

periodico bimestrale
dell'Ordine dei Dottori
Commercialisti di
Siracusa
Spedizione in
Abb. postale 70%
Filiale di Siracusa
Anno XI - N. 5
n. 65 dalla fondazione)
Settembre - Ottobre 2007

sommario

- 3 **U**n'ora in Sicilia
di Giovanni Stella
- 4 **L'**evoluzione
giurisprudenziale in materia
di controllo dei conti
correnti bancari
di Giuseppe Tamburini
- 14 **R**eddito di lavoro
dipendente prodotto all'estero
da soggetto residente
di Giovanni Musso
- 16 **C**hiuso per evasione fiscale
di Salvatore Spadaro
- 17 **I**llegittima l'iscrizione a ruolo
senza la prova della notifica
dell'avviso bonario
- 20 **L**a nuova composizione
delle sezioni della
Commissione tributaria
provinciale di Siracusa
- 21 **S**isma '90: sollecitato il
riesame delle pratiche
sospese
- 22 **B**iblioteca

Addio pizzo

Non restiamo a guardare!

di Massimo Conigliaro

È in atto in Sicilia una sorta di rivoluzione culturale.

Gli imprenditori, guidati dal presidente regionale di Confindustria Ivan Lo Bello, hanno avviato una decisa azione contro le intimidazioni mafiose, ribellandosi all'odioso fenomeno delle estorsioni. La decisione altamente simbolica di espellere dall'associazione coloro i quali pagano il pizzo ha fatto in pochi giorni il giro d'Italia (ne hanno parlato il Presidente del Consiglio, il Capo dello Stato) e, soprattutto, ha avuto il grande merito di attirare l'attenzione su un fenomeno che mina l'economia alle sue radici, penalizzando le aziende sane e troppo spesso rovinando la vita di molte persone.

Ogni siciliano che si rispetti non può ignorare quanto sta succedendo.

Alla dura presa di posizione degli imprenditori e delle associazioni antiracket ha subito risposto la criminalità alzando il tiro delle intimidazioni e sfidando apertamente lo Stato con attentati a coloro che si sono maggiormente esposti.

Nel cuore della Sicilia, il Presidente degli industriali di Caltanissetta, dopo avere avviato un nuovo corso di legalità, ha subito e continua a subire intimidazioni sempre più inquietanti. Ma oggi non è più solo o, quanto meno, non avverte l'assordante si-

lenzio del passato. La decisione di espellere gli imprenditori che pagano il pizzo - misura probabilmente difficile da realizzare dal momento che nessuno lo ammette apertamente - è un chiaro segnale di ribellione che ha avuto il grande merito di tenere quotidianamente desta l'attenzione su una piaga che si poteva pensare sanata.

Le forze dell'Ordine hanno compiuto importanti operazioni, decimando alcuni dei clan più potenti e dando un chiaro segnale di presenza dello Stato nel territorio.

Occorre adesso che reagiscano anche i cittadini comuni, denunciando ogni forma di sopruso ed esortando chi è vicino ed ha paura. Anche noi dottori commercialisti, promotori di sviluppo accanto agli imprenditori, possiamo dare il nostro contributo incentivando la cultura della legalità: quante volte percepiamo dalle confidenze dei nostri clienti, se non addirittura dai bilanci delle aziende, che qualcosa non va? I numeri a volte parlano da soli, a volte si accompagnano agli sguardi degli imprenditori. Magari chiedono aiuto. Noi dobbiamo essere pronti a tendere la mano, a raccogliere le confidenze, a dar man forte a chi cerca il coraggio di denunciare. In ogni caso non possiamo restare a guardare: ne va della nostra dignità. ■

Il 30 novembre si vota per il Consiglio Nazionale dei dottori commercialisti ed esperti contabili

Sono convocate per il prossimo 30 novembre le assemblee dei Consigli degli Ordini locali chiamati ad eleggere il nuovo Consiglio Nazionale dei dottori commercialisti ed esperti contabili che si insedierà il 1° gennaio 2008 e sarà composto da 21 componenti, 13 dottori commercialisti, tra cui il Presidente, e 8 ragionieri, tra cui il vice presidente.

Sono due le liste ammesse alla competizione elettorale tra i dottori commercialisti: la lista "Guardare lontano" con Claudio Siciliotti candidato presidente e la Lista "Genesi" con Giancarlo Strada candidato presidente. È stata invece esclusa, per motivi formali, la lista capeggiata da Italo Corradi. Tra i ragionieri presentata una sola lista guidata da Francesco Distefano, che diventerà pertanto il futuro vice presidente. Il D. Lgs. 139/2005, nel dare attuazione al cosiddetto Albo Unico, prevede infatti che in tutto il periodo transitorio (2008-2017) la presidenza del Consiglio Nazionale e quella dei consigli degli ordini locali spettano ai dottori commercialisti e la vice presidenza ai ragionieri; nei consigli, inoltre, la presenza delle due componenti è proporzionale al numero di iscritti di ciascun ordine o collegio, garantendo in ogni caso la maggioranza dei seggi ai dottori commercialisti.

Il Garante del Contribuente per la Sicilia per la prima volta a Siracusa

L'intero ufficio del Garante del Contribuente, composto dal presidente Benedetto Pellingra e dai componenti Salvatore Forestieri e Francesco Pillitteri, ha partecipato ad un convegno tenuto alla Camera di Commercio di Siracusa il 20 ottobre scorso, dal titolo Garante del Contribuente: ruolo e prospettive. In tale evento il dott. Angelo Luciano Lima, coordinatore dell'area di staff della DRE Sicilia, ha affrontato il tema dell'autotutela in ambito tributario tra diritti del contribuente e doveri della pubblica amministrazione, il prof avv. Benedetto Pellingra, presidente dell'ufficio

del Garante, ha parlato del ruolo, dei poteri e delle prospettive di tale organo ed il prof. Salvo Muscarà, ordinario di diritto tributario nell'Università di Catania, ha relazionato sull'impugnabilità del diniego di autotutela, materia sempre più dibattuta in dottrina ed in giurisprudenza.

Oltre 370 iscritti al corso *Libera professione e qualità*: 1000 ore di formazione per iscritti e praticanti

Ha preso il via il corso di formazione denominato "Libera professione e Qualità" promosso dal Consorzio Quark e con il patrocinio dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di Siracusa, nell'ambito di un progetto del POR Sicilia finanziato dal Fondo Sociale Europeo.

Cento ore di formazione completamente gratuita per ciascuna delle dieci classi (per un totale di 1000 ore) su tematiche strettamente professionali, costituiranno un importante strumento di aggiornamento professionale per rendere prestazioni di elevata qualità da parte dei 370 iscritti che hanno aderito all'iniziativa; il tutto nell'ambito della formazione professionale obbligatoria dei dottori commercialisti.

Nella prima giornata, dopo la presentazione del corso, è stato trattato il tema dell'Ordinamento e la Deontologia professionale da parte del presidente dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di Siracusa Dott. Gaetano Ambrogio e dal Vice Presidente Dott. Massimo Conigliaro. A seguire i moduli di Finanza, Ragioneria, No Profit, Diritto Societario, Diritto Fallimentare, Diritto Tributario, Diritto Penale Tributario e, infine, Organizzazione e Qualità nello studio professionale.

Un impegno notevole - tutti i giorni dal lunedì al venerdì, mattina e pomeriggio, 4 ore di formazione a settimana, per ciascuna classe, per 25 settimane - che vede il Consorzio Quark e l'Ordine dei dottori commercialisti di Siracusa, per la valorizzazione dei dottori commercialisti, che si propongono ancora una volta come promotori di sviluppo e di iniziative volte ad innalzare gli standard delle prestazioni professionali al servizio dei cittadini-contribuenti.

il dottore commercialista

PROFESSIONE E CULTURA

Bimestrale dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di Siracusa

Direttore

Gaetano Ambrogio

Direttore Responsabile

Massimo Conigliaro

Editore

Ordine dei Dottori Commercialisti di Siracusa

Consiglio dell'Ordine di Siracusa

Presidente

Gaetano Ambrogio

Vice Presidente

Massimo Conigliaro

Segretario

Dino Faranda

Tesoriere

Paola Migliore

Consiglieri

Gaetano Arena
Guglielmo Di Pietro
Pierluigi Incastrone
Salvatore Spadaro
Concetta Vinci

Redazione e Amministrazione

Ordine dei Dottori Commercialisti di Siracusa
Via Reno, 21 - 96100 SIRACUSA
Tel. 0931 64354 - Fax 0931 64027
www.odcsr.it - giornale@odcsr.it

Composizione e Stampa

Nuova Grafica di A. Invernale
Via G. Matteotti, 118
Tel. 0931.942744 - 96014 FLORIDIA (SR)
Reg. Trib. di Siracusa n. 2/97 del 12/2/1997
Riproduzione Riservata - Diffusione gratuita

Gli articoli esprimono esclusivamente il pensiero personale degli autori e non impegnano in alcun modo il giornale

Numero chiuso in tipografia l'15/11/2007
l' tiratura: 1300 copie

Un'ora in Sicilia

La Punto argento si ferma nella strada sotto le finestre chiuse del mio studio, di fronte la Chiesa Madre col sagrato tutto disseminato di palloncini colorati che festeggiano una coppia di sposi appena usciti e in procinto di salire per il viaggio su una Fiat Cinquecento anni Sessanta e infiochettata anch'essa di palloncini.

“Caro Giovanni, come stai?”

“Titta seguimi ho l'auto qui appresso”.

È quasi mezzogiorno di una domenica di aprile, piena primavera di Sicilia.

Parcheggio davanti casa, Titta ferma l'auto noleggiata in aeroporto il giorno prima dietro la mia.

Con Nicole ammirano la facciata tutta in intarsio di pietra bianca fatta a mano all'epoca (1947) dagli scalpellini, mestiere oggi scomparso. È liberty comunico. Annuiscono.

Entriamo dentro. Mia moglie ci aspetta.

Nello studio faccio vedere a Titta che, accanto alla Treccani e alle opere importanti tengo i due libri di papà suo Nicola - *Facce Sporche* e *Il lupo e suo fratello* -, il primo fotocopia rilegata con all'interno la sua lettera d'invio, il secondo con la sua dedica. Poi anche il fascicolo degli *“Oratori del Giorno”* dedicato a suo nonno, nell'occasione della sua morte, fascicolo che ho fatto rilegare in pelle verde e incisioni in oro e che contiene scritti in memoria al suo avo anche di Alfredo De Marsico.

Infine la *Storia dell'Eloquenza*, sempre del nonno, opera monumentale che anche lui conferma essere divenuta una rarità per bibliofili.

Prendiamo il caffè in salotto, passando dalla sala da pranzo. Titta comunica a Nicole che “queste sono le case siciliane d'un tempo ...”.

Andiamo a Noto. Una visita breve. Vediamo la cattedrale restaurata con la cupola caduta ora ricostruita in attesa di inaugurazione. Di fronte la Chiesa di Santa Chiara. Un piccolo gioiello. Le scale ci conducono al primo e anche al secondo piano da dove un tempo le suore da grandi grate assistevano alla messa.

