

BANCA D'ITALIA

Quaderni di ricerca giuridica

della Consulenza Legale

**L'accertamento dell'illecito amministrativo nel
diritto valutario e nel diritto tributario**

di Giovanni Imperatrice



Numero 13 - Marzo 1987

BANCA D'ITALIA

Quaderni di ricerca giuridica

della Consulenza Legale

**L'accertamento dell'illecito amministrativo nel
diritto valutario e nel diritto tributario**

di Giovanni Imperatrice

Numero 13 - Marzo 1987

All'analisi economica e tecnica, sulla quale si basa l'azione che la Banca d'Italia svolge come banca centrale ed organo di vigilanza, si accompagna, con crescente impegno, quella giuridica dei fenomeni creditizi e monetari e, più in generale, dei profili istituzionali dell'attività economica.

All'interno dell'Istituto è attribuito alla Consulenza Legale, accanto alle funzioni contenziosa e consultiva, il compito di svolgere indagini e ricerche in materia giuridico-bancaria.

I «Quaderni di ricerca giuridica» intendono essere, nell'ambito della Banca d'Italia e del sistema bancario, strumento di diffusione di lavori prevalentemente prodotti da appartenenti alla Consulenza Legale ed originati da ricerche di specifico interesse per l'Istituto.

**

La Consulenza Legale della Banca d'Italia è grata a Giovanni Imperatrice, Presidente della Commissione Consultiva per le Infrazioni Valutarie, per aver consentito la pubblicazione nei «Quaderni» del presente saggio.

INDICE

1. Premessa	9
2. Illecito e suoi effetti	10
3. Momento di qualificazione giuridica dell'illecito	11
4. L'attività di accertamento dell'illecito	13
5. Funzioni dell'accertamento in generale	14
6. L'accertamento amministrativo	15
7. Natura dell'accertamento	16
8. L'illecito amministrativo nell'accertamento	17
9. L'accertamento dell'illecito amministrativo come procedimento — Fonti normative	18
10. Schema strutturale del procedimento di accertamento	19
11. Atti di iniziativa del procedimento di accertamento	20
12. Atti preparatori dell'accertamento	23
13. Preclusione all'accertamento	26
14. Attività preparatoria consultiva	27
15. Atto costitutivo dell'accertamento	28

Relazione tenuta al Convegno Nazionale di Studi sul tema «Frode fiscale - Illecito Valutario e processo penale» (Venezia, novembre 1986), organizzato dall'Istituto Superiore di Studi per Dirigenti di Azienda e Professionisti, in corso di stampa nella rivista *Diritto e pratica tributaria*.

1. Premessa.

L'argomento, nonostante una parvenza di disarmonia nel suo riferimento ad oggetti non omogenei e talora in dissonanza reciproca per il rispettivo innesto in matrici economiche di spessore e tonalità differenti, trova il suo momento logico armonizzante proprio nel porsi come punto di osservazione di un fenomeno generale, quale l'accertamento, negli aspetti che esso assume rispetto a tali differenti suoi oggetti, nei quali si specifica.

Le ragioni sistematiche della trattazione unitaria, che ci si propone di fare, sono ravvisabili: nella comune matrice giuridica della illiceità, per la quale fatti valutari e fatti tributari ricevono identica qualificazione per il loro contrasto con le norme concernenti le rispettive materie; nella sostanziale identità del risultato, per il quale l'ordinamento giuridico deriva gli effetti sanzionatori o di altro genere dalla suddetta qualificazione dei fatti dell'una e dell'altra specie; dalla esigenza ermeneutica di cercare nella disciplina dell'uno e dell'altro tipo di illecito i tratti comuni, che si rivelano proprio nell'accertamento, ed altresì le dissomiglianze, delle quali occorre indagare la giustificazione sistematica o, in difetto di questa, indicare le linee di un raccordo interpretativo o di un mutamento normativo.

Non è strano perciò che l'argomento venga affrontato sul filo di concetti molto generali, i quali aiutano a vedere più in fondo possibile i due aspetti di uno stesso fenomeno producentesi talora con somiglianze e talora con dissomiglianze rispetto all'illecito valutario ed all'illecito tributario. E' noto del resto che le particolarità assumono rilievo e si rendono conoscibili solamente nel quadro generale ove esse sono inserite; senza di che esse sarebbero prive di raffronto ed in sé e per sé inconoscibili.

Per tutto ciò dunque ci si muoverà dal modo di porsi dell'illecito amministrativo e dei suoi effetti nel mondo dei fenomeni giuridici operanti nelle sfere giuridiche dei soggetti; attraverso la ricognizione dei momenti del suo esistere oggettivo si perverrà poi alla rilevanza di un tale esistere nella constatazione rappresentativa, che in un modo o nell'altro se ne fa; si procederà quindi alla puntualizzazione di tali modi nelle specificazioni valutaria e tributaria, che è appunto l'obbiettivo di questa indagine.

2. Illecito e suoi effetti.

L'illecito amministrativo, nella sua configurazione generica e quindi anche nei suoi aspetti valutario e tributario, si presenta nella realtà fenomenica come un fatto volontario e cioè come un atto da cui l'ordinamento giuridico, mercè la qualificazione di illiceità che esso ne fa, deriva conseguenze di vario genere anch'esse giuridicamente qualificate.

E' noto, peraltro, che l'illiceità consiste nel contrasto del fatto volontario (o comportamento) con la prescrizione di una norma dell'ordinamento esprimentesi nel precetto, configurabile questo strutturalmente come descrittivo di condotte che il destinatario è obbligato o a tenere o a non tenere. Esso si pone comunque e sempre come atto di disobbedienza alla norma, in considerazione del quale l'ordinamento stabilisce le conseguenze ripristinatorie di ordine giuridico atte a salvaguardare la funzione cogente della norma stessa e quindi la propria imperatività di ordine generale.

