

periodico bimestrale
dell'Ordine dei Dottori
Commercialisti di
Siracusa
Spedizione in
Abb. postale 70%
Filiale di Siracusa
Anno XI - N. 1
n. 61 dalla fondazione)
Gennaio - Febbraio 2007

Alziamo la voce!

di Massimo Conigliaro

Una delle lamentele più diffuse tra i colleghi è quella relativa ai crescenti adempimenti di cui è onerata la nostra categoria. Si tratta di obblighi di legge sempre più pressanti che il legislatore ha affidato ai dottori commercialisti.

Preavvisi telematici, F24 on line, elenchi clienti e fornitori, sono solo alcuni dei tanti oneri che gravano sulla nostra attività - aumentando costi e responsabilità - senza che il cliente-contribuente ne percepisca la reale utilità e, di conseguenza, le ragioni del costo aggiuntivo che dovrebbe sostenere. Con la conseguenza che non tutti riescono a farsi riconoscere un compenso per tali attività, dovendo piuttosto fornire anche tali servizi, ritenuti accessori, per non perdere il cliente.

Siamo diventati così - sostengono in tanti - dipendenti non remunerati del Fisco.

I compensi previsti per taluni degli adempimenti cui siamo chiamati (dichiarazioni, 730) sono, infatti, irrisori e mortificano la nostra professionalità. Le infinite code agli sportelli delle Agenzie delle Entrate e l'as-

senza di corsie realmente privilegiate per i professionisti completano un quadro a dir poco disarmante.

Le proteste fino ad oggi garbatamente levate non hanno sortito effetti: gli oneri non sono stati né alleviati né compensati da alcuna seria contropartita. Non abbiamo esclusive né attività riservate; le nostre prerogative sono estese ai più disparati soggetti, anche privi di adeguato titolo, formazione e competenza (Caf, associazioni, sindacati). Infine, abbiamo assistito al tentativo di liberalizzare tutte le attività da noi svolte, ma non anche quelle degli altri. Costituzione di società, assemblee straordinarie, cessioni di quote sono tutte attività che di fatto svolgiamo per i nostri clienti, ma che restano di esclusiva competenza di altri.

In tanti sostengono che nel merito abbiamo ragione. Evidentemente, allora, sbagliamo nel metodo. Probabilmente è venuto il momento di agire con maggiore determinazione e pretendere il rispetto dovuto alla nostra categoria. A costo di ricorrere a forme eclatanti di protesta e, se del caso, di alzare la voce!

sommario

- 3 **A**lbo Unico: opinioni a confronto
- 4 **L**a Guardia di Finanza nell'azione di contrasto alle frodi Iva
di Alessandro Cavalli
- 9 **B**revi note in materia di revocatoria fallimentare
di Santino De Simone
- 12 **L'**annullamento di atti tributari illegittimi in via di autotutela
di Alessandro Atanasio
- 13 **I**mpianti fotovoltaici: cumulabilità dei contributi
di Daniela Di Pietro
- 14 **S**isma '90: terremoto alla Agenzia delle Entrate!
di Salvatore Spadaro
- 15 **S**isma '90: la giurisprudenza dà ragione ai contribuenti
- 22 **B**iblioteca

COMMISSIONI TRIBUTARIE CHIUSE IL SABATO

Con Circolare del 23.2.2007 è stata disposta la chiusura nella giornata del sabato delle Commissioni Tributarie per ciò che attiene la ricezione degli atti. Ne dà notizia la segreteria della Commissione Provinciale di Siracusa, evidenziando che resterà aperta soltanto nei sabati in cui sono previste udienze già fissate e solo per lo svolgimento delle stesse.

Per tutti gli atti scadenti nella giornata del sabato – si legge nella nota diffusa – si rammenta che l'art. 2, co. 1, lett. f, del D.L. 14.3.2005 n. 35, convertito con modifiche nella Legge 28.12.2005 n. 263, ha modificato sensibilmente il disposto dell'art. 155 del codice di procedura civile, introducendo importanti novità in materia di termini decadenziali laddove recita che la proroga prevista per i termini scadenti in giorni festivi si applica anche ai termini per il compimento degli atti processuali svolti fuori dall'udienza che scadono nella giornata del sabato.

IL 31 MAGGIO 2007 IL RINNOVO DEI CONSIGLI DEGLI ORDINI LOCALI

Con Decreto del Ministro della Giustizia del 9.2.2007 è stata fissata al 31 maggio 2007 la data per le elezioni dei Consigli degli Ordini dei Dottori Commercialisti ed esperti contabili.

ALBO UNICO E PREVIDENZA COMUNICATO DEL CNDC

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, pur nel rispetto dell'autonomia e delle prerogative dei soggetti coinvolti nelle decisioni in materia di previdenza di categoria, ritiene nondimeno doveroso far sentire la propria voce in ordine alle

relative problematiche in vista dell'imminente unificazione con l'Albo dei Ragionieri.

Al riguardo:

- 1) ritiene di dover ancora una volta confermare il proprio convinto apprezzamento sull'operato degli organi dirigenti la CNPADC, non solo e semplicemente perché la legge già sancisce la loro completa ed assoluta autonomia al riguardo, ma per l'intrinseca fiducia che infonde il loro concreto operato a favore degli interessi della categoria;
- 2) considera la fusione delle rispettive casse di previdenza una semplice ipotesi e non certo l'unica ineludibile soluzione del problema quasi fosse un mero corollario della fusione degli Albi; anzi, allo stato, la fusione delle casse deve ritenersi un'ipotesi né probabile né auspicabile a tutela dell'intangibilità dei diritti dei soggetti rappresentati;
- 3) sollecita la più ampia considerazione di quello che è già stato definito "avviamento demografico" e cioè la differente capacità di crescita – testimoniata anche dal ben diverso numero di praticanti – che tradizionalmente caratterizza le due categorie coinvolte in termini di attitudine a generare nuove iscrizioni; raccomanda pertanto vivamente, al riguardo, di determinare regole e pesi idonei a considerare adeguatamente tale rilevante fenomeno differenziale;
- 4) considera l'intero progetto "albo unico" come la naturale continuazione, evoluzione e consolidamento della professione economico-giuridico-contabile e, in particolare, dei dottori commercialisti, come dimostrano le scelte, peraltro nel tempo congiuntamente operate dalle due categorie, nella direzione di una sempre maggiore qualificazione in termini di percorsi formativi e di aggiornamento professionale.

Roma, 16.1.2007

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 30/03/2007
l' tiratura: 1300 copie

Vivace dibattito al convegno nazionale Andoc tenuto a Siracusa

Albo Unico: opinioni a confronto

Dottori commercialisti provenienti da tutta Italia hanno partecipato al Convegno Nazionale organizzato dall'Associazione Nazionale Dottori Commercialisti, con il patrocinio dell'Ordine di Siracusa, dal titolo *“Riforma delle libere professioni, «Albo unico» e previdenza: opinioni a confronto”* che si è tenuto presso l'ex Convento del Ritiro.

All'evento hanno preso parte gli esponenti di vertice della categoria ed i rappresentanti degli organi locali. Erano presenti i presidenti degli Ordini dei Dottori Commercialisti della Sicilia, il presidente della Cassa Nazionale di Previdenza **Antonio Pastore**, i rappresentanti delle tre sigle sindacali dei dottori commercialisti **Riccardo Losi (ANDOC)**, **Michele Testa (Unione Giovani)**, **Michele Pirotta (ADC)** ed il consigliere nazionale **Giovanni Stella**. I lavori sono stati aperti e coordinati da **Massimo Conigliaro**, vicepresidente dell'Associazione Nazionale Dottori Commercialisti.

Il convegno ha visto una grande affluenza di iscritti ed è stato molto vivace, a testimonianza del dibattito all'interno della categoria sui temi professionali di grande attualità. Dal 2008 l'Albo dei Dottori Commercialisti vedrà al suo interno anche la nuova figura degli esperti contabili, iscritti nella sezione B, e dei ragionieri collegiati. Il dibattito è stato animato dal presidente della Cassa Nazionale di Previdenza dei Dottori Commercialisti **Antonio Pastore** il quale ha evidenziato, dati alla mano, i motivi tecnici per i quali non sussistono i presupposti per una fusione con la Cassa dei Ragionieri, in grave crisi di “vocazioni” da quando i giovani muniti di laurea triennale hanno optato per l'iscrizione nell'Albo dei Dottori Commercialisti.

Il tema dell'unificazione, peraltro, è stato oggetto di numerosi interventi con **posizioni diametralmente opposte** tra gli esponenti dei dottori commercialisti e quelli dei ragionieri.

Si è parlato anche di riforma delle professioni e del Disegno di legge Mastella che prevede il Sistema duale Ordini-Associazioni, at-

tualmente all'esame della Camera dei Deputati.

Più di una sollecitazione è stata rivolta alla politica, verso la quale i professionisti hanno recentemente manifestato compatti a Roma.

È stato posto l'accento sul tema delle liberalizzazioni, nel timore che una *deregulation selvaggia* non diventi altro che la *liberalizzazione degli abusivi* (professionisti sprovvisti di titoli) a danno della collettività e della tutela della fede pubblica cui assolvono gli ordini professionali. I dottori commercialisti hanno rivendicato il ruolo di garanti della legalità che quotidianamente svolgono a fianco delle Istituzioni e nell'interesse dei cittadini in ruoli delicati (collegi sindacali, incarichi giudiziari, patrocinio tributario) ovvero con obblighi severi in tema di normativa antiriciclaggio.

Massimo Conigliaro, nella qualità vicepresidente nazionale dell'ANDOC, ha precisato che se il Disegno di legge Mastella intende promuovere nel Sistema duale Ordini-Associazioni delle **opportunità in più per i professionisti** che, già qualificati dall'appartenenza al sistema ordinistico, si riuniscono per aree di interesse omogenee – si pensi a quelle trasversali tra attività economiche e giuridiche – allora i dottori commercialisti sono pronti a raccogliere la sfida ed esigono criteri rigorosi di accesso. E sul punto l'Associazione Nazionale Dottori Commercialisti si è dichiarata già pronta ad accettare uno degli **obblighi più nobili** previsti nel ddl di riforma delle libere professioni: quello di adottare e rispettare **un codice etico**. *“Bisogna infatti andare oltre il rispetto delle regole, fatto che diamo per scontato – ha precisato Massimo Conigliaro – bisogna andare oltre la metabolizzazione ed applicazione del codice deontologico per arrivare ad assumere pubblicamente, nei confronti dei clienti e delle Istituzioni, precise regole di comportamento etico nello svolgimento dell'attività professionale. Con tutto ciò che ne consegue anche in termini di responsabilità verso i clienti ed i terzi”*. ■

La Guardia di Finanza nell'azione di contrasto alle frodi IVA

di Alessandro Cavalli¹

Comandante del Nucleo Polizia Tributaria
Guardia di Finanza - Siracusa

1. PREMESSA

Fin dalla propria nascita, l'Imposta sul Valore Aggiunto ha vantato innumerevoli tentativi di evasione; tra i casi, ormai diventati scolastici, ma sempre in auge nelle loro più complicate varianti, vi sono le frodi perpetrate a mezzo della cartolare interposizione, nelle normali transazioni commerciali, di quelli che oggi amiamo definire con il termine inglese "missing traders" e che un tempo chiamavamo "cartiere" ovvero soggetti che applicano la rivalsa al proprio cliente, ma poi "omettono" il pagamento dell'imposta.

