n. 20 ha rivisitato la funzione della Corte dei conti, riducendone i controlli preventivi di legittimità e, nel contempo, potenziandone quelli gestionali che sono stati ispirati a parametri di economicità ed efficienza nel rispetto dei principi di cui all'art. 1 della L.

⁴²In merito al Corpo, le linee guida sul coordinamento in seno ai componenti di tali comitati, sono state evidenziate nelle Circ. n. 335500 del 9 ottobre 2003 e n. 351000 del 22 ottobre 2003, del Comando generale della G. di F. In particolare in all. 5 della Circ. 351.000, sono individuate le istruzioni, previamente condivise in sede di comitato tecnico, riguardanti le verifiche amministrativo contabili nel settore sanitario. Il coordinamento tra Regioni e Comandi regionali della G. di F., in merito ai controlli sui co-finanziamenti dei fondi strutturali, è stato formalizzato in protocolli d'intesa.

⁴³ Sulla denuncia per danni erariali, TENORE, *Profili ricostruttivi dell'obbligo di denuncia alla Corte dei conti di fatti e comportamenti dannosi per l'Erario*, in *Foro amm.*, 1997, pagg. 1236 e ss.; GRECO, *Denuncia di danni erariali ed attività istruttoria del Procuratore regionale presso la Corte dei conti*, in *Trib. Amm. Reg.*, 1995, II, pagg. 231 e ss. Sull'obbligo di denuncia degli organi di controllo, M. Orefice, *Manuale di contabilità pubblica*, cit., pag. 781 e ss. Sui rapporti tra l'indagine penale e amministrativo-contabile e sugli obblighi della Polizia giudiziaria, G. D. Toma, *Le investigazioni della Guardia di Finanza a supporto dell'attività istruttoria del P.M. contabile ai fini della tutela degli interessi erariali nazionali e comunitari*, in atti del 51^o Convegno di Studi Amministrativi su "Responsabilità amministrativa e giurisdizione contabile", Varenna - Villa Monastero, 15 - 17 settembre 2005.

241/1990. La tendenza normativa, attraverso l'erosione dei controlli sugli atti, conferma il trend di potenziamento delle autonomie locali, di cui al D. Lgs. 13 febbraio 1993, n. 40, alla L. 8 giugno 1990, n. 142 ed alla L.15 maggio 1997, n. 127, con conseguente estensione dei controlli della Corte dei conti sulla "(...) gestione degli Enti locali, ai sensi delle disposizioni di cui alla L. 14 gennaio 1994, n. 20, e successive modifiche ed integrazioni" (Testo unico sulle autonomie locali 18 agosto 2000, n. 267, art. 148); inoltre la legge costituzionale 3/2001 - art. 7, comma 7 - , attuata con L. 131/2003, ha stabilito che la Corte "(...) ai fini del coordinamento della finanza pubblica, verifica il rispetto degli equilibri di bilancio degli Enti locali". Invero, nell'esercizio delle sue attribuzioni in materia di controllo, ai sensi della L. 20/1994, art. 3, comma 8 , "può richiedere alle amministrazioni pubbliche ed agli organi di controllo interno qualsiasi atto o notizia e può effettuare e disporre ispezioni ed accertamenti diretti"⁴⁴; in virtù dell'espresso dinamico rinvio che il citato art. 3, comma 8 fa all'applicazione dell'art. 2, comma 4 del D.L. 15 novembre 1993, n. 453, convertito con modificazioni in L. 14 gennaio 1994, n. 19 - recante disposizioni in materia di giurisdizione e controllo -, può "(...) altresì delegare adempimenti istruttori a funzionari delle pubbliche amministrazioni ed avvalersi di consulenti tecnici, nel rispetto delle disposizioni di cui all'art. 73 del D. Lgs. 28 luglio 1989, n. 271", "(...) fermo restando quanto stabilito dall'art. 16, comma 3, del D.L. 13 maggio 1991, n. 152, convertito, con modificazioni, dalla L. 12 luglio, 1991, n. 203 (...)" che prevede la possibilità di "(...) disporre, anche a mezzo della Guardia di Finanza, ispezioni ed accertamenti diretti presso le pubbliche amministrazioni ed i terzi contraenti o beneficiari di provvidenze finanziarie a destinazione vincolata". Si ritiene che la competenza della G. di F., a seguito di espressa delega della magistratura contabile, sia pur sempre una competenza derivata che ha origine esclusivamente nell'atto di delega istruttoria e non oltre i limiti di questo; il delegante non si spoglia della propria competenza e può in ogni momento revocare la delega. In tale contesto il Corpo non può avvalersi dei poteri di polizia tributaria, ai quali fa riferimento l'art. 2, comma 4, del D. Lgs. 68/2001 (nell'ambito di una paritetica condizione di ruolo istituzionale con gli organi costituzionali, con gli organi istituzionali, con le Autorità indipendenti e con gli Enti di pubblico interesse che ne facciano richiesta), non delegabili in quanto esulano dall'alveo dei poteri istruttori della Corte⁴⁵.

⁴⁴Sul punto, la Corte costituzionale, con sentenza n. 29/1995, attribuendo al controllo successivo un ruolo collaborativo e non finalizzato ad ambiti sanzionatori, ha precisato che la Corte dei conti può utilizzare tali poteri soltanto strumentalmente all'esercizio delle funzioni di controllo sulla gestione.

⁴⁵Per un'analoga considerazione in ordine all'attività istruttoria delegata alla G. di F. dal PM contabile e sulle anomalie che potrebbero emergere sul contrario assunto, si veda G. D. Toma, *Le investigazioni della Guardia di Finanza a supporto dell'attività istruttoria del P.M. contabile ai fini della tutela degli interessi erariali nazionali e comunitari*, cit.