3. Momento di qualificazione giuridica dell'illecito.

Quali siano le conseguenze giuridiche dell'illecito amministrativo è desumibile o dalla stessa norma, che descrive nel precetto la condotta con essa contrastante, o da altre norme a carattere generale ed in bianco, che tali conseguenze prevedono per tutte le condotte qualificabili come illecito amministrativo o per determinate categorie di esse. Si tratta, principalmente, della sanzione della pena pecuniaria ed, in via complementare, di talune sanzioni accessorie o di altre misure idonee a realizzare il più compiutamente possibile il ripristino dell'ordinamento violato, oltre che il ristoro degli interessi di cui esso garantisce lo svolgimento.

Ciascuna di siffatte conseguenze, in quanto entità di ordine esclusivamente giuridico (espressioni cioè della qualificazione che l'ordinamento giuridico conferisce alla condotta contrastante con le sue norme imperative), si risolve in una situazione giuridica soggettiva in capo all'autore di quella condotta, agli altri soggetti in un modo o nell'altro collegati alla stessa condotta, ai soggetti portatori degli interessi tutelati dalla norma violata; situazioni queste che devono considerarsi esse stesse effetti giuridici dell'illecito amministrativo, nel quale trovano il proprio fatto costitutivo e rispetto al quale rappresentano l'aspetto soggettivo della sanzione o delle altre misure per esso comminate.

Soggezioni anzitutto (per quanto riguarda la pena pecuniaria) ed obblighi dal lato passivo; potestà, poteri, diritti soggettivi, facoltà dal lato attivo,; dovendosi contrapporre nelle rispettive posizioni i destinatari delle sanzioni, e delle altre misure concorrenti, ai beneficiari della loro funzione ripristinatoria (si esplichino questa sul piano dell'ordinamento o sul piano degli interessi ad esso sottesi).

Mette conto di rilevare il modo di porsi del fatto rispetto all'ordinamento giuridico e della reazione di questo rispetto a tale fatto contrastante con le sue norme, si da individuare il momento della qualificazione e delle sue implicazioni sanzionatorie o comunque effettuali.

L'ordinamento giuridico attualizza ogni aspetto della realtà fenomenica ricadente nel suo ambito, nel senso che di ogni fatto, atto o condotta, oggetto di sua qualificazione, esso esprime in simultaneità anche tutti gli effetti implicati dalla qualificazione stessa; questi devono infatti considerarsi già presenti nel momento stesso dello operare della qualificazione, sia pure nella misura che risulterà individuata con i successivi appositi strumenti procedurali, di cui in seguito si parlerà, ma che è già potenzialmente determinata nella concreta dimensione appropriata all'effettiva realtà del fatto, dell'atto o della condotta qualificati giuridicamente.

Nel caso dell'illecito amministrativo perciò, posta la astratta contemplazione nella norma dei tipi dello stesso e delle conseguenze che vi sono collegate in varietà di dimensioni, il suo concreto accadimento richiama simultaneamente la qualificazione giuridica e gli effetti che ne derivano, anche come situazioni giuridiche soggettive, in misura adeguata a tale concreto suo manifestarsi. Fatto illecito, pena pecuniaria ad esso proporzionata, sanzioni accessorie ed altre misure esistono tutti ontologicamente in concreta ed istantanea compres-

senza giuridica; anche se è poi necessario disvelare tale esistenza simultanea con una attività svolgentesi nel tempo, che nell'apparenza rifrange sul proprio ritmo, composito e dispiegantesi in successione di momenti, la realtà ineludibile della comune istantaneità dei fenomeni qualificati giuridicamente in capo a un dato illecito in concreto.

4. L'attività di accertamento dell'illecito.

Posta dunque l'esistenza in un unico momento dell'illecito amministrativo e delle sue conseguenze giuridiche nelle rispettive concrete dimensioni desunte dalle potenzialità definite in astratto dall'ordinamento, è chiara l'esigenza di un tramite strumentale fra simile realtà, di per sé già presente nella sfera giuridica dei soggetti da essa implicati, ed il mostrarsi del suo operare in tale sfera come elemento di trasformazione degli interessi che in essa trovano assetto. Occorre cioè che l'illecito e le sue conseguenze venuti in simultanea esistenza procedano alla luce dell'evidenza, per essere poste per così dire nella vetrina dell'ufficialità attraverso l'attività strumentale di cui si è detto, che riveli e renda certa la realtà giuridica così venuta ad esistenza.

E', questa, l'attività di accertamento, di cui occorre definire la natura, la funzione, la struttura ed i limiti, tenendo presenti i non univoci orientamenti soprattutto dottrinali, non irrilevanti sulle soluzioni dei problemi via via posti dalla sua disciplina variamente atteggiata.

5. Funzioni dell'accertamento in generale.

Di accertamento si parla, con riguardo alla teoria generale del diritto, a proposito delle situazioni giuridiche, di cui i soggetti contrapposti si facciano l'un altro rappresentazioni discordanti, laddove è necessario che queste siano coincidenti ed univoche, perchè le situazioni rappresentate dispieghino nelle sfere giuridiche rispettive di tali soggetti rilevanza univoca non controversa.

L'accertamento si ritiene così rivolto alle situazioni giuridiche incerte, le quali sua mercè vengono concordemente rappresentate in maniera tale che qualsiasi diversa rappresentazione delle stesse non abbia valore per l'ordinamento giuridico a fronte di quella risultante dall'accertamento stesso, che è la sola ad avere rilevanza anche quando essa non riproduca in tutto o in parte la verità delle situazioni rappresentate. Giacchè la peculiarità dell'accertamento, in armonia del resto con la sua funzione di chiarificazione delle posizioni dei soggetti nell'ordinamento giuridico, è proprio questa di far prevalere la rappresentazione della verità sulla verità stessa che per avventura in essa non appaia in tutto o in parte.

Sembra però che un tale ambito debba ritenersi troppo limitato per la funzione dell'accertamento, cui sarebbe così riservato solo lo strumento negoziale neppure esteso all'attività amministrativa di analogo contenuto, ma di difficoltosa definizione in altra sede. Non si può ignorare infatti che incerte possono essere non solamente le situazioni giuridiche nella loro compiuta individuazione, ma anche elementi della realtà giuridica diversi dalle stesse e tuttavia con rilevanza di vario genere nelle sfere giuridiche soggettive, ovvero particolarità o elementi parziali di esse isolatamente considerati ed incidenti sulla loro configurazione o in via immediata o in quanto il risultato dell'accertamento venga utilizzato dal soggetto interessato. Si tratta dell'appuramento di frammenti della realtà giuridica, che occorre consacrare in un atto formale, perchè essi possano comporsi nel mosaico di fattispecie giuridicamente rilevanti; e ciò sia quando la loro esistenza è solo di mero fatto ed ha bisogno di emergere all'evidenza giuridica, sia quando vi è incertezza di tale evidenza.

