

periodico bimestrale  
dell'Ordine dei Dottori  
Commercialisti di  
Siracusa  
Spedizione in  
Abb. postale 70%  
Filiale di Siracusa  
Anno XI - N. 6  
n. 66 dalla fondazione)  
Novembre - Dicembre 2007

## Siciliotti presidente nazionale Cambio al vertice

di Massimo Conigliaro

Si chiude l'anno e, probabilmente, si chiude anche una stagione importante per la nostra categoria. A fine maggio erano stati rinnovati i consigli degli ordini locali. Il 30 novembre siamo stati chiamati al voto per rinnovare, dopo lungo tempo, i vertici del Consiglio Nazionale. Il primo gennaio 2008 si insedieranno gli organi di governo della professione sia a livello centrale che periferico dell'Albo dei dottori commercialisti ed esperti, il cosiddetto Albo Unico.

Le elezioni per il vertice, avvenute separatamente tra dottori commercialisti e ragionieri, come previsto dalla legge per un periodo transitorio di nove anni, hanno visto prevalere per la carica di Presidente Nazionale la Lista di Claudio Siciliotti, di Udine, già Vicepresidente dei dottori commercialisti. Di tale squadra, che governerà la categoria per i prossimi cinque anni, fa parte anche il collega Mimmo Piccolo, che lascerà quindi la carica di Presidente dell'Ordine di Barcellona Pozzo di Gotto, per essere il punto di riferimento dei dottori commercialisti della Sicilia in Con-

siglio Nazionale. Sunbentra al collega Giovanni Stella, che ha portato per la prima volta Siracusa nel massimo consesso di categoria ed al quale va il ringraziamento del "suo" Ordine per quanto ha potuto fare durante il mandato consiliare.

La lista Siciliotti è stata appoggiata, dopo attenta valutazione di uomini e programmi, anche dall'Ordine di Siracusa: il tema della Cassa di Previdenza e considerazioni di ordine territoriale ci hanno portato ad una scelta condivisa dalla gran parte degli Ordini della Sicilia Orientale. Un voto meditato e consapevole, ma non una cambiale in bianco: vigileremo affinché il nuovo Consiglio Nazionale sia portatore delle istanze della base, ascoltando tutte le componenti e guardando al futuro senza trascurare i percorsi formativi, i titoli e le competenze degli iscritti. Non mancano le cose da fare.

La categoria reclama da tempo su molti fronti, tutti ben noti, ed occorre un grande impegno.

Superate le parole di una lunga, ed a volte spigolosa, campagna elettorale, occorrono adesso i fatti.

Buon lavoro!

### sommario

- 2 **I**l nuovo Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili per il 2008-2012
- 3 **I** have a dream  
di Giovanni Stella
- 4 **C**ontrolli fiscali: iniziata la fase 2  
di Andrea Leccese
- 10 **B**asilea 2: opportunità e rischi  
di Riccardo Ferranti
- 13 **I**l garante del contribuente: ruolo e prospettive  
di Benedetto Pellingra
- 18 **G**iurisprudenza tributaria
- 21 **B**iblioteca
- 24 **R**iesame pratiche sisma '90



# Il nuovo Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili per il 2008-2012

Il Consiglio Nazionale, eletto il 30 novembre dagli Ordini territoriali dei Dottori Commercialisti ed esperti contabili, è composto da 21 consiglieri, proclamati in data 11.12.2007, che di seguito si riportano.

## Presidente

**Claudio SICILIOTTI** Ordine di Udine **dottore commercialista**

## Vice Presidente

**Francesco DISTEFANO** Collegio di Catania **ragioniere commercialista**

## Consiglieri

<b>Roberto D'IMPERIO</b>	Ordine di Novara	<b>dottore commercialista</b>
<b>Flavio DEZZANI</b>	Ordine di Torino	<b>dottore commercialista</b>
<b>Giulia PUSTERLA</b>	Ordine di Como	<b>dottore commercialista</b>
<b>Luciano BERZÈ</b>	Ordine di Padova	<b>dottore commercialista</b>
<b>Giancarlo ATTOLINI</b>	Ordine di Reggio Emilia	<b>dottore commercialista</b>
<b>Felice RUSCETTA</b>	Ordine di Chieti	<b>dottore commercialista</b>
<b>Massimo MELLACINA</b>	Ordine di Latina	<b>dottore commercialista</b>
<b>Enricomaria GUERRA</b>	Ordine di Napoli	<b>dottore commercialista</b>
<b>Marcello DANISI</b>	Ordine di Bari	<b>dottore commercialista</b>
<b>Giorgio SGANGA</b>	Ordine di Paola	<b>dottore commercialista</b>
<b>Domenico PICCOLO</b>	Ordine di Barcellona P.G.	<b>dottore commercialista</b>
<b>Andrea BONECHI</b>	Ordine di Pistoia	<b>dottore commercialista</b>
<b>Claudio BODINI</b>	Collegio di Cremona	<b>ragioniere commercialista</b>
<b>Giosuè BOLDRINI</b>	Collegio di Rimini	<b>ragioniere commercialista</b>
<b>Giuliano BOND</b>	Collegio di Belluno	<b>ragioniere commercialista</b>
<b>Stefano MARCHESE</b>	Collegio di Genova	<b>ragioniere commercialista</b>
<b>Paolo MORETTI</b>	Collegio di Roma	<b>ragioniere commercialista</b>
<b>G. Gerardo PARENTE</b>	Collegio di Caserta	<b>ragioniere commercialista</b>
<b>Emanuele VENEZIANI</b>	Collegio di Bari	<b>ragioniere commercialista</b>

### 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 il 28/12/2007  
l'iratura: 1400 copie

# I have a dream

---

di Giovanni Stella

---

Gandhi, il Mahatma (Grande Anima), rimane una delle figure più carismatiche del Novecento e di lui disse Albert Einstein "Sarà difficile per le generazioni future credere che un uomo così sia esistito su questo Pianeta".

Uomo politico e figura spirituale affascinante fu maestro di vita e di pensiero per molti discepoli. Rivelò al mondo il potere rivoluzionario della *non violenza*.

Dedicò la vita da grande alla lotta contro la discriminazione della minoranza indiana in Sud Africa e poi alla causa dell'indipendenza dell'India dalla Gran Bretagna.

I suoi metodi non violenti, a partire dai digiuni veri, divennero un modello di emulazione. Non si piegò a niente e a nessuno.

Il "fachiro seminudo", come lo definì Wiston Churchill, pur patendo il carcere più volte e lungamente, e tutte le asperità della società, fece "da solo" tremare gli inglesi. Irriducibile mai desistette minimamente dalle sue idee a nessun prezzo. Pagò lui il prezzo più alto, la vita, che un colpo di rivoltella gli tolse traumaticamente nel 1948.

La sua biografia, tappa obbligata per le giovani generazioni, è luce su una vita spartana fin sotto l'essenziale, tutta dedita a lottare sempre e comunque per l'idea, che in parte vide realizzata e che il tempo ha completato interamente, consentendo all'India, conquistata e sfruttata dalla Corona britannica, la via dell'Indipendenza che oggi la porta ad essere, assieme alla Cina, il mercato più grande con cui il resto del mondo deve confrontarsi.

\*\*\*

Martin Luther King, l'uomo che sognava l'uguaglianza fra bianchi e neri, fu il pastore nero che nell'America degli anni Sessanta, emulò i metodi di lotta non violenta di Gandhi, del quale fu discepolo modello.

I sermoni e i discorsi pubblici di King seguivano lo schema delle prediche religiose con un linguaggio che fu l'elemento di forza maggiore e di penetrante incisività.

Conobbe anch'egli le reazioni più dure dell'America conservatrice: il carcere, le bombe, le minacce di morte rivolte alla moglie Coretta (spentasi poco tempo fa lucida ultranovantenne) e ai figli.

Nell'America in cui i neri non godevano di diritti civili, erano addetti ai lavori umili, erano sostanzialmente gli schiavi del XX secolo, la lotta di M. L. King fu un terremoto permanente lieve che scuoteva pian piano le coscienze.

Celebre il suo discorso *I have a dream*: "Ho un sogno, che un giorno i miei quattro bambini possano vivere in una nazione in cui non saranno giudicati per il colore della pelle ma per l'essenza della loro personalità. Ho un sogno, che un giorno lassù sui monti della Georgia i figli degli ex schiavi siedano allo stesso tavolo della mensa accanto ai figli degli ex schiavisti (...)".

Quel sogno King lo vide realizzato parzialmente. La legge per i diritti civili fu firmata grazie alla sua lotta incessante, strenua, incredibile.

Il pastore Martin, premio Nobel per la pace 1964, fu assassinato con un colpo di fucile nel 1968.

King non vide - ma forse nel suo interno prevede - che un giorno un uomo di colore potesse correre per la presidenza degli U.S.A., trascinando le folle con la sua oratoria torrenziale come quella di King, che unitamente a Gandhi comunica essere i suoi modelli di riferimento.

È questa, io credo, la più grande conquista di civiltà di questo Secolo.

\*\*\*

Tutti gli uomini coltivano un grande sogno.  
Chi non lo fa alzi la mano.

Anch'io ho coltivato a lungo un sogno.

Che fosse stato rispettato il precetto contenuto nell'art. 3 della Costituzione italiana, violato sia quando situazioni analoghe subiscono un trattamento differenziato, sia quando situazioni differenti vengono trattate in modo analogo.

Ma all'inizio dell'anno quel sogno s'è infranto.



## Controlli fiscali: iniziata la fase 2

**Cap. Andrea Leccese\***

*Comandante Compagnia Guardia di Finanza  
di Siracusa*

La lotta all'evasione è entrata nella "fase 2". L'obiettivo è di consolidare e rafforzare i successi ottenuti nel biennio 2006/2007, illustrati nella Relazione al Parlamento del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 22 ottobre 2007.

Non si può prescindere da una breve riflessione sull'infedeltà fiscale nel nostro paese. Da molti anni, l'evasione fiscale in Italia presenta livelli ben superiori a quelli dei paesi europei e delle maggiori economie avanzate. In termini di gettito, si tratta di almeno 7 punti percentuali di PIL di mancate entrate che, ai livelli attuali di PIL, si traducono in una perdita superiore a € 100 miliardi l'anno. Dati "imbarazzanti per un paese serio", per dirla con il Presidente di Confindustria, Luca Cordero di Montezemolo. Siamo di fronte ad un fenomeno massivo, probabilmente riconducibile a quell'*ethos*, a quella mentalità pubblica, che i sociologi definiscono "familismo amorale".

Un'evasione fiscale di queste dimensioni produce seri problemi economici e sociali. Comporta aliquote di tassazione più elevate del necessario, crea distorsioni nella concorrenza ed iniquità sociali tra chi paga e chi non paga le imposte, riduce la competitività internazionale del nostro sistema economico e rischia di alimentare altre piaghe come la corruzione e la criminalità organizzata.