Al caffè Sicilia prendiamo il miele lavorato che a Titta piace molto per la prima colazione. Incontriamo Mario, l'artista amico di entrambi del quale anche Titta ha sia a casa che in studio vari lavori a carboncino e a pittura. Ci fa da cicerone per il tratto di strada che ci conduce all'auto. Davanti palazzo Nicolaci, il principe da poco scomparso, ammiriamo i balconi intarsiati e lavorati in pietra bianca, epoca barocca come del resto tutta Noto.

È già tardi, sono le 14. Propongo di fare un salto nei dintorni per mangiare qualcosa. Un colpo di acceleratore ci fa trovare mezz'ora dopo nel porto di Portopalo di Capo Passero. E' l'ultimo lembo di terra, Capo Sud d'Europa, come lo chiamo io. Tutti vanno a Capo Nord, pochi vengono qui espressamente a vedere i due mari che si incrociano davanti

le ultime pietre. Di fronte c'è l'Africa. Del resto qui siamo nel parallelo più a Sud di Tunisi e Barbagallo, mio amico, è l'ultimo ristoratore d'Europa, il suo locale e l'ultima costruzione a fianco del porto.

L'oste ci prepara degli antipasti di pesce crudo marinato e di frittura di paranza. Poi tonno fresco ai ferri, olio e limone, insalata verde e sorbetto al limone.

Usciamo soddisfatti. Titta accende il toscano per qualche boccata mentre passeggiamo nello spazio antistante, ammirando le ultime pietre dell'antico continente dal quale qui si esce verso sud, ma anche si entra dal sud. Insomma una porta che chiude e che apre ...

Riprendiamo l'auto verso Marzamemi, a quattro chilometri di distanza attraversando il Comune di Portopalo, che sembra uno spaccato di Pantelleria o di uno dei paesi del Nord Africa. La Chiesa del corso sul campanile in alto al posto della croce porta un pesce. Passiamo davanti il castello Tafuri sul mare, oggi in disuso, quindi la via costeggia tutto il mare di un azzurro invidiabile, disseminato di reti da pesca e baciato da una sabbia d'oro.

Quindi Marzamemi, un antico borgo di pescatori che, a prima vista, somiglia da lontano a Saint-Tropez. I vecchi magazzini di un tempo sono stati ristrutturati e adibiti a locali pubblici: bar, pizzerie, ristoranti, pub, sale giochi, e quant'altro.

C'è la vecchia tonnara in disuso che nel mese di agosto d'ogni anno viene aperta per ospitare la mostra *“cunta lu nannu”* (racconta il nonno): una sorta di museo dei mestieri e degli usi e modi di vita scomparsi. Accanto il porto a semicerchio, l'acqua del mare penetra nella piazzetta, bisogna stare attenti a dove parcheggiare.

A piedi in un corridoio al centro di vecchi locali restaurati e adibiti a bar e negozi, si accede alla piazza. La chiesa antica diroccata, fa da contraltare a quella costruita ex novo di rimpetto. La residenza estiva del principe Nicolaci di Villadorata, quello di Noto, chiusa, è circondata da tutti i locali un tempo a disposizione della residenza, tutti bassi a piano terra attorno alla piazza.

Locali un tempo tutti chiusi, mai in vendita - che avrei fatto un pensierino per uno da ristrutturare e abitare nei fine settimana - prima solo chiusi ora in gran parte locati: un bar, due ristoranti, alcuni negozi di antiquariato e souvenir. Titta ammira estasiato. “Sembra il set di un film”, esclama al centro della piazza.

Nel retro delle “stanzette” aggettanti a mare, scogli, alghe marine, profumo di mare e acqua cristallina d'un azzurro senza pari. Barche al largo, e il mare che all'orizzonte bacia il cielo. In un negozio compriamo oggetti vari, da portare a Roma per un'ora da ricordare e auspicabilmente, ripetere.

Giovanni Stella

L'evoluzione giurisprudenziale in materia di controllo dei conti correnti bancari

di Giuseppe Tamburini*

Presidente del Tribunale di Caltagirone

1. PREMESSA

Mi complimento innanzitutto con l'Associazione Dottori Commercialisti di Avola per la sensibilità dimostrata organizzando questo incontro per meglio comprendere la valenza e la portata innovatrice delle recenti riforme in materia di controllo da parte del Fisco dei conti correnti bancari.

Gli illustri relatori che mi hanno preceduto hanno offerto una panoramica esaustiva delle tematiche più attuali e ricorrenti circa i poteri del Fisco nel controllo dei conti correnti bancari dopo la legge finanziaria per il 2007.

A me è stato assegnato il compito di illustrare l'evoluzione giurisprudenziale e gli aspetti processuali più rilevanti al fine di approfondire la conoscenza, quanto più analitica possibile, dei poteri del Fisco che, in base alla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 32/E del 18 ottobre 2006, ha la possibilità di chiedere a banche, poste, intermediari finanziari, imprese di investimento, società di gestione ed ogni altro operatore finanziario, dati e documenti relativi "a qualsiasi rapporto, operazione e servizio intrattenuto con i loro clienti": in pratica alla possibilità del Fisco di controllare le operazioni finanziarie dei contribuenti attraverso i conti correnti bancari e postali, ma anche attraverso qualsiasi operatore creditizio o finanziario, comprese le società fiduciarie.

Ciò posto, segnalo innanzitutto che le linee guida dell'accertamento bancario non sono affatto state modificate: le novità, infatti, sono in larga misura volte a determinare un significativo potenziamento dei poteri di indagine a disposizione degli organi di controllo.

Ciò, sul piano generale, consente di trarre una prima relevantissima conclusione: ovvero che buona parte dei principi affermati dalla giurisprudenza in vigore della pregressa disciplina possono ritenersi applicabili – con gli adattamenti del caso – anche rispetto al più ampio ambito di accertamento contemplato dalla recentissima normativa.

Infatti, l'accertamento bancario ora come allora:

- a) necessita di previa autorizzazione;
- b) determina l'insorgenza di una presunzione a favore del fisco;
- c) impone l'instaurazione di un contraddittorio tra le parti (fisco e contribuente);
- d) si fonda su una disciplina unitaria tra Imposte dirette ed Imposta sul Valore Aggiunto, salvi alcuni particolari che tralascio.

1.2 LA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE COSTITUZIONALE

Un primo accenno va fatto alla giurisprudenza della Corte Costituzionale la quale si è occupata più volte degli accertamenti bancari.

Tra le pronunce emanate, tre si segnalano per la loro rilevanza operativa.

L'ordinanza 3 luglio 2000 n. 260, con la quale è stato affermato che il meccanismo delineato dall'art. 32 del DPR n. 600/73 con specifico riguardo agli accertamenti bancari è legittimo, in quanto il contribuente può sempre invocare la prova contraria.

È interessante valutare le motivazioni rese a corollario di questa affermazione. Per

* Testo della relazione tenuta ad Avola (SR) nel corso del convegno dal titolo "I poteri del Fisco. Le indagini finanziarie. Il controllo dei conti correnti bancari." organizzato dall'Asso.doc.

la Corte, infatti, il contribuente deve essere previamente informato, e può pertanto esercitare pienamente e tempestivamente il proprio diritto alla difesa fin dall'avvio delle indagini.

Inoltre, la presunzione di legge trova fondamento in un dato oggettivo, e cioè le risultanze bancarie, e quindi non presta il fianco a possibili censure sul piano della irragionevolezza.

Entrambe le affermazioni sembrano assumere notevole rilevanza sul piano pratico-difensivo: da un lato, infatti, v'è da chiedersi cosa accada laddove l'istituto di credito, unico soggetto tenuto a notificare il contribuente dell'indagine, per vari motivi non vi provveda.

Sotto altro profilo, è ben vero che la presunzione dell'art. 32 si fonda su un dato oggettivo, ma non sempre questo dato è desumibile da conti afferenti al contribuente, atteso che in più occasioni il Fisco fa riferimento a rapporti cointestati, o addirittura intestati ad altri.

Una seconda rilevante pronuncia è l'ordinanza 26 febbraio 2002 n. 33. Qui i giudici sono stati chiamati dalla Commissione Tributaria Regionale delle Marche a verificare la compatibilità dell'art. 32/600 in presenza di indagini a rilevanza penale e tributaria.

Più precisamente, la Consulta ha statuito il principio in base al quale non è fondata la questione di legittimità costituzionale sollevata dalla Commissione Tributaria Regionale di Ancona degli artt. 51, comma 2 n. 2) della legge IVA e 32, primo comma n. 1) del DPR n. 600/1973 in relazione all'art. 24, secondo comma, Cost..

La questione affrontata è di grande interesse pratico.

Ad avviso del giudice remittente sussisterebbe una insanabile antinomia fra il regime istruttorio-probatorio proprio del procedimento penale, nel cui ambito l'indagato ha il diritto di non rispondere sicchè dalla mancata partecipazione o dalla mancata risposta non possono derivare conseguenze negative per l'indagato medesimo, e quello proprio

della materia tributaria, in cui, a seguito della contestazione al contribuente delle risultanze bancarie e dell'invito a comparire per giustificare la rispondenza alle scritture contabili, la mancata o insufficiente giustificazione comporta l'applicazione della presunzione di cui agli artt. 32/DPR600 e 51/DPR633 e la inottemperanza dell'invito a comparire e ad altre richieste degli uffici è punita con sanzione amministrativa.

La Corte tuttavia non condivide tale prospettiva rilevando che, una volta stabilita la legittimità costituzionale della predetta presunzione, discendente da elementi legittimamente acquisiti al procedimento tributario, è priva di rilievo la circostanza che il contribuente possa avere di fatto interesse a non addurre giustificazioni eventualmente idonee a vincere la presunzione, nel caso in cui gli elementi che egli potrebbe addurre siano tali da esporlo a conseguenze negative in un altro, distinto procedimento, nel quale è posta in causa una ipotesi di responsabilità penale dello stesso contribuente; ciò in quanto in tale diversa sede il contribuente può avvalersi di tutte le garanzie proprie del procedimento penale. Peraltro, la Corte rileva pure che, almeno normalmente, le giustificazioni che il contribuente potrebbe addurre in sede tributaria per escludere la imponibilità delle operazioni risultanti dai conti bancari possono essere, se reali, idonee anche a sostenere l'insussistenza del reato di frode fiscale, che si realizza appunto con l'occultamento di materia imponibile, e quindi idonee ad apprestare la difesa del contribuente anche in sede penale. Prosegue ancora la Corte rilevando come "...nessuna conseguenza negativa per il contribuente indagato può derivare, nel procedimento penale, dal fatto che in sede tributaria sia stato effettuato un accertamento in base alla presunzione fondata sugli elementi risultanti dalla documentazione bancaria, accertamento rispetto al quale il contribuente non abbia potuto o non abbia voluto fornire giustificazioni idonee a smentire la imponibilità delle operazioni documen-

tate: non avendo l'accertamento tributario così fondato, di per sé, alcuna ulteriore portata probatoria in sede penale, che vada al di là di quella propria della documentazione acquisita nella stessa sede, e trasferita in sede tributaria....”.