Per quanto il sistema sia a tutt'oggi molto insidioso, è forse opportuno soffermarsi a riflettere sul fatto che il vertiginoso decremento del gettito IVA può essere dovuto anche, se non principalmente, a sistemi più insidiosi perché al limite tra il lecito e l'illecito; molto più simili, cioè, a quanto, in campo delle Imposte Dirette, è espresso con il concetto di elusione.

Gli addetti ai lavori hanno sempre indicato il 1° gennaio 1993 come data dalla quale, da un lato, sono aumentati significativamente gli scambi commerciali transnazionali comunitari e, dall'altro, è cominciata la discesa in "caduta libera" del gettito IVA Comunitario.

In effetti, nel 1993, visto che i vari mercati nazionali non erano ancora pronti ad essere veramente riuniti in un vero e proprio unico mercato, almeno dal punto di vista IVA, le istituzioni comunitarie ritennero di procrastinare l'adozione di un sistema IVA cosiddetto "definitivo", basato cioè sulla detrazione dell'imposta "ovunque pagata", e venne così adottato l'attuale "regime transitorio" che altro non è che un sostanziale mantenimento della "sterilizzazione" dei mercati, dal punto di vista IVA, già assicurata

dal cosiddetto *Tax border adjustment* attuato mediante il sistema delle frontiere doganali.

Anche il monitoraggio, in precedenza assicurato dal sistema di rilevazione doganale delle importazioni e delle esportazioni, è stato ricalcato dall'attuale sistema automatico di informazioni (VIES) (*Vat Informations Exchange System*) alimentato tramite gli obbligatori elenchi riepilogativi intrastat.

Le cose cambiate, invece, sono:

- semplificazione degli adempimenti formali correlati agli scambi commerciali intracomunitari;
- sostanziale neutralità, sotto il profilo IVA, dell'operazione di acquisto intracomunitario dovuta al sistema della contemporanea doppia registrazione.

Su questi due aspetti e sul disallineamento formale e/o sostanziale delle diverse normative nazionali in materia di IVA, si ritiene si fondino, o possano fondarsi, fenomeni di frode, anche molto più pericolosi rispetto a quelli conosciuti, ovvero veri e propri fenomeni di "pianificazione fiscale" finalizzati a forme di "elusione" IVA.

2. LA GUARDIA DI FINANZA COME POLIZIA ECONOMICA E FINANZIARIA

In attesa di poter contare su una sempre più efficace collaborazione amministrativa internazionale, per la quale si sta alacremente lavorando, è il caso di accennare a quali siano gli schemi di frode maggiormente diffusi e quali siano gli strumenti di cui attualmente disponiamo nel diuturno sforzo di contrasto.

2.1 GLI SCHEMI DI FRODE

2.1.1 INTERPOSIZIONE DI MISSING TRADERS

Come sopra accennato questa tipologia di frode è quella classica della "cartiera", nata pressoché insieme all'Imposta sul Valore Aggiunto ed evolutasi con l'interposizione di

operatori comunitari al posto di quelli nazionali; uno schema tipico della frode può essere il seguente:

- *1ª Fase*

L'operatore ITA1 acquista beni da un fornitore comunitario FRA1. L'operatore comunitario FRA1 effettuerà un'operazione non imponibile, nel suo paese, mentre l'acquirente italiano ITA1 deve integrare le fatture di acquisto con l'importo dell'IVA ed effettuare una "contemporanea" doppia registrazione sul cosiddetto registro Iva Vendite e sul cosiddetto registro IVA acquisti.

Come abbiamo accennato in premessa, con la contemporanea doppia annotazione si realizza una sostanziale neutralità dell'operazione, per cui non è dovuto alcun versamento di IVA.

- *2ª Fase*

ITA1 vende le merci sul territorio nazionale a prezzi inferiori a quelli d'acquisto, esercitando regolarmente la rivalsa nei confronti del proprio cessionario ITA2.

ITA1, pur vendendo in perdita, incassa un importo complessivamente (Imponibile + IVA) superiore al prezzo di acquisto. ITA1, che è la nostra "cartiera", in realtà non effettua alcun versamento IVA mentre l'operatore ITA2, di converso, porta in detrazione l'IVA relativa esposta in fattura, che, molto probabilmente, d'accordo con ITA1, anch'egli non ha effettivamente pagato.

2.2 GLI STRUMENTI DI CONTRASTO

Prima di affrontare l'argomento degli strumenti di contrasto è forse opportuno fare una breve riflessione su quelli che sono gli obiettivi che ci poniamo nell'attività posta in essere. La Guardia di Finanza è da sempre impegnata nel contrasto all'evasione ed alle frodi fiscali; è diffusa l'opinione che tale attività sia finalizzata principalmente al recupero di somme "dovute" all'Erario, tuttavia, il ruolo principale della Guardia di Finanza deve essere interpretato come quello di Polizia Economica e Finanziaria posta a tutela delle libertà economiche e finanziarie dei cittadini.

Forse il concetto di libertà economica può non risultare immediato ma, di contro, è immediato che ogni cittadino dovrebbe avere il diritto di poter esercitare qualsiasi lecita attività economica e finanziaria senza subire la "sleale" concorrenza di vere e proprie organizzazioni criminali che imperversando illecitamente sul mercato ne precludono, sostanzialmente, l'accesso a operatori corretti.

D'altronde sarebbe come pensare che il contrasto al fenomeno del cosiddetto "pizzo", vero e proprio cancro di alcune realtà economiche italiane, possa essere contrastato esclusivamente con lo strumento della tassazione dei proventi illeciti.

È per questo che la Guardia di Finanza non può porsi quale unico obiettivo il "recupero a tassazione" ma deve interpretare il proprio ruolo come una quotidiana sfida a contrastare fermamente i fenomeni fraudolenti più insidiosi tanto da far sì che l'azione repressiva costituisca, al contempo, valida azione preventiva idonea a far morire sul nascere insani impulsi emulativi.

Le indagini per il contrasto alle frodi fiscali si rilevano pertanto complesse, articolate, proceduralmente assai insidiose e devono essere ingaggiate contemporaneamente sia sul fronte penale che su quello amministrativo.

2.2.1 GLI STRUMENTI PENALI

Fatta tale doverosa premessa, è adesso il caso di vedere quelli che sono gli strumenti repressivi penali e quali sono le attività d'indagine da condursi per contrastare efficacemente i fenomeni fraudolenti.

Nel caso scolastico di frode sopra schematizzato, da una prima analisi sembrerebbe intuitivo il configurarsi in capo ad ITA1 il reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti di cui all'art 8 del D. Lgs. 74/2000 mentre, di converso, in capo ad ITA2 sembrerebbe configurarsi il reato di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture per operazioni inesistenti di cui all'art. 2 del medesimo D. Lgs. 74/2000.

Tale ipotesi investigativa trova tuttavia alcuni grandi limiti sui quali è opportuno fare alcune considerazioni per evitare che gli sforzi possano rivelarsi inefficaci.

Il reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti è caratterizzato dall'elemento psicologico del dolo specifico: le fatture devono essere emesse, cioè, al fine di permettere a terzi l'evasione d'imposta.

Tale mnemonico richiamo serve a sottolineare come, per poter perseguire penalmente il comportamento di ITA1 e di ITA2, non basterà ricercare elementi probatori in ordine al mancato pagamento dell'imposta o sull'effettività dell'operazione, bensì, si dovrà ricercare, soprattutto, il mancato pagamento, in tutto o in parte, da parte di ITA2 a ITA1 dell'IVA esposta dal secondo e detratta dal primo; solo attraverso tali elementi probatori è possibile infatti ipotizzare una fase dibattimentale del procedimento.

Per maggiore chiarezza occorre dire che, in assenza di tali elementi probatori, sarebbe facile compito di qualsiasi avvocato far cadere il castello accusatorio basato sulla violazione dell'art. 8 del D. Lgs. 74/2000 anche in presenza di effettivo mancato versamento IVA.

Se non si "prova", infatti, la connivenza di ITA2, la questione potrebbe agevolmente essere ridotta ad una vendita a prezzi concorrenziali da parte di ITA1, basata sulla consapevolezza di non operare i dovuti versamenti IVA; sulla base di una tale tesi difensiva, sarebbe difficilmente sostenibile non solo l'ipotesi di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti in capo ad ITA2, bensì sarebbe difficilmente sostenibile (tranne eventualmente che per dolo eventuale) anche il reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti ipotizzato in capo ad ITA1.

2.2.2 GLI STRUMENTI AMMINISTRATIVI

Dal punto di vista amministrativo il contrasto alle attività fraudolente in materia di imposta sul valore aggiunto sembrerebbe essersi dotato di uno strumento presuntivo molto efficace e di semplice applicazione.

Con la Finanziaria 2005, infatti, al D.P.R. 633/72 è stato aggiunto il nuovo art. 60 bis che introduce il concetto di responsabilità solidale in materia di IVA; il mancato versamento dell'imposta da parte di ITA1, unitamente all'acquisto da parte di ITA2 a prezzi

inferiori al "Valore Normale", permette l'inversione dell'onere della prova, circa la documentale "giustificazione" del prezzo pagato, a carico di ITA2 pena la pretesa tributaria in capo allo stesso.

L'art. 60 bis prevede testualmente che:

"... omissis... 2. In caso di mancato versamento dell'imposta da parte del cedente relativa a cessioni effettuate a prezzi inferiori al valore normale, il cessionario, soggetto agli adempimenti ai fini del presente decreto, è obbligato solidalmente al pagamento della predetta imposta. 3. L'obbligato solidale di cui al comma 2 può tuttavia documentalmente dimostrare che il prezzo inferiore dei beni è stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che comunque non è connesso con il mancato pagamento dell'imposta".

Anche se il dettato normativo è di notevole interesse e sembrerebbe di semplice applicazione, non si possono sottacere perplessità in ordine alla reale applicabilità della norma in argomento emerse già in sede di prima lettura del comma 386 dell'art. 1 della Legge 30/12/2004 nr. 311 (Finanziaria 2005): ma se la "cartiera" fosse "onesta"? Cioè se vendesse a prezzi di mercato? In tali casi il mancato versamento dell'IVA porterebbe comunque ad un "risparmio" pari (in caso di aliquota normale) al 20% dell'importo della cessione che, se opportunamente ripartito tra ITA1 ed ITA2, permetterebbe a quest'ultimo di praticare prezzi di mercato decisamente concorrenziali; in tale caso però non ritengo esservi dubbi circa l'inapplicabilità dell'inversione dell'onere della prova previsto dall'art. 60 bis.

