

periodico bimestrale
dell'Ordine dei Dottori
Commercialisti e
degli Esperti Contabili
di Siracusa
Spedizione in
Abb. postale 70%
Filiale di Siracusa
Anno XIV - N. 1
(n. 79 dalla fondazione)
Gennaio - Febbraio 2010

Una nuova sede al servizio di tutti

di Gaetano Ambrogio

L'idea che ha accompagnato questo Consiglio sin dai primi momenti del suo insediamento è stata quella di migliorare la sua sede istituzionale per adattarla alle rinnovate esigenze dei colleghi e della collettività tutta.

La continua e attenta ricerca di nuovi locali più adeguati ha, alla fine, permesso di individuare la "nuova casa comune" e di lavorare per renderla entro breve tempo il nuovo luogo istituzionale di riferimento di tutti i colleghi della Provincia con spazi dedicati, più funzionali ed in linea con il modo di intendere ed interpretare la nostra professione.

La nuova sede non dovrà essere vicina solo geograficamente ai nostri interlocutori istituzionali naturali (Tribunale, Agenzia delle Entrate, Serit) ma dovrà rappresentare, anche visivamente, un punto di riferimento dei colleghi e di tutta la collettività.

Dovrà rappresentare un nuovo modo di fare percepire l'importanza e la centralità della nostra professione

al pari delle altre istituzioni allocate nelle vicinanze.

La sede dell'Ordine dovrà essere un luogo d'incontro per i tanti colleghi che quotidianamente frequentano gli Uffici limitrofi, uno spazio attrezzato per far fronte ad esigenze professionali quotidiane, una location dove improvvisare estemporanei colloqui di lavoro.

Il sacrificio economico richiesto ai colleghi, necessario per potere realizzare il "sogno di una nuova sede", è stato da questi entusiasmaticamente accettato e la massiccia partecipazione, senza precedenti, all'assemblea di approvazione delle linee programmatiche e di bilancio per l'anno 2010, ne sono una tangibile testimonianza di quanto la necessità di cambiamento fosse fortemente sentita.

Un ringraziamento di cuore a tutti i colleghi che con il loro appoggio ci hanno supportato in questa iniziativa non priva di insidie ed incertezze, la loro fiducia sarà sicuramente ben ripagata e consentirà di continuare ad esercitare una professione sempre più importante e qualificata in una sede più adeguata, funzionale e rappresentativa.

sommario

- 2 **N**otizie dall'Ordine
- 4 **L**a consulenza tecnica d'ufficio alla luce delle novità del Codice di Procedura Civile
di Massimo Conigliaro
- 7 **I**llegittimità dei condoni dopo la Corte di Giustizia Europea e l'orientamento delle Sezioni Unite della Cassazione
di Francesco Lucifora
- 10 **A**ccertamenti bancari e normativa antiriciclaggio
di Maria Cristina Bruno
- 15 **G**iurisprudenza Tributaria
- 21 **B**iblioteca

Aggiornato il Protocollo d'Intesa con l'Agenzia delle Entrate

Il 3 febbraio 2010 è stato sottoscritto un aggiornamento del Protocollo d'Intesa tra l'Ordine dei dottori commercialisti di Siracusa e l'Agenzia delle Entrate di Siracusa. In particolare, in seguito all'entrata in vigore del servizio denominato CIVIS, le istanze relative alle comunicazioni di irregolarità ed alle liquidazioni delle dichiarazioni ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. 600/73, non potranno più essere inoltrate all'ufficio locale, ma dovranno essere presentate esclusivamente tramite il nuovo servizio CIVIS. Il Protocollo d'intesa continua invece a spiegare i propri effetti, con le modalità già fissate, per la lavorazione delle istanze relative al controllo formale ai sensi dell'art. 36 ter del D.P.R. 600/73. È rimasto immutato, altresì, il funzionamento della postazione di lavoro dedicata alla ricezione e protocollazione degli atti, il c.d. sportello professionisti, nei giorni di martedì e giovedì.

Nuovo Direttivo per l'ACOS

Rinnovati i vertici dell'ACOS – Associazione Commercialisti della Provincia di Siracusa, aderente all'Associazione Nazionale Ragionieri Commercialisti e Libere Professioni Economiche. Il nuovo consiglio direttivo è composto da Salvatore Geraci (Presidente), Umberto Meli (Vice Presidente), Antonio Gentile (Segretario), Nunziata Corsari e Luca Drosi (Consiglieri). Il Collegio dei Revisori è composto da Pasqualino Caruso (Presidente) Concetta Petrolo e Sebastiano Passarello.

Esami di stato di abilitazione alla professione: Sessioni anno 2010

Con Ordinanza ministeriale del 16.02.2010 e del 12.03.2010 (rettifica date) sono state indette le sessioni anno 2010 degli esami di stato di abilitazione all'esercizio della professione di Dottore commercialista e di Esperto Contabile stabilendo il seguente calendario: Sez. A (Commercialisti) Prima sessione: 15.06.2010 (domande da presentarsi entro il 14.05.2010); Seconda sessione: 23.11.2010 (domande da presentarsi entro il 15.10.2010). Sez. B (Esperti Contabili) Prima sessione: 22.06.2010 (domande da presentarsi entro il 14.05.2010); Seconda sessione 30.11.2010 (domande da presentarsi entro il 15.10.2010). Ogni ulteriore informazione è reperibile sul sito del Ministero dell'Università e della Ricerca www.miur.it.

Convocata l'assemblea per l'approvazione del consuntivo 2009

A norma dell'art.19 del D.Lgs. 28/06/2005 n.139, è convocata l'Assemblea generale degli iscritti all'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili di Siracusa, per il giorno 27 Aprile 2010, alle ore 9.00, in prima convocazione, presso la sede dell'Ordine in Siracusa Via Reno n.21, ed occorrendo per il giorno **28 Aprile 2010 alle ore 15,30** in seconda convocazione, presso la medesima sede, con

il seguente ordine del giorno:

Esame ed approvazione Conto Consuntivo anno 2009 dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Siracusa, accompagnato dalle Relazioni del Consiglio dell'Ordine e del Collegio dei Revisori.

Il Presidente
dott. Gaetano Ambrogio

il dottore commercialista PROFESSIONE E CULTURA

Bimestrale dell'Ordine dei Dottori
Commercialisti e degli Esperti Contabili
di Siracusa

Direttore
Gaetano Ambrogio

Direttore Responsabile
Massimo Conigliaro

Editore
*Ordine dei Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di Siracusa*

Consiglio dell'Ordine di Siracusa

Presidente
Gaetano Ambrogio

Vice Presidente
Alfio Pulvirenti

Segretario
Dino Faranda

Tesoriere
Antonino Trommino

Consiglieri
*Rosario Bongiovanni
Giuseppe Cirasa
Massimo Conigliaro
Salvatore De Benedictis
Salvatore Geraci
Salvatore Spadaro
Roberto Zappalà*

Redazione e Amministrazione
*Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Siracusa*
Via Reno, 21 - 96100 SIRACUSA
Tel. 0931 64354 - Fax 0931 64027
www.odcsr.it-giornale@odcsr.it

Composizione e Stampa
Marchese Arti Grafiche - Via Maestranza, 50
Tel. 0931. 61603 - 96100 SIRACUSA

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 15/03/2010
Tiratura: 1500 copie



L'OTTIMISMO PREVEDE UN DURO LAVORO.

ESSERE OTTIMISTI
OGGI NON SIGNIFICA
CREDERE SEMPLICEMENTE
CHE SIA POSSIBILE
USCIRE DALLA CRISI.
SIGNIFICA PIUTTOSTO,
IDENTIFICARE QUESTA
CRISI IN OPPORTUNITÀ
DI CAMBIAMENTO:
NON SOLO IN TERMINI
DI RIFORME DEL
SISTEMA, MA ANCHE
DI RESPONSABILITÀ.
CHI, COME NOI,
NON REPUTA IL LAVORO
COME UN DIRITTO
ACQUISITO, SA CHE SOLO
ATTRAVERSO L'IMPEGNO
E I SACRIFICI POSSIAMO
LANCIARCI LA CRISI
ALLE SPALLE. SENZA FARLA
RICADERE SU QUELLE
DEI NON NE TIRIAMO.


I COMMERCIALISTI
UTILI AL PAESE

Analisi del documento approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti

Brevi note in materia di consulenza tecnica d'ufficio alla luce delle novità del Codice di Procedura Civile

di Massimo Conigliaro

La recente riforma del Codice di Procedura Civile ha introdotto numerose novità, alcune che riguardano l'attività del consulente tecnico d'ufficio e ne modificano in parte il *modus operandi*.

Alla luce delle recenti modifiche, la Commissione "Consulenza tecnica d'ufficio" del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili ha approvato un documento¹ che riporta alcuni approfondimenti, utili per un migliore svolgimento dell'attività di ausiliario del Giudice cui spesso siamo chiamati. Ne illustriamo brevemente il contenuto.

La Legge numero 69 del 18 Giugno 2009, Disposizioni per lo Sviluppo Economico, la Semplificazione, la Competitività, nonché in materia di Processo Civile, in vigore dal 4 Luglio 2009, ha introdotto, tra le altre, alcune modifiche al Codice di Procedura Civile negli articoli 191 e 195, che trattano dell'incarico e dello svolgimento della Consulenza Tecnica.

Le novità introdotte con la riforma del processo civile del 2009 hanno lo scopo di razionalizzare e di ridurre i tempi di svolgimento delle attività relative alla consulenza tecnica di ufficio. Le nuove norme, infatti, allo scopo di accelerare l'iter della consulenza tecnica hanno anticipato la formulazione dei quesiti da sottoporre all'esperto prevedendo che il giudice a ciò provveda con la stessa ordinanza che ammette la consulenza tecnica di ufficio, cosa che in verità già avveniva da tempo in molti Tribunali per prassi consolidata.

Oggi il nuovo comma dell'art. 191, nella versione novellata dal legislatore, dispone che il giudice istruttore, già con l'ordinanza con cui nomina il consulente, formula i quesiti e fissa l'udienza nella quale il consulente deve comparire. Viene stabilito che, qualora il giudice ritenga di avvalersi dell'apporto di conoscenze tecniche e specialistiche per la definizione della controversia procede con l'ordinanza di ammissione dei mezzi di prova o con altra ordinanza successiva alla nomina del consulente, alla contestuale formulazione dei quesiti e alla fissazione della udienza nella quale il consulente sarà tenuto a comparire per l'accettazione dell'incarico ed il giuramento.

Lo scopo principale di tale modifica è quello di accelerare le operazioni di nomina e giuramento del consulente, anticipando le eventuali discussioni in ordine al quesito e riducendo il tempo dell'udienza di giuramento.

Il provvedimento di ammissione della consulenza tecnica di ufficio dovrà dunque prevedere:

- *il nominativo dell'esperto;*
- *la compiuta formulazione dei quesiti da sottoporre al C.T.U.;*
- *la fissazione dell'udienza nel quale lo stesso dovrà comparire per l'accettazione e il giuramento dell'incarico, unitamente all'ordine di convocazione a cura della Cancelleria;*
- *la succinta motivazione delle ragioni che giustificano l'ammissione della consulenza tecnica;*
- *la fissazione del termine ex art. 201 c.p.c. concesso alle parti per la nomina di propri consulenti tecnici.*

Le nuove disposizioni introducono quindi una "procedura" di contraddittorio con i consulenti delle parti.

