

## **Verifiche al contribuente e intervento del Garante**

**di Sabrina Mannarelli**

**Sommario: 1. Premessa; 2. Il Garante del contribuente: profili strutturali; 3. Le funzioni del Garante; 4. L'intervento del Garante nelle verifiche fiscali; 5. I poteri del Garante in sede di verifica; 6. Conclusioni.**

### **1. Premessa.**

L'introduzione nell'ordinamento giuridico italiano di una Carta dei diritti del contribuente<sup>1</sup>, sulla scia di analoghe esperienze che hanno interessato numerosi Paesi europei<sup>2</sup>, ha segnato un decisivo passo in avanti verso la riforma del sistema tributario, caratterizzato fino a quel momento da un forte squilibrio nei rapporti tra Fisco e contribuente<sup>3</sup>.

La legge 27 luglio 2000 n. 212, meglio nota come Statuto dei diritti del contribuente, costituisce l'approdo di un percorso iniziato nei primi anni novanta<sup>4</sup>, allorché da più parti venne avvertita l'esigenza, in presenza di una legislazione tributaria confusa e farragginosa, di una legge di carattere generale che rafforzasse il principio della certezza giuridica e consentisse, altresì, il sorgere di un rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente non più improntato sull'abuso e sulla sudditanza, bensì sulla reciproca collaborazione<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> Legge 27 luglio 2000, n. 212, "Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente", pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 177 del 31 luglio 2000.

<sup>2</sup> Si vedano, ad esempio, la Taxpayer's charter per il Regno Unito, la Carte du contribuable per la Francia, la Charter of rights per l'Irlanda e la Ley de derechos y garantias de los contribuyentes, per la Spagna. È stato osservato che mentre gli Statuti degli altri Paesi europei sono volti ad informare i contribuenti dei loro diritti nel procedimento amministrativo di imposizione, quello italiano va oltre in quanto disciplina anche il modo di legiferare in materia tributaria (Cfr. G. MARONGIU, Statuto del contribuente, in Diz. dir. pub., a cura di S. CASSESE, Milano, 2006, VI, p. 5765 ss.). Cfr., altresì, F. TAGLIAFIERRO – L. TAGLIAFIERRO, Lo Statuto dei diritti del contribuente nei Paesi del Nord Europa, in Il fisco, n. 25/2001, p. 8763.

<sup>3</sup> Cfr. G. MARONGIU, Lo Statuto del contribuente: le sue ragioni, le sue applicazioni, in Dir. Prat. Trib., 2003, I, p. 1007. L'Autore distingue tre grandi periodi: il primo, che va dall'unità d'Italia alla Seconda Guerra Mondiale, nel quale il contribuente fu chiamato solo a pagare e poco o nulla doveva fare per adempiere i propri doveri; il secondo, che parte dal secondo dopoguerra e che, grazie alla riforma Vanoni, rompe la consuetudine che aveva portato a dimenticare l'esistenza dell'obbligo della dichiarazione; il terzo periodo, infine, che parte dalla riforma degli anni '70 e che arriva fino allo Statuto del contribuente; Id., Contributo alla realizzazione della "Carta dei diritti del contribuente", in Dir. Prat. Trib., 1991, I, p. 620 ss.

<sup>4</sup> Il percorso normativo volto a migliorare i rapporti tra Amministrazione e cittadino ha avuto inizio con la legge 7 agosto 1990, n. 241 sul procedimento amministrativo e sulla trasparenza.

<sup>5</sup> A commento della L. 212/2000 cit. si vedano, ex multis, F. D'AYALA VALVA, Il principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente. Il ruolo dello Statuto, in Riv. Dir. Trib., 2001, I, p. 915; E. DE MITA, Lo Statuto del contribuente alla prova della gerarchia, in Dir. Prat. Trib., 2004, II, p. 858; G. FALSITTA, Lo statuto dei diritti del contribuente e il castello dei Pirenei, in Corr. giur., n. 2/2001, p. 145; A. FANTOZZI - A. FEDELE, Statuto dei diritti del contribuente, Giuffrè, Milano, 2005; L. FERLAZZO NATOLI- G. INGRAO, Lo statuto dei diritti del contribuente nella più recente giurisprudenza della Cassazione, in Rass. Trib., 2005, p. 1276; S. LOMBARDI, Statuto dei diritti del contribuente e teoria delle fonti, in Riv. Dir. Trib., 2005, I, p. 165; G. MARINO, Lo Statuto dei diritti del contribuente a cinque anni dalla sua istituzione, in Rass. Trib., 2006, p. 460; G. MARONGIU, Lo statuto dei diritti del contribuente: le sue ragioni, le sue applicazioni, cit.; Id., Lo statuto del contribuente, Torino, 2004, p. 3 ss.; Id., Lo statuto dei diritti del contribuente

Nello Statuto del contribuente sono stati raccolti, per la prima volta, sia una serie di principi che sanciscono i diritti fondamentali e le garanzie del contribuente, sia norme che mirano a disciplinare le modalità stesse di legiferare in materia tributaria; il tutto in un'ottica di collaborazione tra soggetto attivo e passivo dell'obbligazione tributaria, nonché di rafforzamento di una cultura basata sulla trasparenza, sulla cooperazione e sul rispetto reciproco<sup>6</sup>.