Sulla base di queste valutazioni, è apparsa indifferibile l'esigenza di contrastare più inci-

sivamente tale fenomeno, con un chiaro indirizzo politico ed una strategia efficace. E i risultati ottenuti sono ottimi. Fatto sì è che, dal 2006, si è assistito ad una crescita straordinaria delle entrate tributarie e negli ultimi due anni sono stati recuperati circa € 23 miliardi di imposte precedentemente non dichiarate: in pratica sembra essersi avviato un ragguardevole processo di emersione di base imponibile e gettito. Il 2006 è stato un anno di svolta: dopo anni di crescita stagnante, le entrate tributarie nette della Pubblica Amministrazione sono cresciute del 10%, ben al di sopra della dinamica dei principali aggregati macroeconomici. A confronto, nei due anni precedenti, le entrate tributarie sono cresciute in media ad un tasso annuo dell'1,4% a fronte di una crescita media annuale del prodotto interno lordo nominale del 3,2%. Nel 2006, il rapporto tra crescita del PIL e crescita delle entrate si è invertito.

Per quanto concerne l'attività di contrasto all'evasione da parte della Guardia di Finanza, si richiama con soddisfazione il bilancio dei primi 11 mesi del 2007. Al 30 novembre scorso, le Fiamme Gialle avevano scoperto redditi nascosti per l'ammontare di 27 miliardi e 700 milioni di euro. La correlata imposta sul valore aggiunto non corrisposta ammonta a oltre 4 miliardi di euro. Si tratta del risultato più alto degli ultimi quindici anni.

La strategia vincente di lotta all'evasione sembra fondata su tre pilastri:

- la definitiva chiusura della stagione dei condoni;
- l'aumento della probabilità effettiva e percepita che gli evasori siano sottoposti ad accertamenti con il miglioramento dei sistemi informatici e con il potenziamento dell'attività di accertamento;
- il miglioramento della legislazione fiscale, con la riduzione degli spazi disponibili a

\* Testo della relazione tenuta ad Augusta (SR) il 15 dicembre 2007, in occasione del convegno dal titolo *Contrasto all'evasione e Legge Finanziaria 2008*, organizzato dall'Ordine dei Dottori Commercialisti di Siracusa, con il patrocinio del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e della Fondazione Dottori Commercialisti Sicilia.

comportamenti elusivi e la semplificazione degli adempimenti tributari.

Il primo segnale forte dato dall'Esecutivo in materia fiscale è che è finita la stagione dei condoni e delle sanatorie fiscali. Quella dei frequenti condoni fiscali è un'anomalia tutta nazionale. L'aspettativa di un condono aumenta l'inclinazione dei contribuenti ad evadere il fisco, con ovvie conseguenze negative nel lungo periodo. E va sottolineato che tali iniziative si pongono palesemente in contrasto col principio costituzionale dettato dall'art. 53 della Costituzione. Perciò, sarebbe auspicabile che tale incostituzionalità di fatto si possa tradurre in una incostituzionalità di diritto, con l'introduzione di un divieto di rango costituzionale alla possibilità futura di condoni fiscali di qualsiasi genere.

*De iure condito*, la volontà di bandire ogni forma di condono è chiara già nel decreto legge n. 223 del 4 luglio 2006. E la consapevolezza che non ci sarebbero stati sconti è certamente una delle cause alla base del forte aumento di gettito registrato a partire proprio da quel periodo.

Dal luglio 2006 ad oggi, sono stati varati vari provvedimenti volti a migliorare i flussi informativi a supporto dell'attività di controllo e a rafforzare l'effetto deterrenza dell'attività di accertamento. È in corso un processo di riorganizzazione dell'anagrafe tributaria che consentirà di recuperare terreno rispetto alle esperienze dei paesi più avanzati. Il numero dei controlli è inoltre sensibilmente aumentato: nel 2007, è cresciuto del 34%. Nel contempo, sono stati migliorati i processi di selezione dei contribuenti da sottoporre a controllo, in base ai sintomi più evidenti di infedeltà fiscale. Sono state sviluppate distinte strategie di controllo, a seconda che le verifiche si rivolgano a grandi e medie imprese, per cui le ispezioni devono essere sistematiche e a tappeto, o a realtà di piccole dimensioni. Per quest'ultime, l'accertamento deve avere carattere di deterrenza ed incentivare principalmente l'adempimento spontaneo.

Dal luglio dello scorso anno, sono state adottate numerose misure per migliorare la legislazione fiscale e restringere i margini di manovra

degli evasori, particolarmente nel settore dei servizi immobiliari, dove l'evasione è al 50% del valore aggiunto, e nel campo delle frodi Iva, che hanno ormai assunto dimensioni di massa. Si pensi che il numero dei contribuenti Iva che oggi vantano un credito è sostanzialmente uguale al numero di coloro che dichiarano un debito.

Il miglioramento della legislazione è anche finalizzata a semplificare, ridurre i costi di adempimento e migliorare il rapporto tra fisco e contribuenti.

Si è detto che la lotta all'evasione è entrata nella "fase 2". Forte dei successi registrati quest'anno, il Fisco si appresta ad avviare una nuova stagione nella quale il recupero di base imponibile rappresenterà un obiettivo prioritario. E i verificatori potranno contare su un corpo di strumenti che, proprio in queste settimane, sono diventati pienamente operativi.

Dal 30 ottobre 2007, è entrato in funzione l'Archivio dei rapporti finanziari, banca dati che, concepita con la legge n. 413 del 1991 come anagrafe dei conti e dei depositi, non aveva ancora visto, a 16 anni di distanza, la luce. Si tratta di uno strumento che rende più rapida ed efficace l'individuazione delle banche e degli intermediari presso i quali i soggetti verificati hanno intrattenuto rapporti di conto o di deposito, di finanziamento, di gestione patrimoniale o di altro tipo, dall'1 gennaio 2005 in poi.

Le prime istruzioni operative, emanate nell'ottobre 2007, forniscono chiarimenti sulle procedure di accesso all'archivio dei rapporti. Il rilascio dell'autorizzazione allo svolgimento di indagini finanziarie determina l'automatica consultazione dell'Archivio dei rapporti e quindi l'individuazione degli intermediari cui indirizzare le richieste. Confermata comunque la possibilità di avviare indagini finanziarie "esplorative", qualora i verificatori lo valutino utile e proficuo per la verifica. Ciò può avvenire, per esempio, quando si voglia acquisire la documentazione dei rapporti chiusi anteriormente all'1 gennaio 2005.

È opportuno ribadire, per sgomberare il campo dagli equivoci, che nessuna norma prevede la navigazione libera all'interno dell'archi-

vio dei rapporti. Soltanto l'approvazione della richiesta, consente all'applicativo, peraltro automaticamente, la consultazione dell'archivio. La menzionata autorizzazione, fondata sulla rigorosa verifica dei presupposti di legittimità, per i reparti della Guardia di Finanza, può essere concessa dal Comandante Regionale, mentre, per gli uffici dell'Agenzia delle Entrate, dal Direttore Regionale delle Entrate ovvero dal Direttore Centrale dell'Accertamento. A tal riguardo, si precisa che l'indagine bancaria è strumento riservato alle più gravi evasioni, richiesto ed autorizzato esclusivamente sulla base indici di pericolosità fiscale particolarmente rilevanti.

I dati acquisibili con l'accesso all'archivio sono limitati all'esistenza di rapporti intestati al soggetto di interesse, nonché alla data di accensione, di variazione ed eventuale cessazione degli stessi. Da questo archivio non potranno, pertanto, essere acquisiti elementi di dettaglio in relazione ai rapporti evidenziati (ad esempio saldi e operazioni effettuate).

Oltre agli organi preposti all'accertamento, potranno accedere all'archivio, per effetto del richiamo contenuto nel decreto "Visco-Bersani" al decreto interministeriale n. 269/2000, anche il Nucleo Speciale di Polizia Valutaria della Guardia di Finanza, gli agenti della riscossione (Equitalia), l'Ufficio Italiano Cambi, il Direttore della Dia, nonché la magistratura, il Ministero dell'Interno, il Capo della Polizia e i questori. Apposite convenzioni disciplineranno le modalità di accesso di tali soggetti ai dati dell'anagrafe.

Per tirare le somme, l'attivazione dell'Archivio dei rapporti rappresenta sicuramente un importante passo nel processo di ammodernamento degli strumenti operativi di verifica per la lotta alle frodi ed alle evasioni più rilevanti. La maggiore rapidità delle indagini bancarie comporta, invero, non solo una riduzione degli oneri per gli uffici, ma anche minore disagio per il contribuente sottoposto a verifica, nel pieno rispetto del principio di buon andamento della Pubblica Amministrazione (art. 97 Cost.), ed in ossequio allo Statuto del Contribuente. Del tutto infondata risulta invece l'opi-

nione di chi nutre perplessità con riferimento al diritto alla privacy. Non c'è nessun "Grande Fratello".

Ancora a proposito di indagini bancarie, è indubbio che le novità introdotte negli ultimi due anni hanno reso ancor più efficace tale strumento investigativo.

Come noto, gli art. 32 del Dpr 600/1973 e 51 del Dpr 633/1972 hanno introdotto gli accertamenti bancari per le verifiche nel settore delle imposte dirette e dell'Iva. Negli ultimi due anni, la rilevante incisività di tale strumento di controllo ha indotto il legislatore a intervenire perché potesse essere proficuamente utilizzato anche per gli altri settori impositivi. Con l'art. 35, comma 24, del Dl 223/2006 è stata prevista la possibilità per gli uffici di esercitare tutti i poteri previsti in materia di imposte dirette dagli articoli 31 e seguenti del Dpr 600/1973, anche ai fini dell'imposta di registro, nonché delle imposte ipotecaria e catastale. La disposizione è nata dalla volontà di contrastare l'evasione nell'ambito delle cessioni immobiliari. Il controllo sulle transazioni bancarie, a seguito di tale integrazione normativa, consente, da un lato, di valutare elementi evasivi in capo al venditore, soprattutto se soggetto Iva, e dall'altro, di fornire dati utili per l'eventuale determinazione sintetica del reddito complessivo dell'acquirente. Inoltre, l'art. 1, comma 5, del Dl 262/2006 ha previsto, per la prima volta, la possibilità per gli uffici doganali di accedere alle informazioni gestite da banche e da intermediari finanziari. Tale potere è però limitato ai controlli afferenti le operazioni intracomunitarie.

Un altro aspetto interessante della nuova normativa sulle indagini bancarie è costituito dalla possibilità di estendere il controllo anche ai conti intestati a soggetti diversi dal contribuente sottoposto a verifica. In particolare, in base all'art. 37, comma 3, del Dpr 600/1973, in sede di rettifica o di accertamento d'ufficio, sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti, quando sia dimostrato che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona.

Altra importante novità è, senz'altro, l'obbli-

go a carico degli intermediari finanziari di rilevare e detenere tutti i dati relativi a una serie di operazioni e di rapporti intrattenuti dai clienti. E con l'art. 37, commi 4 e 5, del Dl 223/2006, è stata ampliata la platea dei soggetti tenuti a fornire dati all'Amministrazione.