¹ Il documento è disponibile al seguente indirizzo http://www.cndcec.it/PORTAL/Documenti/4471_ezdoocqrtc.pdf.

Il documento del Consiglio Nazionale si sofferma anche sul delicato aspetto della nomina dei consulenti di parte e del relativo termine entro il quale le parti possono provvedere alla nomina.

È importante sul punto ricordare – si legge nel documento – come la nomina del CTP deve essere, tassativamente, presentata in Cancelleria entro il termine stabilito dal Giudice (di solito, l'inizio delle operazioni peritali), e non al CTU in sede di apertura delle operazioni peritali, a pena di nullità della nomina stessa. Il richiamato art. 201 c.p.c. stabilisce che “la nomina di consulenti tecnici di parte deve essere effettuata con dichiarazione ricevuta dal cancelliere” senza la possibilità di delegare al CTU la ricezione della dichiarazione di nomina del CTP in quanto tale attività è demandata chiaramente ed inequivocabilmente alla cancelleria.

Va infatti rilevato come la semplice comunicazione a verbale, effettuata dal legale o la comunicazione via fax, della nomina del CTP costituirebbe una delega delle attività processuali dal Giudice al CTU, che invece è inammissibile.

La superiore interpretazione, basata sulla lettera della norma – ed a parere del sottoscritto eccessivamente rigorosa – contrasta con una prassi diffusa di ricezione da parte del CTU della nomina del consulente tecnico di parte, che avviene spesso in sede di inizio delle operazioni peritali, senza l'opposizione della controparte.

Il documento del CNDCEC conclude sul punto con la tranciante osservazione che *la nomina del CTP, avvenuta nel corso delle operazioni peritali, in assenza cioè della preventiva dichiarazione in Cancelleria, è quindi inammissibile.*

LA RELAZIONE TECNICA

Fino ad oggi, al termine delle operazioni peritali, era rimessa alla valutazione del consulente tecnico l'opportunità di far conoscere preventivamente alle parti il risultato peritale, chiedendo le eventuali osservazioni nel corso della riunione di chiu-

sura delle operazioni peritali. In altri casi, i C.T.U. preferivano depositare direttamente la relazione tecnica, rispondendo in un secondo momento – su espressa disposizione del Giudice – alle osservazioni che le parti avevano nel frattempo formulato nel corso della prima udienza utile.

Oggi, il nuovo comma 3 dell'art. 195 del codice di procedura civile imprime un'accelerazione al processo, prevedendo che la relazione tecnica del CTU contenga già la risposta alle osservazioni delle parti. In tal modo, i tempi della causa si abbreviano notevolmente se sol si considera che, abitualmente, una volta depositata la consulenza tecnica, le parti (ovvero la parte che ha interesse a guadagnare tempo) chiede un termine per esaminare la relazione peritale e controdedurre. Il giudice dispone pertanto un rinvio, che nei Tribunali con i ruoli più aggravati può essere anche di parecchi mesi. Dopo le osservazioni delle parti si rende solitamente necessario un richiamo del CTU, che viene convocato alla prima udienza utile, al fine di rispondere alle eccezioni sollevate; il CTU in questi casi chiede un termine per il deposito della relazione integrativa. Tale iter comporta un prolungamento dei tempi del giudizio, a volte anche di anni.

La novella legislativa dell'art. 195 del codice di procedura civile pone in qualche modo rimedio a tale circostanza ed impone al CTU di depositare una relazione che tenga già conto delle osservazioni delle parti² e rende, pertanto, la causa matura per andare alla precisazione delle conclusioni. Il nuovo comma 3 dell'art. 195 C.p.c. dispone quanto segue: *“La relazione deve essere trasmessa dal consulente alle parti costituite nel termine stabilito dal giudice con l'ordinanza resa all'udienza di cui all'articolo 193. Con la medesima ordinanza il giudice fissa il termine entro il quale le parti devono trasmettere al consulente le proprie osservazioni sulla relazione e il termine, anteriore alla successiva udienza, entro il quale il consulente deve depositare in cancelleria la relazione, le osservazioni delle parti e una sintetica valutazione sulle stesse.*

² Per l'analisi di un caso pratico di relazione tecnica a seguito di osservazioni delle parti, cfr. M. Conigliaro, La consulenza tecnica d'ufficio alla luce del novellato art. 195 c.p.c., ottobre 2009, in www.commercialistatelematico.com/cgi/riservato/stampa_pdf.html?doc=5010

La novella legislativa impone al giudice, ai sensi dell'art. 193 c.p.c., di fissare anche i termini che il consulente tecnico, una volta trasmesso l'elaborato peritale, deve assegnare alle parti per le osservazioni. Il CTU dovrà quindi considerare tale ulteriore circostanza al fine di rispettare il termine finale fissato per il deposito della relazione tecnica. Nel trasmettere la relazione alle parti, nel caso si utilizzi la posta elettronica ovvero il fax, il CTU avrà cura di accertarsi della corretta ricezione dei documenti inviati, chiedendo una espressa risposta in tal senso.

Il CTU provvederà inoltre a trasmettere a ciascuna parte le osservazioni di controparte, ai sensi dell'art. 90, comma 3, disp. att. c.p.c..

Alle osservazioni delle parti, anche al fine di evitare un successivo richiamo da parte del Giudice, il CTU è tenuto a dare espressa risposta nella relazione integrativa, rettificando ove necessario i risultati precedentemente raggiunti.

DECORRENZA DELLE NUOVE NORME

Oggi l'art. 58 delle nuove norme "(Disposizioni transitorie)" ha stabilito che le nuove disposizioni in materia di C.t.u. "che modificano il codice di procedura civile e le disposizioni per l'attuazione del codice di procedura civile si applicano ai giudizi instaurati dopo la data della sua entrata in vigore", cioè dal 4 luglio 2009. Con condivisibile argomentazione, il documento del CNDCEC osserva che trattandosi di norme che non comportano decadenze o restrizioni alle facoltà e ai poteri delle parti – si ritiene che nulla impedisca ai giudici, quando nominano il CTU in cause pendenti prima dell'entrata in vigore della riforma, di emanare le relative ordinanze secondo il contenuto indicato dai nuovi articoli 191, 1° comma e 195, 3° comma.

LA VIGILANZA NEL CONFERIMENTO DEGLI INCARICHI

Il documento del Consiglio Nazionale si sofferma anche sul principio della natura essenzialmente routinaria della attribuzione degli incarichi agli esperti.

La modifica prevista dal nuovo testo dell'art. 23 delle disposizioni per l'attuazione del codice di procedura civile ha previsto, infatti, un dovere di sorveglianza da parte del Presidente del Tribunale stabilendo un tetto massimo (relativo) per gli incarichi conferibili al medesimo soggetto.

Pur essendo stata auspicata da tempo la necessità di garantire una equa ripartizione e rotazione degli incarichi affidati ai C.T.U. – si legge nel documento – è stato tuttavia rilevato come – con le modifiche così come introdotte e riformulate dalla riforma del 2009 – il giudice resterebbe apparentemente vincolato unicamente ad una equa distribuzione degli incarichi con il rischio che tale forzata turnazione non tenga, invece, conto della eventuale preparazione specialistica degli esperti iscritti negli Albi in relazione alle specifiche tecniche della controversia.

Non può, infatti, non obiettarsi come questa regola non garantisca in effetti che il consulente abbia capacità professionali adeguate e conoscenza delle fondamentali norme di diritto processuale civile, in quanto la semplice iscrizione all'albo di regola non è di per sé garanzia dell'onestà e della capacità del consulente.

Si è del parere quindi che non possa bastare la semplice regola matematica, restando necessario contemperare l'esigenza di equa distribuzione degli incarichi con il rapporto fiduciario che deve legare il consulente al giudice, per cui non si può affidare di regola tutto ad un criterio matematico prefissato.

Resta pertanto quanto mai opportuno, pur nel rispetto delle norme sulla necessaria rotazione degli incarichi, consentire al giudice di limitare l'assegnazione degli incarichi a quelle persone che, all'interno dell'albo, meritano particolare fiducia sia sotto il profilo tecnico, sia per le impeccabili qualità morali.

In ultimo, va ricordata la disposizione, introdotta dalla riforma, che attribuisce al Presidente del Tribunale il compito di garantire che sia assicurata l'adeguata trasparenza del conferimento degli incarichi, anche a mezzo di strumenti informatici e/o con l'eventuale inserimento di apposita sezione nell'eventuale sito internet del Tribunale.

L'illegittimità dei condoni dopo la Corte di Giustizia Europea e l'orientamento delle Sezioni Unite della Cassazione

di Francesco Lucifora

Giudice presso la Commissione tributaria provinciale di Ragusa

Lo Stato italiano con legge 27 dicembre 2002, n. 289 (legge finanziaria per il 2003) concedeva ai contribuenti la possibilità di integrare le dichiarazioni – relativamente ai periodi d'imposta per i quali i termini per la loro presentazione erano scaduti – ai fini delle II.DD., Iva, ecc., con il pagamento dei maggiori importi dovuti e a condizione che gli stessi si avvalsero della definizione di cui all'art. 9-bis. (art. 8) e quella di definire automaticamente tutte le imposte, per tutti i periodi d'imposta per i quali i termini per la presentazione delle relative dichiarazioni erano scaduti al 31.12.2002, con il versamento per ciascun periodo d'imposta di un importo compreso tra il 4 e l'8% delle imposte lorde, per Irpef, addizionali, Irap, ed ai fini Iva dall'1 al 2% dell'imposta relativa alla cessione dei beni e alla prestazione dei servizi effettuate dal contribuente (art. 9).

Altre agevolazioni (inapplicabilità delle sanzioni) erano anche concesse dall'art. 9-bis, per la definizione dei ritardati od omessi versamenti, dall'art. 12, per la definizione dei carichi di ruoli pregressi, e dall'art. 16, per la chiusura delle liti fiscali pendenti.

La Commissione delle Comunità europee, in data 7.3.2006, presentò un ricorso contro la Repubblica italiana per avere, con la L. 289/02, artt. 8 e 9, rinunciato all'accertamento delle operazioni imponibili effettuate nel corso di una serie di periodi d'imposta, violando gli obblighi ad essa imposti dagli artt. 2 e 22 della Sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17.5.1977 (abrogata e sostituita, il 1° gennaio 2007, dalla Direttiva del Consiglio 28.11.2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto), in combinato disposto con l'art. 10 del Trattato CE.

La Commissione, premettendo che gli Stati membri hanno l'obbligo di dare attuazione alla Sesta direttiva Iva – che impone ai contribuenti di pagare l'imposta a seguito dell'effettuazione di

operazioni imponibili e agli Stati di porre in essere una efficace azione di accertamento e di controllo finalizzata ad assicurare una riscossione equivalente dell'imposta in tutti gli Stati membri – riteneva che le norme introdotte dagli artt. 8 e 9 fossero andate al di là del margine discrezionale concesso agli stessi dal legislatore comunitario, in quanto lo Stato italiano aveva effettuato una vera e propria rinuncia generale, indiscriminata e preventiva ad ogni attività di accertamento e verifica in materia di Iva, contravvenendo in tal modo alle prescrizioni degli artt. 2 e 22 della Sesta direttiva Iva.