Lo Statuto, pertanto, intende rivolgersi sia al legislatore, chiamato ad intervenire in materia tributaria, sia all'Amministrazione finanziaria e al contribuente, come destinatario naturale della pretesa impositiva<sup>7</sup>.

Tuttavia, benché le disposizioni in questione mirino a disciplinare aspetti differenti<sup>8</sup>, è possibile cogliere un tratto comune che, del resto, rappresenta la ratio ispiratrice dell'intero provvedimento, ovvero l'intento di migliorare il rapporto tra contribuente ed Amministrazione finanziaria, riducendo ogni posizione di supremazia di quest'ultima che non sia funzionale all'espletamento dei propri compiti istituzionali<sup>9</sup>.

Quest'obiettivo, nell'ottica dello Statuto, può essere conseguito attraverso un duplice percorso: da un lato, attraverso la previsione di norme volte a garantire maggiore tutela al contribuente nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria e il richiamo di quest'ultima al rispetto dei generali doveri previsti dalla legge 7 agosto 1990, n. 241 in tema di motivazione degli atti, di individuazione del responsabile del procedimento e di comunicazione informativa al destinatario dei provvedimenti, nonché al rispetto del principio di collaborazione e di buona fede.

Dall'altro lato, attraverso l'istituzione di un organo deputato a vigilare sulla costante opera di traduzione in pratica di affermazioni generali che non devono restare mere petizioni di principio, bensì le caratteristiche stesse del nuovo rapporto Amministrazione - contribuente.

---

nella quinquennale esperienza giurisprudenziale, in *Dir. Prat. Trib.*, 2005, I, p. 1007; *Id.*, Statuto dei diritti del contribuente, cit.; V. MASTROIACOVO, La deroga ai principi nello Statuto dei diritti del contribuente, in *Riv. Dir. Fin.*, 2002, I, p. 516; *Id.*, Ancora sull'efficacia dello Statuto dei diritti del contribuente, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, p. 11; *Id.*, Valenza ed efficacia delle disposizioni dello statuto dei diritti del contribuente, in *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di A. FANTOZZI E A. FEDELE, Milano, 2005, p. 7; L. PERRONE, Valenza ed efficacia dei principi contenuti nello Statuto dei diritti del contribuente, in *Dir. trib. e Corte cost.*, a cura di L. PERRONE E C. BERLIRI, Napoli, 2006, p. 433; A. URICCHIO, Statuto del contribuente, in *Digesto disc. priv.*, Sez. comm., agg. 11, Torino, 2003, p. 845 ss.

<sup>6</sup> Cfr. D. CIAVARELLA, Le garanzie del contribuente nel nuovo ordinamento tributario, Milano, 2002, p. 41 ss.; *Idem*, Il Garante del contribuente quale organo di legalità e di politica fiscale, in *Il fisco*, n. 35/2002, p. 4985.

<sup>7</sup> I principi contenuti nello Statuto del Contribuente rappresentano applicazione di quelli costituzionali di cui all'art. 3 (principio di uguaglianza di tutti i cittadini nei confronti delle disposizioni di legge), all'art. 23 (riserva di legge in materia di prestazioni patrimoniali), all'art. 53 (capacità contributiva e progressività del sistema tributario) e all'art. 97 (buon andamento e imparzialità dell'Amministrazione). Sebbene, quindi, si tratti di principi già ampiamente disciplinati dal legislatore costituente nel 1947, essi sono stati ribaditi con fermezza nel 2000, per dare attuazione ai diritti dei contribuenti.

<sup>8</sup> Dal punto di vista strutturale, le disposizioni in cui si articola la legge n. 212/2000 cit., possono essere distinte in tre categorie, ovvero una serie di principi generali sulla normazione, contemplati nei primi quattro articoli; principi di natura più spiccatamente procedimentale, che regolano nel dettaglio importanti aspetti del rapporto contribuente-Amministrazione finanziaria, e, infine, alcune disposizioni concernenti il coordinamento normativo, la copertura finanziaria e l'entrata in vigore.

<sup>9</sup> Cfr. G. CAPUTI, Il Garante del contribuente, in *Corr. trib.*, n. 34/2000, p. 2484.