Vi è stato anche un rilevante ampliamento del tipo di rapporti per i quali i soggetti obbligati sono tenuti a effettuare le suddette comunicazioni. Il relativo elenco è contenuto nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 19 gennaio 2007.

Dal 3 dicembre scorso, è operativo un efficace strumento di contrasto alle frodi Iva nel settore del commercio degli autoveicoli di provenienza Ue. Da quella data, per versare l'Iva sugli acquisti comunitari di auto, immatricolate per la prima volta in Italia, è necessario usare il modello approvato con il provvedimento del 25 ottobre 2007 delle Entrate. Si tratta dell'«F24 - Iva immatricolazione auto Ue». Con un altro provvedimento, sempre del 25 ottobre, vengono fissati i termini ed i criteri di esclusione dalle nuove disposizioni. Entrambi i testi sono stati pubblicati nel supplemento ordinario 234 alla «Gazzetta Ufficiale» 266 del 15 novembre.

Dall'obbligo del versamento dell'Iva con il nuovo modello sono esclusi gli acquisti intracomunitari e le importazioni di autoveicoli, motoveicoli e loro rimorchi nuovi, provvisti di codice di antifalsificazione, provenienti dalle case costruttrici e destinati al mercato nazionale. Per tale categoria di operazioni è infatti usato un particolare meccanismo di identificazione dei mezzi che esclude la possibilità di frodi.

Per combattere le frodi "carosello", cioè l'evasione dell'Iva negli acquisti intracomunitari di autoveicoli, il Governo intende impedire che il veicolo venga immatricolato prima del pagamento dell'imposta sulla prima vendita interna. Il comma 9 dell'art. 1 del decreto legge 262/06 (legge 286/06) stabilisce che ai fini dell'immatricolazione o della successiva voltura di autoveicoli, motoveicoli e loro rimorchi, anche nuovi, oggetto di acquisto intracomunitario a titolo oneroso, la relativa richiesta deve essere corredata di copia dell'F24 per ciascun mezzo

di trasporto. Tale documento deve riportare: il numero di telaio e l'ammontare dell'imposta pagata con la prima cessione interna, utilizzando i relativi codici tributo. Il versamento dovrà essere eseguito *online*, nel rispetto dei termini previsti per la liquidazione periodica del tributo, e comunque entro il nono giorno lavorativo antecedente alla richiesta di immatricolazione.

Il nuovo modello telematico non consente le compensazioni. Questo significa che, anche se il contribuente vanta crediti nei confronti dell'Erario, il versamento dell'Iva per la prima cessione interna va fatto per l'intero importo dovuto, senza alcuna compensazione.

Le nuove disposizioni mirano a combattere in modo più efficace le frodi Iva nel settore delle auto. La presentazione della documentazione che dimostra l'avvenuto versamento dell'imposta contestualmente alla richiesta di immatricolazione del veicolo elimina, infatti, l'elemento alla base di questo tipo di frodi. Inoltre, per rafforzare l'azione di contrasto, le informazioni sull'esito dei controlli effettuati dalle Entrate saranno trasmesse alla Direzione Generale per la Motorizzazione del Ministero dei Trasporti.

Sul fronte della lotta alle frodi, ritornano da quest'anno gli elenchi clienti e fornitori, soppressi nel 1994. Con la Finanziaria per il 2005, si era cercato di reintrodurre l'adempimento, ma poi il tentativo fu abbandonato. Con il decreto "Visco-Bersani", l'obbligo è stato riproposto nell'ottica di prevenire e contrastare comportamenti fraudolenti nel settore dell'Iva: frodi intracomunitarie e fatture per operazioni inesistenti. L'art. 37, comma 8, del decreto introduce nell'art. 8-bis del Dpr n. 322/1998, riguardante la comunicazione dati Iva, il nuovo comma 4-bis, che dispone, nei confronti dei contribuenti Iva, l'obbligo di presentare all'Amministrazione Finanziaria, esclusivamente per via telematica, l'elenco dei soggetti nei confronti dei quali sono state emesse fatture (clienti) e l'elenco dei soggetti dai quali sono stati effettuati acquisti (fornitori).

Nel settore della tassazione immobiliare, una efficace misura antifrode è costituita dall'inversione contabile. L'art. 35, commi da 5 a

6-ter, del Dl n. 223/2006 ha esteso tale meccanismo alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di subappalto nel settore edile. Al pagamento dell'Iva è tenuto il committente (appaltatore) in luogo del prestatore (subappaltatore).

Sempre con riferimento agli immobili, appare di particolare rilievo il disposto dell'art. 35, commi 2 e 3 del Dl n. 223/2006. In sintesi, è stata stabilita la possibilità di rettifica Iva, nel caso di trasferimento di un immobile, sulla base del valore normale di quest'ultimo. Valore normale che non può comunque risultare inferiore all'ammontare del mutuo o finanziamento erogato (art. 35, comma 23-bis). Per valore normale dei beni e dei servizi, ai sensi dell'art. 14 del Dpr 633/72, si intende il prezzo o il corrispettivo mediamente praticato per beni e servizi della stessa specie o similari in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui è stata effettuata l'operazione o nel tempo e nel luogo più prossimi.

Per le imposte dirette, è stato stabilito che la rettifica può essere operata sulla base del valore normale degli immobili, determinato ai sensi dell'art. 9 del Tuir. La norma vuole significare che il valore normale dell'immobile costituisce presunzione semplice, munita di gravità, precisione e concordanza, legittimante l'accertamento. È opportuno rilevare che tali nuove disposizioni in tema di accertamento per i trasferimenti immobiliari, nell'ambito dell'Iva e delle imposte dirette, non potrebbero avere effetto retroattivo, in virtù del principio dell'affidamento del contribuente, sancito a chiare lettere nell'art. 10, comma 1, della legge n. 212/2000 (Statuto del Contribuente). Principio di rango costituzionale, come sottolineato dalla sentenza 6 ottobre 2006, n. 21513, della Corte di Cassazione.

Altra modifica normativa molto rilevante ai fini della lotta all'evasione fiscale è quella di cui all'art. 36, comma 34-bis, del Dl 223/2006 che fornisce una interpretazione autentica dell'art. 14, comma 4, della legge 24 dicembre 1993, n. 537, in materia di tassazione dei proventi illeciti. La norma stabilisce che qualora i proventi il-

leciti non siano classificabili nelle altre categorie di cui all'art. 6, comma 1, del Tuir, i medesimi vengono inquadrati, anche ai fini della loro determinazione, nella categoria dei redditi diversi. A tal proposito, non si può tacere il riferimento alla sentenza n. 24471/2006 della Corte di Cassazione, secondo cui, in forza della normativa vigente, le attività illecite sono soggette, oltre che alle imposte sui redditi, anche all'Iva.

Norma che ha sortito un notevole effetto di deterrenza è quella relativa alla sanzione accessoria della chiusura, a seguito di violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta o lo scontrino fiscale. La normativa (nuovo comma 2 dell'art. 12 del D. Lgs n. 471/1997) prevede che la chiusura dell'esercizio commerciale o dello studio professionale è disposta quando, nel corso di un quinquennio, vengono contestate tre distinte violazioni, commesse anche nello stesso giorno. In applicazione della legge finanziaria per il 2008, ai fini dell'irrogazione della sanzione accessoria sarà necessaria la contestazione di quattro violazioni, commesse in giorni diversi. L'esecuzione della sanzione sarà assicurata solo dal sigillo dell'organo che procede alla chiusura.

Misura volta ad incentivare l'adempimento spontaneo è costituita dai preaccertamenti automatici nei confronti di contribuenti sottoposti a studi di settore. È stata avviata una campagna di comunicazioni preventive nei confronti di contribuenti, sottoposti agli studi di settore, che presentavano anomalie palesi, soprattutto sulla gestione del magazzino, la contabilizzazione dei beni strumentali e le indicazioni relative al personale. Il Fisco ha isolato, tra circa un milione di posizioni dubbie, le situazioni più delicate. Quelle che, dopo un riscontro attraverso l'uso di particolari filtri, risultano palesemente incoerenti rispetto ai risultati di Gerico. Gli avvisi, inviati via lettera, a 114 mila contribuenti, hanno segnalato i dubbi del Fisco sulla correttezza dei dati indicati in dichiarazione. L'operazione "avvisi bonari" è stata annunciata sul "Sole-24 Ore del Lunedì" del 16 aprile ed è partita prima dell'estate. Il primo bilancio è stato diffuso sabato 1 dicembre dall'Agenzia delle Entrate. Sfiora i

410 milioni il gettito recuperato; nel complesso, il maggior imponibile dell'operazione è di oltre 2,85 miliardi. Un risultato davvero soddisfacente per l'Agenzia delle Entrate che, in un comunicato, sottolinea come lo strumento delle comunicazioni preventive si sia dimostrato adeguato per favorire la *compliance* dei contribuenti. Perciò, è molto probabile che l'esperienza delle lettere non si fermerà qui, e che nel 2008 la platea dei destinatari sarà più ampia, fino a 400 mila soggetti.

Tra le nuove misure di contrasto dell'evasione, non si possono infine tacere la tracciabilità dei compensi ai professionisti (art. 35, comma 12, del Dl n. 223/2006), i controlli sull'attribuzione di nuove partite Iva (art. 37, comma 18, del Dl n. 223/2006), e la proroga dei termini per l'accertamento in presenza di reati tributari (art. 37, comma 24, del Dl n. 223/2006).

Dunque, nella "fase 2", il Fisco ha l'obiettivo di consolidare i risultati positivi del biennio precedente, forte dei nuovi strumenti operativi predisposti prevalentemente per effetto del decreto "Visco-Bersani". Le prospettive della politica di contrasto all'evasione nel 2008 sono delineate chiaramente nella Relazione al Parlamento del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 22 ottobre 2007. Sotto osservazione finirà il sistema delle compensazioni e dei rimborsi, sospettato di nascondere truffe miliardarie ai danni dell'Erario. Nel contempo, si continueranno ad affinare le tecniche per la selezione delle liste di contribuenti da sottoporre a controllo, in modo da far crescere l'efficacia dell'attività di verifica. Si tenterà poi di riformare il sistema tributario penale, perché recuperi la valenza di deterrenza, allineandosi ai migliori standard internazionali. Attenzione particolare anche alla tracciabilità dei pagamenti, partendo dalla considerazione che l'Italia è uno dei paesi europei con maggior uso di contante ed anche uno dei paesi con maggiore evasione (chi evade preferisce l'anonimato del contante). Saranno adottate misure volte ad incentivare l'uso della fatturazione elettronica. Si proseguirà nelle semplificazioni degli adempimenti per i contribuenti, anche con l'integrazione delle disposizioni a favore dei contribuenti

minimi. Sarà, infine, ulteriormente migliorato il sistema informatico del Fisco, in modo da semplificare il rapporto con i contribuenti e rendere più efficaci i controlli.

Nel citato documento è di lapalissiana evidenza un'assoluta fiducia nelle potenzialità dell'informatica. Il Fisco telematico è ormai una realtà. Gli uffici sono diventati un grande centro di raccolta di informazioni che, incrociate, danno risultati eccezionali al fine della lotta all'evasione. Tuttavia, per dirla con il prof. Lupi, è opportuno che alla fiducia nell'informatica si affianchi sempre un sano empirismo investigativo.