Lo Stato italiano, secondo la Commissione, avrebbe offerto ad ogni soggetto passivo Iva la possibilità di escludere l'eventualità di ogni controllo fiscale, attraverso il pagamento di una somma forfetaria che nulla aveva più a che vedere con l'Iva che sarebbe stata dovuta sul prezzo delle cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate dal soggetto passivo nel periodo considerato.

Secondo la Commissione, la rinuncia ad ogni attività di verifica creava gravi distorsioni nel funzionamento del sistema comune dell'Iva, alterando il principio di neutralità fiscale, il quale si oppone a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni siano trattati diversamente sotto il profilo della percezione dell'Iva, risolvendosi sia in un grave pregiudizio per le imprese tanto italiane che di altri Paesi membri sia in una grave lesione del principio di una sana concorrenza all'interno del mercato comune, enunciato nel quarto «considerando» della Sesta direttiva.

La Repubblica Italiana, nella causa C-132, a propria difesa, sostenne che l'effetto del "Condono" non si risolveva in una rinuncia generale ed indiscriminata ad ogni attività di verifica, che solo una parte limitata dei contribuenti Iva si era avvalsa del condono e che lo stesso condono era stato produttivo in termini di tributi recuperati, con uno sfruttamento razionale di risorse limitate; in definitiva, sostenendo di essersi mossa entro i limiti di quella discrezionalità concessa agli Stati membri.

L'Avvocato generale della CE, nelle sue conclusioni nella Causa C-132, condivise, facendole proprie, le argomentazioni della Commissione, in

quanto rilevava dai “considerando” della Sesta direttiva che “emerge (va) tra gli altri, che le risorse proprie della Comunità comprendono anche quelle provenienti dall’Iva e che gli obblighi dei contribuenti debbono essere armonizzati, per assicurare le garanzie necessarie a una riscossione equivalente dell’imposta in tutti gli Stati membri”. Lo stesso Avvocato, ha anche ricordato che la Corte aveva già dichiarato che la Sesta direttiva deve essere interpretata in conformità al principio di neutralità fiscale, che è inerente al sistema comune della Iva, il quale si oppone a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni siano trattati diversamente in materia di riscossione della Iva; che gli obblighi imposti agli Stati membri (art. 22 Sesta direttiva) per la riscossione della Iva costituiscono il corollario del principio di cui all’art. 2 (stessa direttiva), secondo il quale, in mancanza di una specifica esenzione, tutte le operazioni rientranti nel suo ambito di applicazione devono essere soggette ad imposta, e nessuno Stato può drogarne unilateralmente; cosicché, l’Iva sia interamente percepita nel suo territorio esattamente come si verifica in altri Stati membri.

L’Avvocato generale concordava, anche, con la Commissione sul fatto che una legge ai sensi della quale operatori economici onesti e diligenti versano l’Iva integralmente mentre operatori disonesti o negligenti possano eludere ogni ulteriore controllo in cambio di un pagamento, al massimo, della metà, e se possibile molto meno, dell’Iva effettivamente dovuta non è conforme agli obblighi di cui agli artt. 2 e 22 della Sesta direttiva, in quanto la procedura dell’art. 9, L. 289/02, non comporta che si dichiarino operazioni effettivamente poste in essere e gli importi dovuti sono del tutto slegati dall’imposta che avrebbe dovuto essere versata a fronte di tali operazioni.

L’Avvocato generale sosteneva che il condono della L. 289/02 non contiene nessuna di quelle caratteristiche che connotano una legge di condono (e cioè l’unicità; il pagamento del dovuto, con interessi; l’incremento dei controlli) essendo stato oggetto di proroghe per alcuni anni successivi e concludeva suggerendo alla Corte di –“dichiarare che la Repubblica italiana, prevedendo in maniera espressa e generale, agli artt. 8 e 9 della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (legge finanziaria 2003), la rinuncia all’accertamento delle operazioni imponibili effettuate nel corso di una serie di periodi d’imposta, ha violato gli obblighi ad essa imposti dagli

artt. 2 e 22 della Sesta direttiva Iva e dall’art. 10 CE; - condannare alle spese la Repubblica italiana”.

La Corte (Grande sezione), nella Causa C-132/06, il 17.7.2008, ritenendo fondato il ricorso proposto dalla Corte e condividendone le motivazioni, dichiarava e statuiva che

- 1) “La Repubblica italiana, avendo previsto agli artt. 8 e 9 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, le disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003), una rinuncia generale e indiscriminata all’accertamento delle operazioni imponibili effettuate nel corso di una serie di periodi d’imposta, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi degli artt. 2 e 22 della Sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d’affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, nonché dell’art. 10 CE”;
- 2) “La repubblica italiana è condannata alle spese”.

La Corte suprema di Cassazione, nel corso del 2009, ha più volte (sent. Nn. 20068 e 20069 del 18.9.09, n. 25701 del 9.12.09) riconosciuto efficacia immediata, nell’ambito del diritto interno, alla sentenza della Corte di giustizia.

I Collegi delle singole sezioni, chiamati a pronunciarsi su ricorsi promossi avverso atti impositivi in materia di Iva, a seguito delle statuizioni della Corte di giustizia, rilevando l’esistenza di questioni di particolare importanza sull’esatta applicazione delle disposizioni riguardanti gli artt. 8, 9, 12 e 16 della L. 289/02, hanno ritenuto di dovere rimettere i ricorsi al Primo Presidente affinché valutasse l’opportunità che gli stessi fossero decisi dalle Sezioni Unite della Corte.

La Suprema Corte a Sezioni Unite (sentenze nn. 3674 e 3676 del 17.2.2010), investita delle questioni, ha deciso che il Giudice italiano deve applicare i principi contenuti nella sentenza della Corte di giustizia, con la conseguenza che dovrà decidere sulle controversie come se la “definizione” dell’imposta, ai sensi dei disposti degli artt. 8, 9 e 12, non ci fosse mai stata.

È bene precisare che l’illegittimità statuita dalla Corte di giustizia non incide gli aspetti procedurali della norma nazionale ma solo quelli sostanziali e riguarda l’art. 8 (integrazione degli imponibili per gli anni pregressi), l’art. 9 (condono tombale), l’art. 12 (rottamazione dei ruoli), ma non riguarda

l'art. 16, in quanto quest'ultima non concerne la definizione dell'imposta – come avviene con le prime tre norme – bensì quella della lite in corso tra il contribuente ed il Fisco.

La disapplicazione delle norme sul condono alle infrazioni fiscali in materia di Iva, - considerato che la Corte di giustizia si era occupata solo degli artt. 8 e 9 - poneva il quesito se la sospensione dei termini di impugnazione prevista dall'art. 16, co. 6, della stessa legge, doveva o meno applicarsi anche ai giudizi promossi avverso gli avvisi di accertamento e di rettifica per il recupero dell'iva.

Le SS.UU. della Suprema Corte di Cassazione (sentenza n. 3676 del 2.2.2010, depositata il successivo 17) ha statuito che le statuizioni della Corte di Giustizia non si estendono alla definizione delle liti fiscali pendenti di cui all'art. 16 della legge di condono, in quanto non incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta, costituendo invece uno strumento deflativo del contenzioso volto a garantire il recupero a tassazione di un credito tributario, la cui certezza deve essere vagliata in sede giurisdizionale.

Le SS.UU. giungono a tale soluzione partendo dalla considerazione che gli artt. 8 e 9, da un lato, e l'art. 16, dall'altro, hanno tra esse, oggetti, scopi e rationes legis assolutamente diversi, in quanto i primi due hanno riguardo alla definizione dell'imposta, mentre il terzo ha riguardo alla definizione delle liti, in funzione di una riduzione del contenzioso in atto.

Per le SS.UU., l'art. 16, per le disposizioni in esso contenute (pendenza della lite al 29.9.02; valore della lite; pagamento del 10% del valore della lite in caso di soccombenza dell'Ufficio e del 50% in caso di soccombenza del contribuente; 30% nel caso in cui non sia stata emessa ancora una sentenza) non prevede alcuna rinuncia all'accertamento dell'imposta, il cui potere è stato già esercitato, ma autorizza l'A.F. a transigere l'esito della lite a determinate condizioni, comunque positivi, e con effetti deflativi del contenzioso, con la conseguenza che non sussistono motivi per la sua disapplicazione da parte del giudice italiano.

Sulla legittimità delle disposizioni di cui al predetto art. 16, oltre alle argomentazioni sopra illustrate, non possono sorgere dubbi anche in considerazione di altre “due argomentazioni che assumono carattere decisivo:

a) da un lato il principio dell'affidamento, che costituisce un valore guida dell'intero ordinamento ed è in materia tributaria specificamente

affermato e garantito dall'art. 10 dello Statuto del contribuente, ...;

b) dall'altro, ammettere l'inapplicabilità della sospensione dei termini ..., significherebbe paradossalmente paralizzare proprio l'azione dell'amministrazione in ordine al recupero dell'imposta, in evidente contraddizione con le ragioni ultime della sentenza della Corte di giustizia alla quale vorrebbe farsi ossequio”.

La sentenza della Corte di giustizia ha prodotto conseguenze anche sull'art. 12 della L. 289/02 (rottamazione dei ruoli), in base al quale i debitori possono estinguere il debito senza corrispondere gli interessi di mora e con il pagamento di una somma pari al 25% dell'importo iscritto a ruolo e delle somme dovute al concessionario a titolo di rimborso, per le spese sostenute per le procedure esecutive eventualmente effettuate dallo stesso.

Le SS.UU. (sentenza n. 3674 del 17.2.2010) sostengono che tale articolo non è “una norma che prevede la definizione agevolata dell'imposta (come le disposizioni di cui agli artt. 8 e 9, direttamente investite dalla sentenza della Corte di giustizia), né una norma che regola la definizione delle liti pendenti (come la disposizione di cui all'art. 16), ma una norma che interviene nella fase della riscossione, riducendo l'importo che il contribuente deve pagare ad una percentuale del dovuto”.

A parere delle SS.UU., la rottamazione delle cartelle, inerenti la riscossione dell'Iva, integrando i presupposti di una rinuncia definitiva dello Stato alla riscossione (così come la Corte di giustizia aveva ritenuto per gli artt. 8 e 9) degli importi dovuti, è incompatibile con il sistema Comune dell'Iva, perché “non risponde al principio di effettività, in quanto non garantisce la riscossione di quanto dovuto dal contribuente in esito ad un accertamento definitivo di un debito tributario per il quale è stata emessa la cartella di pagamento”.

Da tale principio discende che l'art. 12 deve essere disapplicato dal Giudice italiano, con la conseguenza che il pagamento della cartella è inefficace ad estinguere il debito tributario.