Ed invero, l'introduzione di nuove disposizioni per la regolamentazione di tale rapporto, se non fosse stata accompagnata dalla previsione di un organismo deputato al rispetto delle stesse, avrebbe rischiato di tradursi in mere enunciazioni la cui applicazione sarebbe stata lasciata essenzialmente al senso di responsabilità dei singoli destinatari. Occorreva, pertanto, prevedere una figura *super partes* che operasse una concreta azione di vigilanza al fine di verificare eventuali violazioni nonché proporre adeguate azioni di modifica.

Di qui l'introduzione nel nostro ordinamento della figura del Garante del contribuente, figura prevista nella parte finale dello Statuto “quasi a suggellare la funzione di tutela, diretta ed immediata, delle stesse norme e di quelle tributarie in genere”<sup>10</sup>, in posizione che sembrerebbe assimilabile a quella di una sorta di difensore civico del contribuente<sup>11</sup>.

## 2. Il Garante del Contribuente: profili strutturali.

Il legislatore dello Statuto, rinunciando a creare un Garante del contribuente unico a livello nazionale, ne ha previsto l'istituzione presso ogni Direzione Regionale delle Entrate e delle Province autonome di Trento e Bolzano, confermando, in tal modo, la funzione di collegamento più immediato tra il cittadino e gli uffici tributari locali<sup>12</sup>.

Tuttavia, alla previsione di una pluralità di garanti non ha fatto seguito la costituzione di un organo centrale di collegamento e coordinamento tra gli stessi.

Questa scelta, secondo parte della dottrina, trova la sua giustificazione nella necessità di garantire la “piena autonomia” del singolo Garante, così come recita il secondo comma dell'art 13<sup>13</sup>.

Ciò nonostante, l'assenza di un organo di coordinamento comporta il rischio di non rendere uniforme l'azione dei vari Garanti sull'intero territorio nazionale e di tutelare il contribuente in modo differente da una regione all'altra. Di conseguenza, al fine di scongiurare tale pericolo, nel 2001, pur in assenza di una specifica disposizione in merito, i Garanti hanno costituito un loro comitato di coordinamento e, in occasione del compimento del decimo anno dell'istituto, il

<sup>10</sup> Cfr. F. D'AYALA VALVA, Il garante del contribuente per una buona amministrazione tributaria, in Atti del Convegno “Lo Statuto dei diritti del contribuente, aspetti processuali e sostanziali”, Rossano, 15 marzo 2008.

<sup>11</sup> La figura del Garante non è nuova nell'ordinamento giuridico italiano in quanto vi sono due riferimenti concettuali ben precisi a cui sembra si sia, in parte, ispirato il legislatore dello Statuto, ossia il difensore civico e le Autorità amministrative indipendenti. Quest'organo, inoltre, non rappresenta una novità assoluta neanche sul piano internazionale, risalendo addirittura al 1809 l'istituzione in Svezia, con legge costituzionale, dell'Ombudsman, ovvero un alto funzionario indipendente designato dal Parlamento, con funzioni ispettive nei confronti dell'Amministrazione.

<sup>12</sup> Per approfondimenti sulla figura del Garante del contribuente cfr. F. D'AYALA VALVA, Dall'ombudsman al garante del contribuente. Studio di un percorso normativo, in Riv. Dir. Trib. 2000, p. 1037-1119; Id., Origini e prospettive dell'istituto del garante del contribuente. Riflessioni dopo il primo quinquennio, Padova, 2006, pp. 9-12; G. BRONZETTI, Il Garante del Contribuente: realtà e prospettive, in Riv. dir. trib., 2007, n. 5, I, p. 551; C. SACCHETTO, Il garante del contribuente: prime esperienze in Italia e all'estero, in Riv. GdF, 2005, p. 523; S. CAPOLUPO, Garante del contribuente ed atti degli enti locali, in Il Fisco, 1, 2005, p. 3467; L. SALVINI, Il garante del contribuente, in Lo statuto dei diritti del contribuente, a cura di MARONGIU, Torino, 2004, p. 107.

<sup>13</sup> Cfr. F. D'AYALA VALVA, Il garante del contribuente per una buona amministrazione tributaria, cit.

coordinamento dei garanti ha deciso di istituire al suo interno tre apposite commissioni permanenti, ognuna delle quali dedicata alla trattazione di specifiche problematiche quali: l'ampliamento dei poteri d'intervento del Garante, l'attivazione di mezzi strumentali e funzionali, nonché l'autonomia economica e strutturale del relativo ufficio.

L'articolo 13 dello Statuto disciplina nel dettaglio composizione, nomina e funzionamento di quest'organo.

In particolare, il Garante è configurato come organo collegiale, composto da tre membri scelti e nominati dal Presidente della Commissione tributaria regionale all'interno di alcune categorie particolarmente qualificate<sup>14</sup>.