Tirando le somme, a prescindere dalle critiche che possono essere mosse riguardo alla portata delle elencate misure, è un fatto che le dimensioni dell'evasione fiscale in Italia richiedono un impegno costante, e non solo sul fronte della repressione. Per esempio, una rilevante riduzione dei costi di adempimento produrrebbe naturalmente un incremento dell'adempimento spontaneo. Più controlli e più deterrenza, dunque, ma anche un migliore rapporto tra Fisco e contribuenti. A tal fine, sarebbe anche auspicabile una comunicazione più incisiva. È indubbio che le sanzioni, nella loro dimensione coattiva, costituiscono efficaci principi motivazionali: è un'osservazione che si riscontra già in Aristotele, nel libro X dell'*Etica Nicomachea*. «La massa degli uomini – scrive Aristotele – ubbidisce di più alla costrizione che al ragionamento»; perciò il legislatore deve «infliggere punizioni e castighi a quelli che non ubbidiscono e sono riottosi per natura, e bandire totalmente gli incorreggibili».

Ma Aristotele fa riferimento anche ad altri motivi di ubbidienza al diritto, di carattere morale o etico. Perché tutti i cittadini obbediscano al diritto – scrive Aristotele – «i governanti devono invitare alla virtù ed esortare ad essa in grazia della bellezza morale».

Visitate il nostro sito  
[www.odcsr.it](http://www.odcsr.it)

## Basilea 2: opportunità e rischi

di Riccardo Ferranti

A partire dal 1° gennaio 2008 diverranno pienamente operative le norme dell'Accordo di Basilea 2 che rappresentano, nel mercato del credito, un cambiamento epocale con l'introduzione di una nuova cultura del credito. Sebbene il cambiamento imposto sia prettamente di carattere tecnico e interno alle banche, riguarda infatti i requisiti patrimoniali delle stesse, la sua portata è molto più ampia e incide in maniera decisiva sui comportamenti sia delle banche che delle imprese; vediamo come.

Per ogni linea di credito concessa gli istituti di credito hanno la necessità di adeguare il patrimonio, definito di vigilanza, ai rischi legati all'impiego di denaro. Tale patrimonio, che comprende il patrimonio netto e altre riserve, rappresenta il patrimonio sul quale devono essere scaricate le perdite derivanti dai prestiti erogati: proprio per questo motivo si impone alle banche di calcolare con attenzione i rischi e le perdite potenziali cui sono sottoposte. Con il precedente accordo di Basilea 1 l'importo del patrimonio di vigilanza da accantonare a fronte del denaro prestato è calcolato secondo questa formula semplificata:

Valore nominale finanziamento x coefficiente di ponderazione del rischio x 8%

dove il coefficiente di ponderazione rappresenta la misura del rischio del credito, che per Basilea 1 è pari al 100%.

Facciamo un esempio su un finanziamento di € 100.000, il capitale da detenere è pari a:

$$€ 100.000 \times 100\% \times 8\% = € 8.000.$$

Secondo gli accordi di Basilea 2, invece, il coefficiente di ponderazione non è più una co-

stante ma viene determinato discrezionalmente dalla banca in funzione del profilo di rischio assegnato alle clientela:

$$€ 100.000 \times X\% \times 8\% = ?$$

I metodi per la determinazione del coefficiente sono: il *metodo standard*, il *metodo dei rating interni di base*, il *metodo dei rating interni avanzato*.

Di grande importanza diventa, pertanto, il metodo di calcolo del coefficiente di ponderazione; sui diversi metodi è importante segnalare che se il metodo standard troverà scarsa applicazione poiché destinato alle grandi imprese che vantano rating pubblici, i metodi più utilizzati saranno quelli dei rating interni basati su modelli costruiti internamente ad ogni banca. Tali metodi consistono nell'assegnare alla clientela affidata un giudizio di sintesi sul profilo di rischio (merito di credito). Il metodo del rating interno di base è fondato su parametri di elaborazione definiti dalla normativa e dunque non modificabili, il metodo di rating interno avanzato, invece, è fondato su parametri che sono il risultato di modelli interni e, come tale, più complesso e meno utilizzato.

Il giudizio del rating si esprime attraverso la misura della *probabilità di default* (PD) ovvero la probabilità che in un arco temporale (12 mesi) la controparte diventi insolvente (evento di default). Più elevata è la probabilità di default peggiore è il rating.

Tornando all'esempio, qualora la banca segni ad una azienda un rating positivo, il coefficiente di ponderazione potrà essere pari al 70% e dunque il patrimonio di vigilanza sarà:

$$€ 100.000 \times 70\% \times 8\% = € 5.600.$$

L'impiego degli € 100.000 sarà, pertanto, coperto finanziariamente dalla banca secondo queste modalità:

1. copertura attraverso capitale della banca: € 5.600 (patrimonio di vigilanza)
2. copertura attraverso liquidità raccolta: € 94.400

A questo punto possiamo verificare il motivo per il quale le norme di Basilea 2 sul patrimonio di vigilanza influenzano il rapporto delle imprese con le banche: un minore assorbimento di capitale (risorsa scarsa ed onerosa) può, infatti, indurre la banca a chiedere una minore remunerazione sul finanziamento, deduciamo perciò che un miglior rating può tradursi in migliori condizioni al cliente (pricing).

La determinazione del rating si basa su informazioni principalmente di carattere quantitativo e qualitativo. Le prime vengono tratte da dati anagrafici, bilanci (info economico finanziarie), dichiarazioni dei redditi, dati andamentali (che rappresentano i rapporti con il sistema creditizio e pertanto noti solo alle banche), settoriali (info sul settore di competenza).

Le informazioni qualitative sono innanzitutto quelle che vengono fuori da un giudizio dato su elementi diversi (ad esempio la capacità del management, la solidità del piano industriale o le prospettive di sviluppo).

L'orizzonte temporale al quale si riferisce il rating è, secondo Basilea 2, sempre di 12 mesi, dunque di breve periodo e pertanto il rating deve essere costantemente monitorato e aggiornato dalla banca, generalmente mensilmente, finché continua ad esserci un affidamento.

In tale prospettiva è importante che le imprese, anche quelle di piccola dimensione, assimolino prima possibile la cultura del rating intesa come un insieme di comportamenti soprattutto "attivi" nei confronti delle banche per poter affrontare nel miglior modo possibile i temi della gestione finanziaria interna, degli strumenti finanziari più idonei e la gestione dei rischi del credito.

Lo strumento del rating si presta a numerose applicazioni poiché dovrebbe essere utilizzato non soltanto per migliorare l'accesso e la gestione del credito. Dal punto di vista delle banche il rating si presta ad essere utilizzato

in diverse fasi del processo di credito, dall'affidamento del cliente alla determinazione o alla variazione delle condizioni economiche alle quali viene concesso il credito, al monitoraggio del rischio di credito e della redditività degli impieghi.

Dal punto di vista aziendale è importante conoscere e cercare di migliorare il proprio rating non solo ai fini prettamente bancari poiché può essere utile renderlo noto ai propri fornitori al fine di ottenere condizioni di pagamento migliori (migliore è il rating, maggiore è l'affidabilità dell'azienda e pertanto migliori potranno essere le condizioni di pagamento).

Per ottenere un miglioramento del rating le imprese dovranno orientarsi sempre più verso l'utilizzo di sistemi di pianificazione, di controllo di gestione e di strumenti di autovalutazione adeguati.

Le modalità per affrontare nella maniera corretta le opportunità e i rischi della cultura del rating, possono essere le seguenti:

- un nuovo rapporto impresa-banca caratterizzato da un flusso continuo di informazioni per gestire attivamente il proprio rating;
- la valutazione delle alternative possibili nella scelta della linea di credito attivabile;
- la verifica con l'istituto di credito degli eventuali progressi realizzati al fine di ottenere benefici sul costo del credito.

Erroneamente in parecchi pensano che con l'avvio a regime degli accordi di Basilea 2 il ruolo delle garanzie sarà inferiore all'attuale; in realtà l'adozione del sistema del rating opererà una separazione netta tra le imprese "buone" e quelle "cattive" che potrà condurre ad una richiesta rispettivamente minore e maggiore di garanzie. Non si possono pertanto generalizzare i vantaggi o svantaggi che porterà l'operatività del nuovo accordo. Il ruolo delle garanzie è quello di ridurre l'esposizione reale della banca garantendo, in caso di insolvenza da parte del cliente, il recupero di parte o dell'intera somma concessa. Il nuovo accordo di Basilea 2 riconosce, inoltre, alle garanzie un

ruolo significativo nella riduzione del requisito del patrimonio di vigilanza, in particolare se prestate sotto la forma di garanzie reali piuttosto che personali.

Proprio in merito alle garanzie è opportuno segnalare l'importanza dei Consorzi di garanzia fidi (ex art.107 del T.U.B.) i quali possono, nella concessione del credito alle imprese, ridurre il rischio della banca, garantendo generalmente fino a metà del credito. I benefici per l'impresa si concretizzano nell'ottenimento di linee di credito di maggior spessore poiché la banca non si assume l'intero rischio e nel pricing. Il Confidi, infatti, facendo leva sulla propria solidità finanziaria, opera "sostituendosi" all'impresa per la quota garantita, consentendo all'azienda di ottenere un tasso inferiore a quello che la stessa avrebbe ottenuto in base al proprio rating.

Dal punto di vista delle banche l'intervento

del Confidi su un finanziamento non è rappresentato esclusivamente dalla mitigazione del rischio poiché con Basilea 2 la garanzia consortile consente di ridurre il patrimonio di vigilanza da accantonare, e conseguentemente, potrà ridursi ulteriormente il costo di concessione del credito.

Basilea 2 rappresenta, in conclusione un importante banco di prova sia per le banche relativamente alla loro capacità di gestire i rischi dando maggiore stabilità al mercato creditizio, sia per le imprese che non devono avvertire in questo accordo una ulteriore difficoltà nell'ottenimento del credito, bensì un'opportunità per correggere quegli squilibri migliorando in tal maniera l'efficienza e la competitività della propria azienda.

# SOGEAS

SOCIETÀ GESTIONE ACQUE SIRACUSA

## Servizi idrici integrati



**SOGEAS S.p.A.**

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

[www.sogear.it](http://www.sogear.it)

## Il garante del contribuente: ruolo e prospettive

**Prof. Avv. Benedetto Pellingra\***

*Presidente On. del Consiglio di Stato*

*Presidente dell'Ufficio Garante del Contribuente per la Sicilia*

Come è noto, da alcuni anni si è provveduto a creare un modello organizzativo di Authorities caratterizzate dalla indipendenza dalle politiche governative e con funzioni di garanzia ed efficienza dell'apparato amministrativo.

La nomina dei componenti delle Autorità è caratterizzata da inedite forme di designazione che mirano ad assicurare l'autonomia di giudizio e i suoi limiti, pur riconoscendosi un'ampia autonomia organizzativa e l'attribuzione di poteri regolamentari decisori all'interno del settore regolato dalle normative.