Si è parlato a tal proposito di «certazione», con terminologia sicuramente più sofisticata, ma non necessaria, posto che la parola «accertamento» può ben avere significato onnicomprensivo in quanto essa esprima l'attività di «rendere certo» e quindi di portare ad evidenza non discutibile la rappresentazione della verità, qualunque sia l'oggetto di questa.

6. L'accertamento amministrativo.

Può dirsi dunque conclusivamente che, avendo la realtà di fatto con rilevanza giuridica necessità di rivelarsi in forme giuridiche; nelle quali siano rappresentati in maniera non controvertibile gli elementi di tale rilevanza e la misura di questa stessa (quando ciò non risulti dal suo modo di essere di per sé giuridicamente configurato), essa ha bisogno di uno schermo su cui riflettersi o comunque apparire nella rilevanza che l'ordinamento le conferisce. Un simile schermo non può essere che autoritativo, nel senso che la realtà su di esso rappresentata assume certezza, ed in quella misura rilevanza, in quanto la proiezione vi è fatta dalla pubblica autorità volta a volta competente. L'accertamento consiste quindi nell'attività della pubblica autorità, che nell'esercizio delle proprie attribuzioni, rappresenta con atti formali la realtà di fatti cui l'ordinamento attribuisce rilevanza giuridica, nonché la rilevanza stessa di tale realtà ed i limiti di essa.

E', questo, naturalmente l'accertamento amministrativo, il quale ha quasi sempre funzione propria rispetto ad una realtà che coinvolge direttamente la pubblica amministrazione, ma che può aver funzione suppletiva rispetto a realtà pertinenti esclusivamente a soggetti estranei alla pubblica amministrazione ed inerti circa l'incertezza delle rispettive posizioni giuridiche e la opportunità della conseguente attività negoziale. Senza dire, ovviamente, di tutta quella molteplice attività amministrativa intesa a rendere disponibile per gli utenti interessati la certezza incontrovertibile di realtà variamente atteggiate per il perseguimento di interessi che ad essi fanno capo.

7. Natura dell'accertamento.

Il discorso fin qui fatto si è mosso dalla constatazione dell'attualità imminente degli effetti giuridici e del fatto che li produce secondo le qualificazioni dell'ordinamento. Ne risulta il problema della natura dell'accertamento di una simile realtà, già prodottasi quando esso interviene.

Il problema emerge nei casi in cui la realtà rappresentata non corrisponde in tutto o in parte a quella in fatto esistente ed attualizzata nelle qualificazioni dell'ordinamento. Esso è però presente anche nei casi in cui vi è puntuale corrispondenza fra rappresentazione della realtà e sua effettiva consistenza in siffatta attualizzazione. Ciò perchè, qualunque sia la realtà effettiva, l'ordinamento giuridico assume come tale, al fine della rilevanza derivante dalla sua qualificazione, solo quel tanto di essa che appare rappresentazione fattane con l'accertamento.

Avrà dunque l'accertamento natura meramente dichiarativa, come sarebbe logico ritenere attesa la sua funzione di far emergere in chiarezza quella realtà già esistente? Ovvero esso ha natura costitutiva, posto che l'ordinamento attribuisce rilevanza solo a ciò che l'accertamento rappresenta, anche se non corrispondente alla realtà che esso avrebbe dovuto rappresentare? Ovvero, ancora, esso ha natura preclusiva, nel senso che la realtà effettiva è impedita nella sua rilevanza giuridica, o questa nella sua esatta dimensione, dalla diversa rappresentazione che l'accertamento ne ha fatta ed alla quale l'ordinamento adegua la propria qualificazione?

Sembrerebbe che questa prevalenza della realtà rappresentata sulla realtà effettivamente esistente, al fine della qualificazione e della rilevanza ad essa attribuite dall'ordinamento, debba attestarsi sulla natura costitutiva dell'accertamento: nel senso che esso produce nelle sfere giuridiche, impegnate dalla realtà che ne è oggetto, modificazioni rispetto al loro assetto conseguente all'instaurarsi di tale realtà effettiva nel momento in cui questo ha avuto luogo. E da ciò sono nate le dispute dottrinarie e gli oscillanti orientamenti giurisprudenziali, che però muovono da una falsa prospettiva impeditiva di soluzioni appaganti.

La verità è che, con l'accertamento, la realtà in esso rappresentata si sostituisce a quella effettiva, che avrebbe dovuto esservelo e non ve lo è stata; quella e non questa è come se fosse sempre esistita fin dal momento in cui fatti ed effetti si sono prodotti e simultaneamente attualizzati nella qualificazione e nella rilevanza ad essi attribuite dall'ordinamento. E' come se niente altro fosse accaduto, nella realtà, che quello rappresentato nell'accertamento, il quale perciò, lungi dall'apportare modifiche nelle sfere giuridiche impegnate da tali accadimenti, porta in evidenza e rende certe modificazioni in esse già avvenute in ragione degli stessi accadimenti, che si considerano esistenti così come rappresentati ed inesistenti per tutto ciò che non è rappresentato.

La natura dell'accertamento amministrativo non può essere dunque che dichiarativa, in quanto riferita alla sua funzione di rendere certo ciò che nella realtà giuridica già esiste ed opera, anche se la rappresentazione di esso filtra e talora finisce col mutare i termini di tale esistenza e di tale operatività. Si tratta infatti di un mutamento che resta fuori delle qualificazioni dell'ordinamento, il quale nella propria economia strumentale utilizza, della realtà esistente, solo la parte rappresentata e, persino, la rappresentazione mera, considerandola come realtà esistente.