Assumendo invece la "disonestà" della "cartiera" le problematiche principali riposano sulla determinazione del "valore normale" soprattutto per merci quali telefoni cellulari, hi-fi, componentistica hardware per computers, etc., il cui prezzo può diminuire sensibilmente e repentinamente in ragione di molteplici fattori quali ad esempio immissione sul mercato di nuova tecnologia, nuovi modelli, etc.

In merito si ritiene che l'unico riferimento valido possa essere quello ai metodi, già universalmente adottati in ambito OCSE, per ciò che concerne i prezzi di trasferimento.

2.3 VARIABILI AGGIUNTIVE ALL'ESEMPIO DI FRODE CON «MISSING TRADER»

Nell'ipotesi fraudolenta presa ad esempio abbiamo considerato che il "disegno criminale" cominciasse con l'acquisto intracomunitario di ITA; in realtà l'esperienza operativa ci ha insegnato che il cartolare "carosello" comincia con una cessione intracomunitaria operata da un terzo operatore nazionale che chiameremo ITA0.

Normalmente la reale operazione è destinata ad avvenire tra ITA0 ed ITA2, ma al fine di frodare l'imposta mediante il sistema già visto, vengono cartolarmente interposte le figure di FRA1 e di ITA1.

ITA0 formalmente cederà i beni a FRA1 senza applicazione dell'imposta ai sensi dell'art. 41 del D.P.R. 331/93; questo passaggio permette, come abbiamo visto, sia l'evasione a valle dell'IVA da parte di ITA1, ma consente altresì a ITA0 di formarsi un "plafond" da utilizzare per i propri acquisti nazionali senza il relativo pagamento dell'imposta.

Analizzando la posizione di ITA0 dobbiamo considerare che la sua fatturazione verso FRA1 rappresenta un documento ideologicamente falso.

In realtà il reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti, come abbiamo già detto, è caratterizzato dal fine di permettere a terzi l'evasione d'imposta; nel nostro caso è evidente che la falsa fatturazione è effettuata al fine di permettere l'evasione IVA all'operatore ITA1; tuttavia sulla reale sostenibilità del reato in capo ad ITA0 possono sorgere alcune perplessità in quanto nel nostro ordinamento la fattispecie in argomento è stata introdotta ed applicata in maniera pressoché imprescindibile da quella di cui all'art.2 del medesimo D. Lgs. 74/2000.

Dal punto di vista amministrativo la situazione è più semplice in quanto sappiamo che l'unica cosa certa è che, nell'ipotesi in analisi, i beni oggetto delle transazioni non sono mai stati effettivamente trasportati al di fuori del ter-

ritorio nazionale. L'acclaramento di tale circostanza, attraverso pochi e semplici riscontri, è di per sé elemento sufficiente per far venir meno il titolo di non imponibilità di cui all'art. 41 del D.P.R. 331/93 con la conseguente legittima pretesa tributaria in capo ad ITA0.

Nel sistema di frode ipotizzato ITA0 è sicuramente il soggetto più facilmente aggredibile dal punto di vista amministrativo ma, come abbiamo detto in precedenza, questo non può che essere un risultato intermedio nel traguardo di una più incisiva ed esemplare azione repressiva.

2.4 LE INDAGINI

La raccolta degli elementi indiziari e probatori deve cominciare da quelle che sappiamo essere le caratteristiche delle frodi tipiche, per cui la "cartiera":

- è amministrata da mere "teste di legno" spesso nullatenenti;
- non effettua i versamenti IVA;
- effettua acquisti intracomunitari di importi notevoli concentrati in un anno o poco più
- non ha una struttura organizzativa idonea al tipo di commercio effettuato.

Gli aspetti più significativi, tuttavia, possono venirci dalle indagini bancarie e dai riscontri sulle ditte di trasporto; i flussi finanziari e l'effettività degli spostamenti delle merci sono infatti gli aspetti più difficili da dissimulare nei sistemi di frode.

Per quanto riguarda il primo aspetto, nell'ipotesi di un sospettato di caso di frode, l'accertamento da condurre è quello sui trasporti; posto che sicuramente in contabilità del committente incontreremo fattura, documento di trasporto e assegno (spesso conservati spillati insieme per facilitarci il compito) occorre spostare la nostra attenzione sul trasportatore. Sarà infatti facilmente dimostrabile attraverso ad esempio il riscontro dei pedaggi autostradali, schede carburante, contemporaneo impiego degli stessi automezzi etc., la differenza tra quanto rappresentato in contabilità e quanto realmente accaduto.

Nel marzo del 2006 viene emessa una circolare specifica dell'Agenzia delle Entrate (circ.

09/06) recepita da tutte le amministrazioni finanziarie, ove si arriva a fare un vero identikit dell'evasore IVA fornendo parametri utili alla individuazione del momento cruciale del controllo nella fase preventiva o meglio in sede di rilevazione dei sintomi evasivi: la richiesta di nuove partite IVA soprattutto con elevati indici di rischio.

In tal senso è stato progettato un programma denominato "analisi del rischio delle partite IVA" completamente automatizzato che, a seguito dell'inserimento delle informazioni, fornisce un cosiddetto *Risk score* utile quale indice di pericolosità.

Rimane però apparentemente insoluta l'annessa problematica riguardante il coinvolgimento dell'interponente che avviene solo attraverso il rinvenimento di legami funzionali con gli interposti o grazie a precedenti violazioni della stessa natura.

Oltre a questi, che devono essere i primi riscontri da effettuarsi, uno strumento di sicuro interesse, sia esso utilizzato quale strumento amministrativo ai sensi dell'art. 51 del D.P.R. 633/72, sia esso strumento delegato nell'ambito di un procedimento penale, è rappresentato da mirati accertamenti bancari a carico dei vari soggetti coinvolti nella frode. Per quanto possano essere complicati ed articolati, i sistemi di frode studiati hanno, a fattor comune, il "beneficio" economico e finanziario del promotore della frode; è perciò seguendo attentamente i flussi finanziari correlati agli scambi che possiamo individuare soggetti, ruoli e grado di coinvolgimento dei vari personaggi coinvolti.

In ultimo, il disposto introdotto dal D. L. 223/06 a modifica dell'art. 33 del D.P.R. 633/72 prevede specifici accessi della Guardia di Finanza ed Agenzia delle Entrate presso i locali ove viene svolta l'attività imprenditoriale, al fine di sventare eventuali aperture fittizie di posizioni IVA con rapidità che non appartengono alle verifiche fiscali caratterizzate da tempi lunghi e vincoli operativi.

Peraltro, il potere di accesso ai sensi della norma sull'IVA già prevista dall'art. 52 del 633/72, è uno strumento indispensabile per poter prevedere la fraudolenza poiché permette di conoscere la reale capacità dell'impresa anche

attraverso la propria struttura prima ancora che inizi la sua interposizione e sempre ammesso che l'attività posta in essere non abbia creato un reale deterrente alla perpetrazione del reato.

L'attività del "poliziotto economico e finanziario" non può essere tuttavia stereotipata, perciò, attività d'intelligence e "fantasia" saranno sempre gli strumenti più efficaci.

3. CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

La pericolosità, più economica che fiscale, del fenomeno deve quindi indurre ad una visione quanto più ampia possibile della questione.

Per capire che dimensioni ha, è possibile utilmente rifarsi a ciò che lo stesso Consiglio dell'Unione Europea ha sostenuto quale prima ragione per l'emanazione del nuovo regolamento in materia di mutua assistenza amministrativa nr. 1798/2003 del 7 ottobre 2003 :

"La pratica della frode e dell'evasione fiscale al di là dei confini degli Stati membri non solo conduce a perdite di bilancio, ma lede anche il principio della giustizia fiscale e può provocare distorsioni dei movimenti di capitali e delle condizioni di concorrenza. Pertanto essa pregiudica il funzionamento del mercato interno".

È giocoforza concludere che l'evasione fiscale risulta essere un mero mezzo tramite il quale organizzazioni sempre più complesse ed "ingegnose" si pongono sui mercati con una "aggressività" ed una "arroganza" tali da rendere gli strumenti penali tributari e/o amministrativi non sempre, da soli, efficaci.

Sembra opportuno ritenere essere, invero, di fronte ad un problema di "Evasione sociale" poiché, attraverso le frodi IVA, si possono praticare prezzi altamente competitivi incidendo sul mercato con facilità ed estrema rapidità.

La speranza è che la materia sia affrontata definitivamente dagli addetti ai lavori attraverso provvedimenti ritenuti di sicura efficacia nel contrasto ai fenomeni fraudolenti. ■

1) Testo della relazione, tenuta al convegno, dal titolo "Frodi IVA e frodi esattoriali: metodi di contrasto e strumenti di difesa" tenutosi a Siracusa il 16 dicembre 2006, organizzato dall'Ordine dei Dottori Commercialisti in collaborazione con il Centro di Diritto Penale Tributario.

Brevi note in materia di revocatoria fallimentare

di **Santino De Simone**

Come è a tutti noto, l'Istituto della Revocatoria Fallimentare è stato del tutto rimodulato attraverso un intervento legislativo che, se da un lato ridefinisce i presupposti per l'esercizio dell'azione revocatoria, dall'altro inserisce una completa disciplina di esenzioni ad evitare che situazioni che appaiono meritevoli di tutela siano invece travolte dall'esercizio delle azioni giudiziarie conseguenti all'accertata insolvenza del debitore.

In altri termini, con il D.L. del 14.3.2005 n. 35/2005 pubblicato in G.U. il 16 marzo 2005, convertito in Legge n. 80 del 14.5.2005, il legislatore ha inteso principalmente garantire il principio della stabilità degli atti a beneficio dei terzi e della prosecuzione dell'attività aziendale attraverso la rimodulazione dell'art. 67 L.F. che ha drasticamente ridotto (dimezzandoli) i termini del cosiddetto *periodo sospetto* ed ha introdotto nuove ipotesi di esenzione della revocatoria¹.

PERIODO SOSPETTO:

Alla luce delle superiori premesse ed al fine di individuare e determinare l'entità delle somme revocabili transitate per il conto corrente oggetto di esame, appare opportuno individuare preliminarmente il cosiddetto *periodo sospetto* ai fini della revocatoria fallimentare.

Orbene, poiché il D.M. n. 35/2005, successivamente convertito in Legge n. 80/2005, è entrato in vigore il 17 marzo 2005, non v'è alcun dubbio che la procedura concorsuale va assoggettata alle nuove disposizioni allorché la società sia stata dichiarata fallita in data successiva all'entrata in vigore della nuova normativa.