La competenza territoriale coincide con quella della Regione in cui ha sede, essendo ormai pacificamente riconosciuto che il riferimento alle Direzioni regionali e provinciali dell'Agenzia delle Entrate, come luogo in cui il Garante ha sede, non può che essere inteso come semplice modalità, scelta dal legislatore, per assegnare e delimitare la competenza territoriale, individuando quest'ultima nel territorio nel quale operano le Direzioni regionali e provinciali dell'Agenzia delle Entrate. È esclusa, pertanto, ogni ipotesi di dipendenza funzionale da un qualunque organo dell'Amministrazione finanziaria, se non quella puramente logistica<sup>15</sup>.

La collocazione dell'ufficio presso le sedi dell'Amministrazione finanziaria è giustificata, altresì, nel comma sesto dell'art. 13, dalla necessità di assicurargli funzioni tecniche e di segreteria svolte dagli uffici della Direzione regionale.

La piena indipendenza è, infine, garantita dalle modalità di nomina dei membri, difatti il relativo potere è attribuito al Presidente della Commissione tributaria regionale nella cui circoscrizione è compresa la Direzione Regionale delle Entrate, ossia ad un soggetto estraneo all'Amministrazione finanziaria ma, al contempo, non avulso da problematiche tributarie.

Trattasi, pertanto, di un organo dotato di piena autonomia che riveste, comunque, la funzione di pubblico ufficiale, esercente una pubblica funzione amministrativa ed avente, di conseguenza, l'obbligo di denuncia al Procuratore della Repubblica allorché nell'esercizio o a causa delle sue

<sup>14</sup> I tre componenti sono scelti tra soggetti appartenenti alle seguenti categorie: a) magistrati, professori universitari di materie giuridiche ed economiche, notai, sia a riposo sia in attività di servizio; b) dirigenti dell'Amministrazione finanziaria e ufficiali generali e superiori della Guardia di finanza, a riposo da almeno due anni, scelti in una terna formata, per ciascuna Direzione regionale delle Entrate, rispettivamente, per i primi, dal direttore generale del Dipartimento delle Entrate e, per i secondi, dal Comandante generale della Guardia di finanza; c) avvocati, dottori commercialisti e ragionieri, scelti in una terna formata, per ciascuna Direzione regionale delle Entrate, dai rispettivi ordini di appartenenza.

L'incarico per il Garante del contribuente ha durata triennale ed è rinnovabile per una sola volta. Le funzioni di presidente sono svolte dal componente scelto nell'ambito delle categorie di cui alla lettera a), gli altri due componenti sono scelti uno nell'ambito delle categorie di cui alla lettera b) e l'altro nell'ambito delle categorie di cui alla lettera c). Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono determinati il compenso ed i rimborsi spettanti ai componenti del Garante del contribuente.

<sup>15</sup> La ricerca dell'ufficio del Garante competente avviene in relazione alla sede dell'ufficio fiscale il cui comportamento viene messo in discussione e non a quella del contribuente che ha presentato l'istanza.

funzioni venga a conoscenza di un reato. Il legislatore, tuttavia, non ha previsto una capacità processuale del Garante, di conseguenza, non può iniziare giudizi né può essere convenuto in giudizio per i suoi provvedimenti.

### 3. Le funzioni del Garante.

Il Garante non è un organo di amministrazione attiva, non potendo emanare atti che incidono direttamente sulle questioni sottoposte al suo esame, e non dispone, inoltre, del potere di annullare o revocare atti dell'Amministrazione, né del potere di sostituirsi ad essa.

Compito precipuo di tale organo è, invece, quello di rappresentare il destinatario istituzionale delle segnalazioni dei contribuenti che lamentino disfunzioni o irregolarità di qualunque sorta nella conduzione del rapporto con l'Amministrazione finanziaria<sup>16</sup>.

Dalle disposizioni che ne disciplinano le funzioni<sup>17</sup>, è possibile individuare due ipotesi principali di intervento: la prima consiste in un'attività istruttoria prodromica a tutte le ipotesi contemplate, ovvero nella richiesta di documenti o chiarimenti agli Uffici competenti<sup>18</sup>; la seconda, invece, concerne il potere di attivazione delle procedure di autotutela, potere circoscritto in relazione agli "atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente"<sup>19</sup>.

Tale ultimo potere di intervento rappresenta un'attività molto più incisiva della prima e presuppone l'avvenuto compimento di ogni attività istruttoria di richiesta di documenti e chiarimenti. Laddove, infatti, il Garante, a seguito del compimento della predetta attività, ritenga che sussistano i presupposti, può attivare la procedura di autotutela.

Come è noto, l'esercizio dell'autotutela spetta all'organo che ha emanato l'atto ritenuto illegittimo e solo in caso di grave inerzia la competenza è avocata dalla competente Direzione Regionale, ovvero all'Organo sovraordinato. Di conseguenza, il Garante è legittimato a promuovere e ad intervenire presso l'Ufficio affinché venga adottato il relativo provvedimento di autotutela, in presenza, ovviamente, delle condizioni stabilite dalla legge, ma non può ex officio emettere atti di annullamento in sostituzione degli Uffici dell'Amministrazione finanziaria<sup>20</sup>.