8. L'illecito amministrativo nell'accertamento.

Volendo trasporre, a questo punto, i concetti generali suddetti all'accertamento dell'illecito amministrativo ed, in particolare, di quello valutario e tributario, è agevole dedurre che la realtà di tale illecito in quanto fenomeno giuridico si produce tutta intera nel momento della condotta contrastante con la norma, alla quale l'ordinamento attribuisce immediata rilevanza, con tutte le sue conseguenze già dimensionate su tale concreta condotta entro i limiti della previsione astratta.

La simultaneità della condotta e dei suoi effetti nell'unitaria ed istantanea qualificazione giuridica dell'illecito ha bisogno tuttavia, perchè l'ordinamento lo riconosca come tale e fin dal momento del suo prodursi, di essere fissata nell'accertamento, che estraiga dal dato grezzo del mero accadimento la configurazione giuridica derivante appunto da tale qualificazione e la esprima in un atto formale rappresentativo della stessa, cui i soggetti possano e debbano poi conformare i comportamenti conseguenti. L'illecito amministrativo ha così necessità di filtrare la propria realtà ontologica attraverso l'accertamento, perchè possa rivelarsi all'esterno come realtà operativa nelle sfere giuridiche dei soggetti da esso impegnati, senza perdere nel transito alcunchè della propria originaria consistenza, che l'ordinamento suppone rappresentata tale e quale nell'atto di accertamento.

9. L'accertamento dell'illecito amministrativo come procedimento. Fonti normative.

La specificazione dell'accertamento dell'illecito amministrativo, non potendosi affrontare il problema nei suoi termini generali in questa sede, pone in immediata evidenza la sua struttura procedimentale, che risulta dalle norme di vario genere concernenti la sua disciplina o quella delle materie relativamente alle quali l'illecito si manifesta.

Conviene muoversi perciò nell'individuazione delle fonti normative della disciplina dell'accertamento dell'illecito amministrativo e delle sue specificazioni valutaria e tributaria, da quella a carattere generale a quelle via via specifiche (complementari o derogative che siano) con riguardo ai particolari tipi di illecito considerati.

S'impone in primo luogo la legge 24 novembre 1981, n. 689, riguardante l'illecito amministrativo in generale, non tanto per la disciplina puntuale che essa detta, qua e là completata o derogata con riguardo a questo o a quel tipo di illecito, quanto per i principi da essa desumibili, i quali tendono a rendere uniforme il procedimento di accertamento per tutti i tipi di illecito amministrativo, quando le specificità degli stessi non richiedano deroghe.

Gli illeciti amministrativi valutario e tributario hanno poi come fonte comune di disciplina, per taluni aspetti, la legge 7 gennaio 1929, n. 4, la quale peraltro ha ad oggetto immediato il secondo di essi.

L'illecito amministrativo valutario trova la propria disciplina fondamentale, quanto all'accertamento, nel R.D.L. 12 maggio 1938, n. 794, convertito nella legge 9 gennaio 1939, n. 380, col complemento del R.D.L. 5 dicembre 1938, n. 1928, convertito nella legge 2 giugno 1939, n. 739. La disciplina organica risultante da tali testi normativi è integrata dagli artt. 6 e 6 bis del D.L. 4 marzo 1976, n. 31, convertito nella legge 30 aprile 1976, n. 159, dagli artt. 3, 4, 5, 6 e 7 di tale ultima legge e dal D.M. 11 novembre 1976. Norme intese a disciplinare il procedimento di accertamento dell'illecito amministrativo valutario sono contenute altresì nella recentissima legge 26 settembre 1986, n. 599, la quale peraltro ha conferito delega legislativa al governo anche per il riordinamento e la razionalizzazione, in conformità ai principi della menzionata legge generale 24 novembre 1981, n. 689, del procedimento suddetto con le dovute amplificazioni di oggetto.

L'illecito amministrativo tributario, richiamata la già menzionata legge 7 gennaio 1929, n. 4, affida la disciplina del proprio accertamento, altresì, alle singole leggi d'imposta (fra le quali assume rilievo particolare il T.U. 23 gennaio 1973, n. 43, in materia doganale) col complemento dell'art. 12 del D.L. 10 luglio 1982, n. 429, convertito nella legge 7 agosto 1982, n. 516.

10. Schema strutturale del procedimento di accertamento.

Il quadro procedimentale dell'accertamento dell'illecito amministrativo si compone in una serie di atti, ognuno con una propria specifica funzione ed imputabile a soggetti preposti ad organi investiti della relativa competenza, ma tutti confluenti nell'atto nel quale la compiuta rappresentazione dell'illecito si manifesta, dando luogo appunto al suo accertamento.

La serie dei suddetti atti induce alla loro classificazione secondo uno schema dottrinario ormai collaudato, che conviene utilizzare, pur tenendo conto del suo carattere approssimativo e di larga massima richiedente integrazioni ed adattamenti adeguati alle peculiarità dell'oggetto di ciascun procedimento.

Si può parlare in proposito di atti di iniziativa del procedimento, di atti preparatori dell'accertamento, di atto conclusivo del procedimento e costitutivo dell'accertamento.

Ciascuna di tali categorie di atti, a seconda della funzione specifica che con essi viene esercitata, subisce ulteriori distinzioni, di cui metterà conto di scorrere in occasione dell'esame particolare che di esse sarà fatto nei luoghi opportuni. Del pari conviene rinviare a tale momento la considerazione della legittimazione soggettiva degli stessi atti e quindi della individuazione degli organi competenti a compierli, oltre che dei soggetti destinati a subirne la rilevanza nella propria sfera giuridica.

11. Atti di iniziativa del procedimento di accertamento.

Gli atti di iniziativa del procedimento sono quelli, in virtù dei quali l'attività di accertamento viene promossa, avviata, sull'abbrivio della notizia dell'illecito in un modo o nell'altro pervenuta: all'organo preposto specificamente al controllo dell'osservanza delle norme nell'una o nell'altra materia giuridicamente regolata; o ad altri organi investiti in via generale della vigilanza sulla conformità dei comportamenti individuali alle norme cogenti di ordine pubblico dell'ordinamento; o, occasionalmente, ad organi della Pubblica amministrazione, diversi da quelli sopra indicati, che si imbattano in atti illeciti amministrativi incidenti comunemente nell'esercizio delle loro specifiche competenze.