Per assicurare questo tipo di indipendenza si è creato un sistema di incompatibilità che normalmente si associa all'esercizio delle funzioni di ogni componente delle Autorità.

Le Amministrazioni indipendenti hanno un alto tasso di imparzialità.

A partire dal 1990 l'Autorità Amministrativa indipendente si è istituita in materia di concorrenza e di mercato e si è costituita altresì una Commissione di garanzia per l'attuazione della legge sull'esercizio del diritto di sciopero.

È sorto il problema del rapporto tra indipendenza istituzionale e responsabilità. Si tratta, in verità, di esercizio di funzioni ovviamente a tutela di interessi pubblici e interna al processo decisionale di natura amministrativa. Non si può tale ruolo collegarsi all'ibrido quarto potere ma si deve determinare la natura esecutiva delle funzioni svolte. Infatti le Autorità Amministrative vivono un rapporto di filiazione con il Parlamento che le crea e ne disciplina

e ne sostiene l'attività.

La tendenziale uniformità organizzativa delle Pubbliche Amministrazioni si attaglia a questa nuova realtà che si fonda sulla *legalità*. Si tratta di una funzione di natura prettamente amministrativa che è incardinata nell'attuale assetto costituzionale attraverso norme che la plasmano stanti i suoi caratteri oggettivi di completezza e discrezionalità finalizzati ad attuare il rapporto di fiducia tra contribuenti e Fisco.

Queste nuove realtà sono comuni ad altri Stati europei nei quali si rinvergono organismi con funzioni di difesa civica proprio nel settore tributario e volti a difendere diritti e garanzie del cittadino nelle sue relazioni con l'Amministrazione tributaria.

In Spagna, ad esempio, in modo particolare, si è creato un Organo di tale natura avente una competenza consultiva orientata nella prospettiva della difesa del contribuente e in una posizione di autonomia organizzativa e indipendenza funzionale. Ivi sussiste un Consiglio per la difesa del contribuente svolgente funzioni propriamente decisionali con compiti di monitoraggio analizzando tutte le questioni sollevate dai cittadini. Questo Consiglio a tutela del contribuente, naturalmente valuta i quesiti posti dal contribuente, con la massima velocità nelle risposte.

La crisi che da un certo tempo il diritto pubblico attraversa per quanto attiene alla responsabilità ministeriale come principio organizzativo della funzione amministrativa è, in realtà, il prodotto della instabilità delle norme per cui sono sorti i nuovi organismi la cui attività soggiace unicamente al *principio di legalità*.

È sorto così in Italia lo *Statuto dei diritti del contribuente previsto dalla legge 212 del 2000* che costituisce indubbiamente la Carta dei diritti dei contribuenti e la cui materia è disciplinata dall'art. 13 e che ha valore costituzionale.

Da una prima lettura dei comuni da 1 a 5 si

\* Testo della relazione tenuta nel corso del convegno dal titolo *Il garante del contribuente: ruolo e prospettive*, tenutosi a Siracusa il 20 ottobre 2007, organizzato dall'Ordine dei dottori commercialisti di Siracusa.

evincesse che si tratta di un Organo indipendente dato che i suoi membri sono nominati dall'Autorità al vertice delle Commissioni tributarie regionali.

Si potrebbe da taluno infondatamente sostenere che tale Organo possa essere stato inserito nell'ambito dell'Amministrazione Finanziaria, ma il bravo lettore della normativa senz'altro rileverà che le modalità di nomina dei membri del Garante di per sé rivela che, essendo la scelta di essi operata dal Legislatore con le modalità sopra rilevate, ond'è che indubbiamente il livello di autonomia dei suoi membri risulta più che marcato rispetto anche ad altre Autorità amministrative indipendenti nel cui ambito si riscontrano casi di nomina dei vertici e dei componenti su designazione ministeriale o governativa e in cui, quindi, si note l'ingerenza del potere esecutivo.

Il grado di articolazione della struttura degli Uffici del Garante del Contribuente evidenzia che tale Organo non si sottrae all'autonomia di giudizio sugli interpelli del cittadino. Difatti le qualifiche dei suoi Componenti previste dall'art. 13 comma 2 dello Statuto riguardanti le tre categorie di membri dell'Ufficio del Garante sono espressione di una particolare caratterizzazione del mondo giuridico nella sua accezione accademica ed operativa. Si è creato così un Organo *super partes*, espressione di una tendenza voluta dal legislatore nell'interesse dei contribuenti e del Fisco.

Questa tendenza ad essere *super partes* si rinviene anche nella estrazione professionale connaturata alle predette tre categorie di Componenti sicché il Garante si pone come Organo deputato a svolgere attività di ampia collaborazione col Fisco e con il contribuente, entrambi soggetti del rapporto tributario, per la qualcosa la funzione da esso svolta non è inquadrabile in una categoria di interessi di natura contrapposti o corporativi.

Le più importanti iniziative demandate all'Autorità del Garante a tutela dei contribuenti si inquadrano pertanto in una valutazione esclusivamente di carattere legislativo senza che vi si possa ravvisare una composizione di interessi potenzialmente in conflitto.

È opportuno leggere anche i commi 11 e 13

dello Statuto dei diritti del Contribuente.

Il comma 1 dell'art. 13 statuisce anzitutto che il Garante opera in piena *autonomia*, il che significa che la sua struttura è fattiva nel senso che c'è una sua autoorganizzazione. I successivi commi dal 6 al 13 dell'art. 13 della Legge 212 citata in verità dispongono chiaramente che il Garante "*autonomamente*" o su segnalazione scritta dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto interessato "rivolge richiesta di documenti o chiarimenti ai competenti Uffici dell'Amministrazione Finanziaria", i quali dovranno rispondere entro trenta giorni in relazione a *disfunzioni, irregolarità, scorrettezze prassi amministrative anomale o irragionevoli o a qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e Amministrazione*.

Il Garante promuove l'avvio di procedimenti di riesame in funzione di autotutela nei riguardi di atti di accertamento o di riscossione e deve comunicare l'esito dell'attività svolta agli uffici interessati nonché agli Organi di controllo. È superfluo altresì rilevare che autonomamente il Garante rivolge raccomandazioni ai Dirigenti degli Uffici fiscali ed anche degli Enti Locali, ai fini della tutela dei contribuenti e della migliore organizzazione dei servizi e può accedere presso gli Uffici Finanziari per verificare il livello qualitativo dei servizi di informazione al pubblico e dei locali a questo destinati richiamando anche gli Uffici stessi al rispetto delle disposizioni della Legge 212 del 2000 a garanzia dei diritti del Contribuente anche per ciò che riguarda le verifiche fiscali e richiamando altresì l'Ufficio Finanziario all'osservanza dei termini di rimborso delle imposte, individuando i casi di particolare rilevanza in cui le disposizioni in vigore ovvero i comportamenti dell'Amministrazione determinino un pregiudizio dei contribuenti o conseguenze negative nei rapporti con l'Amministrazione segnalandoli ai Dirigenti interessati e all'Ufficio Centrale per l'informazione del contribuente, prospettando anche al Ministero l'opportunità di disporre la remissione in termini in favore del contribuente allorquando il tempestivo adempimento di obblighi tributari sia impedito da cause di forza maggiore e infine trasmettendo una Relazione

semestrale e annuale sull'attività svolta dal Garante, al Ministro delle Finanze e a tutti i Dirigenti responsabili nonché al Presidente del Consiglio dei Ministri e al Parlamento.

È da rilevare che "su segnalazione del contribuente sottoposto a verifiche fiscali" ai sensi dell'art. 12 comma 6 dello Statuto dei diritti del contribuente, il Garante prende notizia dei casi in cui i Funzionari dell'Amministrazione incaricati del controllo non abbiano provveduto con modalità conformi alla legge, provvedendo di conseguenza, secondo le diverse circostanze e sulla base delle singole procedure, all'esercizio delle facoltà di cui è investito il Garante.

È sorto il problema se a fronte di una segnalazione scritta sussista un generale obbligo del Garante di procedere.

Dai lavori preparatori della legge 212 del 2000 si rileva che nella versione dello Statuto approvata in prima lettura dal Senato era previsto che il Garante, anche a fronte di segnalazione di interessati, potesse rivolgere richiesta di documenti e chiarimenti agli Uffici Finanziari. Nel testo definitivo approvato all'uopo è stata sancita l'*obbligatorietà* del Garante di provvedere dando corso alle iniziative previste dalla norma e dopo che esso controlli che dalla comunicazione a lui pervenuta mediante interpello o da altra fonte sorga l'obbligo di provvedere.

Il criterio della *trasparenza amministrativa*, connotato fondamentale della funzione svolta dagli Uffici Finanziari, comporta che l'interpello dei contribuenti miri a tutelare diritti soggettivi o interessi legittimi potendo assumere rilievo giuridico anche interessi di meno fatto oltre che aspettative di diritto. Le segnalazioni che pervengono al Garante possono riguardare profili di *illiceità o di illegittimità* dell'azione amministrativa e comunque illegittimi comportamenti dell'amministrazione anche attinenti al *merito amministrativo* o all'esercizio di poteri discrezionali del Fisco.

A seguito dell'interpello del contribuente o della notizia a lui pervenuta su determinate questioni il Garante è legittimato a richiedere documenti o chiarimenti agli Uffici Finanziari. Mancano purtroppo *poteri coercitivi* da parte del Garante sull'Amministrazione potendosi soltanto reiterare la richiesta segnalando la ina-

dempienza di cui all'art. 13 comma 11 per l'eventuale avvio da parte dell'Amministrazione o dell'Ente Locale di un procedimento disciplinare nei confronti di funzionario responsabile.

Una problematica rilevante è quella dell'*autotutela*. Com'è noto, il Garante può in virtù dei suoi poteri chiedere che l'Amministrazione, sulla base della documentazione di cui esso Garante dispone dia corso all'annullamento del provvedimento del Fisco per illegittimità o il ritiro del provvedimento medesimo per i casi di palese sua inopportunità amministrativa.

Vanno evidenziati all'uopo l'intervento previsto dai commi 7, 9 e 10 dell'art. 13 della legge 212 e alcuni poteri del Garante nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria e degli Enti Locali, riconducibili a una funzione di *stimolo* e di *impulso*. Difatti al comma 7 viene contemplata la possibilità di rivolgere raccomandazioni ai Dirigenti degli Uffici ai fini della tutela del contribuente e della migliore organizzazione dei servizi. Si tratta talvolta di una mera raccomandazione che potrà riguardare singoli contribuenti o singole attività dell'Amministrazione Finanziaria e potrà anche avere ad oggetto situazioni di carattere generale così come si possono effettuare sollecitazioni agli Uffici che indubbiamente possano costituire azione di richiamo nel caso di violazioni da parte degli Uffici stessi riguardanti il rispetto delle disposizioni contenute nell'art. 5 dello Statuto e che impongono all'Amministrazione l'assunzione di iniziative necessarie a garantire al contribuente una completa e tempestiva informazione delle norme di legge o di carattere amministrativo in materia tributaria, nonché delle risoluzioni e circolari ministeriali e anche l'osservanza della vigente disciplina concernente i diritti e le garanzie del contribuente sottoposto, come sopra chiarito, a verifica fiscale contenuta nell'art. 12 nonché il rispetto dei termini previsti per il rimborso d'imposta.