<sup>16</sup> Cfr. G. CAPUTI, op. cit., p. 2484.

<sup>17</sup> Cfr. art. 13 L. 212/2000 cit., commi dal sesto al tredicesimo.

<sup>18</sup> Tale funzione può essere esercitata autonomamente o su segnalazione scritta del contribuente. È interessante notare come nel testo originario dello Statuto si leggeva che "il Garante può rivolgere richieste di chiarimenti o documenti agli uffici". Il testo definitivo prevede, invece, che "il Garante rivolge richieste di chiarimenti". La modifica mette senz'altro in evidenza la volontà del legislatore di sottrarre al Garante un qualche ambito discrezionale circa l'attivazione delle procedure di cui all'articolo 13, stabilendo che esso deve comunque attivarsi in presenza di una segnalazione del contribuente, purché si tratti di una segnalazione ragionevole, dotata di un minimo di fondatezza e concretezza.

<sup>19</sup> Cfr. art. 13, sesto comma, L. 212/2000 cit.

<sup>20</sup> Cfr. N. CHIECHI, Il garante e lo Statuto del contribuente a dieci anni dall'introduzione: un segno di civiltà giuridica, in Il fisco, n. 48/2010, p. 7801.

L'attività del Garante in materia di autotutela si sostanzia, pertanto, in un sollecito "qualificato" dal quale nasce l'obbligo dell'ufficio di procedere al riesame dell'atto precedentemente adottato<sup>21</sup>.

Tra i poteri del Garante è, inoltre, previsto quello di rivolgere raccomandazioni ai dirigenti degli Uffici per la tutela del contribuente e la migliore organizzazione dei servizi.

Il contenuto tipico della raccomandazione non è previsto dalla legge n. 212/2000 cit., pertanto, si deve presumere che essa possa avere ad oggetto qualunque tematica relativa ai rapporti fra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente e la tutela di quest'ultimo.

Inoltre, la previsione di tale potere al comma 7, subito dopo la illustrata previsione della possibilità di richieste istruttorie e di attivazione della procedura di autotutela, lascia intendere che tale funzione debba essere ritenuta un atto formale e conclusivo dell'attività istruttoria, segnante l'inizio di un procedimento tipico, volto a sollecitare l'ufficio alla corretta applicazione della normativa fiscale, a seguito di quanto emerso dall'attività istruttoria o dell'eventuale silenzio immotivato dello stesso ufficio<sup>22</sup>.

Il Garante dispone, poi, di specifiche attribuzioni volte a verificare l'effettività dei servizi di assistenza e informazione al contribuente, essendo riconosciuto ai suoi membri il potere di accedere agli Uffici finanziari e di controllare la funzionalità di tali servizi e l'agibilità degli spazi aperti al pubblico.

Particolare rilievo assume, inoltre, il potere di richiamare gli Uffici al rispetto delle disposizioni in tema di informazione del contribuente, forme e modalità per l'esecuzione delle verifiche fiscali, nonché termini per l'esecuzione dei rimborsi di imposta.

Il Garante, infine, provvede a segnalare i casi nei quali può essere esercitato il potere ministeriale di rimessione in termini dei contribuenti colpiti da eventi di forza maggiore, ovvero di sospensione o differimento degli adempimenti tributari nelle ipotesi di circostanze eccezionali ed imprevedibili.

Come si evince dal complesso delle funzioni attribuitegli, il Garante costituisce il destinatario, istituzionale delle segnalazioni dei contribuenti che lamentano disfunzioni o irregolarità di qualunque sorta nella conduzione del rapporto con l'Amministrazione finanziaria. Tuttavia, tale organo è titolare di una mera funzione di indirizzo nei confronti degli uffici, non potendosi sostituire agli stessi nell'adozione degli atti di loro competenza ovvero nella rimozione degli atti che si assumono viziati.

---

<sup>21</sup> Si noti che la norma parla di atti «notificati» al contribuente. È evidente che tale previsione è comunque irrilevante in quanto, senza la notifica, l'atto non produce alcun effetto nei confronti del contribuente, per cui in presenza di un atto solo «formato» non vi potrebbe essere, conseguentemente, alcun intervento da parte del Garante.

<sup>22</sup> Cfr. A. D'AYALA VALVA, Il contribuente sottoposto a verifiche fiscali e l'intervento del Garante, in Riv. dir. trib., n. 2/2003, p. 184.

Svolge, in sintesi, funzioni di auditing in grado di evidenziare eventuali criticità dell'organizzazione del sistema tributario nel suo complesso. A tal fine, l'art.13, comma 12, prevede l'obbligo per il Garante di presentare semestralmente una relazione al Ministro delle finanze, al direttore regionale delle entrate, ai direttori compartimentali delle dogane e del territorio, nonché al comandante di zona della Guardia di finanza, individuando gli aspetti critici più rilevanti del rapporto Fisco - contribuente e prospettando le relative soluzioni<sup>23</sup>.