Il Giudice italiano, chiamato a dirimere controversie inerenti l'imposta sul valore aggiunto, non dovrà tenere conto della rottamazione dei ruoli, del condono tombale e dell'integrativa semplice (definizione dell'imposta), mentre dovrà dare attuazione alle altre norme che non riguardano la definizione dell'imposta, come ad esempio che riguardano la proroga dei termini (definizione delle liti pendenti).

Accertamenti bancari e normativa antiriciclaggio

di Maria Cristina Bruno

Dottore Commercialista

Vice Presidente

Centro di Diritto Penale Tributario

1. DEFINIZIONE

Le “*indagini finanziarie*” (evoluzione del concetto tradizionale di accertamento bancario) consistono in una attività amministrativa, volta ad acquisire dati, notizie, e documenti risultanti da un rapporto, continuativo od occasionale, intrattenuto dal soggetto verificato con una Banca, Poste Italiane, o Istituto finanziario (circolare della Agenzia delle Entrate n. 32E del 18-10-2006).

2. NORMATIVA

Un ruolo fondamentale nella diffusione dell’indagine bancaria va alla legge n. 413 del 1991, con la modifica all’art. 18 che ha snellito la procedura.

A partire dal 2004, con la Finanziaria 2005 lo strumento investigativo ha subito un affinamento normativo con le modifiche introdotte agli articoli 32, DPR 600/73 (imposte Dirette) e all’art. 51, DPR 633/72 (IVA) che disciplinano i poteri a disposizione del Fisco per l’effettuazione dei controlli fiscali nei confronti dei cittadini/contribuenti.

E la legge 311/2004, dal 1° gennaio 2005, ha allargato, da una parte, la *platea dei soggetti destinatari* (autorizzazione a tutti i rapporti finanziari e non solo quindi, quelli tipicamente bancari, con un consistente ampliamento dei soggetti destinatari della richiesta di informazioni, non solo Banche e Poste, ma anche società appartenenti al settore parabancario - quali leasing, factoring, credito al consumo, ecc., società finanziarie, e di intermediazione mobiliare, società fiduciarie e di gestione del risparmio ecc..) e dall’altra, la *portata oggettiva delle indagini*, includendovi anche “*dati, notizie, e documenti* relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto o operazione effettuata, compresi i servizi prestati, con i

loro clienti, e alle garanzie prestate da terzi”.

L’unico presupposto sostanziale per l’attivazione della procedura appare la necessità di esperire un *controllo di carattere fiscale* nei confronti del contribuente. Non deve necessariamente trattarsi, quindi, di una verifica fiscale a carattere generale, ben potendo, la procedura essere attivata anche in occasione di verifiche parziali o, al limite, di semplici controlli.

In base alla disciplina previgente, invece, la possibilità di ricorrere agli accertamenti bancari era ancorata a rigidi presupposti ed al superamento di soglie minime di evasione al di sotto delle quali la procedura non poteva in alcun caso essere attivata (sistema del “doppio filtro”).

Il D.L. n. 233/2006, convertito nella legge n. 248 (cd. “*manovra bis*”), istituisce “l’anagrafe dei rapporti finanziari” che **obbliga** Banche, Poste Italiane spa, intermediari finanziari e tutti gli operatori finanziari a comunicare all’anagrafe tributaria l’esistenza e la natura dei rapporti in essere. Negli intendimenti del Legislatore, l’anagrafe risponde ad esigenze conoscitive dell’autorità giudiziaria e degli organi competenti in materia di indagini ed investigazioni contro la criminalità in senso lato.

In ultimo, il DL n. 78/2009 (convertito nella legge 102, “*manovra d’estate 2009*”) sviluppa il contrasto all’evasione e elusione estera, oltre che sui meccanismi di riscossione delle imposte e, con l’art. 15 (commi 8 quinquies e sexies) nell’ambito dell’attività di controllo, consente agli ispettori dell’Agenzia delle Entrate di chiedere alle Authority di vigilanza (Bankitalia, Consob e Isvap) dati di natura creditizia, finanziaria e assicurativa, anche in deroga a specifiche norme di legge.

In buona sostanza, le *linee guida dell’accertamento bancario* non sono state modificate: si assiste invece ad un potenziamento dei poteri di indagine a disposizione degli organi di controllo.

Difatti l’indagine finanziaria:

- necessita di previa autorizzazione
- determina l’insorgenza di presunzioni a favore

del Fisco

- impone l'instaurazione del contraddittorio tra Fisco e contribuente
- si fonda su una disciplina unitaria tra imposte Dirette ed Iva

3. SOGGETTI COINVOLTI

Il contribuente, ovvero qualsiasi soggetto che in base alla normativa sulle imposte dirette o sull'IVA, possa essere qualificato soggetto passivo di imposta (qualsiasi persona fisica o giuridica titolare di redditi palesi od occulti per i quali sussiste l'obbligo di dichiarazione o di imposizione diretta o indiretta). Oltre ai soggetti diversi dal contribuente oggetto di controllo, se "collegati" allo stesso (anche se l'estensione deve trovare fondamento nella sussistenza di precisi indizi).

Se è vero che l'avvio degli accertamenti bancari rientra nella piena discrezionalità dei verificatori, la prassi amministrativa (circolare n. 106900/1998 del Comando Generale della Guardia di Finanza e C.M. n. 39E del 2-2-1995) è intervenuta sul punto sensibilizzando gli organi di controllo ad avvalersi dello strumento investigativo nei casi in cui l'attività di indagine sia nei confronti di soggetti di "elevata pericolosità fiscale" (quali ad esempio gli evasori totali, coloro che non hanno istituito le scritture contabili o se le stesse sono inattendibili, soggetti in ipotesi di fatture per operazioni inesistenti).

4. MODALITÀ E TERMINI DEGLI ACCERTAMENTI

L'avvio dell'attività d'indagine è subordinata al rilascio di una preventiva e specifica autorizzazione da parte del Direttore Regionale delle Entrate o del Comandante Regionale della Guardia di Finanza.

Richiede un controllo esteso alla legittimità e al merito dell'istanza avanzata in merito alle motivazioni sull'opportunità e l'utilità di intraprendere quella specifica indagine bancaria.

La citata circolare 32E del 2006, prevede che possano svolgere indagini finanziarie, laddove opportunamente autorizzati:

- gli Uffici centrali della Direzione centrale accertamento dell'Agenzia delle Entrate
- gli Uffici locali dell'Agenzia delle Entrate
- la Guardia di Finanza

- le Commissioni tributarie provinciali e regionali
- Quindi, la norma è assai chiara sulla necessità dell'autorizzazione quale presupposto per poter operare l'accertamento.

L'Archivio dei rapporti finanziari (apposita sezione dell'Anagrafe tributaria) permette all'Amministrazione Finanziaria di conoscere presso quali operatori risultano accessi i rapporti bancari e/o finanziari che fanno capo al contribuente.

Ad oggi contiene i dati relativi a tutti i rapporti continuativi esistenti al 1-1-2005 o costituiti dopo tale data (grazie al D.lgs. 231/2002/2007 che ha attuato la normativa sull'Antiriciclaggio), comprese le operazioni comunicate dalle filiali estere delle banche e intermediari finanziari italiani (rafforzamento della lotta ai paradisi fiscali e agli obblighi dichiarativi previsti dal quadro RW). Le modalità operative da seguire per il corretto utilizzo dei dati, specie con particolare riferimento alla normativa Antiriciclaggio di cui al D.lgs. 231/2007, sono contenute nella circolare n. 42E del 24-9-2009 dell'Agenzia delle Entrate.

Una volta ottenuta la necessaria autorizzazione, la trasmissione dei dati finanziari richiesti tra gli operatori finanziari e il Fisco si può ottenere esclusivamente per via telematica secondo specifiche procedure digitalizzate. Ai destinatari della richiesta viene fissato un termine non superiore a 30 giorni per la trasmissione dei dati richiesti.

Una volta avviata l'indagine bancaria il contribuente deve essere immediatamente informato dall'intermediario.

5. AMBITI DI CONTROLLO

poteri istruttori e di accertamento

Per il Fisco e la Corte di Cassazione possono essere controllati, oltre ai conti intestati esclusivamente al contribuente, anche quelli:

- cointestati al contribuente e a terzi soggetti;
- intestati soltanto a soggetti terzi, ma in ordine ai quali il contribuente ha delega a operare o ha la concreta ed effettiva disponibilità;
- intestati soltanto a soggetti terzi, se l'ufficio dimostra che le movimentazioni bancarie sono riconducibili al contribuente controllato;

In pratica viene consentita l'indagine "a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata

ta”: dalla chiusura di un conto corrente al versamento di un assegno, dall'accensione di un mutuo alle operazioni con cassette di sicurezza, a tutte le operazioni *extraconto* (superiori ai 12.500 euro se effettuate sino al 31-12-2005, di qualsiasi ammontare dal 1-1-2006) o su *conti transitori* bancari, di natura interna. In passato, il Fisco non aveva detti poteri poiché vigeva il *segreto bancario*.

È quindi *legittima l'estensione delle indagini bancarie* ai conti intestati:

- al coniuge e ai famigliari del contribuente o dell'amministratore della società a ristretta base famigliare (in tal senso, Cassazione 2002/8683, 2003/6232, 2007/6743, 18868 e 20858, 2008/2843, 2009/1452)
- ai soci di società di persone, anche se non esercitano le funzioni di amministratori (Cassazione 2001/2738, 2005/26410, 2006/19609)
- ai soci di società di capitali, a ristretta base familiare, atteso che il rapporto tra questi e la società è particolarmente stretto, tanto da realizzare una sostanziale identità di soggetti (Cassazione 2003/5200, 13391, e 15096, 2007/6743)
- in generale, ai terzi legati alla società da particolari rapporti di cointeressenza, rappresentanza organica, procura generale, mandato (Cassazione, 1999/1728, 2001/8826, 2002/2980 e 2003/4987)

Anche se, la Cassazione, con la *sentenza* 23852/2009, riequilibra la posizione del contribuente rispetto a quella dell'Ufficio, indubbiamente avvantaggiato in virtù dell'onere probatorio, stabilendo che “l'accertamento deve trovare legittimazione anche in altri elementi differenti dalle movimentazioni bancarie”.

6. POTERI DI CONTROLLO e ANTIRICICLAGGIO

I dati acquisiti nel corso delle indagini bancarie possono essere utilizzati dai verificatori per le rettifiche di ricavi o compensi dichiarati dal contribuente (art. 32 comma 1 DPR 600/1973 e art. 51 comma 2 DPR 633/1972 per l'IVA) considerando come ricavi tutti gli accreditamenti non risultanti dalle scritture contabili, qualora il contribuente non dimostri che ne ha tenuto conto in sede di dichiarazione dei redditi ovvero che non hanno rilevanza a tal fine. Gli importi relativi ai prelevamenti sono considerati ricavi qualora il contribuente non sia in

grado di indicare il beneficiario.

