

periodico bimestrale
dell'Ordine dei Dottori
Commercialisti e
degli Esperti Contabili
di Siracusa
Spedizione in
Abb. postale 70%
Filiale di Siracusa
Anno XII - N. 4
(n. 70 dalla fondazione)
Luglio - Agosto 2008

sommario

- 2 **R**eati tributari:
misure preventive e
nuovi rischi penali
- 3 **L**a profezia di Gandhi
di *Giovanni Stella*
- 4 **O**ccultamento e
distruzione di scritture
contabili
di *Massimo Conigliaro*
e *Lorenzo Imperato*
- 8 **I**l blocco dei pagamenti
della Pubblica
Amministrazione
di *Guglielmo A. Di Pietro*
- 10 **S**empre vivo il dibattito
sulla notifica
dell'avviso bonario
di *Gianfranco Antico*
- 13 **G**urisprudenza
tributaria
- 13 **B**iblioteca

Dopo le cessioni di quote

E adesso gli atti societari!

di **Massimo Conigliaro**

Dopo anni di speranze, richieste, rivendicazioni la nostra categoria "riconquista" le cessioni di quote di società di capitali. Come sappiamo, con l'entrata in vigore del decreto legge 25 giugno 2008 n. 112 convertito con modifiche dalla legge 6 agosto 2008 n. 133, abbiamo la possibilità, quali intermediari abilitati, di trascrivere nel Registro delle imprese i trasferimenti di quote sociali con la ben nota procedura della trasmissione telematica. Un risultato raggiunto grazie all'azione del nostro Consiglio Nazionale ed alla determinazione del Presidente che, incurante della strenua difesa dei notai, ha tessuto le giuste relazioni con il Ministro Tremonti. Il Governo, dal canto suo, ha incassato a più riprese il plauso della nostra categoria per i numerosi e meritori provvedimenti in materia fiscale (su tutti l'eliminazione dell'elenco clienti e fornitori nonché della tracciabilità dei compensi dei professionisti) ricambiando l'appoggio con l'apertura sulle quote sociali.

È un buon inizio, ma non è ancora sufficiente. Siamo tornati a poter fare ufficialmente ciò che facevamo fino

al 1993 e che abbiamo sempre continuato a fare nei nostri studi, predisponendo innumerevoli atti di cessione di quote, poi trasmessi - ormai via mail - ai notai. Vero è che la redazione dell'atto vero e proprio è cosa diversa dalla mera trasmissione telematica, ma nei fatti la reazione dei notai - con attacchi scomposti sui giornali - la dice lunga sulla sensibilità del tasto che è stato toccato. Spetta ora a noi mostrare un'altissima capacità professionale nel curare tutti i dettagli relativi alle cessioni di quote, nell'interesse del cliente ed a tutela della fede pubblica. E quando avremo dimostrato anche in questo ambito la qualità della nostra prestazione - come già sta accadendo con le vendite delegate nelle procedure esecutive - potremo rivendicare la possibilità di esercitare le competenze specifiche che ci attribuisce lo stesso Decreto 139/05 e redigere ufficialmente quegli atti - costituzioni di società, verbali di assemblee straordinarie, cessioni di rami d'azienda - che quotidianamente contribuiamo a redigere nei nostri studi. Insomma, dopo la liberalizzazione delle cessioni di quote, tocca adesso agli atti societari.

www.bapr.it

**PACCHETTO
PROFESSIONISTI**

La gamma di servizi
"su misura"
per te **Professionista**

PP

Ba PR BANCA AGRICOLA
POPOLARE DI RAGUSA
GRUPPO BANCARIO BANCA AGRICOLA POPOLARE DI RAGUSA

Reati tributari: misure preventive e nuovi rischi penali

Oltre trecento partecipanti, fra iscritti all'Albo dei dottori commercialisti e degli avvocati, hanno preso parte al Convegno dal titolo "Reati tributari: misure preventive e nuovi rischi penali" organizzato dall'Ordine di Siracusa nella splendida cornice dell'Ippodromo del Mediterraneo.

L'evento, patrocinato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, ha visto la partecipazione di numerosi relatori e rappresentanti delle istituzioni.

Dopo l'introduzione ai lavori ed il saluto di benvenuto del Presidente dell'Ordine di Siracusa Gaetano Ambrogio, hanno preso la parola Carmine Canonico, Comandante Provinciale della Guardia di finanza, Glauco Reale, Presidente dell'ordine degli avvocati di Siracusa, Alvise Troja, Presidente della Camera Penale "Pierluigi Romano" di Siracusa.

Francesco Distefano, vicepresidente CNDECEC, ha portato il saluto del Consiglio Nazionale.

Molto apprezzate le relazioni di approfondimento.

Piergiorgio Valente, dottore commercialista e Delegato al Comitato Tecnico della Confédération Fiscale Européenne, ha illustrato i rischi penali

della pianificazione fiscale ed il confine tra elusione ed evasione.

Alessandro Cavalli, comandante del Nucleo di Polizia Tributaria della Guardia di Finanza di Siracusa, ha parlato delle indagini di polizia giudiziaria nell'azione di contrasto all'evasione.

Domenico Piccolo, Consigliere Nazionale CNDECEC, ha affrontato il delicato tema della sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte.

Andrea Palmieri, sostituto procuratore della Repubblica di Siracusa si è soffermato sui Profili di responsabilità penale del professionista nell'attività di consulenza.