Conclusivamente, l'alternativa in cui si trova il contribuente, secondo quanto lamentato dal remittente, fra l'avvalersi pienamente del “diritto al silenzio” di cui egli usufruisce in sede penale e il fornire elementi che potrebbero giovargli in sede tributaria ma, in ipotesi, nuocergli in altra sede, non realizza alcuna situazione di contrasto con il diritto di difesa, che si esplica in ogni procedimento secondo le regole proprie di questo: bensì attiene alle personali scelte che, di fatto, il contribuente-indagato può compiere circa le modalità e le strategie con le quali difendersi in ciascuno dei distinti procedimenti, fermo restando, in ciascuno di essi, il rispettivo regime probatorio stabilito dalla legge.

L'ultima pronuncia – sentenza 6/6/2005 n. 225 – ha riconosciuto il valore di presunzione legale relativa alle risultanze degli accertamenti bancari trovando essa ragionevole fondamento sul carattere oggettivo di tali risultanze relative a rapporti facenti capo al contribuente.

La Consulta ha infatti ritenuto infondata la questione posta dai giudici di merito, dettando però dei ben precisi paletti.

Essa infatti osserva che: “...l'assunto del rimettente, relativo alla indeducibilità delle componenti negative dal maggior reddito d'impresa accertato in base alla norma impugnata, non solo è apodittico, ma risulta altresì smentito dalla più recente giurisprudenza di legittimità, secondo cui, in caso di accertamento induttivo, si deve tenere conto – in ossequio al principio di capacità contributiva – non solo dei maggiori ricavi ma anche della incidenza percentuale dei costi relativi, che vanno, dunque, detratti dall'ammontare dei prelievi non giustificati.

Così interpretata, la norma si sottrae alla censura di violazione dell'art. 3 della Costi-

tuzione, risolvendosi, quanto alla destinazione dei prelievi non risultanti dalle scritture contabili, in una presunzione di ricavi *iuris tantum* suscettibile, cioè, di prova contraria attraverso la indicazione del beneficiario dei prelievi”.

Vale la pena di citare due ulteriori passaggi della sentenza, nei quali è affermato come “...una presunzione siffatta non appare, poi, lesiva del canone di ragionevolezza di cui all'art. 53 della Costituzione, non essendo manifestamente arbitrario ipotizzare che i prelievi ingiustificati dai conti correnti bancari effettuati da un imprenditore siano stati destinati all'esercizio dell'attività d'impresa e siano, quindi, in definitiva, detratti i relativi costi, considerati in termini di reddito imponibile”.

Infine, la Consulta esclude la violazione del principio di eguaglianza in danno dei titolari di conti bancari, essendo la disponibilità di tali conti “elemento idoneo a legittimare il rilievo meramente probatorio attribuito al prelievo non giustificato di somme”.

Tali osservazioni lasciano intendere come la norma, anche in virtù della citata giurisprudenza di legittimità, sia destinata a permanere nell'ordinamento e ad essere interpretata con severità forse eccessiva, con riferimento agli imprenditori, ma a mio avviso dall'altro lasciano uno spiraglio per un'eventuale pronuncia di incostituzionalità con riferimento ai professionisti, ai quali, come ho detto, è stata estesa.

Infatti per quest'ultima categoria di contribuenti non può certo dirsi che i prelievi dai conti correnti bancari siano sempre destinati all'attività professionale.

È un dato di esperienza comune che il professionista sia assai spesso titolare di un unico conto corrente bancario, che utilizza tanto per la sua attività economica quanto per la vita privata.

Pertanto, in uscita da tale conto vi saranno prelevamenti destinati all'acquisto di beni inerenti alla professione, come vi saranno, tuttavia, prelevamenti necessari a fa fronte

alle esigenze di vita privata.

Ne consegue che vi sarebbe probabilmente spazio per una pronuncia più favorevole al contribuente laddove venisse sollevata l'eccezione di costituzionalità in quanto la norma di cui all'art. 32, comma 1, n. 2 del D.P.R. n. 600/1973, sottopone al medesimo trattamento tributario situazioni diverse, quali quella dell'impresa e quella del lavoratore autonomo, senza una ragionevole motivazione.

Una pronuncia di tal fatta, invero, ben si inquadrirebbe nel contesto di altre numerose pronunce della Consulta che hanno sancito la non equiparabilità, dal punto di vista fiscale, della posizione dell'imprenditore a quella del lavoratore autonomo: mi riferisco alle note pronunce in materia di ILOR ed IRAP.

1.3 LA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI CASSAZIONE SULLA VALENZA PROBATORIA DEI MOVIMENTI BANCARI

Gli accertamenti bancari nell'ampia tematica affrontata dalla Corte di Cassazione in materia tributaria costituiscono uno dei settori in cui maggiore, per numero ed importanza, è stato l'intervento della Corte di Cassazione.

La consistenza di tale intervento trova spiegazione nella particolare efficacia dello strumento di accertamento tributario costituito dalle rilevazioni delle movimentazioni sui conti bancari intrattenuti dal contribuente, efficacia derivante sia dalla relativa semplicità di attuazione dell'indagine da parte degli uffici accertatori sia dalla significativa valenza probatoria che a queste rilevazioni viene attribuita dalla stessa Corte di Cassazione.

L'importanza concreta di questo strumento di accertamento è del resto confermata dal più recente legislatore, come si evince dalle disposizioni introdotte dalla finanziaria 2007 che ha esteso sul piano oggettivo e soggettivo l'ambito di operatività degli accertamenti bancari al fine di consentire la "tracciabilità" dei conti e quindi la loro riconducibilità ad operazioni imponibili.

Sulla valenza probatoria dei movimenti bancari la Corte di Cassazione fornisce indubbiamente una interpretazione in linea al tenore letterale degli artt. 32/DPR600 e 51/DPR633, partendo dal presupposto che il versamento o il prelevamento di somme costituisce un fatto noto e non controverso.

Secondo la Corte, tale fatto noto può astrattamente condurre, in via presuntiva, a ritenere che le stesse somme provengano dall'attività di impresa esercitata dal contribuente (Cass. 1999/7338).

Con maggiore chiarezza, la stessa Corte ha sostenuto che dalla presenza di versamenti su conti correnti si può presumere, secondo un dato di comune esperienza, che tali versamenti non possano che derivare dall'unica ed esclusiva attività lavorativa svolta dal contribuente (Cass. 2000/1209).

Ancora più esplicita è la giurisprudenza degli ultimi anni, secondo la quale ai sensi dell'art. 32/DPR600, l'Amministrazione finanziaria può legittimamente utilizzare dati relativi ai movimenti bancari del contribuente, che costituiscono valida prova presuntiva per la ricostruzione dell'imponibile, fermo restando l'onere della prova liberatoria a carico del contribuente (Cass. 13 aprile 2005 n. 13808).

Su questo fondamentale profilo la Sezione Tributaria della Cassazione è assolutamente unanime e consolidata nel ritenere che le disposizioni in tema accertamento bancario configurino una **presunzione legale** in quanto direttamente posta dalla legge e **di natura relativa** essendo sempre ammessa la prova contraria ad opera del contribuente (cfr. da ultimo Cass. 2007/2438).

La presunzione di riferibilità ad operazioni imponibili dei movimenti intervenuti sui conti correnti bancari intrattenuti dal contribuente si correla, per la Corte, ad una valutazione del legislatore di rilevante probabilità che il contribuente si avvalga di tutti i conti di cui può disporre per attuare le rimesse ed i prelevamenti inerenti all'esercizio dell'attività imponibile (Cass. 2006/22013).

Secondo la Cassazione in queste fattispecie è la legge stessa che individua il fatto che costituisce il presupposto della presunzione (rilevazioni di dati bancari relativi a movimentazioni non transitate nelle scritture contabili del contribuente) e determina l'effetto diretto della presunzione, ovvero la utilizzazione per ricostruire la base imponibile.

Tale utilizzazione dei dati emergenti dagli accertamenti bancari ai fini della ricostruzione delle operazioni imponibili opera quindi *de plano*, come effetto necessitato di una presunzione legale anche se relativa.

Questa presunzione a favore del Fisco opera in maniera obbligatoria per chiunque salvo che il contribuente dimostri una sicura e diversa destinazione o natura delle somme transitate sui conti (Cass. 2000/9946).

La fonte legale della presunzione esclude inoltre la necessità, rispetto agli accertamenti fondati sulle rilevazioni delle movimentazioni bancarie, della concorrenza dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti invece per le presunzioni semplici dall'art. 2729 del codice civile (Cass. 2006/8357).

La conseguenza che deriva da questa ricostruzione della Cassazione è che l'ufficio finanziario, una volta che abbia acquisito i dati relativi alle movimentazioni dei conti riferibili al contribuente, può legittimamente porre tali dati a fondamento dell'accertamento senza dovere dimostrare più nulla, incombando a questo punto sul contribuente l'onere di dimostrare che i movimenti finanziari riguardano attività estranee a quelle imponibili o si riferiscono ad attività che trovano riscontro nella documentazione contabile (Cass. 2005/26692).

Altro punto fermo nella giurisprudenza della Corte di Cassazione è che la presunzione legale in questione ha valenza non solo oggettiva ma anche soggettiva: i dati tratti dagli accertamenti bancari possono cioè essere legittimamente utilizzati dall'ufficio finanziario non solo per determinare i ricavi o il reddito generato da attività di impresa o professione, ma anche per dimostrare l'esistenza

stessa di attività di impresa arte o professione altrimenti occulta.

A questo punto, il tema si sposta sulla prova contraria.

Ed al riguardo, la questione da sciogliere è quella di stabilire secondo quali modalità possa essere offerta.

Al riguardo, torna utile rammentare che la Corte di Cassazione, nella sentenza 18 settembre 2003 n. 13918, ha affermato che tale dimostrazione può essere fornita anche tramite presunzioni, attraverso le quali sia provato il carattere fittizio dell'intestazione di un conto o deposito, o comunque la sostanziale riferibilità ad una società delle posizioni annotate sui conti medesimi.

Da tale sentenza può agevolmente desumersi che, così come il Fisco è legittimato ad avvalersi di presunzioni, parimenti può fare il contribuente, il quale, pertanto, nel fornire la prova contraria potrà addurre non solo prove certe e dirette, bensì anche ragionamenti tali da porsi sul medesimo piano della presunzione disposta dalla legge a favore del fisco.

È questa una interpretazione quanto mai equilibrata, che rende effettivo il principio di parità delle parti processuali.

Tesi peraltro avallata, con specifico riguardo agli studi di settore, anche dalla stessa Amministrazione finanziaria, che nella circolare n. 58/2002 ha avuto modo di precisare che il contribuente ben può avvalersi di ragionamenti presuntivi per contrastare la presunzione conseguente all'applicazione degli studi di settore.

Quanto al contenuto ed ai limiti della prova contraria che il contribuente deve fornire per vincere la presunzione legale relativa di cui ho detto sopra, la Cassazione ha affermato che la prova si commisura alla natura e consistenza degli elementi indizianti accertati dall'ufficio impositore e nulla esclude che essa possa essere data anche in via presuntiva mediante indizi ed anche in sede di giudizio nei limiti formali e temporali previsti dalla disciplina del contenzioso (Cass. 2005/19947).