Tra i più diffusi *indici di anomalia* rilevabili nei rapporti tra il *contribuente e la banca* figurano:

- ripetute operazioni della stessa natura non giustificate dall'attività svolta dal contribuente ed effettuate con modalità tali da denotare intenti dissimulativi;
- ricorso a tecniche di frazionamento dell'operazione, soprattutto se volte ad eludere gli obblighi di identificazione e registrazione;
- operazioni di ingente ammontare che risultano inusuali rispetto a quelle di norma effettuate dal cliente;
- operazioni effettuate frequentemente da un cliente in nome o a favore di terzi, qualora i rapporti non appaiono giustificati;
- prelevamento/versamento di denaro contante per importi rilevanti;

Altro fenomeno frequente è quello delle cosiddette “*operazioni extra-conto*”, operazioni di qualunque importo, che clienti occasionali effettuano allo sportello, senza transito in un qualsiasi rapporto. Si tratta di quella clientela che si presenta alla banca per l'esecuzione di una vasta cerchia di operazioni (ad esempio il cambio di un assegno ricevuto da terzi). Sino all'entrata in vigore della Finanziaria 2005, tali operazioni (se inferiori a € 12.500) non venivano segnalate.

Il censimento informatico delle operazioni poste in essere dalla clientela, viene così eseguito nel rispetto della *normativa Antiriciclaggio*.

Pertanto, le operazioni soggette alla registrazione sono le seguenti:

- cosiddette “definitive” di importo superiore a € 12.500;
- cosiddette “frazionate” per importi compresi tra € 3.098,00 e € 12.500, (se, nell'arco della settimana non raggiungono e superano la soglia massima, sono espulse automaticamente dall'Archivio Unico Informatico e rimangono solo nell'archivio cartaceo della banca).

Per rafforzare la normativa Antiriciclaggio esistente, qualora il cliente occasionale, con intento dissimulativo, frazioni volutamente determinate operazioni di importo rilevante, allo scopo di non essere inserito nell'A.U.I., pone in essere un comportamento tale da procedere alla segnalazione di

operazione sospetta. *Analoga situazione*, si ha quando il cliente, pur essendo titolare di rapporti continuativi, effettua ripetuti acquisti di prodotti finanziari per cassa, manifestando la volontà di non transitare sul conto corrente.

In tutti questi casi l'*Amministrazione finanziaria* può *emettere l'avviso* di accertamento senza essere obbligata a svolgere ulteriori indagini.

Infatti, ai sensi dell'art. 32 DPR 600/73 gli uffici finanziari *"possono"* - ma non *"devono"* - convocare il contribuente in quanto la *presunzione legale* opera automaticamente. Il contraddittorio non è infatti obbligatorio: *"la sua assenza non trasforma la presunzione legale in presunzione semplice per cui il giudice non può liberamente valutarne la sussistenza dei requisiti di gravità, concordanza e precisione con conseguente onere per il Fisco di fornire ulteriori elementi di riscontro"*. Tocca pertanto al contribuente dimostrare analiticamente, per ciascuna movimentazione del conto, la natura extraprofessionale e la riferibilità a terzi ben identificati, delle somme risultanti dai conti correnti e, quindi l'illegittimità dell'operato del fisco (*Cassazione 2008/14847*).

Occorre poi riflettere sulla nuova bozza (e sui suoi limiti) di decreto della Giustizia sugli *indicatori di anomalia per i professionisti*. Gli indici di sospetto sono meno numerosi (29), ci si riferisce alla definizione di riciclaggio e terrorismo previsto dall'art. 2 del d.lgs. 231/2007 (non più agli artt. 648 bis e ter c.p.), la segnalazione si basa su una valutazione completa che consideri anche ad esempio l'eccessiva curiosità del cliente o se lo stesso sia accompagnato da altre persone o censito nelle liste di soggetti implicati con il terrorismo. Non solo quindi le implicazioni dirette del cliente, ma anche i possibili rapporti tra lo stesso e soggetti collegati con il terrorismo. Massima attenzione poi sull'analisi dei flussi finanziari e sulla provenienza magari illecita.

La *cd. "manovra d'estate"* coordina le attività di accertamento e riscossione per una più efficace lotta all'evasione. L'art. 22 del D.lgs. n. 472/1997, attribuisce agli uffici impositori la competenza a chiedere l'adozione delle *misure cautelari in materia tributaria*, quando si ha fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito, e rimette al giudice tributario competente i relativi poteri.

Le misure cautelari constano nell'*iscrizione di ipoteca* su beni mobili ed immobili del contribuente, e dei soggetti obbligati in solido, oltre che al *sequestro conservativo* dei beni. Per evitare l'applicazione delle misure cautelari il soggetto può prestare idonea garanzia mediante cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa. In questo caso il giudice deve valutare se sussistono le condizioni per adottare il provvedimento richiesto dall'ente.

Nell'ambito delle indagini, il Fisco ha a disposizione anche altre informazioni importanti sui contribuenti, grazie alla norma che impone agli uffici del Pubblico Registro Automobilistico di segnalare all'Agenzia delle Entrate, Guardia di Finanza e Regione territorialmente competente i nominativi delle persone fisiche che risultino proprietarie di 10 o più veicoli.

7. LA CASSAZIONE SULLA VALENZA PROBATORIA DEI MOVIMENTI BANCARI E SUL RICICLAGGIO DI DENARO SPORCO

Le *verifiche sui conti bancari* non bastano per condannare il professionista o l'imprenditore per evasione o per altri reati fiscali.

La presunzione secondo cui i versamenti sul conto corrisponderebbero ai ricavi dell'attività, vale solo in *sede civile* per il recupero dell'imposta.

La *sentenza n. 28795 del 04/12/2008 della Cassazione* ha posto una stretta fiscale nei confronti degli imprenditori sospettati di riciclaggio di "denaro sporco". In sede di accertamento dei redditi è legittimo l'utilizzo di dati bancari del contribuente (valida *prova presuntiva*), anche se provenienti da un procedimento penale.

La *mancata prova della provenienza* dei redditi accertati da attività illecita impedisce di esonerarli dalla tassazione.

Ma tale asserzione è smentita dalla giurisprudenza della stessa Corte ove afferma, con le sentenze 2008/28896 e 2005/21746, che "i profitti illeciti sono tassabili anche quando siano già assoggettati a sequestro (nelle categorie di reddito sono compresi anche i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo)". Il *cd. pretium sceleris* si deve considerare reddito imponibile, anche nel caso in cui il contribuente sia stato condannato alla

restituzione delle somme illecitamente incassate e al risarcimento dei danni cagionati.

Nel **processo penale** il giudice deve motivare le ragioni per cui “i dati della verifica sui conti” sono attendibili (Cassazione 2009/5490). In pratica, “il giudice non può applicare le presunzioni legali, sia pure di carattere relativo, o i criteri di valutazione validi in sede tributaria, limitandosi a porre l’onere probatorio in ordine all’esistenza di costi deducibili a carico dell’imputato”. Già la Suprema Corte con la sentenza n. 2008/21213 precisa che “la soglia di punibilità per il reato di omessa dichiarazione deve essere accertata dal giudice penale, che non può servirsi delle presunzioni esistenti nel giudizio tributario”.

8. EVASIONE ALL'ESTERO E SCUDO FISCALE

Lo strumento delle indagini finanziarie è particolarmente efficace per contrastare anche i *fenomeni di evasione ed elusione di taglio internazionale*. Con tale controllo si può infatti ricostruire reddito e ricavi di soggetti esterovestiti, delle società che localizzano maliziosamente all'estero direzione e gestione dell'attività di impresa, delle persone fisiche che spostano fittiziamente la residenza in Paesi a fiscalità privilegiata. La grande disponibilità di dettagliate informazioni bancarie, contenute nell'archivio dell'Agenzia delle Entrate producono importanti effetti sotto il profilo della lotta all'evasione fiscale.

Secondo l'**AIRA** (*associazione italiana responsabili antiriciclaggio*) sono circa 8 milioni le comunicazioni, provenienti da banche italiane, che fanno supporre come, cittadini formalmente residenti all'estero, dispongano di provviste finanziarie sul suolo nazionale. Tali informazioni hanno un certo peso nel suffragare accertamenti fiscali basati sul riconoscimento di una residenza fittizia all'estero, ma anche indagini finanziarie finalizzate al contrasto dell'interposizione fittizia.

L'art. 12 del DL 78/2009 (“manovra d'estate 2009”) prevede che, salvo prova contraria a carico del contribuente, ogni operazione di natura finanziaria compiuta in Paesi a fiscalità privilegiata, sottratta agli *obblighi di monitoraggio*, è costituita con redditi non assoggettati a tassazione, raddoppiando le sanzioni.

L'art. 13 bis del citato DL ha previsto una riedizione dello “**scudo fiscale**” per il rimpatrio o la regolarizzazione delle attività detenute all'estero (spesso frutto di proventi non tassati nel nostro paese) alla data del 31/12/2008.

Guardia di Finanza e Fisco stanno oggi intensificando l'attività di dissuasione verso l'evasione all'estero. L'Agenzia delle Entrate sta inviando 40 mila lettere di “ammonimento” ai soggetti che negli ultimi 5 anni sono stati “alternativamente” iscritti all'anagrafe dei residenti e all'AIRE, per ricordare loro l'obbligo di dichiarare le attività all'estero.

Uno dei punti di maggior appeal dello scudo fiscale è certamente rappresentato dal blocco agli accertamenti da parte del Fisco (l'immunità ottenuta è esattamente parametrata all'importo indicato nella dichiarazione di emersione). L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 43, sottolinea che la difesa dall'accertamento opera, senza necessità di ulteriori dimostrazioni, in tutte quelle fattispecie in cui gli imponibili accertati sono astrattamente riconducibili ai redditi oggetto di emersione.

Lo strumento del “**reddittometro**” ha il compito di misurare una presunta capacità di risparmio del contribuente che si manifesta:

- nella capacità di gestire i beni disponibili (la misurazione del reddito che, in forza della presunta capacità di risparmio, serve a sostenere le spese riferite ai beni rientranti nella disponibilità del soggetto);
- negli incrementi patrimoniali (laddove l'acquisto di determinati beni - di solito immobili o auto - avviene con i risparmi accumulati nel corso del quinquennio precedente).

La citata circolare n. 43 specifica che la difesa da scudo fiscale, nel caso di reddittometro per gli anni oggetto di scudo, opera se si configura un'astratta riconducibilità dei redditi accertati a quelli emersi.

Si può ritenere in conclusione, che sia il reddittometro, che lo scudo fiscale, attraverso l'implementazione di un efficace sistema di cooperazione amministrativa che coinvolga il maggior numero di Paesi, potranno portare ad un significativo risultato nell'ambito delle indagini finanziarie a livello internazionale.

Il mancato invito al contraddittorio in adesione rende nullo l'avviso di accertamento

La Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa, Sezione 01 riunita con l'intervento dei Signori:

LO RE	Onofrio	Presidente
CICCARELLO	Luciano	Relatore
MAEDDU	Concetto	Giudice

ha emesso la seguente

SENTENZA

n. 24 del 28/04/2008
depositata il 21/09/2009

SVOGLIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso depositato in segreteria il 15/05/2006, rappresentato e difeso dal Prof. Avv. ... e dai dottori commercialisti ..., si rivolgeva a questa Commissione Tributaria chiedendo l'annullamento dell'avviso di accertamento n. RJYOITC00749/2006, emesso dall'Agenzia delle Entrate di Siracusa, per IVA, Irpef, Irap, per l'anno 2000, sostenendone la illegittimità.