Lorenzo Imperato, Presidente Vicario del Centro di Diritto Penale Tributario, ha concluso le relazioni con un approfondimento del nuovo istituto della confisca per equivalente e del sequestro preventivo nei reati tributari.

Apprezzato e appassionato moderatore dei lavori è stato Vittorio Maugeri, dottore commercialista, già Presidente della Commissione di Diritto Penale dell'Economia del CNDC.

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 15/10/2008
Tiratura: 1500 copie

La profezia di Gandhi

di Giovanni Stella

«Voglio lasciarvi con il pensiero che l'Asia debba conquistare l'Occidente... se unite i vostri cuori, non solo le vostre menti, e capite il segreto dei messaggi che i saggi uomini d'Oriente ci hanno lasciato... allora capirete facilmente che la conquista dell'Occidente sarà completata e che questa conquista sarà amata anche dall'Occidente stesso».

Pronunciare queste parole nell'ambito di un discorso tenuto nel 1947 (esattamente a metà del secolo andato), ora ritrovato e portato a conoscenza del grande pubblico, in quel contesto storico, politico, sociale, significava essere un folle o un profeta.

Mahatma Gandhi fu, era, è stato, è un profeta e più.

L'Occidente a quel tempo disponeva della bomba atomica e - ahinoi - l'aveva usata in Giappone durante la grande guerra, con conseguenze in termini di vite umane distrutte e dilaniate, catastrofiche, e rappresentava oltre al potere militare, quello economico *tout-court*, anche questo incontrastato.

L'India era quella descritta nei libri inglesi attraverso gli storici inglesi, ma era anche quella amata, visitata, vivisezionata in lungo e in largo da Gandhi: i mucchi di letame che erano villaggi laddove bisognava raschiare per trovare in profondità, cioè nelle viscere e nelle radici, gli umili Bhangis cioè "un concentrato di saggezza". Follia, ancora follia? No, perché quell'uomo minuto, avvolto in un lenzuolo bianco, provvisto di calzari, occhiali su un viso scarno con la testa rasata e pochi denti, che si nutriva solo del latte di una capretta, fedele sua compagna e del rigore morale dei suoi principi cui mai venne meno, che si dimostrarono i pilastri portanti del suo viatico, di quella vita unica e irripetibile, con gli occhi della mente si mostrò essere profeta, sognatore, ma anche anticipatore di un secolo di ciò che sarebbe accaduto nel pianeta all'inizio del terzo Millennio.

E già allora da sopra quei mucchi di letame, qual erano per suo stesso dire i villaggi indiani, invitava i connazionali ad inviare all'Occidente un semplice messaggio di 'amore' e di 'verità'. E lo diceva al suo popolo, molto diversificato all'interno che viveva in quelle condizioni economiche e storiche note, ma che ora dispone di una identità nazionale, grazie a lui che ne ha previsto e disegnato i contorni.

Rivoluzionario, fu tuttavia l'ideatore della *non-violenza* cui l'ONU ha dichiarato la ufficialità il 2 ottobre data di nascita di Gandhi.

Era persuaso che la paura porta alla violenza,

paura nel senso più lato. E dunque si può sconfiggere la violenza attraverso l'eliminazione della paura.

Perciò la necessità di istituire, quale elemento essenziale nella vita dell'uomo, la *non-violenza*, metodo di lotta forte, determinata, irrevocabile, per conseguire la pace non soltanto con le parole ma con le azioni.

Quest'uomo rispettoso della natura e di ogni essere vivente che gli stava accanto, aveva il coraggio di non aver paura e viveva nel modo più spartano che si possa immaginare proprio ai limiti della sopravvivenza. Divertente coi bambini ai quali dispensava sorrisi augurali, austero e inflessibile col potere, fu il padre della indipendenza dell'India alla cui causa dedicò la sua intera vita. Apostolo e simbolo stesso della *non-violenza* e tuttavia assassinato nel 1948 da un fanatico indù, parlava sessant'anni fa un linguaggio di una attualità sorprendente.

Quest'essere umano delle cui fattezze ne nascono pochi nei secoli (fece tremare gli inglesi, procurandosi l'ammirazione smisurata delle masse, oltre che dei grandi), predisse allora che l'Asia avrebbe potuto conquistare l'Occidente che a sua volta ne sarebbe rimasto grato. E lo disse allora, quando dirlo o solo pensarlo, era non solo utopia ma follia.

E per dar conforto alle sue parole non esitò a ricordare che, contrariamente a quanto si diceva, e cioè che l'Occidente fosse stato portatore di saggezza in Oriente. La realtà dimostrava il contrario.

Menzionò Zoroastro, Buddha, Gesù, Mosè, Mohammad... tralasciandone altri, per riaffermare che erano tutti uomini d'Asia, non riuscendo ad individuare uomini d'Occidente di analogo spessore.

Ma la profezia, col tempo, lento e inesorabile si è trasformata in cronaca perciò in storia.

Cina e India, da sole, rappresentano oltre un terzo degli abitanti del pianeta. Un tempo sopravvivevano... Ma ora? Oggi - è vita quotidiana - l'Occidente è incalzato ed è costretto a confrontarsi in costanza con i due giganti suddetti.

Prima colonie o popoli in grave degrado e sottosviluppo economico, oggi agguerriti colossi provvisti innanzitutto di forti intelligenti risorse umane, in grado di mettere in ginocchio aspetti notevoli e importanti di quell'Occidente che in termini di globalizzazione e di sviluppo sociale collettivo forse deve anche ringraziare.