#### 4. L'intervento del Garante nelle verifiche fiscali.

Uno dei poteri attribuiti al Garante che assume particolare rilievo, in quanto riguarda situazioni nelle quali maggiore e più attenta deve essere la tutela del contribuente, è quello previsto dall'articolo 12, sesto comma, della L. n. 212/2000 cit, secondo il quale il contribuente sottoposto a verifica fiscale può richiedere l'intervento del Garante ove ritenga che i verificatori stiano operando con modalità non conformi alla legge.

La norma in questione deve essere coordinata con altre disposizioni dell'art. 12, relativo ai diritti e alle garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, ovvero il comma 4, che prevede la possibilità per il contribuente, o il professionista che lo assiste, di formulare osservazioni o rilievi nel corso della verifica, e il comma 7, che prevede la possibilità per il contribuente di comunicare, dopo la chiusura delle operazioni di verifica, nei successivi 60 giorni, osservazioni e richieste all'ufficio<sup>24</sup>.

Dalle disposizioni in oggetto, si evince, pertanto che il legislatore ha inteso riconoscere al contribuente sottoposto a verifiche fiscali un ampio spettro di possibilità: quest'ultimo può formulare osservazioni e rilievi sia direttamente agli organi verificatori, nel corso della verifica, sia, in seguito, all'ufficio, sia, infine, rivolgendosi al Garante.

Attraverso la possibilità di richiedere l'intervento del Garante, il legislatore ha tentato di arginare, almeno in parte, il discusso problema della carenza di un'effettiva ed immediata tutela del contribuente durante la fase degli accessi, delle ispezioni e delle verifiche da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Difatti, al contribuente sottoposto a verifica fiscale è riconosciuta soltanto una tutela "indiretta" o "differita", come naturale conseguenza di una concezione della fase istruttoria in termini di procedimento amministrativo. I vizi degli atti preparatori, pertanto, e, di conseguenza, anche

<sup>23</sup> Cfr. sul punto Relazione sull'attività svolta dal Garante del contribuente (anno 2007), presentata dal Ministro dell'economia e delle finanze, Senato della Repubblica, XVI Legisl., Doc. LII, n. 1, p. 6.

<sup>24</sup> Cfr. F. D'AYALA VALVA, Il contribuente sottoposto a verifiche fiscali e l'intervento del Garante, in Riv. dir. trib., n.2/2003, p. 179 ss.

degli atti compiuti durante le verifiche, possono essere fatti valere soltanto impugnando l'atto decisorio finale.

In definitiva, la fase della verifica e quella finale della complessiva attività di controllo sono così irrimediabilmente connesse da costituire un nucleo sequenziale omogeneo e unico. L'esercizio di poteri istruttori da parte dell'Amministrazione finanziaria, pertanto, non è fine a se stesso ma è posto a fondamento dell'ulteriore attività provvedi mentale di competenza degli Uffici finanziari<sup>25</sup>.

Corollario della teoria della natura endoprocedimentale dell'attività ispettiva è l'assenza di una immediata lesività degli atti della fase istruttoria, i cui vizi possono essere fatti valere solo con l'impugnazione dell'atto conclusivo del procedimento<sup>26</sup>.

La dottrina dominante, tuttavia, ha osservato che anche gli atti endoprocedimentali sono dotati di un'autonoma capacità lesiva dei diritti e delle garanzie del contribuente durante le verifiche, soprattutto in quei casi in cui vengono violati diritti soggettivi costituzionalmente protetti e garantiti, quali il diritto all'invulnerabilità del domicilio, alla riservatezza e all'integrità della corrispondenza<sup>27</sup>.

Nei casi più gravi di violazione di tali diritti<sup>28</sup>, parte della dottrina ha riconosciuto l'esistenza di un diritto del contribuente a difendersi direttamente ed in via immediata, non essendo necessario attendere l'emanazione dell'atto conclusivo; tuttavia, non esiste unanimità di vedute in ordine all'individuazione dell'autorità giudiziaria presso cui esercitare tale forma di tutela immediata<sup>29</sup>.

Pur postulando l'ammissibilità di una tutela diretta per il contribuente sottoposto a verifica fiscale, è di tutta evidenza che non si tratterebbe di una tutela pienamente efficace, poiché la violazione del diritto del contribuente si realizza nel momento in cui i verificatori dell'Amministrazione pongono in essere l'attività ritenuta illegittima.

Tuttavia, attraverso la previsione dell'art. 12, comma 6, ovvero la possibilità per il contribuente di rivolgersi al Garante, il legislatore dello Statuto ha introdotto una procedura che, sebbene non sia in grado di arrestare un'eventuale verifica condotta illegittimamente, può essere utile al fine di modificare ed eventualmente sanzionare comportamenti illegittimi dei verificatori.