Quali siano gli organi, cui spetti di compiere gli atti di iniziativa dell'illecito amministrativo in generale, è detto nell'art. 13 della legge 24 novembre 1981, n. 689, che li indica in quelli addetti al controllo sull'osservanza delle disposizioni in violazioni delle quali si configura l'illecito, nonché negli agenti e negli ufficiali di polizia giudiziaria. A tali organi occorre aggiungere l'autorità di pubblica sicurezza nelle sue varie incarnazioni, cui compete per l'art. 1 del T.U. 18 giugno 1931, n. 773, la cura della osservanza delle leggi e dei regolamenti generali e speciali dello Stato e degli altri enti territoriali.

Le specificazioni valutarie di tali indicazioni si trovano negli artt. 2 e 3 del R.D.L. 12 maggio 1938, n. 794, nell'art. 6 bis del D.L. 4 maggio 1976, n. 31, negli artt. 5 e 6 della legge di conversione dello stesso decreto 30 aprile 1976, n. 159.

Dalle norme suddette gli atti di iniziativa del procedimento di accertamento dell'illecito amministrativo valutario risultano attribuiti: all'ufficio di ispezione dell'Ufficio Italiano dei Cambi e (relativamente alle aziende di credito) alla Banca d'Italia, nonché parallelamente agli organi di Pubblica Sicurezza ed alla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di polizia loro spettanti e, soprattutto, mediante le rispettive articolazioni di polizia giudiziaria e di polizia valutaria; ai funzionari dell'amministrazione doganale e postale in correlazione con i propri compiti di servizio.

Le specificazioni tributarie delle stesse indicazioni si trovano negli artt. 34 e 35 della legge 30 gennaio 1929, n. 7, e nelle apposite norme di ciascuna legge di imposta. Da tali norme gli atti di iniziativa del procedimento di accertamento dell'illecito amministrativo tributario risultano affidati a ciascun ufficio competente per il tributo cui l'illecito si riferisce, nonché parallelamente agli ufficiali ed agenti di polizia tributaria o di polizia giudiziaria ordinaria (dovendosi ravvisare i primi in quelli appartenenti al corpo della guardia di finanza o nei funzionari e agenti dell'amministrazione cui sia attribuito da una legge finanziaria l'accertamento di determinati reati).

Resta ferma naturalmente per l'uno e per l'altro tipo di illecito l'indicazione sulla competenza generale dell'autorità di pubblica sicurezza.

Quali siano gli atti di iniziativa del procedimento di accertamento dell'illecito amministrativo, anche nelle sue specificazioni valutaria e tributaria, le norme sembrerebbero indicare in una molteplicità di forme con rispettivi peculiari contenuti. E' possibile tuttavia ritenere che la iniziativa, pur in forme volta

a volta con fisionomia propria, si esprima sempre in una attività di presa di conoscenza dell'illecito, come fatto in sè considerato e nelle circostanze nelle quali esso si è posto, sia pure nella prospettiva e nei limiti della sua previsione normativa.

La presa di conoscenza del fatto qualificabile come illecito e delle sue circostanze si concreta, secondo le norme generali, nella assunzione di informazioni o in ispezioni di cose o di luoghi diversi dalle private dimore o in rilievi segnaletici, descrittivi o fotografici o in altre operazioni tecniche, fra le quali le analisi di campioni, o in perquisizioni (riservate queste alla polizia giudiziaria debitamente autorizzata giudizialmente). Le stesse norme prevedono l'eventualità del sequestro di cose e documenti, nei quali la notizia del fatto e delle sue circostanze sia incorporata o trovi elementi di espressione, sia pure nell'ambito della generica previsione di un sequestro cautelare assimilabile a quello di polizia giudiziaria.

Le norme valutarie e tributarie si muovono nell'ambito della suddetta previsione generale, solo specificando volta a volta l'oggetto degli atti di iniziativa o ponendo l'accento su questo o quello di essi a seconda delle peculiarità del tipo di illecito. Tali atti perciò appuntano l'attenzione per la puntualizzazione della notizia del fatto qualificabile come illecito, nella materia valutaria, su registri, libri, scritture, corrispondenza, titoli, valuta, monete, merci e valori riferibili a movimenti di valuta da e per l'estero e, nella materia tributaria, su ogni cosa o documento da cui possa risultare l'esistenza di materia imponibile dell'imposta considerata o la inosservanza di prescrizioni correlative. Essi riguardano, altresì, i luoghi nei quali normalmente si compiono fatti e comportamenti di rilevanza valutaria o tributaria, come: i locali adibiti ad attività imprenditoriali o professionali, le sedi di aziende ed istituti di credito con le quali i supposti autori del fatto da accertare o i loro corresponsabili hanno rapporti collegati con tale fatto; le sedi di pubbliche amministrazioni e di enti pubblici; le sedi di società che esercitano la riscossione e il pagamento per conto terzi; le sedi di società ed enti di assicurazione limitatamente a taluni elementi del fatto qualificabile illecito; i luoghi di transito da e per l'estero, gli spazi doganali, i veicoli che si muovono in tali luoghi e spazi.

E' da considerare in proposito che non sempre gli atti di iniziativa così definiti sono, per gli organi tenuti a compierli, affidati alla loro libera determinazione. Talora è richiesta una particolare legittimazione, che deriva dall'autorizzazione di altro organo dell'amministrazione o persino giurisdizionale. Tale è il caso della ricerca di informazioni, non ottenuta dai soggetti interessati su richiesta o spontaneamente: nelle sedi di attività imprenditoriali, da farsi con autorizzazione dell'ufficio competente a propri impiegati; nelle sedi di attività professionali o in locali adibiti anche ad abitazioni, da farsi previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica; nelle sedi di pubbliche amministrazioni e di altri enti pubblici, di società che esercitano la riscossione ed il pagamento per conto di terzi, di società e di enti di assicurazione, da farsi con l'autorizzazione del capo dell'ufficio competente; nelle sedi di aziende ed istituti di credito e della amministrazione postale, da farsi in taluni casi con l'autorizzazione del l'ufficio competente ed in altri casi, implicanti deroga al segreto bancario, previo parere del competente ispettorato compartimentale tributario e con l'autorizzazione del presidente della commissione tributaria di primo grado territorialmente competente. La stessa cosa deve dirsi per le perquisizioni

personali, che richiedono sempre l'autorizzazione dell'autorità giudiziaria, come anche per l'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili.