Così ci è dato di capire a distanza di sessant'anni quanta cultura, essenza, previgenza, fosse portata nelle or ritrovate parole di quell'Uomo, Gandhi, che merita, non solo l'iniziale maiuscola, ma anche l'appellativo di Mahatma. Grande anima.

Una recente sentenza della Corte di Cassazione (n. 3057 del 14.11.2007, dep.21.1.2008)

Occultamento e distruzione di scritture contabili: analisi delle fattispecie penalmente rilevanti

**di Massimo Conigliaro
e Lorenzo Imperato***

La Corte di Cassazione, sezione Penale, si è pronunciata di recente con una sentenza in materia di occultamento e distruzione di scritture contabili (la n. 3057 del 14.11.2007 depositata il 21.01.2008) che offre lo spunto per un approfondimento della fattispecie, sia dal punto di vista normativo che da quello giurisprudenziale.

È noto che il mancato rinvenimento nel corso di una verifica fiscale delle scritture contabili del contribuente può comportare conseguenze sia sul piano tributario che su quello penale.

Sappiamo, infatti, che la mancata tenuta delle scritture contabili consente all'ufficio – ai fini dell'accertamento - di procedere alla ricostruzione induttiva del reddito ai sensi dell'art. 39, 2° comma, lettera c), del D.P.R. 600/73.

Sotto il profilo penale – che è quello che verrà analizzato nel presente scritto - la fattispecie è prevista dall'art. 10 del D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 che punisce, con la reclusione da sei mesi a cinque anni “salvo che il fatto costituisca più grave reato, ... chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari”.

In sostanza, affinché si configuri una fattispecie penalmente rilevante non è sufficiente “occultare” e comunque “distruggere” le scritture contabili, se le stesse sono tuttavia facilmente reperibili oppure, ancorché distrutte, sostituibili con gli elementi desu-

mibili da altri appunti rinvenuti, e così via; occorre che la condotta dell'agente, cosciente e volontaria, abbia caratteristiche strutturali tali da poter essere considerata veramente “impeditiva” della ricostruzione e, in ogni caso, deve essere volta a perseguire il fine di evasione.

Il concetto di occultamento e distruzione.

Già l'art. 4, lettera b), della L. n. 516 del 1982 (*la c.d. manette agli evasori*) puniva colui il quale, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto o di consentire ad altri l'evasione, occultava o distruggeva in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui era obbligatoria la conservazione in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume degli affari. Il dato normativo è stato ripreso dall'art. 10 del D. Lgs. 74/2000. La condotta punibile consisteva e consiste, quindi, nella distruzione o nell'occultamento totale o parziale delle scritture: nella forma della distruzione, il reato si configura come istantaneo, attraverso una condotta che si realizza al momento dell'eliminazione della documentazione, la quale può consistere o nella stessa eliminazione del supporto cartaceo o mediante cancellature o abrasioni. L'occultamento consiste nella temporanea o definitiva indisponibilità della documentazione da parte degli organi verificatori e si realizza con il nascondere materialmente il documento.

L'occultamento, a differenza della distruzione, dà luogo ad un reato permanente perché l'obbligo di esibizione perdura finché è consentito il controllo e quindi la condotta anti-giuridica si protrae nel tempo a discrezione del reo, il quale, a differenza della distruzione, ha il potere di fare cessare l'occultamento esibendo i documenti. Il reato permanente si distingue da quello istantaneo proprio per la possibilità offerta al

* Avvocato del Foro di Torino, Presidente Vicario del Centro di Diritto Penale Tributario.

soggetto attivo di fare cessare in qualsiasi momento la condotta anti-giuridica. La permanenza cessa allorché scade l'obbligo della conservazione: occultare un documento non significa solo nascondere ma anche mantenerlo nascosto².

L'impossibilità di ricostruire i redditi o il volume d'affari.

La condotta relativa alla distruzione ovvero all'occultamento delle scritture contabili è penalmente rilevante allorché non è possibile ricostruire i redditi o il volume degli affari. Per redditi si intende l'ammontare complessivo netto delle entrate del contribuente; per volume d'affari si intende l'ammontare complessivo delle cessioni dei beni delle prestazioni dei servizi.

L'art. 10 richiede, per la sussistenza del reato, che la condotta dell'agente non si sia limitata a creare difficoltà ai verificatori nella ricostruzione della contabilità della sua impresa, ma sia stata di tale portata da non consentire loro di ricostruire il volume complessivo degli affari conclusi o dei redditi percepiti.

Il reato non sussiste nel caso in cui *“la ricostruzione dei redditi e del volume d'affari possa avvenire attraverso scritture e documenti contabili esistenti”* (Cass., Sez. III 18 aprile 2002, n. 924). Siffatta impossibilità, secondo l'orientamento prevalente, configura una condizione di punibilità (Cass., Sez. III, 6 marzo 1998, n. 4200) che deve peraltro interpretarsi in senso relativo ossia con riferimento alla concreta situazione patrimoniale e contabile del soggetto indipendentemente dal fatto che l'ufficio accertatore sia comunque in grado di ricostruire la situazione patrimoniale attraverso elementi e dati raccolti *aliunde*.³

Dibattuto è il problema se le “fonti esterne” svolgano una funzione di sostituzione o supplenza dei documenti occultati o distrutti ovvero di integrazione della frammentaria contabilità ufficiale.