La ricorrente eccepisce:

- 1) la violazione del diritto al contraddittorio. Violazione dell'art. 6 della legge n. 212/2000, dell'art. 6 del D.Lgs n. 218/97 e dell'art. 97 Cost.;
- 2) la illegittimità dell'avviso di accertamento per violazione del divieto di trarre presunzioni da altre presunzioni;
- 3) Illegittimità del metodo di accertamento in quanto estende ad un periodo di imposta

congetture fondate su elementi relativi ad altro periodo di imposta;

- 4) Difetto di prova. Illegittimità della ricostruzione operata sulla base dell'asserita percentuale di ricarico delle materie prime;
- 5) Inattendibilità del metodo di accertamento in quanto non tiene conto dell'effettivo andamento dell'attività della contribuente e del suo tenore di vita;
- 6) Illegittimità dell'avviso di accertamento per violazione del principio di capacità contributiva e del principio di neutralità dell'IVA;
- 7) Nullità dell'avviso di accertamento per difetto di sottoscrizione;
- 8) Illegittimità della sanzioni irrogate.

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.

Con il primo motivo di ricorso la contribuente eccepisce la violazione dell'art. 6 della legge n. 212/2000, dell'art. 6 del D.Lgs n. 218/97 e dell'art. 97 della Costituzione.

La censura è fondata.

In data 28 dicembre 2005 la contribuente attivava il procedimento di accertamento con adesione ed inviava all'ufficio fiscale di Siracusa la relativa istanza, a mezzo racc. a.r. n. 128229055597 del 15/12/2006, pervenuta in data 18/01/2006.

In tale predetta istanza l'odierna ricorrente eleggeva domicilio presso lo studio del Prof. Avv. ... in Venezia-Mestre....

L'Agenzia delle Entrate di Siracusa non faceva pervenire, nel domicilio eletto dalla contribuente, l'invito a comparire di cui all'art. 6, comma 4, del D.Lgs n. 218/97.

Il mancato invito a comparire, previsto dalla norma citata, risulta inoltre, in palese violazione dell'art. 6, comma 1, della legge n. 212/2000, il quale impone all'amministrazione finanziaria il dovere di assicurare al contribuente l'effettiva conoscenza degli atti a lui destinati nel luogo di effettivo domicilio ovvero nel luogo ove il contribuente ha eletto domicilio speciale.

Nel caso di specie, l'ufficio fiscale non ha fornito alcuna prova documentale di aver osservato l'obbligo (*rectius dovere*) della comunicazione dell'invito a comparire ai fini del procedimento di accertamento con adesione.

Va, inoltre, rilevata la violazione del principio di collaborazione e di buona fede da parte dell'ufficio fiscale.

Al riguardo si osserva.

Secondo il disposto dell'art. 10, comma 1, della legge n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), *"i rapporti tra il contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede"*.

Sul punto, l'orientamento della Suprema Corte è costante (*ex pluribus* cfr Cass. Civ. sez. trib. n. 17576 del 2002): *"i principi dell'ordinamento tributario, contenuti nello statuto del contribuente - come quello del legittimo affidamento, della collaborazione e della buona fede nei rapporti tra un contribuente e amministrazione finanziaria - vanno applicati e sono efficaci anche ai rapporti sorti prima della entrata in vigore dello Statuto stesso"*.

Il Supremo Collegio sostiene e ribadisce la

necessità di interpretare i principi del legittimo affidamento, della buona fede e della collaborazione, contenuti nell'art. 10, comma 1 e 2, dello Statuto, alla luce delle "clausole rafforzative" contenute nell'art. 1, comma 1 dello Statuto stesso, secondo le quali le disposizioni in esso contenute rappresentano, in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, principi generali dell'ordinamento tributario e non possono essere derogate o modificate che in modo espresso e mai da leggi speciali.

Il principio della collaborazione e della buona fede, espressione dei principi di imparzialità, efficienza e buon andamento dell'amministrazione (art. 97, comma 1, Cost.), nonché del concorso di ognuno alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva (art. 53, comma 1, Cost.), viene "ricollegato all'esigenza di una azione amministrativa informata a criteri di coerenza e di non contraddittorietà.

Il comportamento dell'amministrazione finanziaria, per aver omesso l'invito a comparire, a seguito di istanza della contribuente di accertamento con adesione, risulta in contrasto con i principi dell'ordinamento tributario e dei principi costituzionali, e connota una violazione del diritto di difesa, costituzionalmente garantito, per aver limitato la possibilità di adesione secondo le norme di cui al D.Lgs n. 218/97.

Da quanto detto, si rileva la illegittimità dell'avviso di accertamento impugnato.

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 tra le parti le spese del giudizio.

Così deciso in Siracusa 28 aprile 2008

L'obbligo di sottoscrizione degli avvisi di accertamento

La Commissione Tributaria Regionale di Palermo, Sez. staccata di Siracusa sez. 16 riunita con l'intervento dei Signori:

BURZICHELLI	Daniele	Presidente
FALCO SCAMPITILLA	Santo	Giudice
RUSSO	Giuseppe	Giudice

ha emesso la seguente

SENTENZA
n. 297 del 10/11/2009
depositata il 9/12/2009

sull'appello n. 5554/08 depositato il 15/12/2008 avverso la sentenza n. 128/01/2007 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa:

SVOGLIMENTO DEL PROCESSO E MOTIVI DELLA DECISIONE

Con avviso notificato in data 18 novembre 2005 l'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Noto, ha accertato a carico della contribuente, titolare di un salone per parrucchiere, maggiori ricavi per € 87.327,00 in relazione all'anno 2003, con effetti conseguenti ai fini Irpef, Iva e Addizionale Regionale, oltre sanzioni.

L'accertamento ha fatto seguito ad un processo verbale in data 30 giugno 2005, nel quale, in estrema sintesi, si è pervenuti all'importo sopra indicato sulla base del monte ore annuo lavorato, calcolato tenendo conto del numero dei dipendenti (nove), oltre la titolare.

La contribuente ha proposto ricorso alla Commissione Provinciale e con il primo motivo di gravame ha lamentato "violazione degli artt. 3 della

legge n. 241/1990, 42 del d.p.r. n. 600/1973, 56 del d.p.r. n. 633/1972 e 7 della legge n. 212/2002", osservando che:

- a) l'accertamento recepiva in modo acritico gli elementi addotti dai verificatori, senza tener conto del numero reale degli addetti e dell'attendibilità delle scritture contabili (da cui derivava l'impossibilità di rettificare il reddito dichiarato);
- b) a parte il generale disposto di cui all'art. 3 della legge n. 241/1990, ai sensi degli artt. 42 del d.p.r. n. 600/1973 e 56 del d.p.r. n. 633/1972 dal difetto di motivazione e di sottoscrizione discende la nullità dell'atto, senza alcuna possibilità per il giudice tributario di sostituirsi all'Amministrazione finanziaria (per tutte, Cass. n. 11461/1995);
- c) il processo verbale non era stato notificato alla contribuente, in violazione dell'art. 7 della legge n. 212/2000, tenendo conto che per "notificazione" deve intendersi quella di cui agli artt. 137 e segg. c.c. (Comm. Trib, Reg. Piemonte, II, n. 42/1999).

Con il secondo motivo di gravame la ricorrente ha, invece, lamentato "violazione dell'art. 41-bis del d.p.r. n. 600/1973 osservando che:

- a) l'Amministrazione affermava di aver emanato l'accertamento ai sensi del citato art. 41-bis ("accertamento parziale"), mentre in realtà aveva proceduto all'accertamento induttivo di cui all'art 39, secondo comma, del medesimo d.p.r. in assenza dei prescritti presupposti, tenuto conto che l'accertamento parziale, per esser tale, deve limitarsi all'integrazione dei ricavi mediante applicazione degli studi di settore:

- b) gli addetti effettivamente impiegati nel salone erano tre (e non dieci).

Con il terzo motivo di gravame la ricorrente ha poi lamentato “violazione degli artt. 39 del d.p.r. n. 600/1973 e 54 del d.p.r. n. 633/1972”, osservando che non sussistevano i presupposti di cui al citato atto 39, secondo comma, per procedere all'accertamento induttivo e, comunque, l'Amministrazione, senza procedere ad alcun effettivo accertamento si era limitata *per relationem* i dati contenuti nel processo verbale.

Con il quarto motivo di gravame la ricorrente ha, quindi, lamentato “violazione degli artt. 39 e 41-bis del d.p.r. n. 600/1973 e 54 del d.p.r. n. 633/1972”, osservando che:

- a) non si era tenuto conto che la ricorrente, in quanto titolare di un franchising con la “Compagnia della Bellezza”, era tenuta alla formazione di giovani apprendisti, i quali non potevano essere presi in considerazioni ai fini del calcolo del monte ore, poiché effettuavano unicamente shampoo e preparazione alla piega e solo raramente (nell'1% dei casi) la piega stessa (che, comunque, era sempre rifinita dalla titolare o altro soggetto qualificato);
- b) la tesi sostenuta dell'Amministrazione costituiva violazione del divieto del *presumptum de presunto*.

L'Ufficio nel costituirsi in giudizio, ha osservato che:

- a) l'art. 41-bis del d.p.r. n. 600/1973 consente l'accertamento del reddito non dichiarato o del maggior ammontare di un reddito parzialmente dichiarato e non presuppone l'inattendibilità delle scritture contabili);
- b) l'accertamento è adeguamento motivato allorquando consente al contribuente di conoscere, come nella specie, le ragioni della pretesa tributaria (Cass. n. 3343/1997);
- c) i maggiori ricavi erano stati determinati tenendo conto dell'ubicazione della sala,

della tipologia della clientela, dei tempi medi di lavorazione e dei prezzi medi praticati per le prestazioni, sulla base di elementi desunti dal contraddittorio con l'interessata.

I giudici di primo grado, compensando le spese, hanno accolto il ricorso, sulla base di considerazioni che possono riassumersi come segue:

- a) come risultava dall'estratto delle presenze dei dipendenti nel periodo gennaio-dicembre 2003, essi erano solo sette e molti di loro in qualità di apprendisti, mentre una dipendente era impiegata amministrativa e in quanto tale doveva considerarsi estranea al processo produttivo;
- b) il reddito dichiarato dalla contribuente si discostava in misura minima dagli studi di settore e ciò poteva giustificarsi tenendo conto delle complessive difficoltà economiche della zona nel periodo in questione.

Ha interposto appello l'Amministrazione, osservando che i giudici della Commissione Provinciale, in base al monte ore determinato sul numero di sette dipendenti, anziché annullare l'avviso di accertamento, avrebbero dovuto individuare maggiori ricavi tassabili per € 45.585,00.

Si è costituita in giudizio la contribuente, proponendo appello incidentale in ordine alla compensazione della spese disposta dal Giudice di primo grado e sollecitando il rigetto dell'impugnazione proposta dall'Ufficio.