CONOSCENZA DELLO STATO DI INSOLVENZA:

Poiché è notorio che gli Istituti di Credito richiedono annualmente ai propri clienti affidati copia dei bilanci aziendali e/o della situazione patrimoniale dei clienti medesimi, appare ragionevole presumere la conoscenza dello stato di insolvenza dell'azienda fallita da parte della banca qualora dall'esame delle situazioni aziendali dell'ultimo triennio – che lo stesso Istituto di Credito avrebbe potuto eseguire – dovesse emergere la negatività degli indici finanziari e patrimoniali dagli stessi rilevabili.

RIMESSE REVOCABILI:

Come oggi prevede l'art. 67 L.F., non sono più revocabili le rimesse su un conto corrente bancario, purché non abbiano ridotto in maniera consistente e durevole l'esposizione debitoria del fallito nei confronti della banca.

Questa novella disposizione, ad avviso dello scrivente – confortato dalla più recente dottrina –, pare voglia por fine ad una annosa questione che ha visto spesso soccombere le banche nei confronti degli altri creditori. L'orientamento giurisprudenziale era infatti quello di ritenere che le rimesse bancarie effettuate oltre i limiti del fido concesso all'imprenditore fossero considerate di natura "*solutoria*" e pertanto soggette a revocatoria. Tale orientamento, fortemente penalizzante per le banche, rendeva certamente molto più rischiosa la concessione del credito oltre i limiti di fido con la conseguenza ovvia che alla minore disponibilità delle banche di affrontare maggiori rischi (nonostante i più elevati guadagni) conseguiva una accelerazione dello stato di insolvenza dell'imprenditore per il venir meno di liquidità, anche se con il ricorso a terzi.

Oggi, con la rimodulazione dell'art. 67 e con la conseguente rimodulazione dell'art. 70, è stata prevista una espressa esenzione dalla revocatoria per le rimesse effettuate sul conto corrente.

Non sono dunque più revocabili i versamenti affluiti sul conto corrente **a meno che non riducano in modo consistente e durevole l'esposizione debitoria** nei confronti dell'Istituto di Credito. Vengono perciò sottratti all'esercizio dell'azione revocatoria tutti quei versamenti che transitano per il conto corrente solo temporaneamente, in vista di un successivo utilizzo della disponibilità; pertanto *i versamenti effettuati in vista di successivi pagamenti ed operazioni quali bonifici, giroconto, ecc. non sono revocabili.*

L'aver sottratto all'azione revocatoria la superiore tipologia di rimesse sul conto corrente bancario ha chiaramente lo scopo di indirizzare l'azione di revocatoria nei confronti del creditore che abbia effettivamente beneficiato del pagamento avvenuto tramite la banca che così rimane un semplice intermediario tra soggetti esterni.

Per tale motivo il sottoscritto ritiene che l'esame dei singoli movimenti contabili rilevati nel conto corrente vada eseguito con particolare attenzione al fine di individuare tra le rimesse effettuate dal correntista nel periodo sospetto quelle subito dopo utilizzate per il pagamento di terzi creditori diversi dall'Istituto di Credito così sottraendole ad ogni eventuale azione revocatoria.

Sarà certamente cura dell'Ufficio Fallimentare esaminare poi caso per caso le predette operazioni contabili al fine di accertare se tutte o parte delle stesse siano revocabili nei confronti del terzo creditore beneficiario.

Restano invece soggette a revocatoria nei confronti dell'Istituto di Credito quelle rimesse – sempre eseguite nel periodo sospetto – effettuate allo scopo di ridurre in modo consistente e durevole l'esposizione debitoria della società fallita nei confronti della banca.

Alla luce della nuova normativa e dei com-

menti di autorevole dottrina in merito², pare che la precisa formulazione della norma che fa riferimento alle rimesse effettuate sul conto corrente bancario abbia voluto porre fine alla distinzione delle rimesse solutorie (e come tali revocabili) da quelle ripristinatorie (non revocabili) riportando l'esercizio di azione revocatoria ad un unico criterio di valutazione, a prescindere dall'eventuale esistenza di affidamenti espressi o taciti che siano. Per l'applicazione di tale criterio occorre fare riferimento soltanto all'esistenza del rapporto di conto corrente che, per sua natura, è caratterizzato da una pluralità di prelievi e di versamenti.

Ciò premesso, allorché la misura delle predette movimentazioni di conto dovesse risultare superiore a quella abituale (*e perciò consistente*) e soprattutto non venga più effettuato alcun prelievo, ne consegue che la esposizione debitoria del fallito nei confronti della banca risulterà *durevolmente* ridotta così verificandosi la condizione della revocabilità dei versamenti effettuati.

QUANTIFICAZIONE DELLA SOMMA REVOCABILE (effetto forbice):

Per quanto disposto dall'art. 70 nella nuova stesura voluta dal D.L. n. 35/2005 – come convertito in Legge 14.5.2005 n. 80 – nel caso di atti estintivi di rapporti continuativi o reiterati, la revocatoria ha per oggetto una somma compresa nella forbice tra il massimo scoperto e il debito residuo nel periodo per il quale è provata la conoscenza dello stato di insolvenza. In altri termini, è **revocabile unicamente la differenza tra il debito massimo raggiunto nel corso dei sei mesi precedenti il fallimento e il debito ancora dovuto, non influenzando sulla somma revocabile eventuali variazioni intermedie.**

Queste le conclusioni cui si è pervenuti alla luce della normativa novella e con il conforto della già copiosa dottrina in materia di revocatoria fallimentare.



1) Gli artt. 67 e 70 L.F., come riscritti dall'art. 2, paragrafo 1, lett. a) e b) del D.L. n. 35/2005, entrati in vigore dal 17 marzo 2005, sono stati così sostituiti:

Art. 67 L.F. – Atti a titolo oneroso, pagamenti e garanzie –

“Sono revocati, salvo che l'altra parte provi che non conosceva lo stato di insolvenza del debitore:

1. gli atti a titolo oneroso compiuti nell'anno anteriore alla dichiarazione di fallimento, in cui le prestazioni eseguite e le obbligazioni assunte dal fallito sorpassano di oltre un quarto ciò che a lui è stato dato o promesso;
2. gli atti estintivi di debiti pecuniari scaduti ed esigibili non effettuati con danaro o con altri mezzi normali di pagamento, se compiuti nell'anno anteriore alla dichiarazione di fallimento;
3. i pegni, le anticresi e le ipoteche volontarie costituiti nell'anno anteriore alla dichiarazione di fallimento per i debiti preesistenti non scaduti;
4. i pegni, le anticresi e le ipoteche giudiziali o volontarie costituiti entro sei mesi anteriori alla dichiarazione di fallimento per debiti scaduti.

Sono altresì revocati, se il curatore prova che l'altra parte conosceva lo stato di insolvenza del debitore, i pagamenti di debiti liquidi ed esigibili, gli atti a titolo oneroso e quelli costitutivi di un diritto di prelazione per debiti, anche di terzi, contestualmente creati, se compiuti entro sei mesi anteriori alla dichiarazione di fallimento.

Non sono soggetti all'azione revocatoria:

- a) i pagamenti di beni e servizi effettuati nell'esercizio dell'attività di impresa nei termini d'uso;
- b) le rimesse effettuate su un conto corrente bancario, purché non abbiano ridotto in maniera consistente e durevole l'esposizione debitoria del fallito nei confronti della banca;
- c) le vendite a giusto prezzo di immobili ad uso abitativo, destinati a costituire l'abitazione principale dell'acquirente o dei suoi parenti e affini entro il terzo grado;
- d) gli atti, i pagamenti e le garanzie concesse sui beni del debitore purché posti in essere in esecuzione di un piano che appaia

idoneo a consentire il risanamento della esposizione debitoria dell'impresa e ad assicurare il riequilibrio della sua situazione finanziaria e la cui ragionevolezza sia attestata ai sensi dell'art. 2501-bis, quarto comma, del codice civile;

- e) gli atti, i pagamenti e le garanzie posti in esecuzione del concordato preventivo, dell'amministrazione controllata, nonché dell'accordo omologato ai sensi dell'art. 182-bis;
- f) i pagamenti dei corrispettivi per prestazioni di lavoro effettuate da dipendenti ed altri collaboratori, anche non subordinati del fallito;
- g) i pagamenti di debiti liquidi ed esigibili eseguiti alla scadenza per ottenere la prestazione di servizi strumentali all'accesso alle procedure concorsuali di amministrazione controllata e di concordato preventivo.

Le disposizioni di questo articolo non si applicano all'istituto di emissione, alle operazioni di credito su pegno e di credito fondiario; sono salve le disposizioni delle leggi speciali”.

Art. 70 L.F. – Effetti della revocazione –

“La revocatoria dei pagamenti avvenuti tramite intermediari specializzati, procedure di compensazione multilaterale o dalle società previste dall'art. 1 della legge 23 novembre 1939, n. 1966, si esercita e produce effetti nei confronti del destinatario della prestazione.

Colui che, per effetto della revoca prevista dalle disposizioni precedenti, ha restituito quanto aveva ricevuto è ammesso al passivo fallimentare per il suo eventuale credito.

Qualora la revoca abbia ad oggetto atti estintivi di rapporti continuativi o reiterati, il terzo deve restituire una somma pari alla differenza tra l'ammontare massimo raggiunto dalle sue pretese, nel periodo per il quale è provata la conoscenza dello stato di insolvenza, e l'ammontare residuo delle stesse, alla data in cui si è aperto il concorso. Resta salvo il diritto del convenuto d'insinuare al passivo un credito di importo corrispondente a quanto restituito”.

2) Cfr. BUFFELLI-D'ANDREA, Revocatoria - Concordato - Ristrutturazione, 2005, Il Sole 24 Ore.

SOCGEAS

SOCIETÀ GESTIONE ACQUE SIRACUSA

Servizi idrici integrati



SOGEAS S.p.A.

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

www.sogeas.it

L'annullamento di atti tributari illegittimi in via di autotutela

di Alessandro Atanasio

L'Agenzia delle Entrate, con risoluzione del 07/02/2007 n. 21, ha, per inciso, ribadito la valenza dell'art. 2 *quater* del D.L. 30 settembre 1994 n. 564, richiamando alla memoria di chi scrive l'ambito di applicazione dell'art. 68, comma primo, del D.P.R. 27 marzo 1992 n. 287, che dispone "salvo che sia intervenuto giudicato gli uffici della Amministrazione finanziaria possono procedere all'annullamento, totale o parziale dei propri atti riconosciuti illegittimi o infondati, con provvedimento motivato comunicato al destinatario dell'atto".

Nel corso dell'attività professionale dello scrivente, in varie "conferenze di servizio" gli organi superiori non hanno mancato di sollecitare la puntuale e concreta applicazione da parte degli Uffici operativi, dell'istituto della autotutela, poiché strumento giuridico fondamentale per la realizzazione di quel particolare interesse che l'Amministrazione deve perseguire e cioè equità e trasparenza alla propria azione evitando, ovvero eliminando controversie nelle quali appare certa, o quanto meno probabile, la soccombenza della stessa.