Vi è chi sostiene che la ricostruzione, anche se resa possibile dai c.d. controlli incrociati o dall'esame della documentazione rinvenuta presso altri soggetti, è, per così dire, agevolata dall'aver tenuto l'a-

gente una condotta priva di caratteristiche strutturali tali da poter essere considerata veramente impeditiva. Con il risultato di attribuire un rilievo particolare alla cosiddetta idoneità della condotta, che, in ossequio alla costruzione della fattispecie incriminatrice concepita come reato di pericolo concreto, consente di punire chi sottrae alla verifica documenti obbligatoriamente da conservare con un comportamento non banalmente scopribile ma dotato di un minimo di oggettiva idoneità lesiva.

Può essere utilmente richiamato l'orientamento prevalente di legittimità (Cass., Sez. III, 26 marzo 1991, n. 3332), in base al quale l'occultamento delle scritture contabili che integra gli estremi del delitto contestato può realizzarsi *con qualsivoglia modalità* e quindi con il materiale nascondimento nello stesso posto o in altro luogo rispetto a quello ove i documenti devono essere conservati e con il rifiuto ad esibirli.

Inoltre, qualsiasi sia la natura giuridica (modalità della condotta, condizione obiettiva di punibilità o elemento costitutivo oggettivo del reato), l'impossibilità di ricostruire il volume di affari o dei redditi deve essere riferita alla situazione interna aziendale sia sotto il profilo contabile che patrimoniale senza che assuma alcuna rilevanza la possibilità in concreto di poter pervenire alla ricostruzione, avvalendosi *di elementi e dati raccolti all'esterno ed in modo indiretto, in quanto è sufficiente un'impossibilità relativa* (Cass., Sez. III, 11 maggio 1989, n. 7065; Cass. Sez. III, 13 gennaio 1992, n. 194).

Tale ultima concezione si connota per la ricerca di un'effettiva lesività del comportamento, giacché il bene protetto è quello della trasparenza fiscale.

Peraltro, ove fosse individuato nell'interesse dello Stato alla percezione delle imposte, è necessaria un'impossibilità relativa, dovendosi, però, precisare che, ove la ricostruzione dei redditi e del volume di affari possa avvenire attraverso scritture e documenti esistenti, la soppressione *parziale* della documentazione non configurerebbe il delitto, qualora non assuma un grado *rilevante in relazione al volume di affari e dei redditi*⁴.

² La natura permanente del reato di occultamento è stata sancita dalla Corte di Cassazione (n. 10340/1995; sez. III, 12 gennaio 1996, n. 312; SS.UU., n. 2333 del 1995).

³ Così di recente, Cass., Sez. III pen., Sent. n. 398/13716 del 7 marzo 2006, dep. il 19 aprile 2006.

⁴ Così Cass., Sez. III Pen., Sentenza n. 2455/3881 del 20 dicembre 2002 (dep. il 27 gennaio 2003).

**La sentenza n. 3057 del 14.11.2007
depositata il 21 gennaio 2008.**

La tematica dell'occultamento o distruzione delle scritture contabili è stata oggetto di una recente pronuncia della Corte di Cassazione, sezione Penale, che ha individuato l'elemento della fattispecie incriminatrice nell'impossibilità di determinazione del reddito del contribuente, deve intendersi in senso relativo e non assoluto; conseguentemente, detto elemento deve essere strettamente correlato alle operazioni connesse ai documenti fiscalmente rilevanti oggetto di occultamento o distruzione non essendo ovviamente *condicio sine qua non* l'impossibilità della determinazione dei risultati complessivi della gestione economica dell'attività del contribuente.

Il fatto

Un contribuente veniva dichiarato colpevole del reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10, perché - quale titolare di una ditta edile - al fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, aveva occultato tre fatture per complessive L. 11.500.000, emesse per prestazioni effettuate negli anni 1997 e 1998, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi e del volume d'affari. Il Tribunale comminava la pena di quattro mesi di reclusione, col beneficio della sospensione condizionale.

Il Tribunale aveva accertato che l'imputato aveva occultato le tre fatture contestate, ma aveva anche ritenuto che questa condotta non aveva impedito agli organi finanziari di ricostruire l'effettivo reddito prodotto, sia per l'esiguo numero dei documenti occultati, sia per il riscontro offerto dalla documentazione contabile conservata presso una società terza.

La corte d'appello, confutando le argomentazioni adottate dal primo giudice per giustificare il giudizio assolutorio, aveva osservato in sintesi che:

- a) l'impossibilità di ricostruire il reddito complessivo del contribuente, che è elemento essenziale del reato contestato, va intesa in senso relativo, in rapporto alle dimensioni della impresa e al totale complessivo del suo fatturato e del reddito prodotto e accertato;

- b) nel caso di specie l'occultamento dei redditi era percentualmente molto elevato, giacché, di fronte a un reddito dichiarato di L. 13.483.000, quello non documentato ammontava a L. 11.500.000.

L'imputato proponeva personalmente ricorso, deducendo l'erronea applicazione del decreto legislativo n. 74 del 2000, art. 10, sostenendo che: a) egli non aveva occultato le tre fatture, ma piuttosto ne aveva omesso la registrazione nei libri contabili, sicché poteva configurarsi solo il reato di cui alla L. n. 516 del 1982, art. 1, ormai abrogato dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 25; b) difettava il requisito dell'impossibilità di ricostruzione del reddito, giacché l'accertamento del reddito percepito era stato agevolmente raggiunto dall'ufficio tributario sulla base delle tre fatture rinvenute presso la società che aveva ricevuto le relative prestazioni.