<sup>25</sup> Cfr. sul punto E. DELLA VALLE, V. FICARI, G. MARINI, *Il processo tributario*, Wolters Kluwer Italia, 2008, p. 136.

<sup>26</sup> La ricostruzione dell'atto istruttorio come atto endoprocedimentale e, in genere, il sistema di tutela "differita", trovano una conferma nella disciplina del contenzioso tributario dove si prevede la non impugnabilità in via autonoma degli atti diversi da quelli espressamente indicati nell'articolo 19 del d.lgs. 546 del 1992.

<sup>27</sup> Cfr., ex multis, L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990; D. STEVANATO, *Vizi dell'istruttoria e illegittimità dell'avviso di accertamento*, in *Rass. trib.*, 1990, II, p. 87.

<sup>28</sup> Si pensi all'ipotesi di un'ispezione presso i locali dell'azienda senza autorizzazione dell'ufficio competente o, cosa ancora più grave, un'ispezione nell'abitazione privata del contribuente senza autorizzazione del magistrato.

<sup>29</sup> Per una compiuta rassegna delle differenti opinioni sulla questione cfr. R. SCHIAVOLIN, in *AA.VV.*, a cura di C. CONSOLO - C. GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2005, p. 184.

L'intervento del Garante, infatti, costituisce una forma di tutela meno incisiva, ma anticipata rispetto all'attività giurisdizionale e comunque diretta a rimuovere, durante lo svolgimento dell'attività di verifica, i suoi effetti pregiudizievoli per il contribuente, attraverso un intervento diretto, sia pure di tipo meramente persuasivo/dissuasivo<sup>30</sup>.

#### 5. I poteri del Garante in sede di verifica.

L'orientamento prevalente in dottrina ritiene che i poteri esercitabili dal Garante in sede di verifica fiscale siano limitati ad un controllo relativo all'avvenuto rispetto da parte dell'Amministrazione finanziaria delle modalità procedurali previste dallo stesso art. 12, non essendo consentito, invece, anche un controllo dell'an e del quantum debeatur, ovvero una valutazione della fondatezza e dell'entità della pretesa tributaria, sulla cui eventuale controversia interviene la competenza delle Commissioni tributarie<sup>31</sup>. A sostegno di tale conclusione si evidenzia, inoltre, la collocazione della norma attributiva del potere di intervento al Garante, ossia il sesto comma dell'art. 12, inserito in una norma che detta esclusivamente regole procedurali attraverso le quali deve svolgersi l'attività di verifica<sup>32</sup>.

Compiuto tale controllo, il Garante potrà esercitare le ordinarie funzioni attribuitegli dal citato articolo 13, ovvero chiedere chiarimenti agli uffici competenti, promuovere l'avvio di un procedimento di riesame nei riguardi di specifici atti di accertamento o di riscossione, segnalare i casi di particolare rilevanza ai dirigenti competenti dell'Amministrazione, al fine di avviare un procedimento disciplinare, e, infine, segnalare i fatti nella relazione semestrale al Ministro delle finanze.

Il Garante, pertanto, si limita ad accertare la legittimità della procedura solo dal punto di vista formale-procedurale, ma tale accertamento costituisce il presupposto necessario per il proseguimento dell'attività di verifica da parte dell'Amministrazione finanziaria.

E' stato sostenuto che la limitazione dell'attività di controllo del Garante al solo aspetto procedurale-formale della verifica, renderebbe la figura del Garante priva di rilievo, non determinando il suo intervento alcun effetto sostanziale per il contribuente<sup>33</sup>.

Tuttavia, contro l'orientamento che ritiene alquanto debole e poco determinante il ruolo del Garante in sede di verifica, è stato rilevato che i poteri attribuitigli, pur se con le limitazioni di cui si è detto, sono sufficientemente incisivi ed idonei a garantire un'adeguata tutela al

<sup>30</sup> Cfr. C. SACCHETTO, op. cit., p. 538.

<sup>31</sup> Cfr. G. NANULA, La competenza del Garante del contribuente, in *Il fisco*, n. 11/2003, p. 1583.

<sup>32</sup> Cfr. G. NANULA, op. cit., p. 1583.

<sup>33</sup> Cfr. D. DEOTTO, Verifiche al contribuente e «tutela» del Garante, in *Corr. Trib.*, n. 37/2000, p. 2690; G. GIULIANI, Un Garante con poteri limitati, in *Il Sole 24 Ore*, 1° settembre 2000.

contribuente poiché “garantire preliminarmente la regolarità delle forme, costituisce l'ineludibile presupposto per l'affermazione del diritto sostanziale”<sup>34</sup>.