La richiamata risoluzione è indicativa di un "diverso orientamento" che allo stato sembra ispirare i nuovi vertici dell'Agenzia delle Entrate che, chiamati a dare attuazione alla normativa fiscale quale delineata ed attuata nei Decreti Legge 223/06, 262/06 e nella Finanziaria 2007, hanno autorevolmente richiamato l'opportunità e la convenienza se non, addirittura, la doverosità dell'esercizio del potere in questione.

Dopo tale premessa, occorre indicare i principi dell'istituto in questione: competenza, presupposti, oggetto, limiti.

Competenza

Il potere ex art. 68, comma primo, del D.P.R. 287/1992 spetta all'ufficio che ha emanato l'atto.

In caso di inerzia alla competente Direzione Regionale spetta l'esercizio di tale potestà, fatta salva la possibilità di adire il contenzioso, giusta l'indirizzo delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione 10 agosto 2005 n. 16776, Commissione Tributaria Provinciale Sondrio del 06 novembre 2006 n. 41, Commissione Tributaria Provinciale Salerno del 22 febbraio 2005 n. 275, Commissione Tributaria Provinciale Matera 2004 n. 45, Commissione Tributaria Provinciale Lecce del 23 aprile 2002 n. 445, Corte Costituzionale del 23 luglio 1997 n. 264.

Presupposti

L'esercizio del potere di annullamento trova le sue ragioni di legittimità nella sussistenza congiunta:

- della illegittimità dell'atto quale è determinata, anche se in modo non esaustivo, dall'articolo 2 del Regolamento ex articolo 2 *quater* del Decreto Legge n. 564/1994;
- di uno specifico, concreto ed attuale interesse pubblico al ripristino della "legalità" che, in campo tributario, consiste nella necessità di assicurare al contribuente una tassazione in misura giusta e conforme alle regole dell'ordinamento.

Oggetto

Oggetto di annullamento possono essere non solo i tipici atti di imposizione quali gli avvisi di accertamento, di liquidazione, di irrogazione di sanzioni, ma anche tutti gli altri atti che, comunque, incidono negativamente nella sfera giuridica del contribuente quali, ad esempio, il ruolo e gli atti di diniego di agevolazioni fiscali o di rimborso di imposte indebitamente versate.

Per la citata risoluzione, l'ufficio è chiamato a svolgere l'esercizio del potere di annullamento nei confronti di una pluralità di atti collegati da vincolo di subordinazione in relazione ai quali, per essere stato il primo riconosciuto illegittimo, per vizi suoi propri, si prospetta l'illegittimità derivata anche dei successivi.

Limiti

L'esercizio del potere di autotutela trova un limite insuperabile nel "giudicato" e cioè nella esistenza di una sentenza passata in giudicato, secondo la nozione che ne dà l'articolo 324 c.p.c., che abbia pronunciato sul merito del rapporto tributario cui inerisce l'atto, che in ipotesi, si vorrebbe annullare.

Normativamente, non è previsto alcun altro limite:

- né nella sentenza passata in giudicato che si sia limitata ad accertare l'esistenza di ragioni pregiudiziali (irricevibilità, difetto di giurisdizione, incompetenza, inammissibilità, improcedibilità);
- né nella intervenuta definitività dell'atto per effetto dell'inutile decorso dei termini previsti per la relativa impugnazione;
- né nel tempo, più o meno lungo, trascorso dall'emanazione dell'atto.

Impianti fotovoltaici: cumulabilità dei contributi

di Daniela Di Pietro

Il Ministero dell'Ambiente e della Tutela del Territorio e del Mare, congiuntamente con MCC S.p.A., ha emanato il bando per le Piccole e Medie Imprese, ai sensi del D.M. n. 337/2000 art. 5, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 12 del 16 gennaio 2007. Il Bando per la promozione delle fonti rinnovabili è finalizzato ad incentivare progetti per la realizzazione di impianti fotovoltaici, eolici, solari termici, termici a cippato o pellets da biomasse attraverso la concessione di contributi in conto capitale. I soggetti ai quali si rivolge tale misura sono le PMI che operano in qualsiasi settore di attività e che prevedono la realizzazione di impianti fotovoltaici di potenza nominale compresa tra 20 e 50KW, impianti eolici di potenza nominale compresa tra 20 e 100 KW, impianti solari termici con potenza compresa tra 35 e 350KW e impianti termici da biomasse di potenza nominale compresa tra 150 e 1000KW. I costi ammissibili, in base al quale sarà calcolato il contributo in conto capitale ammissibile, saranno quelli sostenuti per: realizzazione di diagnosi energetiche e studi di fattibilità, progettazione dell'intervento, fornitura dei materiali e dei componenti necessari alla realizzazione degli impianti, installazione e posa in opera degli stessi, eventuali opere edili strettamente necessari alla realizzazione degli impianti.

Gli interventi relativi all'installazione di impianti eolici, solari termici e termici a biomassa verranno finanziati nella misura massima del 30% del costo ammissibile. Gli interventi relativi alla realizzazione di impianti fotovoltaici verranno finanziati nella misura massima del 60% dei costi ammissibili per PMI situate nelle regioni di cui all'art. 87, par. 3. lett. A) del trattato CE in cui si individuano le aree geografiche ad Obiettivo 1 tra cui la Sicilia. L'art. 6 del bando, "Divieto di

cumulo", non prevede però esplicito riferimento alla cumulabilità delle agevolazioni finanziarie con l'agevolazione prevista ai sensi del D.M. 28/07/05 e D.M. 06/02/06 "tariffe incentivanti" per la produzione di energia elettrica mediante conversione fotovoltaica della fonte solare. A tal proposito, su quesito inviato a MCC S.p.A. il 26/01/2007, il Ministero dell'Ambiente chiarisce ufficialmente che *"L'articolo 6 del bando prevede che l'agevolazione non sia cumulabile «con agevolazioni contributive o finanziarie previste da altre normative comunitarie, nazionali e regionali»"*. In tal senso, per "agevolazioni contributive o finanziarie" andranno intese esclusivamente agevolazioni finalizzate all'ottenimento di contributi sul costo dell'investimento per la realizzazione del progetto.

Non sussiste dunque divieto di cumulo fra l'agevolazione prevista dal bando e i benefici derivanti da misure legate alla produzione, vendita e/o cessione dell'energia elettrica a seguito della realizzazione del progetto, nel rispetto dei limiti eventualmente previsti dalle suddette misure. Infatti l'art.10 del D.M. 28/07/2005 "Condizioni per la cumulabilità dell'incentivazione con altri incentivi" al paragrafo 2 recita: *"le tariffe incentivanti di cui al presente decreto non sono applicabili all'elettricità prodotta da impianti fotovoltaici per la cui realizzazione siano o siano stati concessi incentivi pubblici in conto capitale, eccedenti il 20% del costo dell'investimento"*.

Si desume quindi che le PMI interessate a presentare domanda di agevolazione ai sensi del D.M. 337/2000 e, contestualmente usufruire delle "Tariffe incentivanti" dovranno chiedere un contributo in conto capitale non superiore al 20% dei costi ammissibili al finanziamento. Le domande possono essere spedite a MCC a partire dal 26/02/2007. ■

Sisma '90: terremoto all' Agenzia delle Entrate!

di Salvatore Spadaro

La soluzione al problema dei tributi del sisma di Santa Lucia, attesa da oltre 165 mila famiglie della Sicilia sud orientale, è saltata sia nella Finanziaria per il 2007 che nel decreto di fine anno, nonostante le rassicurazioni e i proclami giornalistici di alcuni parlamentari catanesi, con in testa il senatore Bianco, vicini al vice ministro dell' Economia, Visco.

La soluzione prospettata sarebbe consistita nella riapertura dei termini del condono di cui alla legge 289/2002, ossia nella possibilità di consentire il versamento del 10% della somma dovuta sia agli inadempienti, sia ai contribuenti che, pur avendo effettuato a tempo debito il pagamento delle imposte, non sono stati in grado di esibire le ricevute di pagamento a seguito delle discusse richieste dell' Agenzia delle Entrate dopo sedici anni dal periodo d' imposta in cui erano dovute.

A questa proposta aveva fatto eco l' onorevole Bono, ritenendo inaccettabile che anche i contribuenti in regola con il fisco, pur di non subire le procedure esecutive della società di riscossione, avrebbero dovuto effettuare di nuovo i pagamenti delle imposte seppur in misura ridotta.

Intanto entro il prossimo sette marzo, data entro cui sono stati sospesi gli effetti dei ruoli notificati nel secondo semestre 2006, dovrebbe concludersi la verifica delle singole posizioni da parte dell' Agenzia delle Entrate con diritto di sgravio da parte dei contribuenti che hanno onorato i debiti tributari. Gli sgravi, secondo quanto diffuso dall' onorevole Bono, in seguito ad un incontro con il direttore generale dell' Agenzia delle Entrate, riguarderebbero il 50% delle posizioni interessate.

Nelle more del dibattito politico e della conclusione delle operazioni di verifica da parte dell' Amministrazione finanziaria, i giudici tributari di Siracusa, Ragusa e Catania hanno emesso tre pronunce sulla questione

(disponibili su www.odcsr.it) ritenendo l' Agenzia delle Entrate decaduta dal potere di riscuotere tasse relative ai periodi d' imposta 90-91-92 essendo ampiamente superati i termini di legge.

Queste sentenze, che fanno tremare l' Amministrazione finanziaria, aprono la strada alla cancellazione di oltre 165 mila cartelle di pagamento, essendosi così risolto il tutto in un niente di fatto, a meno che agli inadempienti non si riaprano le porte del condono che consentì nel 2002 di chiudere ogni pendenza con il fisco versando una quota pari al 10% dell' imposta dovuta.

A prescindere da ogni ulteriore considerazione, rimane comunque l' amarezza nel prendere atto come l' inefficienza dell' Amministrazione finanziaria abbia prodotto costi inestimabili, se si considera che siffatto polverone ha visto impegnate migliaia di persone tra impiegati del fisco, contribuenti, dottori commercialisti, avvocati, giudici tributari, esattori, banche, parlamentari, ministri e persino giornalisti.

Questi si chiamano costi della burocrazia che, come al solito, gravano sulla collettività, essendo risaputo che nessuno mai sarà indicato come responsabile di tutto ciò.

Viva l' Italia che produce!

Visitate il nostro sito

www.odcsr.it

dove troverete anche i
numeri arretrati della rivista

Pubblichiamo tre sentenze rese dalle Commissioni Tributarie di Siracusa, Ragusa e Catania

Sisma '90: la giurisprudenza dà ragione ai contribuenti

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

Tamburini Giuseppe (presidente)

Ciccarello Luciano (relatore)

Cultrera Rosario (giudice)

ha emesso la seguente SENTENZA n. 203/04/06 del 21.11.2006 dep. 10.01.2007

... omissis...