La sentenza

La Corte di Cassazione ha rigettato il ricorso, per due ordini di motivi. In primo luogo, ha evidenziato che entrambi i giudici di merito hanno accertato in linea di fatto che le tre fatture contestate non soltanto non erano state registrate nei libri contabili obbligatori, ma neanche erano state rinvenute nella documentazione della ditta e neppure erano state esibite dal titolare. È risultato così integrato il delitto di cui al D. Lgs. n. 74 del 2000, art. 10, oltre che la contravvenzione di cui alla L. n. 516 del 1982, art. 1, ormai abrogato.

In secondo luogo, la suprema Corte ha ritenuto sussistere nel caso di specie l'impossibilità di ricostruire l'ammontare dei redditi o il volume degli affari.

La norma incriminatrice - scrivono i Giudici di legittimità - *sanzionando penalmente l'obbligo di non sottrarre all'accertamento le scritture e i documenti obbligatori, intende chiaramente tutelare l'interesse statale alla trasparenza fiscale del contribuente.*

Così individuato l'oggetto giuridico del reato, ne discendono alcuni corollari.

Anzitutto l'impossibilità di ricostruire l'ammontare dei redditi o il volume degli affari, in quanto incide direttamente sull'interesse protetto, va propria-

³ V. Napoleoni, *I Fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, Ipsoa, 2000, pag. 204.

⁴ Relazione governativa al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, *Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205.*

mente considerata come elemento essenziale del reato, che, in quanto tale, è coperto dalla colpevolezza, e non come semplice condizione di punibilità.

Inoltre, la detta impossibilità va rapportata alla sfera del contribuente infedele e alle scritture o ai documenti obbligatori che questi ha sottratto all'accertamento.

Ciò si desume dallo stesso tenore letterale della norma, che incriminando l'occultamento o la distruzione anche parziali della documentazione contabile richiede per conseguenza come elemento ulteriore l'impossibilità di accertare il risultato economico di quelle sole operazioni connesse alla documentazione occultata o distrutta. In altri termini, non è evidentemente richiesta come essenziale l'impossibilità di ricostruire tutta la gestione economica del contribuente per l'anno d'imposta interessato. Il giudice dovrà quindi accertare, in base a una valutazione comparativa della documentazione esistente e di quella mancante, se la condotta fraudolenta del contribuente era idonea a mettere in pericolo la funzione probatoria dei cespiti imponibili che la legge assegna alla documentazione e alla scritturazione obbligatorie. Mancando questa concreta idoneità, il reato non è integrato in considerazione della irrilevante offensività della condotta.

Inoltre, proprio perché la norma intende assicurare la trasparenza fiscale del contribuente, non è rilevante che la ricostruzione delle operazioni non documentate sia possibile aliunde, attraverso i riscontri incrociati presso i soggetti economici cui si riferiscono quelle operazioni.

In altri termini, il reato è escluso solo quando il risultato economico delle operazioni prive della documentazione obbligatoria può essere ugualmente accertato in base ad altra documentazione conservata dall'imprenditore interessato. In tal caso - come s'è detto - manca la necessaria offensività della condotta.

Nel caso trattato, quindi, non rileva che la ricostruzione dei cespiti relativi alle tre fatture occultate dall'imputato sia stata possibile grazie alle fatture passive conservate presso i destinatari.

Considerazioni conclusive.

La Suprema Corte ha confermato che l'occultamento o la distruzione dei documenti contabili è penalmente rilevante soltanto nel caso in cui sia del tutto impossibile ricostruire il reddito o il volume d'affari del soggetto incriminato in base ai documenti dallo stesso esibiti (o meno) ovvero distrutti.

In particolare, nella sentenza commentata si supera altresì l'interpretazione - cui prima si è fatto cenno - secondo la quale la impossibilità di ricostruzione del reddito o del volume d'affari configurerebbe mera condizione di punibilità, affermandosi invece che il detto requisito costituisce elemento essenziale della fattispecie (e, quindi: caratteristica strutturale della condotta, ovvero evento naturalistico di essa, qualora si ritenga possibile concepire la citata impossibilità come un evento separato dalla condotta, e da essa causato) e, in quanto tale, deve essere previsto e voluto dal soggetto agente come conseguenza della propria condotta.

I Giudici hanno inoltre precisato che non ogni carenza documentale configura la fattispecie punita dalla legge, ma soltanto quelle di rilevante offensività della condotta.

Occorre quindi considerare la concreta situazione patrimoniale e contabile del soggetto incriminato e verificare se l'ufficio accertatore è stato in grado di ricostruire comunque la situazione patrimoniale attraverso elementi e dati raccolti presso lo stesso soggetto: in tal caso non si consuma il reato. Diversamente, qualora la ricostruzione del reddito avvenga aliunde, attingendo informazioni e documenti contabili presso terzi, la Suprema Corte ha ritenuto sussistere l'azione cosciente e volontaria (dolo dell'agente: in tal caso, si richiede altresì dall'art. 10 citato che la condotta sia volta all'evasione, così integrandosi il dolo specifico previsto dalla fattispecie incriminatrice) di commettere una violazione, che non risulta attenuata dal rinvenimento presso terzi di documenti utili alla ricostruzione del reddito; in tali casi, pertanto, la condotta configura il delitto previsto e punito dall'art. 10 del D. Lgs. 74/2000.