Occorre ricordare come alcune ipotesi di

situazioni giustificative o di presunzioni concrete di non imponibilità siano state individuate dalla stessa Amministrazione Finanziaria con la citata circolare n. 32/E del 2006 pure se dallo specifico punto di vista operativo dell'organo accertatore.

Ai fini dell'accertamento fiscale possono poi essere utilizzati anche i dati e i documenti bancari acquisiti nel corso di un'indagine penale anche se concernenti soggetti diversi dal contribuente verificato ed in assenza dell'autorizzazione dell'autorità giudiziaria precedente.

Per la Cassazione (sent. 7208/2003) l'autorizzazione del giudice penale precedente è infatti funzionale alla tutela degli interessi protetti dal segreto istruttorio e la violazione delle regole sull'accertamento tributario non comporta come conseguenza necessaria l'inutilizzabilità degli elementi acquisiti mancando una specifica previsione normativa in tal senso (Cass. 2006/14058).

Pacifico è invece che l'utilizzabilità degli elementi illegittimamente acquisiti in sede penale e a maggior ragione in sede tributaria trova un limite nel caso in cui si tratti di elementi acquisiti nel corso di una perquisizione illegittima, domiciliare o personale, trovando attuazione in simili ipotesi la maggiore tutela anche a livello costituzionale della inviolabilità della persona e del domicilio come affermato dalla Cassazione nella sentenza n. 20253 del 2005.

In ordine al contenuto dell'atto di accertamento dell'ufficio finanziario basato sui rilievi dei dati bancari la Corte con la sentenza n. 22013 del 2006 ha precisato che, ai fini della validità dell'accertamento stesso, non è necessario che in tale atto sia riportata l'analitica indicazione delle singole annotazioni utilizzate per la ricostruzione dell'imponibile, potendo anche farsi richiamo *per relationem* al verbale dell'ispezione o al processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza che sia noto al contribuente.

La Corte ha tuttavia precisato che in caso di indicazione solo generica delle movimenta-

zioni utilizzate, l'onere della prova contraria da parte del contribuente andrà commisurato alla genericità degli elementi presuntivi offerti dall'ufficio finanziario (Cass. 2003/17243).

Uno dei problemi che si pone rispetto agli accertamenti bancari è la possibilità di utilizzare la presunzione legale anche rispetto a movimentazioni intervenute su conti formalmente intestati a soggetti diversi dal contribuente accertato.

1.4 ACCERTAMENTO BANCARIO E CONTI DI TERZI

Spesso il Fisco controlla i rapporti intestati a soggetti terzi, quali ad esempio familiari del contribuente o, nel caso di accertamento su società, i rapporti ed i conti intestati ai soci ed agli amministratori della società.

In tale ipotesi la questione che si pone è quella della possibilità di utilizzare i dati così raccolti per procedere all'accertamento, anche utilizzando le presunzioni poste dalla legge, del reddito del soggetto cui non sono direttamente riferibili i dati bancari o finanziari acquisiti.

La Corte di Cassazione ha chiarito che nel caso di conti intestati a terzi le presunzioni legali di imponibilità previste dall'art. 32 DPR n. 600/73 e dall'art. 51 del DPR n. 633/1972 non possono operare in modo automatico in mancanza di una specifica e concreta dimostrazione della fittizietà dell'intestazione del rapporto bancario a terzi con il fine di far risultare come altrui operazioni in realtà compiute dal contribuente (sentenza 2001/8826).

Ancora, la Corte ha affermato che le risultanze dei conti correnti bancari, soprattutto quando si tratti di conti intestati a soggetti diversi da quelli sottoposti a verifica, possono essere invocate a sostegno di presunti acquisti o vendite in evasione di imposta qualora risultino concreti elementi che autorizzino a collegare quei movimenti con operazioni commerciali del soggetto nei cui confronti si intende procedere ad accertamento (sentenza 2003/17243).

Sorge allora il problema di stabilire le mo-

dalità con le quali l'Amministrazione possa fornire tale prova.

Al riguardo, soccorre ancora la Corte di Cassazione, secondo cui in sede di accertamento di una società di capitali, l'A.F., può, ai sensi dell'art. 37 c. 3 del DPR 600/73, utilizzare non solo i conti correnti intestati alla società di capitali ma anche quelli intestati ai soci e gli amministratori, allorché risulti provata dall'Amministrazione finanziaria, anche tramite presunzioni, la natura fittizia dell'intestazione o, comunque, la sostanziale riferibilità all'ente dei costi medesimi o di alcuni loro singoli dati (Cass. 2003/13391).

È interessante richiamare la pronuncia confermata dai giudici di legittimità: "...la Commissione Tributaria Regionale del Piemonte ha correttamente applicato le norme e il principio richiamati, presumendo, sulla base di congrua e coerente motivazione, basata soprattutto sulla peculiare composizione della compagine sociale - a ristretta base familiare... - un diretto collegamento tra i conti intestati ai due soci e quelli della società".

Questa tesi è stata ripetutamente confermata dalla Corte con le sentenze 4423/2003 e 6232/2003).

Ad analoghe conclusioni la Corte di Cassazione è pervenuta con riguardo all'IVA, a conferma della simmetria delle norme in materia Imposte dirette ed IVA.

In particolare, è stato precisato che in tema di IVA, l'art. 51 c. 2 nn. 2 e 7 del DPR. 633/72 non trova applicazione con riguardo a conti bancari intestati esclusivamente a persone diverse, ancorché legate al contribuente da vincoli familiari o commerciali, salvo che l'ufficio opponga e poi provi in sede giudiziale che l'intestazione a terzi è fittizia o comunque è superata, in relazione alle circostanze del caso concreto, dalla sostanziale imputabilità al contribuente medesimo delle posizioni creditorie e debitorie ammontate sui conti (Cass. 8826/2001).

Ancora, "in tema di IVA, in caso di accertamenti concernenti una società di persone,

l'acquisizione ed utilizzazione dei dati bancari, ai sensi dell'art. 51, secondo comma, nn. 2 e 7, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, non deve essere limitata ai conti intestati alla società, ma può riguardare anche quelli formalmente intestati a soggetti diversi, ove legati alla società da particolari rapporti, quali i soci amministratori, atteso che il rapporto intercorrente tra questi ultimi e la società amministrata è talmente stretto da realizzare una sostanziale identità di soggetti, tali da giustificare automaticamente, salvo prova contraria, l'utilizzazione dei dati raccolti" (Cass. Sent. 1 aprile 2003 n. 4987).

Sempre in merito alla prova di tale correlazione, la stessa Corte ha anche precisato che le Commissioni tributarie hanno il potere di giudicare incidentalmente sulla simulazione nell'intestazione dei conti, fermo restando il potere dell'Amministrazione finanziaria di adire il giudice ordinario (così Cass. 1999/10856 e 1993/8392).

Si può pertanto concludere sul punto sostenendo che l'Amministrazione può estendere l'accertamento bancario anche nei confronti di soggetti terzi, purché fornisca la prova dell'esistenza di una correlazione tra movimenti bancari intercorsi sui conti, depositi o altri rapporti continuativi intrattenuti da un soggetto terzo e contribuente da accertare. E questo comporta che se l'accertamento ha riguardo ad una società, l'autorizzazione all'accesso ai conti correnti bancari può essere legittimamente estesa a quelli di cui risultano titolari i soci della stessa e i familiari conviventi degli amministratori, ove il suddetto accertamento abbia anche lo scopo di verificare se debbano imputarsi al contribuente redditi di cui appaiono titolari altri soggetti, ex art. 37 del DPR 29 settembre 1973, n. 600 (Consiglio di Stato, Sez. N. 17 novembre 1995, ord. n. 1680).

Una volta che il fisco abbia fornito tale prova, resta ferma la possibilità del contribuente di difendersi anche con dichiarazioni rese da terzi, rilasciate allo stesso o al suo difensore (Cass. Sent. 26 marzo 2003 n. 4423).

Direttamente utilizzabili sono invece i dati tratti da conti correnti contestati al contribuente accertato.

Vi segnalo che sono stati ritenuti utilizzabili i dati desumibili da libretti di deposito al portatore o intestati a nomi di fantasia o privi di intestazione, purché, sempre, l'ufficio finanziario provi, anche solo in via presuntiva, la riferibilità sostanziale dei movimenti al soggetto accertato (Cass. 2003 n.13819).

1.5 SULL'AUTORIZZAZIONE ALL'ACCESSO DEI CONTI

Sulla necessità dell'autorizzazione quale presupposto per poter operare l'accertamento la norma è assai chiara.

Sugli effetti dell'assenza di tale autorizzazione, invece, si riscontrano tesi divergenti.

Secondo la Commissione Tributaria Centrale, la presunzione di equiparazione a ricavi dei dati ed elementi risultanti dai conti correnti bancari opera unicamente a condizione che le movimentazioni bancarie traggano origine da una precisa verifica bancaria disposta a norma del secondo comma n. 7 dello stesso art. 51, DPP. 633/72 e non anche da pure e semplici risultanze globali di conti correnti in qualche modo risalenti al contribuente (Sez. XXIV 19 novembre 1996, dec. n. 5785).

Dunque, secondo la Commissione Centrale, la violazione della procedura stabilita dall'art. 32 fa venire meno il meccanismo presuntivo stabilito dal legislatore a favore del fisco.

Questa tesi è peraltro avallata anche dalla giurisprudenza di merito, la quale ha affermato che è nullo l'avviso di accertamento basato sulla sola documentazione bancaria rinvenuta in sede di accesso, qualora l'organo procedente non abbia inoltrato alla banca la richiesta diretta ad ottenere copia dei conti del contribuente (in termini: Comm. Trib. Prov.le di Ravenna, Sez. VI - Sent. n. 48 del 23 marzo 1998).

Nei medesimi termini si è pronunciata la Commissione Tributaria Centrale con la deci-

sione del 19 novembre 1996 n. 5785.

Può però accadere che la richiesta dei dati ad enti creditizi e finanziari segua il percorso legale, ma che manchi l'autorizzazione prevista dalla norma. Secondo la Corte di Cassazione, ciò non preclude l'utilizzabilità dei dati acquisiti, atteso che tale atto attiene ai rapporti interni e che in materia tributaria non vige il principio (presente nel codice di procedura penale) della inutilizzabilità della prova irritualmente acquisita, salvi i limiti derivanti da eventuali preclusioni di carattere specifico.

Questo principio, espresso nella sentenza della Cassazione 2003/4987 appare peraltro in aperto contrasto con il principio affermato dalla stessa Corte ma a Sezioni Unite secondo il quale anche in materia tributaria vige il principio della inutilizzabilità della prova irritualmente acquisita: se pertanto ricorre tale circostanza, l'accertamento che si fonda su tale prova non potrà che essere nullo, restando peraltro fermo il potere di avviare azione disciplinare nei confronti del soggetto che ha acquisito la prova in violazione di legge (Cass. SS.UU. sent. 16424/2002).

Una volta avviata l'indagine bancaria il contribuente deve essere tempestivamente informato dall'intermediario: da quel momento potrà quindi agire in sede giurisdizionale chiedendo l'inibizione dell'esecuzione del controllo attraverso l'impugnazione del provvedimento di autorizzazione del direttore centrale dell'accertamento delle Entrate o del direttore regionale della stessa ovvero, per la Guardia di Finanza, del Comandante Regionale.