E' da rilevare, infine, che l'attribuzione di un potere di intervento al Garante in sede di verifica è pienamente rispondente al nuovo modo di concepire la gestione dell'attività amministrativa, sempre più improntata su parametri di economicità ed efficienza, e sempre più attenta al concetto di responsabilità erariale.

Difatti, l'intervento preventivo del Garante, consentendo un controllo ed una vigilanza per una corretta applicazione delle norme riguardanti le verifiche fiscali stabilite dallo Statuto, permette di rimuovere eventuali comportamenti illegittimi dei verificatori, evitando, in tal modo, effetti pregiudizievoli per l'intero atto definitivo di accertamento che conclude il processo di verifica, nonché eventuali responsabilità dei funzionari operanti in sede di verifica<sup>35</sup>.

## 6. Conclusioni.

Molto si è discusso sui reali poteri di intervento del Garante, nonché sull'ambito entro il quale gli stessi possono esplicarsi, sottolineandosi, talvolta, una lacuna normativa individuata nella totale assenza della previsione di norme sanzionatorie direttamente soddisfattive degli interessi eventualmente lesi.

In realtà, l'assenza di potere decisionale e sanzionatorio induce, prima facie, a ritenere debole e poco incisivo il ruolo di quest'organo, ma ad una più attenta analisi si può rilevare che le funzioni attribuitegli dallo Statuto non sono affatto di scarsa rilevanza.

Ed invero, benché si tratti di una figura priva sia di poteri giurisdizionali che di poteri di amministrazione attiva, tanto da essere definita da alcuni Autori una semplice “Autorità di persuasione”, il Garante può svolgere un'importante funzione di responsabilizzazione dell'Amministrazione, indirizzandola verso un modo più corretto di espletare le sue funzioni.

Si può comprendere l'utilità di questa figura solo attraverso una corretta interpretazione del suo ruolo e dei reali campi di intervento: l'attività del Garante non si sovrappone a quelle di controllo, istituzionali, già esistenti all'interno e all'esterno di ogni ente impositore, ma si pone in collaborazione con gli uffici fiscali, divenendo in tal modo strumento attraverso il quale accrescere il rapporto di fiducia e chiarezza tra le parti del rapporto tributario.

Tuttavia, nonostante le finalità indiscutibilmente encomiabili dell'istituzione di tale organo, da un'analisi dell'attività svolta nei primi dieci anni di operatività sono emerse talune criticità, sia

<sup>34</sup> Cfr. G. NANULA, op. cit., p. 1583. Cfr., altresì, F. ARDITO, Lo statuto del contribuente: diritti e garanzie nel corso delle verifiche fiscali, in Boll. Trib., n. 21/2000, p. 1545; M. CARBONE – S. SCREPANTI., Statuto dei diritti del contribuente, ETI – Il fisco, Roma - Milano, 2000.

<sup>35</sup> Cfr. C. SACCHETTO, op. cit., p. 538.

dal punto di vista strutturale che funzionale, che hanno fatto ritenere necessario un intervento normativo di modifica, in particolare, per rafforzarne i poteri, senza snaturarne le funzioni come previste dallo Statuto.

Tra le auspiccate modifiche vi è, innanzitutto, quella relativa alla previsione di un termine per la risposta degli uffici alle richieste del Garante. Il decorso di tale termine, infatti, potrebbe dare maggiore fondamento e precisione alla segnalazione del Garante al superiore gerarchico.

Ancora, la previsione di un obbligo per il superiore gerarchico, al quale il Garante inoltra proposte di misure disciplinari, di emanare, entro un determinato termine, un provvedimento nel senso proposto dal Garante ovvero un rifiuto motivato. Una simile previsione richiamerebbe i superiori gerarchici all'obbligo di avviare il procedimento.

Dal punto di vista strutturale, si renderebbe necessaria, inoltre, la previsione della nomina di membri supplenti in caso di lungo impedimento del titolare, a meno che non si voglia disconoscere all'Ufficio del Garante la figura di Collegio perfetto, nonché la dotazione degli Uffici del Garante di una propria autonomia finanziaria e di un proprio personale di segreteria. Sarebbe opportuno, altresì, attribuire rilevanza istituzionale all'attuale organizzazione nazionale dei Garanti.

Non è da sottovalutare, infine, il problema della scarsa visibilità del Garante, un organo di cui la gran parte dei contribuenti ignora l'esistenza. E' necessario, pertanto, migliorare la percezione del fenomeno da parte dei cittadini, risultato conseguibile in maniera più immediata rispetto agli altri, trattandosi di un problema esterno alla disciplina normativa dell'istituto, ovvero attraverso l'iniziativa e la sensibilizzazione degli organi operanti in ambito tributario.

Appare opportuno, pertanto, apportare alcune modifiche all'istituto, ma non al punto da attribuire al Garante poteri sostitutivi e autoritativi che finirebbero per renderlo solo un altro funzionario, facendo venir meno il suo ruolo di organo *super partes*.

# Innovazione e Diritto