Il comma 11 dell'art. 13 demanda altresì al Garante il potere-dovere di individuare "i casi di particolare rilevanza in cui le disposizioni in vigore ovvero i comportamenti dell'Amministrazione determinino un pregiudizio dei contribuenti o conseguenze negative nei loro rapporti con l'Amministrazione". A tale funzione il

## garante del contribuente

Garante, come sopra precisato, può provvedere di sua iniziativa o su segnalazione del contribuente. Ciò riguarda le disposizioni in vigore comprendenti evidentemente tutto il complesso di leggi, regolamenti, risoluzioni e circolari. Il pregiudizio dei contribuenti cui fa riferimento la norma riguarda i casi in cui viene considerato un danno di altra natura. La espressione quindi si riferisce a conseguenze negative nei rapporti fra contribuente e Amministrazione. La previsione pertanto riguarda casi di deviazione dei comportamenti dell'Amministrazione o dei suoi singoli funzionari dalla norma oppure valutazioni di opportunità nonché situazioni in cui le disposizioni diramate dall'Amministrazione non sembrano giustificate rispetto alla normativa.

In altri termini, sembra necessario che il Garante si avvalga dei testi normativi per quanto attiene al comportamento dei Funzionari del Fisco in caso di loro responsabilità disciplinare.

Per ciò che riguarda l'intervento del Garante sulla richiamata attività di verifica fiscale il comma 6 dell'art. 12 della legge 212 del 2000 dello Statuto dei Diritti del Contribuente dispone che il contribuente sottoposto a verifica fiscale da parte dell'Ufficio della Guardia di Finanza e che abbia motivo di ritenere che i verificatori stiano operando con modalità non conformi alla legge possa rivolgersi al Garante al fine della tutela del soggetto sottoposto alle operazioni ispettive in cui la verifica fiscale si traduce.

La verifica stessa e, in genere, la propedeutica attività istruttoria di acquisizione di elementi indicativi di capacità contributiva e di prove su eventuali violazioni nella fase endo-procedimentale che possa incidere sulla sfera giuridica del contribuente solo attraverso un provvedimento finale, comporta un avviso di accertamento sulla cui base sorge la reazione del soggetto che assume la invalidità dell'atto. Va precisato che si è sostenuta la non impugnabilità in via autonoma degli atti diversi da quelli indicati nell'art. 19 comma 1 del Decreto legislativo 546/92 e da tempo si è opposto che occorrerebbero determinate forme di tutela immediata per quanto attiene alle deviazioni attinenti al principio di legalità dell'azione ammi-

nistrativa che possano verificarsi in sede di controllo fiscale.

Sul punto occorre richiamare l'ultimo comma dell'art. 7 dello Statuto che non preclude il ricorso agli Organi di Giustizia Amministrativa quando ricorrono i presupposti previsti dalla legge nel caso di comportamento illegittimo dei verificatori: sorgono taluni profili sostanziali attinenti alla problematica relativa all'immediata tutela del contribuente nel caso di esercizio illecito dei poteri istruttori e all'uopo v'è un rimedio amministrativo interno alla stessa Amministrazione finanziaria finalizzato a stimolare attraverso la *intermediazione* del Garante l'esercizio di autotutela finalizzato a ricondurre sul piano normativo l'attività istruttoria in corso di svolgimento.

Per quanto riguarda le ispezioni relative alle verifiche fiscali possono verificarsi delle circostanze che talvolta esulano da profili di vera e propria illegittimità dirette a incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e Amministrazione ovvero comportamenti che determinino un pregiudizio dei contribuenti o conseguenze negative nei rapporti con l'Amministrazione.

Dalle pregresse considerazioni sembra utile ricondurre il Garante a un ruolo di indipendenza sicuramente rilevante che lo distingue anche dal Difensore Civico nella sua funzione di controllo in quanto la disciplina dello Statuto dei diritti del Contribuente individua veri e propri procedimenti amministrativi e contempla forme di comunicazione fra il Garante e l'Amministrazione Finanziaria e gli Enti Locali introducendo un obbligo di risposta da parte degli Uffici interpellati entro un determinato termine tassativamente previsto.

Appunto per tutta la sfera di attività del Garante che costituisce l'aspetto qualificante dei suoi poteri e che è desumibile dall'interesse pubblico che è chiamato a tutelare e consistente nel corretto svolgimento dei rapporti tra contribuente e Amministrazione ai fini della *legittimità, trasparenza e imparzialità, economicità* dell'azione amministrativa e della funzione propulsiva del potere di autotutela dell'Amministrazione, a tale Organo è demandata ai sensi dell'art. 13 la facoltà di attivare le procedure di autotutela in materia di atti di accerta-

mento o di riscossione notificati al contribuente, autotutela che può consistere nell'opportunità di riesaminare l'atto stante il potere di esercizio di funzione di ritiro o di riforma di atti o di provvedimenti finanziari nonché di correzione degli atti medesimi.

Volendosi quindi attribuire al Garante del contribuente una qualificazione giuridica più opportuna, anche se difetta purtroppo di indipendenza finanziaria può definirsi un'Autorità amministrativa finalizzata a promuovere la legittima attività del Fisco anche attraverso l'Istituto dell'autotutela.

Una campagna di informazione sul Garante efficace e mirata da parte dei cittadini non può prescindere dall'impegno dei mass media e non può essere realizzata con mere manifestazioni culturali anche se di irrilevante interesse scientifico e neppure a mezzo di sporadici notiziari pubblicati su siti informatici spettando al Ministero dell'Economia individuare gli strumenti opportuni e stanziare le risorse necessarie per dare attuazione a livello nazionale e ad una maggiore considerazione dell'interesse pubblico e della società, sicché occorre diffondere la conoscenza delle funzioni del Garante del Contribuente nella vasta area dei soggetti destinatari di atti di accertamento e di riscossione dei tributi. Si possono così porre rimedi alternativi all'eventuale proposizione di ricorsi giurisdizionali rendendo consapevoli gli interessati della possibilità di ottenere, tramite il Garante, la rimozione di atti ritenuti lesivi di diritti e consentendo un più efficace esercizio del diritto di difesa, contribuendo così alla deflazione del contenzioso giudiziario. Così facendo il Garante potrà, ove le ragioni addotte dal contribuente siano attendibili, derimere le vertenze in sede amministrativa disponendo quindi che gli Organi competenti impartiscano ai propri Uffici operativi e ai concessionari opportune direttive in merito.

Non va sottaciuta, infine, l'attività di impulso del contribuente per quanto riguarda l'istituto del *fermo amministrativo* la cui procedura ai sensi dell'art. 86 D.P.R. n. 602/1973 si inserisce nella fase cautelare di protezione della garanzia patrimoniale su credito iscritto a ruolo e richiesto al contribuente mediante no-

tifica di cartelle di pagamento. Infatti con l'autorevolezza che l'istituto del Garante gode si è provveduto affinché la sensazione del *fermo amministrativo* sia ristretta ai casi effettivamente previsti dalla legge per cui il vincolo di indisponibilità si limiti a quei casi in cui appare opportuno tale strumento giuridico. Va all'uopo precisato che la giurisprudenza tributaria ha esteso la propria giurisdizione agli atti di iscrizione del fermo e dell'ipoteca. Va rilevato che parte della giurisprudenza di legittimità ha riconosciuto la giurisdizione tributaria "quando la controversia di natura tributaria investa anche un atto amministrativo statuendo che la domanda del contribuente non si sottrae alla giurisdizione della Commissione Tributaria nel caso di insussistenza del potere dell'Amministrazione Finanziaria di adottare misure cautelari".

Un ruolo particolare va individuato nei casi in cui secondo il disposto dell'art. 13 comma 6 della legge 212 del 2000 "il Garante del Contribuente anche sulla base di segnalazioni inoltrate per iscritto dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto interessato lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze e prassi amministrative anomale tali da incrinare il rapporto di fiducia tra Cittadini e Amministrazione, la qualcosa può significare che è sindacabile ogni comportamento non conforme ai principi di correttezza e buona fede.

Concludendo, è bene chiarire che lo Statuto del contribuente nella considerazione della Giurisprudenza della Corte di Cassazione viene ormai riconosciuto come un Istituto avente una funzione non soltanto stimolante, ma incidente sotto l'aspetto normativo sull'attività della Pubblica Amministrazione, al postutto riguardando la validità dei suoi provvedimenti e ciò a tutela degli interessi di ciascun contribuente.

Una isolata decisione recente di un Tribunale Amministrativo ha escluso la valenza giuridica dei provvedimenti adottati dal Garante quasi assimilandoli a interventi stimolanti mentre la Giurisprudenza della Corte di Cassazione riconosce una valenza assiologicamente superiore dello Statuto del Contribuente.

*Sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa***Obbligo di contraddittorio preventivo nel 36 bis  
Illegittima l'iscrizione a ruolo senza avviso bancario**

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

**Mangiafico Renato** (presidente)

**Cultrera Rosario** (relatore)

**Romano Laura** (giudice)

ha emesso la seguente SENTENZA n. 212/4/07 depositata il 6/12/2007.

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Con atto depositato in segreteria il 20/12/2005 la società "..... piccola società cooperativa a r.l.", in persona del suo legale rappresentante pro tempore, rappr. e dif. dal dott. ...., proponeva ricorso avverso la cartella di pagamento n. 298 2005 13496349, emessa dalla Montepaschi Serit S.p.A., concessionario di Siracusa, a seguito di iscrizione a ruolo dell'Agenzia delle Entrate di Siracusa per recupero credito di imposta relativa all'anno 2001, sostenendone la illegittimità.

La società contribuente eccepisce:

- 1) In via pregiudiziale, la inesistenza giuridica della notificazione;
- 2) la decadenza dell'azione dell'amministrazione finanziaria;
- 3) la carenza di motivazione, la motivazione per relationem, la violazione dell'art. 7 della legge n. 212/2000;
- 4) la violazione dell'art. 6, comma 5, della legge n. 212/2000;
- 5) la non debenza dell'imposta Irap perché in contrasto con la VI Direttiva CEE 77/388.

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.

L'eccezione di nullità della cartella di paga-

mento per violazione dell'art. 17, comma 1, del D.P.R. n. 602/73 e dell'art. 25 dello stesso decreto è infondata.

Al riguardo si osserva che i termini di decadenza per la iscrizione a ruolo, previsti dall'art. 17, comma 1, lett. a) del D.P.R. n. 602/73, per le dichiarazioni presentate negli anni 2001 e 2002, sono stati prorogati dall'art. 2-octies della legge 1 agosto 2003 n. 212 (che ha convertito in legge il decreto-legge 24 giugno 2003 n. 143), al 31 dicembre 2005.