L'autorizzazione rappresenta, infatti, un atto amministrativo, come tale impugnabile innanzi al T.A.R. competente, ad esempio, per motivazione insufficiente e, di conseguenza, ritenere il provvedimento viziato da eccesso di potere e difetto assoluto di motivazione.

Contro l'avviso di accertamento, invece, sono competenti le Commissioni Tributarie mediante prestazione di idonea prova contraria alla pretesa del Fisco.

1.6 I POTERI ISTRUTTORI E DI ACCERTAMENTO

Riconosciuti ai soggetti che vigilano sull'emersione del gettito fiscale sono stati ampliati fino al punto di consentire l'indagine, come recita testualmente la circolare, su "ogni tipologia di rapporto ed ogni operazione anche isolata": dalla chiusura di un conto corrente al versamento di un assegno, dall'accensione di un mutuo all'apertura di un contratto per prendere in affitto una cassetta di sicurezza.

Il Fisco, che in passato non aveva detti poteri in quanto vigeva il segreto bancario, potrà ora chiedere informazioni non solo sui movimenti del conto ma anche su dati riferiti "a qualsiasi rapporto intrattenuto ad operazione effettuata" e quindi, per esempio, sulla domiciliazione delle bollette oppure sulle semplici notizie chieste dal cliente alla banca su una particolare offerta di azioni.

Non mi risulta che l'amministrazione finanziaria abbia ad oggi chiarito quale sia il soggetto responsabile delle eventuali inesattezze commesse nella trasmissione dei dati: la banca oppure la persona fisica del rappresentante legale o il funzionario delegato alla firma delle comunicazioni rivolte al Fisco.

1.7 PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO

Si è a lungo dibattuto ed invero si dibatte tuttora sulla natura del contraddittorio in materia di accertamenti bancari.

E la questione non è di poco conto.

Il problema nasce dal fatto che gli artt. 32/DPR600 e 51/DPR633 prevedono un obbligo di contraddittorio ma non individuano le conseguenze del mancato rispetto dello stesso da parte dell'Ufficio.

A mio parere, la mancata previsione della sanzione della nullità non è affatto risolutiva del problema, atteso che in materia tributaria non esiste una casistica delle ipotesi di nullità, e purtuttavia in più occasioni la giurisprudenza ha sanzionato con la nullità un atto impositivo emesso in violazione di nor-

me, anche di tipo procedurale.

Un primo esempio può rinvenirsi nella violazione delle disposizioni del cd. "statuto del contribuente".

La Commissione Tributaria Provinciale di Caltanissetta, con la sentenza del 10 febbraio 2004 n. 15, sez. III, ha affermato che è nulla "per decadenza temporanea di potere" l'avviso di accertamento emesso prima della scadenza del termine di 60 gg. dalla data del rilascio della copia del processo verbale di constatazione in quanto impedisce al contribuente di esercitare appieno il suo diritto all'instaurazione di un rapporto interlocutorio con l'A.F., previsto alla chiusura del detto verbale, nel corso del quale potere formulare osservazioni e richieste tali da portare alla modifica della quantificazione a suo favore della pretesa tributaria.

La Suprema Corte si è più volte pronunciata sulla questione risolvendola in senso prevalentemente negativo per il contribuente, in contrasto con la giurisprudenza di merito.

Per tutte, si può qui citare la sentenza 27 ottobre 2000 n. 14191, con la quale è stato così statuito: in tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'art. 3 del DPR n. 600/1973 prevede che la Guardia di Finanza agisca "secondo le norme e con le facoltà di cui all'art. 32" e che dunque possa raccogliere le spiegazioni del contribuente, o dar atto che egli non ne ha fornita alcuna, con i medesimi effetti propri delle operazioni compiute dagli Uffici Tributarî.

In ogni caso va esclusa la necessità di un contraddittorio precontenzioso.

Questa sentenza merita attenta considerazione, in quanto risolve due questioni:

- a) se sia possibile che il contraddittorio sia svolto direttamente in sede di verifica fiscale da parte della Guardia di Finanza;
- b) se sia necessario, ovvero meramente facoltativo, instaurare il contraddittorio.

Nell'un caso come nell'altro la soluzione adottata opera in senso sfavorevole al contribuente; in termini si era peraltro pronuncia-

ta la S.C. con le sentenze n. 7964/1999 e 11094/1999.

Tra le sentenze in linea con questa prospettiva, merita di essere richiamata la pronuncia 2001/9103, con la quale è stato affermato che, sulla base della lettera della legge l'utilizzazione dei dati ed elementi risultanti dai conti viene inquadrata in un procedimento amministrativo definito contraddittorio col contribuente (art. 32 comma 1 n. 2 cit.): "si è in presenza di una norma d'azione la cui inosservanza, senza poter alterare l'operatività della presunzione, comporterà soltanto una diseconomia di procedure, rinviando ad un momento successivo le osservazioni e giustificazioni del contribuente". Anche tale soluzione suscita però perplessità, atteso che, a mio avviso, esistono forti dubbi sulla ritualità e utilizzabilità del materiale probatorio raccolto in mancanza del contraddittorio, stante la nuova formulazione dell'art. 191 della Cost. introdotta dalla legge costituzionale 23.11.1999 n. 2 per cui "il processo deve svolgersi nel contraddittorio delle parti, in condizioni di parità" e le stesse prove devono essere raccolte nel contraddittorio delle parti nel processo medesimo. Segnali in questo senso si ritrovano peraltro nella stessa giurisprudenza della Suprema Corte, che nella sentenza 22 marzo 2005 n. 6201, nel commentare la portata dell'art. 7, primo comma, della legge n. 212/2000, ha precisato che la norma è ispirata dall'esigenza "...di rafforzare le garanzie di esercizio del diritto di difesa"; il Legislatore "...ha ritenuto che allorquando l'amministrazione, nella compilazione degli avvisi di accertamento, ritenga nella motivazione di fare riferimento ad altri atti, questi debbano essere allegati e quindi, del pari, notificati...".

"L'innovazione normativa esprime l'esigenza, in attuazione di precetti costituzionali, di superare una concezione meramente formale e tecnica, del principio del contraddittorio e dell'invincibilità del diritto di difesa, enunciando un principio di effettività del contraddittorio, che costituisca elemento ca-

ratterizzante non solo della funzione giurisdizionale ma dalla maggior parte delle attività dei pubblici poteri".

Nella sentenza n. 164 della Commissione Tributaria Provinciale di Pesaro del 25 ottobre 2002 i giudici hanno sostenuto come "...esistano forti dubbi sulla ritualità e utilizzabilità del materiale probatorio raccolto, stante la nuova formulazione dell'art. 191 della Cost. introdotta dalla legge costituzionale 23.11.1999 n. 2 per cui "il processo deve svolgersi nel contraddittorio delle parti, in condizioni di parità" e le stesse prove devono essere raccolte nel contraddittorio delle parti del processo medesimo.

Questo importante principio di diritto sembra avere ispirato la recente sentenza della Corte di Cassazione n. 17229 del 28 luglio 2006, la quale, con riferimento agli studi di settore, ha sostenuto che l'Amministrazione deve agire "...nel rispetto del principio generale del giusto procedimento, cioè consentendo al contribuente, ai sensi dell'art. 12, comma 7 della L. 27 luglio 2000, n. 212, di intervenire già in sede procedimentale amministrativa, prima di essere costretto ad adire il giudice tributario, di vincere la mera *praesumptio hominis* costituita dagli studi di settore.

Ora, con tutta la buona volontà, non si vede proprio per quale motivo il contraddittorio debba essere una facoltà in presenza di una norma talmente dirompente (accertamento bancario) da attribuire alla parte pubblica una presunzione legale relativa; quando invece il contraddittorio viene giudicato un obbligo, a pena di nullità, in altro comparto accertativo nel quale il fisco dispone di una presunzione "semplice" (questo, per la Corte Costituzionale, sono gli studi di settore: ordinanza n. 105/2003).



Reddito di lavoro dipendente prodotto all'estero da soggetto residente

di Giovanni Musso

In un contesto di decentramento produttivo e di internazionalizzazione delle imprese, assistiamo ad una forte mobilità dei lavoratori italiani oltre i confini territoriali. Pertanto, si ritiene opportuno delineare un quadro di sintesi della normativa fiscale e previdenziale relativa ai redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero da un soggetto residente.

Lo *Status* di residenza fiscale in Italia determina l'imponibilità fiscale in Italia, in capo al contribuente, su tutti i redditi ovunque prodotti (*world-wide income*).

In particolare si possono verificare i seguenti casi:

1) i soggetti fiscalmente residenti in Italia, che lavorano all'estero per un periodo inferiore a 183 giorni, pagano le imposte esclusivamente in Italia, qualora ricorrano le tre condizioni previste dalle convenzioni internazionale per evitare la doppia imposizione.

a. Il dipendente deve soggiornare nello Stato in cui esercita l'attività di lavoro per un periodo, o per periodi che non oltrepassino i 183 giorni nel corso dell'anno fiscale considerato.

b. Le remunerazioni devono essere pagate da, o per conto di, un datore di lavoro non residente nello Stato dove è svolta l'attività.

c. L'onere delle retribuzioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro abbia nello Stato dove è svolta l'attività.

Qualora una tra le condizioni b) e c) non sia rispettata, tali soggetti saranno assoggettati ad un doppia imposizione, recuperabile

attraverso il credito per imposte estere.

2) i soggetti fiscalmente residenti in Italia, che lavorano all'estero per un periodo superiore a 183 giorni, subiscono l'imposizione anche sui redditi prodotti all'estero secondo il principio del (*world-wide income*). In questo caso possono beneficiare in Italia del credito delle imposte versate all'estero.

A partire dal 2001 a seguito di una nuova disposizione introdotta dall'art. 36 del collegato alla Finanziaria per il 2000 (legge n. 342 del 21/11/2000) che ha aggiunto il comma 8 bis nell'art. 51 del TUIR, la determinazione del reddito di lavoro prodotto all'estero, in via continuativa ed esclusiva, avviene con riferimento non più alle retribuzioni effettivamente percepite dal lavoratore, bensì sulla base di retribuzioni convenzionali definite annualmente con decreto del Ministero del Lavoro e della Previdenza Sociale. La suddetta normativa non si applica, quando il dipendente svolge il proprio lavoro in uno Stato con il quale l'Italia ha stipulato accordi che prevedono che il reddito di lavoro dipendente venga tassato esclusivamente nel Paese estero.

Tali retribuzioni convenzionali si applicano solo al verificarsi di tre condizioni:

- permanenza all'estero per più di 183 giorni;
- rapporto esclusivo di lavoro;
- rapporto di lavoro in via continuativa;

È da notare che in assenza di una sola delle citate condizioni, trova applicazione la retribuzione effettiva.

La continuità della prestazione di lavoro si verifica quando al dipendente sia demandato uno specifico incarico, non occasionale, presso una sede di lavoro all'estero, con ca-

rattere di permanenza e di stabilità. Occorre ricordare che con la circolare 207/E del 2000 è stato chiarito che, ai fini del computo dei giorni, il periodo non necessariamente deve risultare continuo, ma è sufficiente che il lavoratore presti la propria opera all'estero per un minimo di 183 giorni, nell'arco di 12 mesi.