Tutto ciò vale sia per l'illecito valutario che per l'illecito tributario, anche se la disciplina puntuale e minuziosa ora esposta è dettata con riguardo a questo ultimo o, più propriamente, per le singole imposte cui esso si riferisce. L'art. 6 bis del D.L. 4 marzo 1976, n. 31, in proposito, consente alla Guardia di Finanza in materia valutaria tutti i poteri ad essa attribuiti dalla legge 7 gennaio 1929, n. 4, e dalle leggi tributarie: queste ultime poi (art. 63 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; art. 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600) definiscono tali poteri con riferimento a quelli degli uffici tributari competenti ed ai limiti relativi, che nella materia valutaria occorre riportare con la opportuna sostituzione degli organi competenti.

Di ognuno degli atti di iniziativa del procedimento di accertamento dell'illecito amministrativo, sia esso valutario sia esso tributario o di qualsiasi altra specie, dovrebbe redigersi processo verbale, come non dicono le disposizioni generali della legge 24 novembre 1981, n. 689, ma come è desumibile dai frequenti riferimenti da essa fatti al codice di procedura penale e come è nei principi generali dell'ordinamento giuridico. Per gli illeciti valutario e tributario la prescrizione del processo verbale è esplicita rispettivamente nell'art. 3, quarto comma, del R.D.L. 12 maggio 1938, n. 794, nell'art. 323 del T.U. 23 gennaio 1973, n. 43, nell'art. 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. E' tuttavia da ritenere che l'obbligo del processo verbale per i singoli atti di iniziativa procedimentale possa ritenersi assolto nell'unico processo verbale che, molto spesso, le varie norme, specie tributarie, richiedono, qualificandolo di accertamento dello illecito. Viene in casi del genere usata una espressione impropria, ma significativa, di una attività confluyente nel risultato dell'intero procedimento e di esso espressiva, senza per questo mutare posizione nella classificazione degli atti procedurali.

Altre volte tutta la attività di iniziativa del procedimento, in materia tributaria, è interna ed inespressa da parte dell'organo che vi procede, il quale emana solamente l'atto conclusivo di esso, col quale rappresenta l'illecito accertato nel fatto costitutivo e nelle sue conseguenze già determinate, come avviene ad esempio per gli illeciti riguardanti la imposta di registro e la imposta sulle successioni e donazioni.

12. Atti preparatori dell'accertamento.

Una volta iniziato il procedimento di accertamento dell'illecito amministrativo e constatata l'esistenza del fatto, nel quale esso si ritiene ravvisabile, gli organi che vi hanno proceduto o l'altro organo cui essi sono tenuti a riferire devono farne contestazione sia all'autore di esso sia ai soggetti destinati a subirne le conseguenze patrimoniali, in solido o meno con quello. Si avvia così la fase degli atti preparatori dell'accertamento, la quale in un certo senso ha avuto anche un compimento prodromico, nei suoi aspetti istruttori, con gli atti di iniziativa intesi a chiarire ed a provare la notizia dell'illecito, che sono sì intesi ad informare gli organi promotori, ma anche ad illustrare l'oggetto dell'accertamento agli organi che lo dovranno pronunziare.

L'atto di contestazione dell'addebito di illecito consiste nella comunicazione o nella notificazione della constatazione del fatto e delle sue circostanze, contenute nel processo verbale conclusivo degli atti di iniziativa compiuti. Ciò è previsto in via generale dall'art. 14 della legge 24 novembre 1981, n. 689, che peraltro non precisa lo strumento formale della contestazione, ma anche, per l'illecito valutario, dall'art. 3 del R.D.L. 12 maggio 1938, n. 794, e, per l'illecito tributario, dall'art. 55 della legge 7 gennaio 1929, n. 4 e dall'art. 323 del T.U. 23 gennaio 1973, n. 43. In quest'ultima norma non si richiede una simile contestazione in tutti i casi in cui è previsto che la applicazione della pena pecuniaria avvenga con lo stesso atto di accertamento dell'imposta o sia comunicata con apposito avviso, quando non sia dovuta imposta, senza altro atto prodromico; è dubbio però che l'omissione della contestazione in casi del genere sia in armonia con i principi generali dell'ordinamento, anche specificamente tributari, e comunque sarebbe opportuna una armonizzazione soprattutto in considerazione dei segnali, che in tal senso pervengono dal legislatore, intesi a ricondurre il più possibile i procedimenti relativi ai vari illeciti nelle linee della legge generale 24 novembre 1981, n. 869, che pure abbisogna di chiarificazioni ed integrazioni.

L'esigenza ora detta è tanto più sentita in quanto la contestazione dell'addebito è in funzione della partecipazione al procedimento di accertamento dei soggetti, cui l'addebito si riferisce, e quindi del loro apporto alla verità della rappresentazione in esso dei fatti e delle circostanze oggetto della qualificazione di illiceità. Tale partecipazione si colloca proprio fra gli atti preparatori dell'accertamento ed impegna soggetti che, in un modo o nell'altro, sono partecipi del fatto e delle circostanze oggetto dell'accertamento stesso o che sarebbero implicati nelle conseguenze della qualificazione di illiceità. L'art. 18 della legge 24 novembre 1981, n. 689, stabilisce infatti che tali soggetti possano entro trenta giorni dalla contestazione o notificazione della violazione far pervenire all'autorità competente, di cui si dirà, scritti difensivi e documenti e possano chiedere di essere sentiti dalla stessa.