Nel caso di specie la iscrizione a ruolo è avvenuta nel rispetto dei termini di decadenza previsti dalla succitata norma.

Viene adesso esaminata la eccezione di violazione dell'art. 6 della legge n. 212/2000, sollevata dal contribuente.

Al riguardo si osserva:

La norma in esame prevede espressamente che l'amministrazione finanziaria ha l'obbligo di assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati (cosiddetto principio di buona fede) (art. 6, comma 1, dello Statuto dei diritti del contribuente).

L'art. 6, comma 5, della legge n. 212/2000 prevede espressamente che l'amministrazione finanziaria non può procedere alla iscrizione a ruolo dell'imposta senza aver invitato il contribuente, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, 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.

Come è noto, l'avviso bonario, così come anche le comunicazioni di irregolarità, hanno solo lo scopo di portare a conoscenza del contribuente le risultanze della fase di controllo delle dichiarazioni, offrendogli la possibilità di pagare una sanzione ridotta, anticipando e prevenendo l'eventuale successiva fase della riscos-

sione, nella quale, ove non si sia verificata la regolarizzazione, vengono applicate le sanzioni nell'intera misura prevista.

La disciplina del contraddittorio in sede di procedura di controllo automatizzato della dichiarazione, come quella di che trattasi, era già prevista dagli artt. 36 bis del D.P.R. n. 600/73 (in materia di imposte sul reddito), 54 bis e 60 del D.P.R. n. 633/72 e 2 del D.Lgs n. 462/97.

Tale disciplina è stata 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 pregante, 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 tale ipotesi l'ufficio fiscale non può limitarsi ad inviare la comunicazione di cui alle tre norme sopra indicate, ma è tenuto ad invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo o comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta.

Sulla scorta dell'enunciato normativo, risulta di tutta evidenza che, se in assenza di incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'ufficio fiscale non sia tenuto a sollecitare l'istruttoria amministrativa contemplata dalla riferita disposizione statutaria, ciò non toglie che lo stesso sia, comunque, obbligato, ai sensi degli artt. 36 bis del D.P.R. n. 600/73, 54 bis e 60 del D.P.R. n. 633/72 e 2 del D.Lgs n. 462/97, ad inviare la comunicazione dell'esito della liquidazione.

La omissione della comunicazione dell'esito della dichiarazione, di cui all'art. 36 bis del D.P.R. n. 600/73, 54 bis e 60 del D.P.R. n. 633/72 e 2 del D.Lgs n. 462/97, si configura quale vizio di legittimità dell'iscrizione a ruolo che recepisce le risultanze dei controlli di che trattasi.

Non sembra revocarsi in dubbio, quindi, secondo l'opinione concorde della più autorevole dottrina tributaristica, che la conseguenza della omissione della comunicazione dell'esito della dichiarazione, sia ravvisabile nella nullità

della successiva iscrizione a ruolo per vizio di legittimità (cfr. G. Ingraio, *Riflessioni sulla rilevanza dell'invito di pagamento che precede la riscossione dell'Iva e sulla funzione impositiva di cartelle di pagamento e avvisi di liquidazione*, in Riv. Dir. trib., 2006, II, pag. 393; P. Russo, *Manuale di diritto tributario, parte generale*, Milano, 2002, pag. 296).

Al riguardo va osservato che, nel sistema di disciplina della procedura di controllo cartolare, così come si evince dalla lettura del comma terzo degli artt. 36 bis del D.P.R. n. 600/73, e 54 bis del D.P.R. n. 633/1972, a seguito del ricevimento della comunicazione di liquidazione della dichiarazione, il contribuente può instaurare, di propria iniziativa, entro il termine di trenta giorni, un contraddittorio con l'ufficio per evitare gli effetti pregiudizievoli della iscrizione a ruolo che lo espongono ad una eventuale procedura di pignoramento dei propri beni, della iscrizione di un fermo amministrativo su propri beni mobili registrati, ex art. 86 del D.P.R. n. 602/73, ovvero alla iscrizione di una ipoteca su un bene immobile, ex art. 77 del medesimo decreto presidenziale, oltre che alla instaurazione di un contenzioso giurisdizionale nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

La comunicazione di cui alle norme più volte citate ha una duplice funzione:

- a) da un lato ha finalità di difesa del contribuente, il quale può evitare l'instaurazione di un giudizio tributario, potendo instaurare un contraddittorio pre-contenzioso con l'ufficio, a seguito del ricevimento della comunicazione;
- b) dall'altro lato ha una funzione agevolativa, in quanto il contribuente ha la possibilità di versare l'imposta liquidata dall'ufficio fiscale beneficiando di una riduzione del carico sanzionatorio dovuto.

Tale argomentazione si desume agevolmente dall'ultimo comma dell'art. 2 del D.Lgs n. 462/97, che così recita:

*“L'iscrizione a ruolo non è eseguita, in tutto o in parte, se il contribuente o il sostituto di imposta provvede a pagare le somme dovute, con le modalità indicate nell'art. 19 del decreto legislativo 9 luglio 1997 n. 241, concernente le modalità di versamento mediante delega, entro trenta giorni dal ricevimento della co-*

*municazione, prevista dai commi 3 dei predetti articoli 36-bis e 54-bis, ovvero dalla comunicazione definitiva contenente la rideterminazione in sede di autotutela della somme dovute a seguito dei chiarimenti forniti dal contribuente o dal sostituto di imposta. In tal caso, l'ammontare delle sanzioni amministrative dovute è ridotto a un terzo e gli interessi sono dovuti fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello dell'elaborazione della comunicazione".*

Dal tenore della norma testè richiamata, risulta, di tutta evidenza, che l'invio della comunicazione della liquidazione della dichiarazione costituisce una condizione di procedibilità per la ulteriore progressione dell'attività di esazione del tributo.

Non sembra, quindi, sostenibile la validità della iscrizione a ruolo non preceduta dall'invio della comunicazione, anche alla luce della norma di cui all'art. 6 comma 5, della legge n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), che costituisce norma di completamento del sistema disciplinare del controllo liquidatorio della dichiarazione.

Sul punto va richiamato il giudizio espresso dal Supremo Collegio in merito alla portata delle disposizioni contenute nello Statuto dei diritti del contribuente, le quali, costituendo, per espressa previsione dell'art. 1, comma 1, della medesima legge, principi generali dell'ordinamento tributario, in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost., rappresentano i parametri esegetici per l'interpretazione delle norme tributarie di settore.

Nel caso che ci occupa l'Ufficio non ha prodotto in giudizio alcun elemento probatorio, di tipo documentale, dal quale possa evincersi che lo stesso abbia osservato scrupolosamente la norma di cui all'art. 6, comma 5, dello Statuto del contribuente, né abbia osservato l'obbligo della comunicazione della liquidazione previsto espressamente dagli artt. 36 bis del D.P.R. n. 600/73, 54 bis e 60 del D.P.R. n. 633/72 e 2 del D.Lgs n. 462/97.

È appena il caso di osservare, infine, che l'ufficio fiscale, oltre all'obbligo di inviare la comunicazione della liquidazione delle imposte, a mente degli artt. 36 bis del D.P.R. n. 600/73, 54 bis del D.P.R. n. 633/72 e 2 del

D.Lgs n. 462/97, ha l'ulteriore incombenza, qualora sia ravvisata la sussistenza di incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, di invitare il contribuente a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un congruo termine, in ogni caso non inferiore a trenta giorni (art. 6, comma 5, legge n. 212/2000).

Dalla corretta interpretazione delle norme sopra richiamate si deduce che la nullità della iscrizione a ruolo procede non solo nei casi in cui l'ufficio, sussistendo incertezze sulla dichiarazione, omette di richiedere al contribuente i chiarimenti necessari ma anche nel caso in cui lo stesso ufficio venga meno l'obbligo di comunicare all'interessato l'esito della liquidazione delle imposte, in spregio della norma vigente già prima dello Statuto del contribuente.

In mancanza di comunicazione della liquidazione la iscrizione a ruolo risulta illegittima. Infine, va ricordato che anche l'apparente omesso versamento del tributo liquidato nella dichiarazione ovvero la compensazione di un credito di imposta, risultante dal sistema informativo dell'ufficio fiscale, è idoneo a configurare un profilo di incertezza su un aspetto rilevante della dichiarazione.

Il controllo automatizzato della dichiarazione potrebbe erroneamente evidenziare una apparente situazione di inadempimento del contribuente.

La violazione del principio del contraddittorio produce la nullità della iscrizione a ruolo. Pertanto, la cartella di pagamento impugnata viene annullata per violazione di legge.

L'accoglimento delle superiori censure ha carattere assorbente su ogni ulteriore questione sollevata nel presente procedimento.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa ACCOGLIE il ricorso.

Sussistono giusti motivi per compensare tra le parti le spese del giudizio.

## Biblioteca

CESARE ZAFARANA

*Manuale tributario del fallimento e delle altre procedure concorsuali*

Ipsa. 2007, 3<sup>a</sup> edizione, pp. 392 libro + cd rom € 75,00



Il 16 luglio 2006 sono entrate in vigore le disposizioni che hanno riformato la disciplina sulle procedure fallimentari (D.Lgs. 9 gennaio 2006, n. 5), nell'ottica del graduale allineamento del nostro ordinamento a quello degli altri Stati membri dell'Unione Europea e aggiornando la disciplina concorsuale che, sotto vari

profili, non teneva conto delle moderne dinamiche d'impresa. Il manuale analizza lo "stato dell'arte" relativamente alle implicazioni fiscali che le diverse procedure concorsuali determinano in capo ai soggetti interessati ai fini delle diverse imposte (IVA, imposte dirette, IRAP, Registro, ICI).

Il manuale affronta anche le problematiche in-

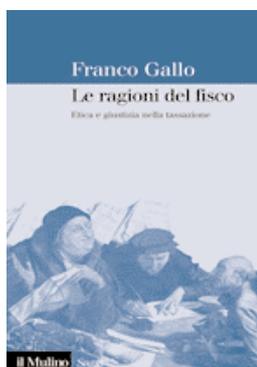
trodotte con l'estensione al curatore e al commissario liquidatore degli adempimenti previsti per il sostituto d'imposta. L'analisi si sofferma infine sui privilegi tributari e sulla difesa del fallimento nel processo tributario. Completa il volume il Cd-Rom che raccoglie tutta la normativa, prassi e giurisprudenza indispensabili per un completo apprendimento della materia.

Il testo è curato da un autore che vanta una consolidata esperienza in materia, avendo presieduto per lungo tempo la Commissione procedure concorsuali dell'Ordine dei dottori commercialisti di Milano e quella sul contenzioso tributario. Cesare Zafarana, dottore commercialista, è attualmente consigliere dell'Ordine di Milano e componente della Commissione di Alta Formazione. È altresì co-curatore della rubrica Giurisprudenza Tributaria della Rivista dei Dottori Commercialisti, edita da Giuffrè.