La circolare precisa che l'espressione "nell'arco di dodici mesi" non fa riferimento al periodo di imposta, ma alla permanenza del lavoratore all'estero stabilita nello specifico contratto di lavoro, che può anche prevedere un periodo a cavallo di due anni.

Per quanto riguarda l'esclusività del rapporto di lavoro, si può affermare che tale condizione si verifica quando l'attività lavorativa sia svolta soltanto all'estero.

Il rapporto di lavoro tra azienda e dipendente deve avere ad esclusivo oggetto lo svolgimento di attività lavorativa all'estero. In particolare, l'attività lavorativa all'estero non deve essere accessoria rispetto ad un eventuale rapporto in Italia, come ad esempio brevi periodi di spostamento per compiere missioni presso clienti stranieri o società collegate all'estero.

A tal proposito, la suddetta circolare n. 207/E ha chiarito che il datore di lavoro deve stipulare con il dipendente uno specifico contratto da cui risulti la esclusività della prestazione svolta all'estero.

Un dato degno di nota, è che qualora il da-

tore di lavoro italiano riconosca al proprio dipendente alcuni "benefit", questi non subiscono alcuna tassazione, poiché il loro ammontare viene compreso forfetariamente nella retribuzione convenzionale.

Ai fini previdenziali si fa presente, che se l'attività lavorativa viene svolta in paesi UE o altri Stati con cui siano stati stipulati accordi di sicurezza sociale, il datore di lavoro può versare i contributi in Italia sulla base delle retribuzioni effettive corrisposte ai lavoratori dipendenti all'estero.

In mancanza di accordi bilaterali in materia di sicurezza sociale, la contribuzione previdenziale verrà versata sia in Italia sulla base delle retribuzioni convenzionali che all'estero, se dovuta, in base alla normativa previdenziale locale.

Pertanto, le retribuzioni convenzionali costituiscono la base di riferimento per la liquidazione delle prestazioni pensionistiche, delle prestazioni economiche di malattia e maternità, nonché per il trattamento ordinario di disoccupazione.

Infine, si ricorda che i valori convenzionali individuati nelle tabelle allegate al decreto ministeriale, sono divisibili in ragione di 26 giornate in caso di assunzioni, risoluzione del rapporto di lavoro, trasferimenti da e per l'estero nel corso del mese.

■

Visitate il nostro sito

www.odcsr.it

dove troverete anche i
numeri arretrati della rivista

COLLABORATE AL GIORNALE!

Notizie, articoli, sentenze di
interesse generale sono
graditi e possono essere
inviati a

giornale@odcsr.it

Chiuso per evasione fiscale

di Salvatore Spadaro

Da qualche mese è opinione diffusa tra i cittadini che la caccia agli evasori è divenuta la parola d'ordine, il toccasana per tutti i mali dell'Italia.

Nel nostro Paese, mediamente ogni cittadino versa all'erario 6.700 euro all'anno di imposte contro i 5.800 euro di un tedesco e i 6.900 di un francese. I nostri cugini d'Oltralpe sborsano circa un centinaio di euro in più di noi, ma per pensioni, sanità, istruzione e tutte le altre voci della spesa sociale ricevono 9.500 euro, ossia 2.400 in più che in Italia. In Germania si arriva a 8.600 euro.

Le tasse da noi sono così elevate perché siamo costretti a mantenere una spesa pubblica eccessiva, costituita per una buona parte da sprechi, sperperi ed inefficienze. Non a caso l'Ocse, per uscire dall'emergenza economica, suggerisce all'Italia di avviare prioritariamente quattro riforme: pensioni, pubblico impiego, enti locali e sanità.

Qualcuno può obiettare che la pressione tributaria è così elevata anche perché c'è troppa evasione fiscale. Verissimo, ma bisogna con coraggio far emergere prima il sommerso, facendo pagare le imposte a chi è completamente sconosciuto al fisco.

In Italia l'evasione è ritenuta, impropriamente, una patologia esclusiva dei lavoratori autonomi (imprese e professionisti) per la semplice ragione che la possibilità di autodeterminare l'entità delle imposte può portare a scelte discrezionali o di opportunità, diversamente dai lavoratori dipendenti che vengono tassati alla fonte nel momento in cui percepiscono lo stipendio.

L'evasione italiana è invece strutturale o, se si vuole, un fenomeno culturale che investe tutti i cittadini, a prescindere dalla classe sociale o dalla categoria lavorativa di appartenenza. Si pensi che i dati ufficiali stimano che quasi due milioni e mezzo di dipendenti pubblici svolgono un doppio lavoro, di cui uno sconosciuto al fisco. Insomma in Italia, chi più e chi meno, non prova rossore a procurarsi dei risparmi di imposta. Quanti non hanno almeno una volta ottenuto risparmi sulle com-

pravendite o sugli affitti di immobili?

Tuttavia, poiché è più facile attaccare il bollino di evasore ai lavoratori autonomi, ecco che leggi finanziarie dello Stato si arricchiscono di strette anti-evasione ai danni di questi ultimi.

Fra queste misure è singolare la prevista chiusura, da un minimo di tre giorni ad un massimo di un mese, del negozio del piccolo commerciante o dell'artigiano nel caso di contestazione di tre distinte violazioni dell'obbligo di emettere lo scontrino o la ricevuta fiscale. La verifica dell'avvenuta sospensione sarà assicurata dalla Guardia di Finanza, mediante apposizione di un sigillo all'esterno del negozio idoneo ad indicare la chiusura forzata: «causa evasione fiscale». In Italia non esiste precedente legislativo, nemmeno nelle leggi razziali del 1938, nonostante venissero segnalati con vernice fresca gli esercizi commerciali appartenenti agli ebrei.

Con questa trovata, per la verità non unica, si ha la sensazione che si voglia agire dando una visione binaria della società, come se fosse divisa in due classi: dipendenti e delinquenti. Il lavoro o è dipendente o non lo è. Chi non è lavoratore dipendente è considerato un deviante, un potenziale evasore e va trattato di conseguenza.

Non si può imporre la virtù con la paura, come dire che più sei attivo nel tuo lavoro, più devi avere paura di essere controllato e spiato.

La direzione di marcia di un fisco moderno non può essere alla sovietica, dove la coercizione, il dirigismo e lo stalinismo si svelano per quel che sono. Il fisco moderno deve andare verso la direzione del necessario rapporto di fiducia tra Stato e cittadini, dove il valore di ogni cittadino deve essere la sua creatività, il suo ingegno, la sua capacità di contribuire liberamente allo sviluppo del proprio Paese, senza perciò essere coperti di vergogna sol perché considerati profittatori.

Per quanto possa essere ingiusto evadere il fisco, una pena di questo tipo non può avere asilo in un Paese civile come il nostro. Come cittadini si prova indignazione.

Due sentenze della CTP Siracusa ribadiscono un importante principio

Illegittima l'iscrizione a ruolo senza la prova della notifica dell'avviso bonario

La Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa, Sezione 4, riunita con l'intervento dei signori:

Tamburini Giuseppe (presidente)

Ciccarello Luciano (relatore)

Passanisi Vincenzo (giudice)

ha emesso la seguente SENTENZA n. 171/07 del 19.9.2007 dep. 3.10.2007

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso depositato in segreteria il 18/11/2005 ... si rivolgeva a questa Commissione Tributaria chiedendo l'annullamento della cartella di pagamento n. 298 2005 9726819, per iscrizione a ruolo dell'Agenzia delle Entrate di Siracusa per Irpef ed Irap anno 2001, sostenendone la illegittimità.

Il ricorrente eccepisce:

- 1) la nullità della cartella di pagamento per violazione dell'art. 7 della legge 212/2000;
- 2) la nullità della cartella di pagamento per violazione dell'art. 36 bis, comma 3, del D.P.R. n. 600/73;
- 3) la nullità della cartella di pagamento per violazione dell'art. 6, comma 5, della legge n. 212/2000;
- 4) la inesistenza dell'obbligazione tributaria in materia di Irap.

L'Ufficio resiste al ricorso.

Alla odierna seduta di discussione il ricorso è stato posto in decisione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il ricorso è fondato e viene accolto.

Viene preliminarmente esaminata l'eccezione di nullità della cartella di pagamento per violazione dell'art. 36 bis, comma 3, del D.P.R. n. 600/73 sollevata dal contribuente.

L'eccezione è fondata.

Al riguardo si osserva che l'ufficio fiscale ha operato illegittimamente ed in violazione dell'art. 36 bis, comma 3, del D.P.R. n. 600/73, il quale dispone che: "quando dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione, l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali".

Come è noto, l'obbligo di comunicare al contribuente l'esito della liquidazione è stato introdotto dall'art. 13 del D.Lgs n. 241/1997, con effetti dal 1° gennaio 1999, giusto il disposto di cui all'art. 16 dello stesso decreto.

Nel caso di specie l'Ufficio ha ommesso di comunicare al contribuente l'esito della liquidazione delle imposte.

Anche l'eccezione di nullità della cartella di pagamento per violazione dell'art. 6, comma 5, della legge n. 212/2000 è fondata.

L'ufficio sostiene la legittimità della iscrizione a ruolo atteso che l'invito al contribuente va effettuato solo in caso di incertezze che nel caso di che trattasi non sussistevano.

L'assunto è incongruente e privo di pregio giuridico.

Al riguardo si osserva che la disciplina del contraddittorio in sede di procedure di controllo automatizzato della dichiarazione, già prevista dall'art. 36 bis del D.P.R. n. 600/73 (in materia di imposte sul reddito), dall'art. 54 bis e 60 del D.P.R. 633/72 e dall'art. 2 del D.Lgs n. 462/1997, è stata solo arricchita dalla disposizione statutaria di cui all'art. 6, comma quinto, dello Statuto del contribuente, la quale, all'invio della comunicazione

prevista dalle menzionate disposizioni, ha affiancato un momento di contraddittorio più pregnante, nella ipotesi in cui la pretesa scaturente dall'esercizio del controllo automatizzato si ricolleggi ad una situazione di incertezza su aspetti rilevanti della dichiarazione. In questa ipotesi l'ufficio non può limitarsi ad inviare la comunicazione di cui ai tre articoli sopra indicati, la quale, in forza di questi, viene formalizzata senza la preventiva collaborazione del contribuente alla procedura liquidatoria.

Quando, invece, viene ravvisato uno stato di incertezza l'Ufficio deve invitare il contribuente a fornire chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta.

Da quanto detto emerge chiaramente che se, in assenza di incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'ufficio non sia tenuto a sollecitare l'istruttoria amministrativa, contemplata dalla riferita disposizione statutaria, ciò non toglie che lo stesso ufficio sia, comunque, obbligato ai sensi dell'art. 36 bis del D.P.R. n. 600/73, 54 bis e 60 del D.P.R. 633/72 e 2 del D.Lgs n. 462 del 1997, ad inviare la comunicazione dell'esito della liquidazione.