⁵ Cass. Sez. VI, sent. n. 9251 del 26 gennaio 2005.

IL blocco dei pagamenti della Pubblica Amministrazione

di **Guglielmo A. Di Pietro**

Il D.M. 40 del 18/01/2008 ha consentito l'applicazione dell'art. 48 bis del DPR 29 Settembre 1973 n. 602 in tema di blocco dei pagamenti da parte della Pubblica Amministrazione qualora si attestino inadempienze esattoriali superiori a € 10.000,00 (diecimila).

Tale disposizione regolamentare è indirizzata agli Agenti della riscossione, come lo stesso documento identifica in Equitalia spa e società da essa partecipate.

È evidente che la norma non si rivolge all'agente di riscossione che in Sicilia è la Serit Sicilia spa partecipata dalla Riscossione Sicilia spa e non da Equitalia spa.

Ne consegue l'inapplicabilità del provvedimento nella Regione Siciliana.

Infatti l'atto di pignoramento di cui al citato D.M. 40/2008 non può essere emesso dalla Serit Sicilia spa ed è quindi illegittima la procedura attuata in Sicilia.

Tale carenza, evidenziata nel regolamento di attuazione, ha portato l'Associazione degli Industriali di Siracusa ad inoltrare atto di interpello al Garante del Contribuente ai sensi dell'art. 13 della L. 212/2000, cosiddetta Statuto dei Diritti del Contribuente.

Il Garante ha recepito in pieno le motivazioni avanzate e con nota del 4/6/2008 ha trasmesso copia dell'interpello a Riscossione Sicilia spa e all'Assessorato Bilancio e Finanze – Dipartimento delle Finanze e del Credito, chiedendo chiarimenti in merito alla legittima applicazione della suddetta

norma nel territorio della Regione Siciliana ed altresì su altri aspetti tecnico-procedurali che nel complesso penalizzano il contribuente siciliano.

L'Assessorato Bilancio e Finanze con nota del 3/7/2008 pervenuta in data 7/7/2008, con una interpretazione, del tutto dottrinale, afferma che, poiché l'art. 48 bis del DPR 602/73 si applica nel Territorio della Regione Siciliana, "l'applicazione della norma primaria reca come conseguenza l'applicazione della norma secondaria, quale appunto il D.M. 40/2008, che contiene le disposizioni di dettaglio per la pratica attuazione della prima.

Tale interpretazione va oltre e non tiene conto dell'oggettivo contenuto letterale del provvedimento emanato che non è indirizzato specificamente alla Serit Sicilia Spa né tantomeno viene fatto esplicito riferimento nelle premesse o nell'articolo, come invece in precedenza per altri analoghi provvedimenti era stato correttamente citato. Ciò in perfetta armonia con la L.r. 22 Dicembre 2005 e D.L. 30 Settembre 2005 n.203, che attestano il principio dell'autonomia regionale nel settore della riscossione dei tributi in Sicilia.

La richiesta avanzata dall'Associazione degli Industriali di Siracusa mira, esclusivamente, a tutelare i diritti dei contribuenti siciliani che con l'introduzione di tale iniquo provvedimento sono stati colpiti nelle loro legittime azioni di tutela del principio che il debito, per essere onorato, debba essere certo e scaduto.

Il provvedimento, infatti, non prende in considerazione le azioni eventuali di contenzioso e tantomeno istanze di rateizzazioni. Esso è incentrato su una procedura di mera verifica telematica delle posizioni esattoriali risultanti ad una certa data, senza tener conto del reale debito del contribuente.

L'analisi di diversi casi esaminati ha evidenziato gravi errori sulle risultanze della verifica telematica eseguita e riportata a base dell'atto di pignoramento, rispetto agli importi effettivamente dovuti dal contribuente.

Se inoltre si considera che tale provvedimento di pignoramento segue le azioni coattive già in essere:

- Ipoteca sugli immobili;
- Fermo amministrativo sugli automezzi;

si produce un quadro di azioni cautelari, che si assommano fra di loro per colpire il contribuente, che non hanno precedenti nell'Ordinamento giuridico dello Stato.

Ma quante garanzie vanno prestate per questi debiti esattoriali spesso non dovuti?

Senza considerare gli effetti deflagranti che tali azioni di cautela, intraprese dal Fisco, hanno sul sistema bancario che si vede ridotte le proprie garanzie a scapito dei già precari equilibri finanziari della PMI siciliane.

Infine si fa rilevare un ulteriore danno che tale provvedimento produce specificatamente nei confronti delle aziende fornitrici di beni e servizi alla Pubblica Amministrazione. Infatti il mancato incasso del corrispettivo per l'opera resa, a seguito del blocco del pagamento della P.A., pone queste imprese nella disastrosa condizione di non recuperare nem-

meno i costi operativi già sostenuti e da esse anticipati. Ne consegue che la norma su tali soggetti dovrebbe prevedere il blocco sulla quota di utili pagando comunque la parte di corrispettivo relativo al reintegro dei costi.

Così come per non penalizzare le piccole imprese sarebbe opportuno per la regione siciliana elevare il limite dalle attuali

€ 10.000,00 ad € 100.000,00.

In conclusione si evince chiaramente che gli interventi auspicati non mirano a tutelare posizioni debitorie certe e dovute, ma tendono a portare nelle sedi competenti le motivate istanze per rendere più giusto ed equo un provvedimento che senza tali modifiche risulta iniquo e vessatorio.



**ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI SIRACUSA**

CONVEGNO

**LA CASSA DI PREVIDENZA E ASSISTENZA
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI:
PROSPETTIVE DI LUNGO PERIODO
E SERVIZI OFFERTI**

<p>SALUTI</p> <p>Gaetano Ambrogio <i>Presidente Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Siracusa</i></p> <p>Daniele Manenti <i>Presidente Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Ragusa</i></p> <p>Domenico Piccolo <i>Consigliere Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili</i></p>	<p>INTERVENTI</p> <p>Walter Anedda <i>Presidente Cassa Nazionale di Previdenza e Assistenza Dottori Commercialisti</i></p> <p>Giuseppe Grazia <i>Consigliere d'Amministrazione Cassa Nazionale di Previdenza e Assistenza Dottori Commercialisti</i></p> <p>Massimo Conigliaro <i>Componente Assemblea dei Delegati Cassa Nazionale di Previdenza e Assistenza Dottori Commercialisti</i></p>
---	--

Venerdì 14 Novembre 2008 ore 16,30

Park Hotel - Via Filisto, 80 - Siracusa

L'evento è inserito nel programma di formazione dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Siracusa e consente di maturare crediti formativi pari alle ore effettive di partecipazione.

Sempre vivo il dibattito sulla notifica dell'avviso bonario

di Gianfranco Antico

Preg.mo Direttore,

nel numero 3/2008 della Rivista da Ella Diretta, a pag. 20 viene riportato un commento, a firma di Antonio Antonuccio, di una sentenza della Commissione Tributaria di Siracusa.

Nel ringraziare comunque l'Autore per avermi voluto benevolmente citare, non posso non far notare che mi si accomuna – in maniera maldestra (manipolando il mio pensiero) - ad un certo indirizzo dottrinario che invece, da anni, non condivido¹, e che qui provo ancora una volta riassumere.

Il controllo formale, alla luce delle modifiche introdotte dal D. Lgs. n. 241 del 9 luglio 1997, che ha riformulato gli artt. 36 *bis* e 36 *ter* del D.P.R. n. 600/1973, introducendo pure l'art. 54 *bis* del D.P.R. n. 633/72, risulta profondamente innovato:

- da una parte il nuovo art. 36 *bis*, del D.P.R. n.600/73, semplice procedura automatizzata di liquidazione sulla base dei dati e degli elementi che sono direttamente ricavabili dalle stesse dichiarazioni e di quelli in possesso dell'Anagrafe Tributaria;
- e dall'altra l'art. 36 *ter*, del citato D.P.R. n. 600/1973, che disciplina il controllo formale vero e proprio (riscontro dei dati con i documenti) limitatamente a quelle dichiarazioni individuate sulla base di criteri selettivi annualmente fissati.

In particolare, per quel che ci interessa, l'art. 36 *bis* del D.P.R. n. 600/73 prevede che gli uffici, sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni, possano procedere entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo a:

- correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione degli imponibili, delle imposte, dei contributi e dei premi;
- correggere gli errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze delle imposte, contributi, e dei premi risultanti dalle precedenti dichiarazioni;
- ridurre le detrazioni d'imposta indicate in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni;
- ridurre le deduzioni dal reddito esposte in misura superiore a quella prevista dalla legge ;
- ridurre i crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni;
- controllare la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti a titolo di acconto e di saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta.

Per effetto dei commi 3 e 4, del medesimo art. 36 *bis*, del D.P.R. n. 600/73, l'esito della liquidazione deve essere notificato al contribuente, il

¹ Cfr. per tutti, ANTICO, *Brevi note sulle conseguenze della omessa comunicazione di irregolarità ex art. 6, comma 5, della Legge n. 212 del 2000 nella liquidazione della dichiarazione*, in "Finanza&Fisco", n. 33/2007

quale potrà fornire i necessari chiarimenti entro i trenta giorni successivi.

Il cd. avviso bonario consente, quindi, di realizzare la partecipazione del contribuente al controllo formale della sua dichiarazione, anticipando - di fatto - il successivo dettato dello Statuto del contribuente - art.6, comma 5, della legge n.212/2000 -.

In sede di controllo, gli operatori verificheranno la correttezza dell'esito determinato dal controllo automatizzato, tenendo conto delle somme trattenute per conto dei contribuenti da parte del sostituto d'imposta, dei versamenti effettuati dal contribuente in sede di autotassazione, e dei rimborsi erogati da parte del sostituto d'imposta.

Nel caso di controllo ex art.36 *bis*, trascorsi trenta giorni dalla ricezione della comunicazione degli esiti del controllo, in assenza del versamento di quanto richiesto ovvero dei chiarimenti in relazione agli esiti comunicati, si procede all'iscrizione a ruolo delle imposte, delle ritenute, dei relativi interessi e dell'intera sanzione.

Tale procedura, in buona sostanza, è diretta a consentire al contribuente, prima dell'iscrizione a ruolo, di eliminare dubbi e perplessità derivanti dalle dichiarazioni presentate.

Per effetto dell'art. 6, comma 5, della legge 27 luglio 2000, n. 212, "*prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire chiarimenti o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta*".

Pertanto, solo se *sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione* l'A.F. deve invitare il contribuente.

La *confusione* fatta dall'autore del preciso dettato normativo non porta a nulla.