L'art. 4 del R.D.L. 12 maggio 1938, n. 794, prevede per l'illecito amministrativo valutario che tali soggetti, entro il termine di quindici giorni dalla consegna della copia dei processi verbali degli atti, chiamati di iniziativa procedimentale, o entro altro termine prorogato per giusti motivi, possano presentare all'Ufficio Italiano dei Cambi deduzioni scritte e chiedere di fornire allo stesso delucidazioni verbali.

L'art. 55 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, prevede che sia l'intendente di finanza territorialmente competente ad invitare, contestualmente alla notificazione del verbale di constatazione del fatto, l'autore di questo a presentare entro quindici giorni le proprie deduzioni.

La disciplina della partecipazione degli interessati agli atti preparatori dell'accertamento non è, come si vede, uniforme per tutti gli illeciti amministrativi e risente ovviamente delle occasioni scoordinate in cui essa è stata emanata per i vari tipi di illecito. Nè nella legge generale 24 novembre 1981, n. 689, si è tenuto conto di ciò. Appare soprattutto non coordinata la collocazione di tale partecipazione nei vari momenti della fase preparatoria dell'accertamento, diversi a seconda del tipo di illecito rispetto ad atti in essa esplicitamente o implicitamente previsti e ad organi con competenze di varia portata. Essa si colloca prima o dopo l'atto preparatorio, che porta il materiale raccolto con gli atti di iniziativa del procedimento o nella sfera di altri organi preposti anch'essi all'attività preparatoria o in quella dell'organo competente ad emanare l'atto conclusivo del procedimento, nel quale l'accertamento si esprime.

Dell'atto preparatorio suddetto parla espressamente l'art. 17 della legge 24 novembre 1981, n. 689, il quale prescrive che il funzionario o l'agente che ha accertato la violazione deve presentare rapporto, con la prova delle eseguite contestazioni o notificazioni, all'ufficio competente sopra menzionato. I soggetti interessati sono chiamati ad intervenire, per la loro partecipazione al procedimento, presso quest'ultimo organo, che si trova a svolgere così la attività preparatoria conclusiva prima del l'atto costitutivo dell'accertamento.

La stessa cosa avviene anche per l'illecito amministrativo tributario, almeno nella sua disciplina generale, la quale non enunzia esplicitamente un rapporto dagli organi che hanno compiuto gli atti di iniziativa del procedimento ed hanno constatato il fatto e le sue circostanze all'organo competente ad emanare l'atto di accertamento, ma tale rapporto lascia supporre quanto meno come atto di trasmissione dagli uni all'altro del verbale di constatazione del fatto e delle sue circostanze; tanto più che la competenza a disporre la notificazione del verbale non spetta, come per l'illecito amministrativo in generale, agli organi che hanno compiuto gli atti verbalizzati, bensì proprio all'organo cui il verbale è stato trasmesso.

Per l'illecito valutario, essendo prevista come atto preparatorio anche una attività consultiva affidata ad apposito organo, il rapporto si esprime in una relazione illustrativa dell'Ufficio Italiano dei Cambi, che accompagna la documentazione degli atti di iniziativa e preparatori compiuti a tale organo consultivo. La partecipazione degli interessati al procedimento si pone prima di tale relazione ed in collaborazione dell'Ufficio Italiano dei Cambi, cui sono commessi tutti gli atti preparatori anteriori all'attività consultiva, compresa la richiesta di delucidazioni agli interessati stessi, che non le abbiano fornite spontaneamente.

Il procedimento di accertamento dell'illecito amministrativo tributario appare privo, nella fase preparatoria, tanto della partecipazione degli interessati quanto della formalizzazione degli atti in essa compiuti d'ufficio, nei casi in cui la sua disciplina risulta dalle norme contenute nelle varie leggi di imposta. In tali casi la disciplina dell'illecito e del suo accertamento risulta commista a

quella dell'accertamento del presupposto d'imposta e risente dell'immediatezza degli atti relativi, per i quali non è previsto il contraddittorio.

La discrepanza di disciplina, rispetto non solamente agli altri tipi di illecito amministrativo ma anche ad illeciti amministrativi tributari assoggettati alla legge 7 gennaio 1929, n. 4, induce a non pochi dubbi sulla sua razionalità e persino sulla sua legittimità costituzionale nel profilo della disparità di trattamento.

13. Preclusione all'accertamento.

Il passaggio dalla fase di iniziativa del procedimento, attraverso la contestazione del fatto e delle sue circostanze ai soggetti da essi impegnati, tuttavia, non sempre avviene, potendo essere impedito da una attività potestativa di costoro. Tale attività consiste nel pagamento entro un termine perentorio di una somma pari ad una frazione della pena pecuniaria prevista per l'illecito riferibile al fatto contestato ovvero del valore del suo oggetto, oltre che, in taluni casi, delle spese del procedimento o di adempimenti ulteriori connessi a specifici tipi di illecito. Ciò è previsto: dall'art. 16 della legge 24 novembre 1981, n. 689, in via generale; dall'art. 15 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, per l'illecito amministrativo tributario non assoggettato alle norme delle singole leggi di imposta; nonché di recente dagli artt. 9 e 10 della legge 26 settembre 1986, n. 599, per l'illecito amministrativo valutario.

Mancando la preclusione oblativa, come per assimilazione ad analogo istituto penalistico si suole denominare l'adempimento relativo, ha svolgimento la fase preparatoria nei modi e con gli atti già detti.

14. Attività preparatoria consultiva.

Il procedimento di accertamento dell'illecito amministrativo valutario presenta per suo conto la peculiarità della fase preparatoria consultiva esplicitata dall'apposita Commissione funzionante presso il Ministero del Tesoro, come previsto dall' art. 6 del R.D.L. 12 maggio 1938, n. 794.

L'attività della suddetta Commissione (artt. 5 e 7 del citato R.D.L.), cui il procedimento perviene mercé la trasmissione degli atti dall'Ufficio Italiano dei Cambi accompagnati da una relazione illustrativa, si svolge sullo spettro intero dell'illecito valutario e del procedimento del suo accertamento, nella prospettiva di prefigurare l'atto conclusivo del procedimento in tutti i suoi elementi ovvero di fornire lo spunto alla motivazione giustificatrice della sua eventuale determinazione difforme dal parere, nel quale tale attività viene ad esprimere i propri risultati.