Va da sé che il versamento ritenuto omesso potrebbe essere stato regolarmente effettuato, in ipotesi, ad un ufficio incompetente, di tal che il controllo automatizzato della dichiarazione, potrebbe erroneamente evidenziare una apparente situazione di inadempimento del contribuente che, attraverso la formulazione dell'invito di cui al citato art. 6, comma 5, della legge n. 212/2000, potrebbe essere chiarita senza far luogo alla iscrizione a ruolo ed alla successiva instaurazione del contenzioso.

L'accoglimento delle superiori censure ha carattere assorbente su tutte le altre questioni sollevate nel presente giudizio.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Provinciale di

Siracusa, ACCOGLIE il ricorso e compensa interamente tra le parti le spese di giudizio.

* * *

La Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa, Sezione 5, riunita con l'intervento dei signori:

Leone Alberto (presidente)
Brancati Ernesto (relatore)
Romano Domenico (giudice)

ha emesso la seguente SENTENZA n. 153 del 16.7.2007 dep. 10.9.2007

... omissis...

Diritto: Il Collegio, attesa la documentazione probatoria, rassegnata dalle parti, reputa di dovere accogliere le conclusioni spiegate dalla ricorrente società, stante che l'Ufficio, trattandosi di un mero controllo formale, ex art. 36 bis del D.P.R. 600/73, avente carattere di natura eccezionale e senza alcuna possibilità di applicazioni estensive, non poteva accertare maggiori imponibili, se non applicando, irritualmente, l'art. 36 ter avendo omesso la comunicazione obbligatoria dell'esito della liquidazione a seguito dei controlli automatici, al fine di consentire al contribuente di segnalare eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente, *ex adverso*, secondo il costante e consolidato insegnamento della Suprema Corte di Cassazione (Cp. Cass. Trib. 26.01.07 n. 1729; id. 6.09.06 n. 19223; id. 2.11.05 n. 21274; id. 9.09.03 n. 14472; id. Comm. Centr. SS.UU. 5.12.03 n. 9104).

Peraltro meritano censura, perché destituite di qualsivoglia fondamento giuridico, le affermazioni dell'Ufficio, dell'avvenuta notifica, alla società ricorrente, della comunicazione obbligatoria del risultato delle correzioni e delle variazioni apportate alle liquidazioni *de quibus*, tenuto conto che le stesse risultano confliggere, irrefragabilmente, con la documentazione allegata alla cartella di pagamento, in cui a pag. 2 della stessa, si legge testualmente: "dichiarazione corretta in data

4.04.00 dall'Agenzia delle Entrate di Siracusa con comunicazione in codice Atto n. 00000000000 (sic!), talché la doglianza lamentata dalla società ricorrente si appalesa del tutto sussistente, dato che la superiore circostanza si commenta da sola.

In ogni caso, in difetto assoluto dell'avvenuto deposito o della mera esibizione, nei termini di legge, dell'avviso di ricevimento della superiore comunicazione, costituente l'unico e specifico documento idoneo a supportare e a suffragare la prova dell'avvenuto perfezionamento della notifica della comunicazione *de qua*, la stessa si appalesa affetta da assoluta inesistenza giuridica e, quindi, *tamquam non esset* e, non di mera nullità, talché non risulta possibile, nella specie, enucleare e realizzare alcuna sanatoria, ex art. 156 CpC (*explurimus* Cass. Civ. 18.04.07 n. 9245; id. 27.03.07 n. 7469; id. 23.02.07 n. 4445; id. 31.01.07 n. 110; id. 6.05.06 n. 10506; id. 12.04.06 n. 8523).

Pertanto l'omessa comunicazione delle ir-

regolarità della dichiarazione se rappresentata consente di enucleare *de plano* anche la violazione, dettata ex art. 6 C. 5 della L. 212/00, come richiesto dalla società ricorrente, in sede di gravame e all'odierna udienza pubblica.

Conseguentemente, attese le superiori censure, deve essere resa la declaratoria di accoglimento del suddetto gravame, con la necessaria caducazione degli atti impositivi dell'Ufficio.

Sussistono giusti motivi per compensare le spese del presente giudizio fra le parti.

P.Q.M.

La Comm. Trib. Prov. di Siracusa, Sez. 5^a, accoglie il ricorso n. 2758/06, statuendo la conseguente caducazione degli atti impositivi dell'Ufficio.

Compensate le spese del presente giudizio fra le parti.

SOCGEAS
SOCIETÀ GESTIONE ACQUE SIRACUSA

Servizi idrici integrati



SOGEAS S.p.A.

96100 Siracusa, Via per Florida, 14 - Tel. 0931.481311

www.sogear.it

Pubblichiamo il decreto del 13.10.2007 a firma del Presidente

La nuova composizione delle sezioni della Commissione tributaria provinciale di Siracusa

Il Presidente F.F.

Visto il decreto di composizione delle sezioni per l'anno 2007 emanato dal Presidente, ora in quiescenza, di questa Commissione Provinciale Tributaria, trasmesso al Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria con nota n. 358 del 18.05.2007;

Letta la delibera adottata dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria nella seduta del 10 luglio 2007, comunicata con la presidenziale n. 5886 - 1127/1° del 17.09.2007, pervenuta il 5 ottobre 2007, con la quale il presidente di questa Commissione è stato invitato ad uniformarsi, nella composizione delle sezioni per l'anno 2007, al criterio stabilito dalla legge n. 248 del 2.12.2005, art. 3 bis, comma 2 e dalla risoluzione consiliare n. 8 del 17.10.2006, che prevedono il tramutamento ad altra sezione dei giudici tributari che siedono in una sezione da sette anni;

... omissis...

Rilevato che, in dipendenza di quanto sopra:

- 1) il presidente della Sezione II dovrà assumere la presidenza della Sezione I, rimasta vacante per effetto del collocamento in quiescenza del dott. Francesco FABIANO, in conformità alle indicazioni date dal Consiglio di Presidenza della G.T. con la risoluzione n. 11 del 7.11.2006, par. 1, n. 1, per la copertura delle vacanze;
- 2) che dalla Sezione I vanno trasferiti, in quanto giudici con permanenza ultrasettennale anagraficamente meno anziani, il Vice Presidente dott. Alberto LEONE, che manterrà la presidenza della Sezione V alla quale è assegnato da meno di sette anni (dal 5.07.2007) e il sig. Mario Arcucci, che va destinato alla Sezione II;
- 3) che per limiti di permanenza vanno trasferiti dalla II alla IV Sezione il Vice Presidente dott. Renato MANGIAFICO e la dott.ssa Laura ROMANO;
- 4) che in dipendenza del movimento di cui ai precedenti punti n. 1 e 3, il Vice Presidente dott. Giuseppe Tamburini, presidente della IV Sezione, assumerà analogo incarico nella Sezione II (non essendo ivi trasferibile il Vice Presidente dott. Alberto LEONE, che non ha superato i limiti massimi di permanenza nella Sezione V), mentre la Sezione IV sarà presieduta dal Vice

Presidente dott. Renato MANGIAFICO.

- 5) che per maturato settennio va trasferito alla Sezione IV l'avv. Luciano CICCARELLO, il quale verrà destinato alla Sezione I, mentre il geom. Rosario CULTRERA rimarrà in detta Sezione perché esperto in materia catastale (materia di competenza esclusiva della IV);
- 6) che il giudice di nuova assegnazione dott. Antonino DE NATALE, appena sarà stato immesso nel possesso dell'ufficio, andrà ad integrare la Sezione II;
- 7) che in applicazione della deroga all'ordinario criterio di avvicendamento, previsto dalla richiamata risoluzione n. 11 del 7.11.2006, va accolta la concorde istanza di assegnazione alla medesima Sezione, presentata nella odierna riunione dai giudici Vincenzo PASSANISI e Luciano CICCARELLO - entrambi provenienti da sede diversa da quella della Commissione Provinciale - e che l'unica Sezione alla quale i predetti possono essere destinati è la I;
- 8) che l'avv. Luciano CICCARELLO e l'avv. Domenico ROMANO vanno destinati quali supplenti rispettivamente alle Sezioni IV e V, composte da tre soli titolari, in modo da evitare la formazione di collegi fissi;
- 9) che avendo la Sezione V, per l'anno 2007, come da precedente decreto del 18.05.2007, competenza in materia di IVA, il giudice avv. Ernesto BRANCATI va mantenuto in detta Sezione quale esperto;
- 10) che per assicurare una maggiore oggettività ai criteri di distribuzione dei fascicoli, l'assegnazione alle sezioni avverrà - fatte salve le competenze specialistiche, per gruppi di dieci dei ricorsi, formati seguendo l'ordine di iscrizione al ruolo, da attribuire alle sezioni nell'ordine che sarà di volta in volta estratto a sorte dal presidente o da un suo delegato, in presenza di un funzionario di cancelleria, che redigerà verbale delle operazioni.

P.Q.M.

Le Sezioni sono composte nell'anno 2007 come segue:

Sezione I:

Presidente	dott. Onofrio LO RE
Giudice	avv. Luciano CICCARELLO
Giudice	avv. Concetto MADEDDU
Giudice	avv. Vincenzo PASSANISI

Sezione II:

Presidente	dott. Giuseppe TAMBURINI
Giudice	sig. Mario ARCUCCI
Giudice	dott. Antonino DE NATALE
Giudice	avv. Domenico ROMANO

Sezione IV:

Presidente	dott. Renato MANGIAFICO
Giudice	geom. Rosario CULTRERA
Giudice	dott.ssa Laura ROMANO
Giudice suppl.	avv. Luciano CICCARELLO

Sezione V:

Presidente	dott. Alberto LEONE
Giudice	avv. Ernesto BRANCATI
Giudice	dott. Biagio MIGLIORE
Giudice suppl.	avv. Domenico ROMANO

... omissis...

Nota degli ordini dei dottori commercialisti di Siracusa, Catania e Ragusa alla DRE Sicilia, alla Serit Sicilia spa e al Garante del Contribuente per la Sicilia

Sisma '90: sollecitato il riesame delle pratiche sospese

Ecco il testo della nota

Gli scriventi:

- Ordine dei dottori Commercialisti di Catania,
 - Ordine dei dottori commercialisti di Ragusa,
 - Ordine dei dottori commercialisti di Siracusa,
- con riferimento al riesame delle iscrizioni a ruolo nei confronti dei contribuenti della Sicilia Orientale colpiti dal sisma del 1990,

CONSIDERATO

- che il *tavolo tecnico* a suo tempo istituito ha esaurito il proprio lavoro, con la sospensione generalizzata dei ruoli e l'assicurazione che le posizioni dei contribuenti sarebbero state riesaminate d'ufficio ed i relativi esiti sarebbero stati comunicati agli interessati;
- che sino ad oggi, nonostante le informali indicazioni che tale riesame sarebbe stato completato dalle competenti Agenzie delle Entrate, i contribuenti non hanno ricevuto alcuna comunicazione ufficiale in merito;
- che i contribuenti hanno diritto di essere tempestivamente informati, anche al fine della cancellazione dei ruoli che, per quanto sospesi, ad oggi ancora incidono ai fini bancari sulle singole posizioni (Centrale Rischio e affidamenti);
- che la conoscenza delle singole posizioni costituisce altresì presupposto necessario per valutare al meglio la possibilità di fruire della riapertura del termine previsto dal comma 17 dell'articolo 9 della legge 289/2002, in considerazione del fatto che questo termine è stato differito al 31 dicem-

bre 2007 dall'articolo 3-*quater*, comma 2 del decreto legge 28 dicembre 2006, n. 300, convertito dalla legge n. 17 del 26 febbraio 2007;

tutto quanto sopra premesso e considerato, gli scriventi

SOLLECITANO

la Direzione Regionale delle Entrate per la Sicilia e la Serit Sicilia Spa - ciascuno per quanto di propria competenza - a completare tale riesame, ove ancora in corso, e darne tempestiva comunicazione ai contribuenti;

INVITANO

il Garante del Contribuente per la Sicilia, cui la presente è parimenti diretta, a vigilare affinché le suddette comunicazioni vengano effettuate in tempi celeri e comunque compatibili con il diritto dei contribuenti a valutare l'opportunità di avvalersi della riapertura del termine di cui al comma 17, art. 9 L. 289/2002.