In particolare, la contribuente ha osservato che;

- a) l'avviso di accertamento era nullo per difetto di sottoscrizione;
- b) la motivazione del provvedimento era solo apparente, avendo l'Amministrazione recepito in modo acritico gli elementi addotti dai verificatori;
- c) nella specie non sussistevano i presupposti per procedere all'accertamento induttivo;
- d) l'Amministrazione aveva ommesso di considerare che gli apprendisti non svolgevano un'effettiva attività produttiva all'interno del salone.

Nella pubblica udienza del 10 novembre 2009, sentiti i difensori delle parti, come indicato in verbale, il ricorso è stato trattenuto in decisione.

Il Collegio deve, in primo luogo esaminare la questione relativa alla nullità dell'avviso di accertamento per difetto di sottoscrizione ai sensi dell'art. 42, terzo comma, del d.p. r. n. 600/1973.

Al riguardo è opportuno precisare che la doglianza, ancorché meglio precisata dalla contribuente in sede di appello è stata formulata, sebbene succintamente, già nel giudizio di primo grado, ove si afferma espressamente che gli artt. 56 del d.p.r. n. 633/1972 e 42 del d.p.r. n. 600/1973 "impongono, sotto comminatoria di nullità, la motivazione e la sottoscrizione dell'atto che è manchevole...", aggiungendosi che "nel caso di specie l'atto che si impugna è certamente privo di questi requisiti e tale carenza ne fa discendere la assoluta nullità," (pag. 3 del ricorso introduttivo), con la conseguenza che nella specie deve escludersi che venga in rilievo un'ipotesi di inammissibilità della censura ai sensi dell'art. 57, primo comma, del d.lgs. n. 546/1992.

In punto di fatto deve, poi, osservarsi che nell'avviso di accertamento di cui si tratta risultano apposti un timbro dell'ufficio, un timbro indicante la data e un timbro con indicazione del soggetto tenuto alla sottoscrizione dell'atto.

Ciò premesso, va ricordato che:

- a) l'art. 42, terzo comma, del d.p.r. n. 600/1973 prevede la nullità dell'avviso di accertamento privo di sottoscrizione;
- b) l'art. 3, secondo comma, del d.lgs. n. 39/1993 ha stabilito che, nel caso di emanazione di atti mediante sistemi informatici o telematici, l'apposizione della firma autografa è sostituita dall'indicazione a stampa del documento prodotto dal sistema automatizzato, del nominativo del soggetto responsabile, a condizione, però, che nel provvedimento sia indicata la fonte e il responsabile dell'immissione, riproduzione, trasmissione

o emanazione dell'atto, delle informazioni e dei dati mediante gli stessi sistemi informatici o telematici;

- c) il d.p.r. n. 445/2000, le cui disposizioni sono state abrogate a seguito della nuova disciplina di cui al Codice dell'amministrazione digitale (d.lgs. n. 82/2005), ha previsto la sostituzione della firma autografa con la cosiddetta firma digitale nell'ipotesi di documento amministrativo informatico.

Nel caso di specie deve escludersi che l'avviso di accertamento versato in atti corrisponda ad un documento informatico, in quanto è tale il documento che consiste nella "rappresentazione informatica di atti, fatti o dati giuridicamente rilevanti" (art.1 del d.p.r. n. 445/2000 e art. 1, lett. p, del d.lgs. n. 82/2008), mentre non vi è prova che il documento cartaceo di cui si tratta, ancorché redatto e stampato tramite computer, sia la mera riproduzione di un provvedimento amministrativo elaborato in forma digitale (ciò che consente, prescindendo da ulteriori rilievi di escludere l'applicazione del d.p.r. n. 445/2000 e della sopravvenuta disciplina di cui al d.lgs. n. 82/2005).

Per le stesse considerazioni deve escludersi l'applicazione dell'art. 3, secondo comma, del d.lgs. n. 39/1993, in quanto l'avviso di accertamento oggi in esame non indica la fonte e il responsabile dell'immissione, riproduzione, trasmissione o emanazione dell'atto mediante appositi sistemi informatici o telematici (come prescritto dalla norma), di talché non è dato desumere se il provvedimento cartaceo, sebbene certamente redatto e stampato tramite computer, corrisponda a un atto effettivamente registrato nel sistema informativo dell'Amministrazione. Ne consegue l'applicazione al caso di specie del già menzionato art. 42, terzo comma, del d.p.r. n. 600/1973, il quale dispone che l'avviso di accertamento privo di sottoscrizione va ritenuto nullo.

Al riguardo deve osservarsi che, come affermato dalla Corte Costituzionale (n. 117/2000), "l'autografia della sottoscrizione è elemento essenziale

dell'atto amministrativo nei soli casi in cui sia espressamente prevista dalla legge" (come, appunto, nell'ipotesi contemplata dall'art. 42, terzo comma, del d.p.r. n. 600/1973) e che la sottoscrizione può essere autografa o digitale (a seguito dell'entrata in vigore della legge n. 59/1997 e del d.p.r. n. 445/2000), ma non può consistere nella mera apposizione di un timbro contenente l'indicazione del funzionario incaricato di sottoscrivere (cfr. Comm. Trib. Reg. Napoli, IV, n. 55/2008 e Comm. Trib. Prov. Vicenza, n. 46/2007).

Risulta, quindi, fondata (e assorbente) la censura in ordine al difetto di sottoscrizione del provvedimento impugnato (che, proposta innanzi alla Commissione Provinciale, è stata nuovamente devoluta dalla contribuente alla cognizione del Giudice di appello).

Per le considerazioni che precedono l'appello dell'Ufficio deve essere rigettato, trovando conferma, sebbene con diversa motivazione, la decisione assunta dai Giudici di primo grado.

Ad avviso del Collegio è infondato anche l'appello incidentale proposto dalla contribuente in ordine alla compensazione delle spese che la Commissione Provinciale avrebbe disposto senza adeguata motivazione e in contraddizione con il principio della soccombenza.

Al riguardo deve evidenziarsi che, come ripetutamente affermato in giurisprudenza, la compensazione delle spese costituisce espressione di un potere ampiamente discrezionale del giudice, il quale, nel ragionevole apprezzamento di tutte le circostanze del caso concreto, non è tenuto a motivare diffusamente sul punto, allorché sia chiaro il percorso argomentativo dallo stesso seguito (Consiglio di Stato, V. n. 4053 del 25 agosto 2008).

Con particolare riferimento al giudizio tributario, il ricorso alla compensazione delle spese attraverso la mera enunciazione della sussistenza di "giusti motivi" o a "ragioni di sostanziale equità" (come nella specie) deve, ad avviso di questa

Commissione, ritenersi in linea di principio legittimo, tenuto conto sia della complessità della materia e della normativa sostanziale e processuale che l'Amministrazione e il contribuente sono tenuti ad osservare, sia del regime "privilegiato" delle spese vive necessarie (per il contribuente) ai fini dell'instaurazione del giudizio.

In altri termini, ogni qual volta dal corpo della decisione giurisdizionale risulti la complessità (e la non univoca interpretazione) della vicenda procedimentale e processuale portata all'attenzione del giudice tributario, deve ritenersi che il mero riferimento alla sussistenza di "giusti motivi" o a "ragioni di sostanziale equità" costituisca adeguata motivazione per la compensazione delle spese di giudizio.

Nel caso di specie la controversia portata all'attenzione della Commissione Provinciale riguardava numerosi aspetti di non agevole soluzione (sia per il giudice che per l'Amministrazione), ciò che costituisce sufficiente e comprensibile motivo per la compensazione delle spese di lite disposta in prime cure.

Per tutte le considerazioni indicate, gli appelli proposti dall'Amministrazione e dalla contribuente devono essere respinti, confermandosi, con diversa motivazione, la decisione impugnata.

In ragione della reciproca soccombenza in grado di appello e di quanto sopra indicato, sussistono giusti motivi per compensare interamente fra le parti le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

la Commissione Tributaria Regionale di Palermo, Sezione Dittaccata di Siracusa, Sezione XVI:

- 1) rigetta gli appelli e conferma, con diversa motivazione, la sentenza di primo grado;
- 2) compensa fra le parti le spese di giudizio.

Così deciso, in Siracusa, nella camera di consiglio del 10 novembre 2009.

Il Presidente Estensore

ITALICO LIBERO TROJA

La mia "prima etade"

Libreria Editrice Urso, Avola 2010, pp. 128, euro 15,00

Lettered de mon mulin di Daudet, *L'albero dai fiori bianchi* di Biagi..., in letteratura, *Il posto delle fragole* di Bergman..., nel cinema, sono soltanto taluni esempi di omaggio alla propria infanzia, dell'uomo che nell'età avanzata rivede come in una moviola l'età più bella della propria vita e ne sofferma man mano il ricordo. E ricordando rivive.

Ed è come un Riessere, attraverso la memoria e finché questa concede.

Fissarne il ricordo attraverso la scrittura assolve ad un duplice effetto: catartico, per sé medesimo, come volevano i greci, e di traccia a futura memoria per chi, quel tempo, quegli episodi, non ha vissuto e non conosce e che attraverso il sortilegio della pagina scritta saprà, vedrà, e ancor meglio vivrà quanto narrato a distanza di tempo anche notevole, essendo funzione primaria del libro quella di sfidare, anzi superare il tempo.

La senilità, o se vogliamo la maturità avanzata, nell'uomo è quella del crepuscolo. Le albe sono audaci, i tramonti pieni di dolcezza: il sole che tramonta all'orizzonte è come una palla di fuoco: prima tutto illumina di un colore magnifico, gioia degli occhi, un "rossore" che è diverso dal rosso, ma è più idoneo al momento, che si spande e diffonde ovunque questa sua tipicità, sui monti, sul mare, sui prati, sulla vegetazione, sugli uomini, sulle città...

Marrakech, la fascinosa città del Marocco, è detta anche la "città rossa" per il colore delle mura che hanno quel "rossastro" che ben si sposa con i pomeriggi, dove nella famosa grande piazza Djemaa el Fnaa si assiste contemporaneamente a un tramonto degno delle migliori riproduzioni fotografiche o pittoriche, e al brulichio di migliaia di persone del luogo e no, che in mezzo a dentisti improvvisati, incantatori di serpenti, giocolieri, venditori di acqua custodita in tipiche borracce di rame, venditori di tappeti e di chincaglierie, venditori di tutto e di niente, soprattutto venditori di parole, per consegnare all'avventore l'anima di un popolo che mai riuscirà a scoprire se stesso, e soprattutto ricchezza

multicolori di tessuti che ammaliano, mentre il bambino di turno insiste a tirarvi la camicia reclamando l'offerta di qualche soldo.

In questo, in tutto questo mondo, fra i mondi, cala il tramonto. E come in ogni dove, gli occhi ammirano la palla rossa che lentamente cala fino a sparire dietro il filo lontano del mare, la vetta di una montagna, l'orizzonte comunque sia. Per consegnare il creato alle tenebre della notte che si avvicina...

Domani tornerà il sole "a violentare altre notti", avvertiva Fabrizio De Andrè e sarà un nuovo giorno per chi avrà diritto di goderlo. Sarà ancora una volta la palla tonda a spuntare dal monte, dal mare, dall'orizzonte, a rischiarare di luce tutto e tutti, perché così è la vita, perché così è il viatico.