In un tale quadro la Commissione Consultiva fa una preliminare verifica degli atti del procedimento fino a quel punto compiuti, della loro legittimità e degli elementi di valutazione, che da essi risultano. Essa poi, se necessario, dispone la rinnovazione di tali atti, quando ancora possibile, o provvede alla loro integrazione diretta anche attraverso propri membri appositamente delegati. Essa è altresì tenuta a sentire gli interessati, che ne abbiano fatto richiesta, e può disporre comunque l'audizione degli stessi, quando fosse ritenuta opportuna. Ognuno dei suddetti atti deve essere documentato in processo verbale, come tutti gli atti preparatori già visti.

L'attività consultiva così svolta si conclude, come già detto, nel parere reso al Ministro del Tesoro, dove vengono indicate la ritenuta sussistenza del fatto contestato, la qualificazione di illiceità a questo spettante, le conseguenze sanzionatorie o di altro genere derivanti in concreto da una tale qualificazione, le misure eventualmente svincolate da quest'ultima ma previste dalla legge, tenendo conto delle richieste degli interessati.

15. Atto costitutivo dell'accertamento.

Una volta pervenuta all'ufficio competente la documentazione degli atti di iniziativa del procedimento e preparatori dell'accertamento, secondo le prescrizioni proprie di ciascun tipo di illecito o in mancanza secondo quelle dettate per l'illecito amministrativo in genere, tale ufficio adotta l'atto costitutivo dell'accertamento, quello cioè in cui il fatto constatato e, come tale, contestato al suo autore ed agli altri soggetti interessati è rappresentato nella sua qualificazione di illecito ed i suoi effetti giuridici fissati nella dimensione voluta dall'ordinamento, in maniera che sia il fatto che gli effetti si abbiano per esistiti proprio e solo così come rappresentati.

E' questa la fase del procedimento di accertamento che presenta le maggiori dissomiglianze fra l'illecito valutario e l'illecito tributario, nonché all'interno di questo a seconda del tributo cui esso si riferisce, anche se la legge generale sull'illecito amministrativo indurrebbe ad una tendenziale uniformità, che non sarebbe male perseguire sia sul piano interpretativo sia su quello legislativo.

L'accertamento dell'illecito valutario, in armonia col sistema monopolistico dei cambi, è accentrato e perciò affidato al Ministero del Tesoro, che vi provvede con decreto, previo il parere non vincolante della Commissione Consultiva. L'accertamento dell'illecito tributario è affidato invece in via generale all'intendente di finanza territorialmente competente, che vi provvede con propria ordinanza impugnabile gerarchicamente al Ministro, il quale a sua volta provvede con decreto. Nei casi tuttavia in cui la disciplina dell'accertamento è contenuta nelle singole leggi d'imposta (come avviene per le imposte sui redditi, l'imposta di registro, l'imposta sulle successioni e donazioni, le imposte ipotecarie e catastali) la competenza spetta per lo più all'ufficio competente per l'accertamento del tributo, il quale vi provvede con l'avviso di accertamento o di liquidazione dell'imposta o, in mancanza di questo, con avviso apposito. In casi del genere un avviso siffatto finisce con l'essere l'unico atto esterno del procedimento di accertamento dell'illecito, privato di tutte le garanzie assicurate in ogni altro caso dalla comunicazione (cadenzata sui rispettivi momenti) di ognuno degli altri atti di iniziativa e preparatori, cui sono chiamati a partecipare in una forma o nell'altra anche i soggetti impegnati dalle conseguenze dell'illecito stesso.

Non è detto, d'altra parte, che il procedimento si concluda con l'accertamento dell'illecito, ben potendo questo rimanere escluso dalla valutazione degli elementi risultanti dagli atti preparatori. In tal caso non appare indispensabile un atto conclusivo, che in generale le varie leggi non prevedono, salvo che siano state adottate in precedenza misure cautelari da revocare.

E' possibile altresì che, come per l'illecito amministrativo valutario, il procedimento si concluda col cosiddetto componimento amministrativo (art. 8 R.D.L. 5 dicembre 1930, n. 1928), per effetto del quale si ha rinuncia a far valere la conseguenza sanzionatoria dell'illecito verso pagamento offerto dall'autore di esso di una somma di denaro commisurata percentualmente alla misura edittale della sanzione.

QUADERNI PUBBLICATI

- n. 1 — FRANCESCO CAPRIGLIONE, *Evoluzione tecnica e disciplina giuridica dell'intermediazione finanziaria*, ottobre 1985.
- n. 2 — FRANCESCO CARBONETTI, *Moneta*, dicembre 1985.
- n. 3 — PIETRO DE VECCHIS, *L'istituto di emissione*, febbraio 1986.
- n. 4 — GIUSEPPE CARRIERO, *Governo del credito e Regioni a statuto speciale: il quadro istituzionale*, aprile 1986.
- n. 5 — GIORGIO OPPO, *Una svolta dei titoli di massa (il progetto Monte Titoli)*, aprile 1986.
- n. 6 — LUIGI DESIDERIO, *Le norme di recepimento della Direttiva comunitaria n. 780/77 in materia creditizia*, maggio 1986.
- n. 7 — GIORGIO SANGIORGIO - FRANCESCO CAPRIGLIONE, *La legge bancaria: evoluzione normativa e orientamenti esegetici*, giugno 1986.
- n. 8 — VINCENZO MEZZACAPO, *L'attività bancaria nell'ambito dei movimenti di capitali nella C.E.E.*, giugno 1986.
- n. 9 — FRANCESCO CAPRIGLIONE, *Le gestioni bancarie di patrimoni mobiliari*, luglio 1986.
- n. 10 — FRANCESCO CARBONETTI, *I cinquant'anni della legge bancaria*, settembre 1986.
- n. 11 — *La legge bancaria*, ottobre 1986.
- n. 12 — CARMINE LAMANDA, *L'evoluzione della disciplina del controllo sul sistema creditizio dalla legge bancaria ad oggi*, dicembre 1986.