Nel restare in attesa di urgente riscontro, si porgono distinti saluti.

Catania/Ragusa/Siracusa, 19 ottobre 2007

Ordine dottori commercialisti
di Catania
f.to il Presidente

Ordine dottori commercialisti
di Ragusa
f.to il Presidente

Ordine dottori commercialisti
di Siracusa
f.to il Presidente

Biblioteca

WILLIAM DEAN HOWELLS

L'ombra di un sogno

Marsilio, Venezia 2002, pp. 329

La casa editrice Marsilio, di Venezia, ha pubblicato il romanzo di William Dean Howells (1837 - 1920) *L'OMBRA DI UN SOGNO*, per la prima volta tradotto in italiano da Giuliana Schiavi, dotato anche di una esauriente introduzione di Sergio Perosa.

Howells è il massimo teorico e rappresentante del realismo americano all'indomani della Guerra Civile. L'ideale del realismo propugnato da W. James derivava dai Francesi, quello di Howells rimane un realismo cosiddetto "genteel", reticente e limitato, un realismo circoscritto, prigioniero di una limitazione: il perbenismo, il lato progressista, la difesa dei valori e dei moralismi borghesi, adesione al quotidiano e rifiuto di ogni idealismo filosofico. Il romanziere, per Howells, è il responsabile interprete del suo tempo: il romanzo riferisce, non crea. Il suo è il realismo della "media" e del luogo comune, dell'ideale familiare borghese, della decadenza e del decoro, della "sanità".

Soltanto nella tarda maturità, a cavallo tra Ottocento e Novecento, Howells dichiara che lo scrittore deve trattare dell'intera natura umana; il romanzo ha la capacità di entrare nel cuore delle persone e nei luoghi oscuri dell'animo. Tutte le volte che Howells affronta centralmente il tema psicologico, inevitabilmente è indotto a trattare l'inespresso, il perturbamento, l'oscuro, la psi-

che turbata da pulsioni sessuali. Dall'analisi della "psicologia del profondo", da un subconscio turbato da aneliti, ossessioni, sogni angosciosi e devastanti nasce il breve romanzo *L'ombra di un sogno*, del 1890, che è poi il massimo esempio di "novellette"; esso finisce per essere in ultima analisi un racconto sulla "inner life", sulla vita interiore. L'ombra del titolo è quella che un sogno getta sulla vita del protagonista, un offuscamento della mente, comunque una condanna e poi ossessione e motivo di rovina. Questo è il tema centrale del breve romanzo.

La narrazione dei fatti è piuttosto lineare: è impostata su tre "libri", costituiti dalle vicende di Faulkner, Hermia e Nevil (ogni libro è diviso in otto sezioni e c'è in più un'ultima, III, 9, a mo' di epilogo). In tutti e tre i libri, il triangolo dei protagonisti è studiato in forme gravi di disastro.

Intenzionalmente "il motivo è piuttosto romantico, ma il trattamento molto realistico".

Non occorre evocare la categoria freudiana complessa e sofisticata del protagonista, ma in modo più generico anche per Howells la vita interiore si dimostra una forma del reale.

Carmelo Depetro

CARLO GINZBURG

Il filo e le tracce

Feltrinelli, Milano 2006, pp. 338, € 25,00

La casa editrice Feltrinelli, di Milano, ha pubblicato un nutrito volume (pp. 338) di saggi di Carlo Ginzburg (1939), famoso docente a Los Angeles e a Pisa, autore di numerose opere di ricerca storica. Figlio di Leone, antifascista di grande cultura, e di Natalia, famosa scrittrice,

Carlo Ginzburg è uno dei maggiori maestri, che viene apprezzato non solo per le ricerche storiche vere e proprie, ma soprattutto per il metodo di ricerca: la microstoria non si rivolge alle piccole cose, ma si occupa di storia, di qualunque argomento in maniera analitica, "con uno sguar-

do ravvicinato". Importante non è l'oggetto della ricerca, piccolo o grande che sia (un sabba stregonesco, una dichiarazione di poetica di Primo Levi, culti agrari popolari, atti di processi dell'inquisizione, racconti di viaggi, antiquari, e via dicendo), ma lo sguardo con cui si sviluppano le considerazioni e la ricerca stessa: da un caso circoscritto si va a finire a qualcosa di più generale. Inoltre, nei fatti anche piccoli si trovano nessi sorprendenti tra loro, che costituiscono appunto *"il filo"*, secondo una precisa linea connettiva tra realtà ed immaginazione.

Ad esempio, dalla valutazione dei processi di stregoneria è possibile ricavare un rapporto nuovo tra persecutore e perseguitato: apparentemente nei processi contro streghe e *"benandanti"* i resoconti finali, redatti dai persecutori, sono compatti, eppure contengono le voci, anche se censurate e deformate, delle vittime, frammenti di un dialogo perduto.

Proprio questo è il compito dello storico: analizzare e scoprire, pur tra le possibili fratture ed ambiguità, la realtà dei fatti. Da qui il senso del titolo *IL FILO E LE TRACCE*. Lo stesso autore scrive all'inizio dell'introduzione: *"Ciò che tiene insieme i capitoli di questo libro, dedicati a temi molto eterogenei, è il rapporto tra il filo - il filo del racconto che ci aiuta ad orientarci nel labirinto della realtà - e le tracce"*.

All'inizio della sua attività di ricercatore, confessa lo storico, gli è stato di valido aiuto lo spirito informatore delle *Annales* e soprattutto alcune ricerche di Marc Bloch. Un apporto di conoscenze può venire anche da testi di narrazioni non strettamente storiche (Erich Auerbach legge qualche opera di Voltaire e di Stendhal, non come documenti storici, ma come testi impregnati di storia). Spesso nei rapporti tra finzione e realtà può venir fuori il falso, *"il non autentico"*. Appunto questo è il compito dello storico: *"districare l'intreccio di vero, falso, finto, che è la trama del nostro stare al mondo"*.

Per Ginzburg, al modo simile che per la storia letteraria e per la filologia, un elemento utilissimo per la ricerca della verità è rappresentato dal valore conoscitivo dei grandi testi letterari. Questi forniscono motivi di riflessioni, come nelle opere di Tolstoj e di Manzoni, per la conoscenza dei fenomeni storici, come le individualità delle persone umili, spesso trascurate. Ad esempio, più sot-

tile, ma più diretto, è l'apporto di Stendhal, nella cui opera la verità dell'epoca va colta nei monologhi, con cui i personaggi dei romanzi reagiscono alle difficoltà della vita sociale.

Nelle opere di Carlo Ginzburg qualche studioso (Arnold Davidson) ha dato particolare rilievo al metodo dello straniamento: *"Questa tecnica tende a trasformare qualcosa di familiare, sia oggetto che comportamento, in qualcosa di strano, d'insensato, di ridicolo"*, innesca un processo di denaturalizzazione, di defettizzazione, che determina una modificazione radicale della nostra vita conoscitiva e morale. Il vantaggio è notevole, perché, più o meno consapevolmente, aiuta a *"disimparare"*, cioè a disfarsi, a liberarsi delle cattive abitudini e delle false opinioni che ingombrano la via per conoscere la verità e quindi il modo di vedere noi stessi e gli altri, di pensare al di sopra e al di là dei nostri automatismi inconsci e di aprire prospettive e revisioni nuove. Su questo piano la microstoria di Ginzburg *"riduce la scala di osservazione"*.

L'esperimento più vistoso è quello di Palomar, *Lettura dell'onda*, di Italo Calvino: i vari tentativi del signor Palomar, che vuol guardare *"un'onda singola e basta"*, e si riduce la scala di osservazione, il nostro straniamento. Il caso di Palomar insegna che non abbiamo visto mai un'onda sola.

Il libro di Ginzburg è un gran libro, perché ci pone dinanzi a tanti problemi e soprattutto ci insegna a *"leggere lentamente"* (Roman Jakobson o Friedrich Nietzsche che si voglia), cioè filologicamente, per riuscire a cogliere le voci degli oppressi, sia pur deformate e distorte dagli oppressori.

Lentamente, ma profondamente, ha letto Carl Ginzburg attraverso le ricerche raccolte in questo libro; ha aperto revisioni e prospettive nuove nel modo di intendere il passato e la concezione stessa della vita.

c. d.





ORDINE DOTTORI COMMERCIALISTI DI SIRACUSA

Con il patrocinio



FONDAZIONE DOTTORI COMMERCIALISTI SICILIA



CONSIGLIO NAZIONALE
DOTTORI COMMERCIALISTI

CONVEGNO

CONTRASTO ALL'EVASIONE E LEGGE FINANZIARIA 2008

Sabato 15 DICEMBRE 2007 ore 9,30 – 13,00

HOTEL RESIDENCE - CAPO CAMPOLATO
BAIA DEL SILENZIO - BRUCOLI - AUGUSTA (SR)

Apertura lavori

Gaetano Ambrogio

Presidente Ordine Dottori Commercialisti di
Siracusa

Saluti

Massimo Carrubba

Sindaco di Augusta

Carmine Canonico

Comandante Provinciale Guardia di Finanza di
Siracusa

Giovanni Stella

Consigliere Nazionale Dottori Commercialisti

Moderatore

Massimo Conigliaro

Vice Presidente Ordine Dottori Commercialisti
Siracusa

Relazioni

Le nuove misure di contrasto all'evasione

Andrea Leccese

Comandante Compagnia Guardia di finanza
Siracusa

*Redditometro, studi di settore e indagini
finanziarie: modalità di applicazione ai fini
dell'accertamento*

Gianfranco Antico

Direttore Agenzia delle Entrate di Augusta

*La giurisprudenza tributaria in tema di
presunzioni e oneri probatori*

Alfio Forzese

Presidente Fondazione Dottori Commercialisti
Sicilia - Giudice Commissione Tributaria
Regionale Sicilia

*Le principali novità previste dalla Legge
Finanziaria 2008*

Gianfranco Ferranti

Capo Dipartimento Scienze Tributarie
Scuola Superiore Economia e Finanze

MEDIA PARTNER

Sistema ATTIZZEDA
Guida ai **CONTROLLI
FISCALI**

Partecipazione libera e gratuita

L'evento è inserito nel programma di formazione professionale
continua dell'Ordine dei dottori commercialisti di Siracusa e consente
di maturare crediti pari alle ore di effettiva partecipazione.