Va adesso esaminata la eccezione di decadenza dei termini di iscrizione a ruolo ex art. 36 bis D.P.R. 600/73, prospettata dalla contribuente.

L'eccezione è fondata.

La contribuente, con sede in uno dei Comuni colpiti dagli eventi sismici del 1990, ha diritto di godere delle numerose proroghe previste dai decreti del Ministro della Protezione Civile e per ultimo dal D.L. 415/95, convertito nella legge n. 507/95.

Il Ministro della Protezione Civile, infatti, ha emanato le seguenti ordinanze relative a proroga di termini di adempimento:

n. 2057/FPC del 21/12/90

n. 2063/FPC del 29/12/90

n. 2145/FPC del 27/06/91

n. 2198FPC del 27/12/91

n. 2276FPC del 04/06/92

n. 2301FPC del 29/07/92

n. 2316FPC del 29/01/93

Quest'ultima ordinanza ha disposto l'ulteriore sospensione dei termini per il pagamento dei tributi al 31 luglio 1993.

L'Ufficio sostiene di aver iscritto a ruolo le imposte ex art. 36 bis del D.P.R. 600/73.

Dall'esame della cartella di pagamento impugnata si rileva che la stessa è stata emessa

per le seguenti causali: "Somme dovute dai soggetti interessati dal sisma '90 le cui posizioni non sono state regolarizzate e/o definite ai sensi dell'art. 138 L. 388/00 e art. 9, c. 17, L. 289/2002. Controllo dei versamenti per imposte e/o ritenute non effettuati per il periodo di imposta 1992.

Ne deriva che, dal momento che l'accertamento, ex art. 36 bis D.P.R. 600/73, è stato adottato dopo la scadenza del termine ivi previsto, senza che ne fosse stata disposta tempestivamente la proroga, l'atto impositivo è illegittimo e, come tale, viene annullato (Cass. Civ. sez. Tributaria 09/12/2002 n. 17507).

È ormai pacifico sia in dottrina che in giurisprudenza che l'obbligazione tributaria deriva direttamente dalla legge e si costituisce quando la fattispecie astratta, prevista dal legislatore come presupposto dell'imposta, si realizza in concreto nei confronti di un determinato soggetto. In quel momento sorge per il contribuente il dovere di pagare il tributo e per l'Amministrazione finanziaria il diritto di imporre l'osservanza.

Il prelievo della somma dovuta viene effettuato mediante un complesso di operazioni tecnico-amministrative, spesso abbastanza complesse, poste in essere sia dal contribuente, in adempimento dei propri doveri, sia dagli organi fiscali, nell'esercizio dei propri poteri. Lo scopo è quello di rendere il credito di imposta certo, liquido ed esigibile (accertamento) e di ottenere spontaneamente o coattivamente il pagamento da parte del debitore (riscossione) fino al versamento nelle casse dell'ente impositore.

Nel caso di specie la cartella di pagamento

è stata notificata alla contribuente senza essere preceduta da alcun atto di liquidazione né avviso di accertamento.

L'obbligazione tributaria nasce non al momento della dichiarazione dei redditi, ma al momento in cui viene accertato il reddito dall'ufficio fiscale. Al riguardo viene richiamato l'ormai consolidato orientamento sia della dottrina che della giurisprudenza di legittimità circa la natura della dichiarazione dei redditi.

L'atto considerato integra una esternazione di scienza e/o di giudizio su fatti dichiarati e sono sempre rimuovibili gli effetti della dichiarazione che si appalesi frutto di errore (di fatto o di diritto, testuale o extratestuale), con il solo limite di un collegamento, almeno tendenziale della ritenuta rimovibilità, restando irretrattabili soltanto le dichiarazioni riferite a rapporti tributari che, per il trascorrere del tempo e/o per il sopravvenire di decadenze, si debbano ritenere esauriti (Cass. Civ. sez. unite, n. 15063/2002).

Al riguardo va osservato:

La notifica della cartella di pagamento al contribuente costituisce l'atto finale di un procedimento successivo all'attività dell'Amministrazione finanziaria diretta alla liquidazione delle imposte, sulla base delle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti di imposta, attività che si articola in varie fasi e che comprende, al suo sbocco, prima della notificazione, la consegna del ruolo esecutivo al concessionario.

L'atto conclusivo ed esterno del procedimento, come ribadito dalla Corte Costituzionale (sentenza 15 luglio 2005 n. 280), è costituito dalla notifica della cartella di pagamento da parte del concessionario al contribuente che, però, è stato ancorato ad atti diversi e variabili, dalla dichiarazione fiscale del contribuente alla iscrizione nei ruoli o alla consegna dei ruoli esecutivi al concessionario.

La eterogeneità di tali attività procedurali non sempre ha reso chiari e certi i tempi

per la sua realizzazione.

Con riguardo all'attività di liquidazione delle imposte, l'art. 36 bis D.P.R. 600/73, ha previsto (art. 1 del D.P.R. 506/79) che essa si concludesse entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o, fino all'entrata in vigore del D. Lgs. 46/1999, che l'iscrizione nei ruoli e la loro consegna all'intendente di finanza avvenissero, a pena di decadenza, entro il termine di cui all'art. 43, comma 1, del D.P.R. 600/73 (e cioè entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione), mentre successivamente è stato previsto che le somme dovute, a seguito di liquidazione ex art. 36 bis, fossero iscritte nei ruoli resi esecutivi, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (art. 6 del D. Lgs. 46/1999).

L'atto successivo di tale procedimento (la consegna dei ruoli prima all'esattore ed ora al concessionario), (art. 24 D.P.R. 602/73) ha stabilito, in un primo tempo, che la consegna del ruolo dovesse avvenire almeno trenta giorni prima della scadenza della prima rata, quindi (art. 13 del D.P.R. 787/1980) almeno novanta giorni prima della scadenza dell'unica rata; infine (art. 10 del D. Lgs. 46/1999) «secondo le modalità indicate con decreto del ministro delle Finanze, di concerto col Ministero del Tesoro e del Bilancio e della Programmazione economica».

L'aver la Corte Costituzionale ripristinato, con intervento additivo, il termine di notifica, ha nuovamente ristabilito l'esistenza di esso e la necessità, da parte del giudice, di verificarne la sua osservanza, salvo rinviare al legislatore la fissazione di tale termine.

La natura additiva di principio dell'intervento della Consulta e la sua necessaria integrazione, a mezzo di legge, con la fissazione di specifici termini di notifica della cartella di pagamento comportano l'applicazione di quegli stessi termini e di quelli dettati in via

transitoria ai rapporti ancora pendenti, come se l'azione amministrativa tributaria fosse stata regolata dagli stessi *ab* inizio.

La sentenza della Consulta, 280/2005, nell'enunciare l'addizione del termine finale per la notifica della cartella, ha inteso spostare il baricentro del rapporto tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria, eliminando ogni interesse ed attenzione in ordine alle attività "interne", come quella riguardante la formazione del ruolo e la sua consegna all'esattore-concessionario, considerate prive di rilievo nella dialettica del rapporto tributario d'imposta (cfr. Cass. sez. trib., 30 novembre 2005 n. 26104).

Da quanto argomentato risulta, di tutta evidenza, che la cartella di pagamento notificata alla contribuente in data 13 aprile 2006, relativa ai redditi percepiti nell'anno 1992 e dichiarati nell'anno 1993, risulta palesemente illegittima e, come tale, viene annullata, essendo stata notificata oltre dodici anni dalla presentazione della dichiarazione dei redditi.

Di nessun pregio giuridico si appalesa, infine, il richiamo all'art. 138 della legge 388/2000 ed alla legge 448/2001, prospettato dall'ufficio fiscale in quanto:

- 1) L'art. 138 della legge 388 del 23 dicembre 2000, come sostituito dall'art. 52, comma 24, dalla legge 28/12/2001 n. 448, proroga il termine entro cui eseguire la definizione delle pendenze al 30 giugno 2002, precisando al comma aggiunto 7 bis che fino al termine fissato per avvalersi della regolarizzazione, ossia fino al 30 giugno 2002, sono sospesi i procedimenti di riscossione coattiva. Pertanto, *dopo la scadenza di tale termine e in assenza di definizione, le posizioni cosiddette "irregolari" rimangono.*

La Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa ACCOGLIE il ricorso e compensa interamente tra le parti le spese del giudizio.

La Commissione Tributaria Provinciale di Ragusa, Sezione 2, riunita con l'intervento dei signori:

Ciarcia Michelino (presidente)

Poidomani Salvatore (relatore)

Ventura Ezio (giudice)

ha emesso la seguente SENTENZA n. 247/02/06 del 13.11.2006 dep. 11.12.2006

IN FATTO

Con ricorso n. 991/06 R.G.R. del 27.06.2006 ha impugnato la cartella di pagamento n. 29720060002676481, con la quale l'Agenzia delle Entrate di Ragusa ha iscritto a ruolo l'importo di € 8.492,52 per omesso versamento di Irpef e Ilor relative agli anni 1990-91-92.

Il ricorrente, in primo luogo, rileva di aver provveduto al pagamento di tutte le somme richieste e che non è in grado di esibire le copie di tutti i versamenti, per cui ne produce solo una parte.

In secondo luogo, eccepisce l'avvenuta decadenza del potere dell'Amministrazione finanziaria di riscuotere le somme, atteso che la notifica delle cartelle di pagamento sarebbe avvenuta oltre i termini previsti dalla legge, in particolare dal comma 5 bis della L. 156/2005.

Rileva che i nuovi termini per la notifica delle cartelle devono definirsi perentori anche per il passato.

Chiede, pertanto, l'annullamento della cartella.

Si è costituito l'Ufficio, il quale contesta le argomentazioni del ricorrente, rilevando in primo luogo che nella fattispecie non sarebbe invocabile la L. 156/2005, atteso che il comma 5 bis è stato introdotto per garantire il contribuente alla conoscenza della pretesa tributaria derivante dalla liquidazione delle dichiarazioni e di assicurare l'interesse pubblico alla riscossione dei crediti tributari.

Osserva, ancora, l'Ufficio che nel caso in esame non ricorre l'ipotesi di riscossione a se-

guito di liquidazione di dichiarazione, ma soltanto di recupero di imposta dichiarata e non versata.

Ora è evidente che il provvedimento dettato a favore di questi contribuenti non può spiegare effetti nei confronti di coloro che non si erano avvalsi del beneficio o che, pur usufruendone, avevano estinto il loro debito prima dell'emanazione della legge.

È evidente che la disciplina della 388/2000 può essere applicata solo nei confronti di coloro che avevano usufruito della rateizzazione e che alla data di emanazione non avevano ancora completato i pagamenti.

È onere dell'Amministrazione dimostrare e individuare i singoli soggetti ricadenti sotto questa disciplina, se del caso producendo copia delle istanze di accesso alle agevolazioni.

Nel caso che ci occupa è evidente che il contribuente ha usufruito della dilazione, visto che ha prodotto attestazioni di pagamento che vanno dall'anno 1994 al 2000.