Chi ha avuto la forza e la grazia di aver a lungo camminato prova ristoro a sostare per ammirare in tutti i suoi particolari il tramonto. E in quella sosta, seduto sotto un albero, in riva la mare, sulla sedia di un circolo nella piazza del paese, dal finestrino di un treno, dall'oblò di un aereo, dal ponte aperto di una nave, da Marrakech o da qualsiasi altro luogo del pianeta... ricorda. Il crepuscolo gli suggerisce, anzi gli impone, di rivedere l'intera sua vita, dall'inizio a quel momento, nel bene e nel male, nella gioia e nel dolore, negli affetti e nel lavoro, nella (tanta) via del dovere, in quell'altra (poca) del piacere, nel risultato - spesse volte magro - del bilancio di una vita spesa a servizio della collettività ignara, quando addirittura ingrata.

Ricordare, per rivivere. E anche se, come diceva Ronsard, "il ricordante e il ricordato hanno ambedue la memoria di un giorno", ricordare bisogna, perché nel ricordo, attraverso il ricordo, la memoria umana e quella storica hanno contezza ancora della propria presenza, della propria esistenza, prima che l'assenza, l'oblio, tutto cancelli nell'individuo, lasciando solo traccia per chi la rivedrà con la lettura, solo nella pagina scritta di un libro che fra i tanti riposerà negli scaffali di una libreria, o se ancor più fortunato di una biblioteca.

Ma il ricordo - è nota comune a tutti - si centra principalmente nel periodo dell'infanzia e della gioventù. E' quello che comincia a introdurre alla scuola e alla vita. È quello dove fuori dall'alveo familiare si formano i primi amici di quartiere e

compagni di scuola, che resteranno poi, per sempre, quelli a cui ci si sentirà legati da un sentimento che ti fa abbracciare e rendere gli occhi lucidi a lungo quando uno di questi compagni lo rivedrai anche se a distanza di mezzo secolo.

Italico Libero Troja questo ha fatto. E lo ha fatto dopo varie pubblicazioni impegnate - una sui fratelli Condorelli Orazio e Luigi, suoi dioscuri, un'altra sullo sbarco degli alleati ad Avola nel 1943, poi sulla vita di un personaggio di grande cultura, Patti - che forse lo hanno condotto anche ad una meditazione e riflessione sui suoi trascorsi giovanili. L'autore, già magistrato di Cassazione, ha al suo attivo una lunga vita di studi, di lavoro e di viaggi culturali (ha visitato tutti i paesi, anche comunisti, d'Europa, nonché Cipro, Turchia, Nord-Africa, Cina, Messico, Canada, Stati Uniti).

Allievo prediletto di Orazio Condorelli, già Rettore magnifico dell'Università di Catania e ordinario di Filosofia del Diritto della cui cattedra è stato per alcuni anni assistente, e poi grande amico anche del fratello Luigi, noto clinico e cardiologo, ha da sempre avuto una passione per gli studi classici, latino e greco (considera la Grecia sua seconda patria), che tuttora coltiva e, vincitore di concorso in magistratura, ha percorso tutte le tappe della carriera: dalla Pretura al Tribunale civile e penale, alla Corte d'Assise, a Siracusa, nonché alla Suprema Corte di Cassazione e al Tribunale Superiore delle Acque Pubbliche a Roma, dove per tanti anni è stato componente della seconda Sezione penale ed anche di quella civile.

È stato anche Presidente della Terza Sezione della Commissione tributaria di primo grado di Siracusa, nella quale, per decenni, quale difensore tributario, mi sono presentato e con me i tanti colleghi; e tutti serbiamo dell'uomo un ricordo positivo per le elevate doti di equilibrio e moderazione, pronto a troncare ogni prepotenza del forte contro il debole al quale non esitava a rendere quella Giustizia che una Società civile gli deve. È stato anche presidente dell'Ospizio-Ospedale "G. Di Maria" di Avola, realizzando un nuovo edificio ospedaliero di stile canadese e americano, ed è stato anche impegnato nel Diritto Comunitario.

La vita di Paese è soprattutto vita di quartiere.

La grande città fa disperdere l'individuo che diventa un uomo fra tanti, ancorché vicini di casa, fatti salvi quanti abitano nei grattaceli: fra loro bene o male si conoscono, si salutano, si controllano le abitudini.

Nel paese la vita è diversa, è a dimensione umana. Tanto più piccolo è il paese, tanto più umano è il rapporto fra gli abitanti che, spesso, finiscono per conoscersi in molti.

Ma il quartiere è una sorta di agglomerato comune dove si vive una vita nella vita del paese: tutti si conoscono, nelle abitudini di vita e nei rapporti, in molti ci si frequenta, in tanti si fa amicizia. I bambini e i giovani, poi, ieri ancor più di oggi (distolti da tante cose), si frequentano per ore e ore della giornata, giocando, discutendo, studiando, divertendosi, gareggiando.

Avola ha il suo limite alto nella ferrovia, quindi nella stazione, oltre la quale non ci sono più abitazioni.

Dalla stazione si parte la via che, dritta, porta fino al mare.

Ma la stazione è il confine alto del paese.

Lì c'è il quartiere omonimo che contiene anche i giardini pubblici e il parco delle rimembranze a fronte, méta e luogo di ritrovo dei giovani del quartiere in quegli anni quando la campanella della stazione, in assenza di rumori d'auto pressoché inesistenti, richiamava tutti a vedere il treno arrivare, far scendere i pochi passeggeri, imbarcarne altrettanti, ripartire.

Fuori nello spiazzale ad attendere, le carrozze guidate dai cocchieri alla ricerca di un viaggiatore con bagagli da portare a destinazione.

Così ai tempi della mia infanzia, anni Cinquanta, così anche ai tempi del Littorio di cui parla Italico Libero Troja, che col suo volume rievoca un pezzo della sua vita, ma anche, con prosa suadente, un pezzo di storia avolese e di storia patria. Troja è nato nel 1926 da genitori siciliani a Sesto al Reghena (Udine), piccolo centro urbano della Bassa friulana, dove il padre - persona illustre che ha lasciato un buon ricordo in Avola - era insegnante elementare, ma da *illo tempore* vive ad Avola (Siracusa).

Le prime pagine del libro sono dedicate a questa "radice" solida e inalienabile, ancorché dopo il

trasferimento dalla Prealpa friulana agli Iblei, come dire gli antipodi della penisola, la residenza non ebbe più mutamenti dalla città di Avola, se non per contingenze lavorative alternate a viaggi in luoghi più o meno lontani.

La prima residenza fu in via Bovio dove più o meno ricordi intensi affiorano – come quello di “don Sebastiano il folle” –, tipico e a quella generazione arcinoto personaggio avolese.

Il trasloco nel quartiere stazione in quegli anni della sua infanzia raggrumò amici e luoghi che a distanza di tanti lustri sono rimasti intatti, senza sbiaditure, nel negativo della pellicola della memoria.

L'autore fa menzione del ricordo al Teatro Greco di Siracusa di un “Eracle portato a spalla su una lettiga nella scena, mentre, morente, mostra il petto bruciato dalla camicia di Nesso mandatagli da Deianira”. Nei miei ricordi di quel Teatro sopravvive ancora un Vittorio Gasman incatenato che urla a squarciagola nei panni di Prometeo mentre l'aquila gli rode il fegato.

L'autore nell'opera passa in rassegna anche i suoi insegnanti privati, delle materie di secondo grado, che erano noti ad Avola e nei comuni vicini, ancora rimasti nella memoria di quelli della sua generazione. Don Francesco Piccione, che poi diventò cieco ma continuò a dare lezioni di latino. Il ragioniere Salvatore Nigro, docente privato di matematica e francese, Saverio Greco detto “il Baronello”, autodidatta con grande competenza in matematica, fisica, botanica e astronomia e il professore Alessandro Patti, docente di greco, latino e tedesco, uomo di grande cultura al quale Troja ha dedicato un libro *Alessandro Patti, un esiliato di Weimer, che perdette il suo cuore ad Heidelberg* (Libreria Editrice Urso, Avola 2007).

Di tutti (tranne di Greco per impossibilità di reperirla) c'è la foto nell'appendice fotografica del volume, con belle immagini d'epoca in bianco e nero che emozionano anche chi non conosce luoghi e persone. Un rapporto amichevole ebbe l'autore anche con Antonino Mangiagli, insegnante elementare, docente di disegno e sculture, realizzatore della fontana monumentale dei “Tre leoni” posta in Avola Piazza Vittorio Veneto, ancora oggi oggetto di ammirazione dei visitatori.

Sono dodici i capitoli dei quali si compone il lavoro di Troja:

- 1) I natali nella Bassa Friulana, a Sesto al Reghena.
- 2) Dalle Prealpi agli Iblei. La casa ad Avola in via Bovio.
- 3) L'incontro con la scuola e il trasloco in via Cappellini.
- 4) Nel quartiere “Stazione”.
- 5) La Villa Comunale come Parco Giochi.
- 6) La fine delle elementari e la colonia estiva.
- 7) La vita pendolare. Il passaggio del Duce.
- 8) La festa dei “Morti” e il cine-teatro.
- 9) Gli amici inseparabili: Lulù e Fiocchetto.
- 10) I vicini del nuovo quartiere.
- 11) La scuola secondaria: il Magistrale.
- 12) “Per aspera ad astra.”.

Già la titolazione dà contezza, soprattutto a chi vive in Avola, del richiamo di memoria di ciascun capitolo.

Un filo conduttore, come il sottofondo musicale di una bella sinfonia, lega e permane durante tutto il libro che si legge d'un fiato ma anche si memorizza. Ed è il vero motivo ispiratore della stesura dell'opera. È una bimba di dieci anni che l'autore conobbe, anche lui alla medesima età, e alla quale aveva donato come primo gesto “gli artistici e misteriosi ghiaccioli celesti caduti con la grandine sullo spiazzo del Lido”. Quella bimba poi divenne la sua sposa e la inseparabile compagna di vita per quarantasei anni, fino a quando, colpita da un ictus, si spense il 6 marzo 1990, e cioè esattamente venti anni fa.

Ricordo l'autore in ospedale piangere in piedi avanti il corpo moribondo della moglie e singhiozzando ripetere “Nun mi lassari...” (non lasciarmi).

A Lei è la dedica, tratta dalle Odi di Orazio, versi che poi l'autore riprende nella commovente postfazione che rievoca l'ultimo giorno trascorso con la amata Nella, e la sua vita vissuta con Lei e per Lei. E da quando “Ella è uscita dal tempo, senza di lei *Nil ... mei prosunt honores*”.

Giovanni Stella

- € 0 spese mensili
- € carnet assegni compreso
- € addebito utenze rid incluso
- € home banking gratuito
- € 75 operazioni trimestrali allo sportello
- € prestiti e finanziamenti veloci

**NASCE il nuovo conto corrente
dedicato ai PROFESSIONISTI
a SPESE 0**

per scoprire gli ulteriori vantaggi ed avere maggiori informazioni rivolgiti ai nostri consulenti dedicati



BANCA di SIRACUSA



V.le Teracati, 172 Siracusa Tel. 0931 415113