FRANCO GALLO

*Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*

Il Mulino, 2007, pp. 160, € 14,00



Nonostante la globalizzazione e la crisi dell'imposta personale, il tributo rappresenta ancora uno dei più importanti strumenti di redistribuzione della ricchezza che gli stati hanno a disposizione. Questo libro si pone in netta contrapposizione con quelle correnti di pensiero liber-

al-liberiste, molto in voga, secondo cui i sistemi fiscali dovrebbero essere neutrali nei confronti del mercato, essere retti prevalentemente dal criterio del beneficio o della corrispettività ed essere rispettosi della "persona" quale titolare di naturali diritti proprietari. In armonia con il pensiero liberal-solidaristico, viene invece ribadito

che, almeno nel campo fiscale, è ancora il "pubblico" che deve prevalere sul "privato", perché la scelta della ricchezza da tassare e dei diritti sociali da soddisfare è frutto di valutazioni politiche effettuate nel rispetto del principio di giustizia distributiva e non la mera omologazione legislativa dei modelli e delle regole "private" del mercato. Interventi di riforma, nonché proposte di governi e partiti, non sono certo mancati in questi ultimi anni, ma non si sono mai prodotte maggioranze parlamentari omogenee in grado di vincere le pervicaci resistenze corporative. Eppure sussisterebbero le ragioni teoriche, le istanze etiche e le esigenze pratiche per attuare giuste politiche di riparto correlate a interventi organici condivisi e di certa efficacia. E sono questi gli aspetti che Franco Gallo, tributarista di fama, sottopone a un'attenta valutazione.

## biblioteca

GIOVANNI RABONI  
*La poesia che si fa*  
 Garzanti, 2005, pp. 422, € 19,50

Nessuno ha innalzato un monumento ad un critico, ma tutti si servono dell'opera del critico per capire la poesia: la sua opera merita sempre particolare attenzione e la scomparsa di studiosi della statura di Giovanni Raboni (1932 - 2004), che era anche poeta, lascia dei vuoti difficilmente colmabili. Questo perché era un critico dotato di particolare capacità: sapeva cogliere la validità della creazione poetica nell'autonomia dello stile e della forma, anche vistosamente innovativa o talora anacronistica.

Lavoro particolarmente difficile, se si considera che l'attenzione di Raboni era costantemente rivolta al nuovo: proprio a lui si devono le proposte critiche sugli autori delle nuove generazioni (come, per citare dei nomi, Giuseppe Conte, Cesare Viviani, Milo De Angelis). È il caso di ricordare che a lui fu affidato il completamento della storia della letteratura di Cecchi e Sapegno per la poesia nella seconda metà del Novecento. Non è certo facile in un testo di prima mano saper cogliere gli elementi caratterizzanti e la qualità autentica, se non si ha la capacità di *sentire* la bontà del testo. Raboni la possedeva nei confronti della parola poetica propria ed altrui.

Proprio per questo la casa editrice Garzanti ha affidato ad un critico di notevole statura, **Andrea Cortellessa**, il compito di raccogliere un'ampia antologia (quattrocento pagine) di saggi ed articoli di Raboni, *La poesia che si fa*, scritti dal 1959 al 2004. Questi costituiscono una rassegna vera e propria della poesia del Novecento, da Palazzeschi a Merini, Villa, Magrelli. Non a caso il sottotitolo indica *Critica e storia del Novecento poetico italiano*. Dal quale risalta anche il lavoro paziente di Cortellessa: attraverso le scelte tracciare dei punti fermi nel processo lirico del Novecento ed inoltre corredare il volume di una postfazione, *La poesia in carne ed ossa*, per esporre la prospettiva poetica di Raboni: *"rimpiazzare il fantasma della poesia con la poesia in carne ed ossa"*.

La stessa chiarezza di idee che Raboni rivela nell'attenzione per il nuovo non manca anche per i maestri, se tende sbrigativamente a scindere l'inutile triade di Ungaretti, Montale, Quasimodo e a distinguere particolareggiatamente la concretezza de *Il dolore* in Ungaretti e de *Le occasioni* in Montale. Con la stessa franchezza egli individua la validità di una poesia vicina alla vita in una nuova triade Tessa, Rebora, Saba e nel secondo dopoguerra con una *"modificazione"* in Sereni, Caproni, Luzi, che passa a *"strutture orizzontali"*, almeno nei poeti più significativi. In questa parte si assiste a indicazioni alternanti tra lirismo alto e narrativa del quotidiano secondo linee di volta in volta individuate nelle voci maggiori di Erba, Giudici, Solmi, Zamzotto, Volponi, Pagliarini ed altri.

Particolarmente acute sono le considerazioni sulle idee e sulla poesia di Fortini, di Pasolini (*"la traducibilità insolita"*, *"la poesia di P. è mano polisemica, meno ambigua, più 'letterale' della maggior parte della poesia contemporanea... dice soprattutto ciò che dice"*), di Scialoja (*"la gabbia eterea"*), di Valduca (*"pluririonalità"*).

Non si può indicare, anche in una riduzione compendiarica, la molteplicità e la complessità degli interessi che emergono dal volume. Il libro di Raboni va consultato di volta in volta, quando il lettore deve occuparsi di un singolo poeta, perché la sua pagina è talmente ricca di problemi e di considerazioni che non possono essere contenuti facilmente. Questi restano analiticamente legati ai singoli poeti, ma nello stesso tempo implicano inevitabili riferimenti alle condizioni storiche e letterarie di più ampia vastità.

Opportuno per una facile consultazione risulta l'indice dei nomi.

Carmelo Depetro

VINCENZO RABITO

*Terra matta*

Einaudi, 2007, pp. 411, € 18,50

**Vincenzo Rabito (1899-1981)** era un povero bracciante assolutamente analfabeta che trascorse l'esistenza tra guerre, miseria, fatiche, privazioni, umiliazioni. Nato a Chiaramonte Gulfi (Ragusa), ha lottato tutta la vita per salvare la pelle e per sfamarsi. Nella vecchiaia, tra il 1968 e il 1975, ha scritto con una vecchia Olivetti più di mille pagine per narrare la sua vita. Egli era totalmente analfabeta e quindi è venuta fuori una lingua miscidata di siciliano parlato nel dialetto natio con verbi e vocaboli accumulati in modo ortograficamente imprevedibile. Da questo enorme materiale Evelina Santangelo e Luca Ricci, mantenendosi fedeli al testo originario per quanto è umanamente possibile, hanno ricavato ben quattrocento pagine, che la casa editrice Einaudi ha pubblicato col titolo *Terra matta* (1970).

Coerentemente con siffatta forma espressiva si accompagna la cronaca esasperata della lotta per la vita che un uomo conduce per salvare la pelle tra mille peripezie e per guadagnarsi un tozzo di pane. Emerge un'umanità semplice, umile, remissiva, che cerca di adattarsi ad ogni condizione attraverso ben tre guerre (la Prima e la Seconda mondiale e la guerra d'Etiopia), attraverso il fascismo e il nazismo, il primo ed il secondo dopoguerra, in una società in crisi, in zone di mafiosi e di delinquenti.

In tutte le peripezie emerge il carattere onesto e tenace del protagonista: pur di fare soldi egli va in Africa, in Germania, e talora anche tra zone di delinquenti. Singolare è l'ottica con cui il protagonista vede il grande avvenimento storico: questo, spoglio di ogni barlume di ideale, viene concretamente ridotto all'immediato, al quotidiano, ridotto al bisogno e all'interesse individuale del mangiare per sopravvivere. In un certo senso questa forma di svilimento del grande avvenimento storico, ridotto alla stregua di piccolo bisogno quotidiano, rivela la misura e la dimensione umana del protagonista. Il limite e la conseguente chiusura mentale metto-

no a nudo la realtà ambientale vera, in cui vive la sua storia un essere umano condizionato ogni giorno dall'esterno di violenza, di miseria, di fame. Anche le speranze e le delusioni interiori, le sconfitte contribuiscono a completare il quadro della vita intera di Vincenzo Rabito. Se le disgrazie della trincea durante la prima guerra mondiale o le bombe della seconda o le vanità del fascismo sono ridotte allo stesso livello delle angherie di una suocera terribile, o la miseria della vita del contadino meridionale è ridotta allo stesso livello del benessere sociale da raggiungere attraverso le illusioni di un matrimonio ipocritamente combinato, la narrazione delle vicende fornisce il vantaggio di un quadro demoscopico completo, vissuto dai contemporanei nelle varie ottiche, ideali o pratiche, visionarie o reali. In particolare, la trama del tessuto strutturale è sviluppata tra continue interferenze tra grandi avvenimenti storici, che restano idealmente estranei al mondo della povera gente, e le piccole vicissitudini individuali, sofferte dai diseredati nella vita quotidiana. A determinare siffatta complessità e nello stesso tempo una sorta di immediatezza nello scritto di Rabito probabilmente è stata l'urgenza, tutta interna e nuda della sincerità, spoglia di qualunque barlume letterario. In questa dimensione di sincerità va inquadrata anche l'urgenza di esprimersi nel linguaggio dialettale, senza alcun controllo ortografico.

Dinanzi ad un'opera siffatta parlare di richiamo letterario, come quello di "Verga proletario" mi sembra una forzatura non praticabile. Credo pure che il responsabile dell'Einaudi l'abbia pubblicata probabilmente più per la singolarità dell'opera e per la sincerità dell'autore che per altri motivi letterari.

c. d.

■

## AL GARANTE DEL CONTRIBUENTE PER LA SICILIA

e per conoscenza

ALLA DIREZIONE REGIONALE PER LE ENTRATE DELLA SICILIA

ALLA SERIT SICILIA SPA

**Oggetto: riesame pratiche sisma '90.**

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,

### PREMESSO

- che in data 20 ottobre 2007 hanno consegnato – e successivamente formalmente inviato – una nota alla Direzione Regionale per le Entrate della Sicilia, alla Serit Sicilia Spa e, per conoscenza, al Garante del Contribuente per la Sicilia, con la quale si sollecitava il riesame delle pratiche del c.d. “sisma del 1990” (che in copia si allega alla presente);

### CONSIDERATO

- che ad oggi nessuna risposta è pervenuta da parte degli enti in indirizzo;
- che la problematica riguarda un considerevole numero di contribuenti;
- che la mancata informazione del contribuente – peraltro più volte sollecitata – costituisce violazione della L. 212/2000;
- che si avvicina la scadenza prevista dal comma 17 dell'articolo 9 della legge 289/2002, così come differita dall'articolo 3-quater, comma 2 del decreto legge 28 dicembre 2006, n. 300, convertito dalla legge n. 17 del 26 febbraio 2007 (“condono sisma 90”);

tutto quanto sopra premesso e considerato, gli scriventi

### CHIEDONO

all'ill.mo Signor Garante del Contribuente per la Sicilia di **intervenire** presso gli uffici competenti affinché, **senza ulteriore indugio**, venga completato il riesame, ove ancora in corso, delle pratiche del c.d. sisma del 1990 e ne sia data **immediata comunicazione ai contribuenti, singolarmente ovvero a mezzo di pubblicazione degli elenchi delle partite sgravate in tutto o in parte.**

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

*Catania/Ragusa/Siracusa, 04 dicembre 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