Nel merito, tuttavia, cambia ben poco, atteso che dall'esame dell'art. 138 si evince che l'Ufficio avrebbe dovuto iscrivere a ruolo le somme non versate entro l'anno successivo allo spirare della proroga.

Il legislatore, evidentemente, si è preoccupato di non prolungare irragionevolmente il termine per l'iscrizione a ruolo, indicandone uno finale, breve e perentorio.

Tale termine è stato fissato al 15.12.2002 o, in caso di ulteriore richiesta di rateizzazione, entro il 31 dicembre dell'anno successivo alla scadenza della rata.

Ebbene, a mente del 3° comma dell'art. 138, l'Ufficio avrebbe dovuto iscrivere a ruolo entro il 31.12.2003 per coloro che non si erano avvalsi della rateizzazione, mentre per gli altri il termine deve essere individuato caso per caso, senza dimenticare che per alcuni potrebbe ancora non essere scaduto (in caso di dilazione in 12 rate semestrali il termine ultimo scadrebbe il 15.12.2008).

Privo di pregio è l'assunto secondo il qua-

le dalla data del 15.12.2002 decorrerebbe il termine di 5 anni per l'iscrizione a ruolo.

Anche a voler applicare il regime transitorio previsto dall'art. 1 comma 5 bis del D.L. 106/2005 convertito dalla L. 156/2005, che ha indicato in cinque anni il termine ultimo per le dichiarazioni presentate fino al 31.12.2001, non bisogna dimenticare che il termine decorrerebbe dalla presentazione della dichiarazione, che si ribadisce sono state tutte presentate tra il mese di settembre 1993 e il 28.02.1994.

Anche sotto questo aspetto, pertanto, appare ampiamente decorso il termine per procedere all'iscrizione a ruolo.

Infine, anche il richiamo alla legge 289/02 appare inconferente, perché ancora una volta l'Ufficio deve provare che il contribuente si è avvalso di questo beneficio aderendo al condono.

Ma il dato più pregnante si ricava dal 4° capoverso del comma 17 dell'art. 9, il quale dispone che, qualora il soggetto abbia aderito al condono, l'omesso versamento non determina l'inefficacia della definizione automatica.

L'Amministrazione finanziaria, in questo caso, avrebbe potuto iscrivere a ruolo solo la somma dovuta, il 10%, maggiorata di una sanzione amministrativa del 30% e degli interessi.

Con riferimento alle imposte sui redditi i termini per la presentazione della dichiarazione sono stati fissati al 30.09.1993 per l'anno d'imposta 1990, al 30.11.1993 per l'anno 1991 e al 28.02.1994 per l'anno 1992.

Per i versamenti, invece, sono stati previsti due diversi termini, uno cosiddetto breve, a partire dal 30.04.1994 per finire il 31.10.2001; l'altro più lungo che comportava il pagamento di interessi.

A distanza di diversi anni, per consentire la definizione della pendenza fiscale a coloro che non avevano provveduto in tutto o in parte ai versamenti, è intervenuta la L.

388/2000, che ha concesso l'ulteriore possibilità di regolarizzare gli anni di imposta 1990-91-92, versando l'ammontare ancora dovuto in un'unica soluzione, entro il 15.12.2002, o sino a un massimo di 12 rate semestrali a partire dal 15.12.02.

L'ultimo intervento legislativo è stato trasfuso nell'art. 9 comma 17 della L. 289/2002, che ha consentito ai soggetti colpiti dal sisma '90 di definire la loro posizione versando entro il 16.04.2003 il 10% delle somme ancora dovute; anche in questo caso è stata prevista la possibilità di rateizzazione in un massimo di 8 rate semestrali.

Nella parte motiva della cartella di pagamento l'Ufficio richiama proprio questi ultimi due provvedimenti.

Deve subito rilevarsi che per usufruire della rateizzazione, specie se con il versamento di interessi, occorre apposta istanza corredata dalla documentazione attestante il possesso dei requisiti per accedere al beneficio.

Da tale circostanza di fatto scaturisce che nei confronti di coloro che non si sono avvalsi di alcun beneficio provvedendo agli adempimenti nei termini ordinari e di coloro che, pur avendo presentato le dichiarazioni nei termini indicati dai DD.MM. 31.03.93 e 31.07.93, non hanno usufruito della rateazione, l'Amministrazione avrebbe potuto e dovuto procedere alla liquidazione nei termini ordinari, ai sensi dell'art. 36 bis D.P.R. 600/73.

Sul punto si ritiene privo di pregio l'assunto dell'Ufficio, il quale ritiene che nel caso in esame non ricorrerebbe l'ipotesi di riscossione a seguito di liquidazione di dichiarazione, ma soltanto di recupero di imposta dichiarata ma non versata.

È indubbio, invece, che l'attività di recupero deve necessariamente inquadrarsi nell'art. 36 bis D.P.R. 600/73, non essendo rinvenibile in materia di accertamento o riscossione altra norma nel cui ambito ricadrebbe

il caso in esame.

Detto questo, ed evitando di addentrarsi nella diatriba, all'epoca ancora non risolta, in ordine alla natura ordinatoria o perentoria del termine di cui al citato 36 bis, anche a voler ritenere applicabile il termine lungo del quinto anno successivo alla presentazione della dichiarazione ai sensi del combinato disposto degli art. 17 D.P.R. 602/73 e 43 D.P.R. 600/73, è chiaro che l'Ufficio nei confronti dei predetti avrebbe dovuto procedere all'iscrizione a ruolo al massimo entro il 31.12.1998 o il 31.12.1999.

Leggermente diversa appare la situazione, ma il risultato è identico, per coloro i quali si sono avvalsi della dilazione di pagamento.

Per questi casi occorre far riferimento alla disciplina prevista dalla L. 388/00. Quest'ultima normativa è stata emanata per consentire la definizione a quei contribuenti che non avevano provveduto al pagamento rateizzato nei termini indicati dai succitati decreti ministeriali.

Rileva, ancora, che anche a voler applicare le nuove disposizioni dell'art. 25 D.P.R. 602/73, il termine ultimo per la notifica delle cartelle sarebbe da individuarsi alla data del 31.12.2007.

A parere dell'Ufficio, infatti, dal 15.12.2002, termine di scadenza della proroga disposta dall'art. 138, decorrerebbero i 5 anni, ai sensi del comma 5 bis dell'art. 1 del D.L. per la notifica della cartella.

IN DIRITTO

L'esame della questione sottoposta alla Commissione richiede una breve cronistoria delle leggi e dei provvedimenti di natura amministrativa che, per circa un decennio, si sono occupati degli adempimenti di natura tributaria afferenti il periodo di imposta 1990-91-92.

Nell'immediatezza del sisma del 13-16.12.1990, che ha colpito le popolazioni della Sicilia orientale, è stata emanata dal Mini-

stero della Protezione Civile l'ordinanza 2057 del 21.12.1990, che ha disposto la sospensione di tutti gli adempimenti (dichiarazioni, versamenti e altro) a favore dei soggetti residenti nelle zone interessate.

Successivamente ordinanze hanno più volte prorogato la sospensione dei termini e hanno individuato i comuni beneficiari delle agevolazioni.

Particolare importanza rivestono i decreti ministeriali del 31.03.1993 e 31.07.1993 e l'ordinanza n. 2301 del 29.07.1992, i quali, dopo le diverse proroghe, hanno finalmente indicato i termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi e IVA, nonché le modalità e i termini per il versamento delle imposte.

Quindi, anche in questo caso, in presenza di soggetti che abbiano usufruito della definizione automatica per gli anni pregressi, ex art. 9 L. 289/2002, l'Ufficio non avrebbe potuto chiedere l'intero debito riportato nella dichiarazione dei redditi.

Per tutti questi motivi si ritiene che l'Ufficio sia ampiamente decaduto dal potere di iscrizione a ruolo essendo ampiamente decorsi i termini di legge.

Con riguardo alle spese di causa, nonostante la soccombenza dell'Ufficio, si ritiene che sussistano giusti motivi per disporre la compensazione.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso e compensa le spese del giudizio.

La Commissione Tributaria Provinciale di Catania, Sezione 3, riunita con l'intervento dei signori:

Pirrone dott. Santi (presidente)

Verga dott. Vincenzo (relatore)

Bonaccorsi ing. Domenico (giudice)

ha emesso la seguente SENTENZA n. 503/03/06 del 12.10.2006

Con ricorso R.G.R. N. 5502/06, il curatore fallimentare della "..... Srl" impugnava avanti questa Commissione la cartella di pagamento indicata in epigrafe relativa all'omesso versamento IVA, anni d'imposta 1990, 1991, 1992, per un importo complessivo di euro 235.647,77 notificatagli il 30.3.2006 deducendo che "dall'esame della cartella risulta che l'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Acireale, ha iscritto tale somma nel ruolo n. 2006/300030, reso esecutivo in data 19.12.2005, ritenendo erroneamente che la contribuente avesse in un primo tempo usufruito delle proroghe previste a favore dei residenti nei Comuni colpiti dal sisma del 1990 e che successivamente non avesse provveduto a regolarizzare la propria posizione contributiva ai sensi dell'art. 138 della legge 388/2000 e dell'art. 9, comma 17, della legge 289/2002".

Eccepiva:

- 1) Decadenza dell'ufficio dal potere di riscossione;
- 2) Applicazione della legge 289/2002 e riduzione del carico iscritto a ruolo;
- 3) Illegittimità delle sanzioni.

Concludeva chiedendo l'annullamento dell'impugnato avviso.

Resisteva in giudizio l'Agenzia delle Entrate di Acireale con atto prot. N. 30851 del 24.07.2006 con il quale, preliminarmente, eccepiva il proprio difetto di legittimazione *ad causam*, trattandosi di "adempimenti di esclusiva competenza del concessionario della riscossione".

Precisava che "per i soggetti colpiti dal sisma del 13.12.1990 sono stati emanati diversi provvedimenti agevolativi che hanno conces-

so la sospensione di adempimenti tributari, nonché di vari termini di scadenza”. L’A.F. si riservava, comunque, di “produrre con successiva memoria, copia della istanza di sospensione presentata da parte avversa”.

Si costituiva in giudizio anche il Concessionario Montepaschi Serir Spa, il quale rivendicava la legittimità della procedura di riscossione.

All’udienza pubblica del 12.10.2006, i rappresentanti della parte e dell’Ufficio concludevano coma da verbale. La Commissione poneva in decisione il ricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Osserva il Collegio:

Dall’esame della cartella risulta che l’Agenzia delle Entrate di Acireale ha reso esecutivo il ruolo in data 19.12.2005, nella palese convinzione che il contribuente avesse chiesto l’ammissione ai benefici previsti dalle numerose ordinanze sul sisma 1990 che ha colpito alcuni Comuni della Sicilia orientale.

Viceversa, la difesa della nega di avere mai richiesto detti benefici, invocando, quindi, la decadenza dal potere di riscossione da parte dell’A.F.

Come noto, nel processo tributario l’onere di provare i fatti che stanno a base delle proprie pretese è a carico dell’A.F., sicché, anche nel processo tributario, si applica il principio sancito dall’art. 2697 c.c., secondo cui chi vuole fare valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento; peraltro, l’A.F. (attore sostanziale) ha l’onere di provare i presupposti del tributo. Il principio della cosiddetta “presunzione di legittimità dell’atto amministrativo” non ha ingresso in sede giudiziale e non comporta l’onere del contribuente di dimostrare l’insussistenza dei fatti sui quali si fonda l’atto impugnato.

L’Ufficio, consapevole di ciò, ha fatto riserva, nella comparsa di costituzione, di produrre in giudizio copia della domanda di

ammissione ai benefici del sisma a suo tempo presentata dalla contribuente, senza, tuttavia, ottemperarvi, venendo meno così all’onere probatorio di cui al richiamato art. 2697 c.c.

Come detto, il ruolo è stato dichiarato esecutivo il 19.12.2005 e la cartella di pagamento risulta notificata il 30.03.2006, ad oltre 14-15 anni dal periodo di riferimento.

In assenza, quindi, della prova che nel caso di specie hanno operato le numerose sospensioni previste dalla normativa sul sisma del 1990, l’A.F. non può non essere dichiarata decaduta dalla potestà di riscossione.

Ne consegue che il ricorso va accolto e l’atto impugnato annullato.

Ricorrono giusti motivi per compensare le spese del giudizio tra le parti costituite.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso e compensa le spese del giudizio.

COLLABORATE AL GIORNALE!

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

giornale@odcsr.it

Biblioteca

SENECA

Le Troiane

Rizzoli (BUR) Milano 1999, pp. 163, € 8,00

La casa editrice Rizzoli di Milano ha pubblicato **LE TROIANE** di Seneca, testo latino a fronte e traduzione con dotta e ottima introduzione di Fabio Stok dell'università di Salerno.

È tragedia di guerra e di morti, che è stata considerata all'ombra dell'*Ecuba* e delle *Troiane* di Euripide, delle quali, in sostanza, ricalca i temi ed i personaggi. La riserva restrittiva nasce anche dalla frammentazione dell'azione scenica. Per questo essa si allontana dalla tradizionale unità stabilita da Aristotele, la quale doveva costituire un tutto compiuto.

Le vicende, in sostanza, sono due: quella di Polissena, che viene sacrificata da Pirro sulla tomba di Achille, e quella di Astianatte, che si butta giù dalla torre di Troia; ma un lettore moderno, abituato a più diffuse e complicate *sperimentazioni* teatrali, che arrivano a destrutturare l'intera trama, cerca l'unità interiore dell'opera in senso meno ristretto sul piano estetico e può considerare anche che vi sono altre componenti importanti, come la guerra, le schiave troiane ed altri personaggi non meno importanti, quali Ecuba, Andromaca e perfino il tema del duplice racconto finale del Messaggero, che può essere considerato un atto (il quinto) vero e proprio. Inoltre, il lettore moderno è abituato alle strutture di tipo cinematografico, costituite da sequenze, veri e propri spezzoni di trame. Questa considerazione prescinde dai passati tentativi di cercare l'unità alla luce della filosofia stoica di Seneca o in chiave politica antincroniana o nel destino o nella morte o nella distruzione o nel dolore e via dicendo. Evidentemente, non è stata individuata la più probabile e la più ovvia, quale la terra, che tutte le accumuna. Del resto, le tragedie di Euripide, a cui si è ispirato Seneca, rappresentano il dopoguerra e la relazione temporale, in cui erano rappresentate le *Troiane* nel 415 a.C., era diversa (– la preparazione della spedizione ateniese in Sicilia, gli eccidi ateniesi nell'isola di Melo, il ricordo dell'in-

vasione persiana e di Salamina –), mentre le *Troiane* di Seneca rappresentano la fase finale della guerra di Troia e il quadro temporale, in cui viene creata la tragedia è del tutto diverso (l'epoca della *pax Romana*). Eppure in Seneca c'è la più acuta e lucida denuncia della guerra ("*L'uomo, la più mite delle creature, non si vergogna di gioire del sangue altrui, di fare la guerra*"), delle passioni più sfrenate e incontrollate e dell'ira in particolare. La condanna della guerra è totale, radicale, perché "*senza speranza*" per chi viene sconfitto, perché è una guerra primordiale. Però la concezione politica dell'espansione perseguita da Roma era diversa: presupponeva non l'annientamento, ma la sottomissione dei vinti, "*parcere subiectis et debellare superbos*". Prototipo della tipologia del vincitore crudele in Seneca è Pirro, il figlio di Achille, nell'esercizio della violenza (uccide Priamo, sacrifica Polissena sulla tomba del padre), mentre, in contrapposizione, Agamennone è la figura moderata del vincitore, comprensivo nei confronti dei vinti. Ulisse è il prototipo del politico nella guerra (accorto, determinato, dissimulatore). La scena tra Ulisse e Andromaca è lunghissima: la madre tenta di salvare la vita del figlio nascondendolo nella tomba di Ettore; i Greci temono che Astianatte potrebbe ricostruire un giorno la potenza di Troia. Per questo lo vogliono morto. Ulisse sventa lo stratagemma di Andromaca: prima cerca di persuadere, poi ricorre all'intimidazione, alla minaccia, alla tortura, è beffardo, cinico, infine spazientito dai lamenti di Andromaca. Anche i fantasmi hanno un ruolo di sviluppo: Achille dal regno dei morti appare per reclamare il sacrificio della vergine Polissena.

Quella dei vinti è una condizione di umanità sofferente, ma dignitosa, rassegnata alla sorte, pur con qualche velleità di rivincita (Andromaca nutre speranze sul futuro di Astianatte e invoca l'ombra di Ettore, Ecuba maledice tutti i Greci). Complesso è il personaggio di Elena: Seneca la riammette, schia-

va, nel rango dei Greci, viene utilizzata per preparare al sacrificio Polissena e comunicare alle Troiane il sorteggio e l'assegnazione ai futuri padroni. Diverso da quello di Ulisse è il suo ruolo nei confronti di Polissena: porta la falsa notizia del matrimonio. Ma la dignità dei vinti non consente remore: *“la morte migliore è morire senza aspettare la morte imminente”* (860). La morte di Polissena è eroica: vede di fronte Pirro *“con il volto deciso, pronta a ricevere il colpo”* del pugnale (1152). Allo stesso modo Astianatte: prima di essere portato via da Ulisse si comporta da bambino impaurito e chiede aiuto alla madre; invece, nel momento della morte, mentre tutti piangono, mentre Ulisse pronuncia pre-

ghiere e invoca gli dei della morte perché assistano al rito, *“lui salta giù di sua iniziativa e cade nel centro del regno di Priamo”* (1103). È il suicidio dell'eroe stoico, ma è anche l'eroe nazionale dei Troiani vinti, degno figlio regale di Ettore.

La tradizione ha conservato i caratteri dei personaggi nelle caratteristiche peculiari, ma ha cercato di attenuare la durezza della malvagità. Si pensi all'*Andromaque* di Racine, nella quale l'umanità è rappresentata prevalentemente nella sua debolezza. Seneca, invece, l'ha rappresentata nella sua ferocia.

Carmelo Depetro ■

GIANFRANCO ANTICO – MASSIMO CONIGLIARO

Gli studi di settore

Il Sole 24 Ore, 2007, pp. 424, € 40,00

Pubblichiamo uno stralcio della premessa.

Quante volte abbiamo sentito la domanda *“vuole la fattura?”* – quasi fosse un optional – ovvero, in altri casi emblematici, *“se vuole la fattura sono 200 euro, altrimenti 160?”*. Il tutto, naturalmente, per pagamenti in contanti!

Si tratta di scene di malcostume quotidiano che il legislatore tenta di combattere ormai da anni affinando le tecniche di accertamento basate sui controlli automatizzati.

Gli studi di settore sono l'evoluzione di strumenti quali la *minimum tax*, i coefficienti presuntivi di reddito ed i parametri *“in base ai quali ci si può fare una idea”* – come acutamente osservato dal Lupi – *“anche attraverso le nostre conoscenze di consumatori, di quanto può guadagnare – a occhio e croce – chi esercita una determinata attività”*. Lo stesso autorevole autore si rende *“conto di aver utilizzato una espressione (a occhio e croce) che può scandalizzare quanti assolutizzano la determinazione analitico-contabile, come una sorta di Vangelo della moderna fiscalità”*, ma si tratta, probabilmente, dell'espressione più calzante (oltre che più coraggiosa) per poter inquadrare correttamente il fenomeno.

Le continue modifiche normative, l'ampliamento dei contribuenti coinvolti, la co-

piosa giurisprudenza ed il notevole apporto della dottrina – sia in termini qualitativi che quantitativi – comportano una sempre maggiore attenzione degli addetti ai lavori alla materia degli studi di settore.

Già la legge finanziaria del 2005 aveva innovato in modo significativo la materia; adesso la Manovra 2007 ha apportato ulteriori novità, che vanno lette attentamente, considerato fra l'altro, che la circolare n. 2/E del 23 gennaio 2007, che detta i primi indirizzi operativi in ordine all'attività di controllo per l'anno 2007, nell'affermare che *“il contrasto all'evasione ed all'elusione fiscale costituisce una priorità non solo per l'azione dell'Agenzia delle Entrate, ma per l'intero Paese”*, dedica particolare attenzione ai soggetti cui si applicano gli studi di settore, sia non congrui e coerenti, sia *appiattiti*.

Il testo affronta la materia degli studi di settore in modo sistematico, evidenziando le novità che si sono succedute nel tempo, i criteri ed i metodi di applicazione, le cause di esclusione, quelle di inapplicabilità e le circostanze che rendono possibile il *“concordato”* con il Fisco; il tutto arricchito da giurisprudenza, casi pratici, formulario, appendice normativa e circolari di riferimento. ■



ISTITUTO NAZIONALE
DEL DRAMMA ANTICO
FONDAZIONE ONLUS

XLIII CICLO DI RAPPRESENTAZIONI CLASSICHE
TEATRO GRECO
di Siracusa

Trachinie

ΤΡΑΧΙΝΙΑΙ

di Sofocle

15
[Redacted text]

15
αὐτὸς αὐτὸ ξυνοικεῖν τῷ ὄμῳ τίς ἂν γυνή
αὐτοῦ, κορυνοῦσα τῶν αὐτῶν γάμων
ἔσθ' ἄρα γὰρ ἤβην τὴν μὲν ἔρπουσαν πρόσω,

Eracle

ΗΡΑΚΛΗΣ

di Euripide

16
[Redacted text]

Emilio Negro

10 MAGGIO - 24 GIUGNO 2007

NUMERO VERDE 800 542644