Andiamo con ordine: innanzitutto, occorre

tenere distinto il procedimento di controllo dal procedimento di riscossione. L'ufficio invita il contribuente a verificare la liquidazione e dopo - solo dopo - provvede, anche sulla base delle indicazioni di parte, alla iscrizione a ruolo. Per esempio, se la liquidazione effettuata dall'ufficio presenta "*omessi versamenti d'acconto e saldo*", e il contribuente, invitato dall'ufficio produce solo il versamento d'acconto, la nuova liquidazione conterrà il versamento d'acconto non conteggiato, e l'ufficio provvederà a iscrivere a ruolo il saldo non versato. È ovvio che - in un caso del genere e questi sono quelli in massima parte portati all'attenzione dei giudici - non ci sembra che sussistano "*incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione*" - che impongano all'ufficio di **sentire nuovamente** il contribuente, nella successiva fase dell'iscrizione a ruolo.

Si palesa assolutamente strumentale l'obiezione di parte che sostiene l'*incertezza* nei casi, per esempio, di imposte dichiarate e non versate: che incertezza può sussistere quando è stato lo stesso contribuente a procedere alla liquidazione della propria dichiarazione e a non versare quanto da lui stesso calcolato ?

Peraltro, il preciso dettato normativo è stato già correttamente interpretato da altre Commissioni tributarie (Cfr. Comm. Trib. Prov. di Siracusa, Sez.II, sentenza n. 34 dell'11 febbraio 2006; Comm. Trib. Reg. di Palermo, Sez. Stacc. di Siracusa, sez. 7, sent.n. 57 del 16 marzo 2006, dep. il 19 aprile 2006 e sez. 16, sent. n. 60 dell'11 aprile 2007, dep. il 9 maggio 2007), le quali non hanno mancato di rilevare che nei casi sopra indicati non si può sostenere la sussistenza dell'incertezza; anzi, al contrario, è certa la dichiarazione.

Ripetiamo, la nullità prevista per la violazione dell'art. 6, comma 5, dello Statuto del Contribuente (solo per le ipotesi di incertezza su aspetti rilevanti della dichiarazione, perchè l'incertezza potrebbe riguardare aspetti non rilevanti e quindi non giocare, anche ai fini della nullità) non

è disposta, invece, per l'omesso invio della comunicazione di cui all'art. 36-bis, comma 3, del D.P.R.n.600/73.

Né è sostenibile l'*intreccio* fra procedimento di controllo e procedimento di riscossione per cui il mancato invio della comunicazione renderebbe nulla la successiva iscrizione a ruolo. Ritornando all'esempio sopra esposto, nell'ipotesi di imposte dichiarate e non versate, non è neanche sostenibile affermare che il mancato invio della comunicazione di cui all'art. 36-bis, comma 3, del D.P.R. n. 600/73, possa portare alla nullità nei casi in cui l'ufficio iscriva a ruolo, senza aver invitato preliminarmente il contribuente ai sensi dell'art. 6, comma 5, della legge n.212/2000, dal momento che non vi è incertezza su aspetti rilevanti della dichiarazione.

Oltretutto, l'Autore, nel richiamare la circolare n. 77/E del 3 agosto 2001, ha *dimenticato* – volutamente - di riportarne un passo, ove è stato precisa-

to che l'obbligo della comunicazione non sussiste nell'ipotesi di iscrizione a ruolo di tributi per i quali il contribuente non è tenuto ad effettuare il versamento diretto.

Né vale richiamare – come fa l'Autore - sentenze della Corte di Cassazione, interpretandole a proprio piacimento.

Il contraddittorio con il contribuente – da sempre da noi *predicato* – non può infatti sconfinare nell'abuso dello strumento, con gravi danni per l'Erario e di fatto per tutti i contribuenti.

Si può pure non essere d'accordo con la mia tesi – ci mancherebbe –, ma da qui ad associarmi a dottrina che sostiene esattamente l'opposto ne corre!

Non è corretto *giocare* con le parole. E questo, sinceramente, mi spiace.



LEGA ITALIANA PER LA LOTTA CONTRO I TUMORI

prevenire è vivere

Solo le presunzioni gravi, precise e concordanti assurgono al rango di prova

Nulla l'accertamento induttivo in assenza di violazioni che rendono inattendibile la contabilità

AVVISI DI ACCERTAMENTO: è nullo l'accertamento induttivo se non contiene la specifica indicazione dei motivi che hanno determinato il ricorso a tale procedimento. L'Agenzia delle Entrate può ricorrere al metodo "induttivo" solo quando rileva omissioni e false o inesatte indicazioni o irregolarità formali nelle scritture contabili così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili le stesse.

La Commissione Tributaria Regionale di Palermo, Sezione Staccata di Siracusa n° 16, riunita con l'intervento dei signori:

Burzichelli Dr. Daniele (Presidente)

Lo Bello Dr. Ferdinando (Relatore)

Calendoli Avv. Giuseppe (Giudice)

Ha emesso la seguente Sentenza n. 269 del 27 giugno 2007 depositata il 02 luglio 2008 sull'Appello n. 4119/06 depositato il 24/11/2006.

AVVERSO la sentenza n. 218/01/2006 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa sezione 1

CONTRO: Agenzia Entrate Ufficio di Noto.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Sulla scorta del processo verbale di constatazione del 21.06.2005, redatto da propri funzionari, l'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Noto, notificava, in data 26.11.2005 alla società ... *omissis* ... l'avviso di accertamento n. RJX... con il quale, sull'assunto della rilevata omessa registrazione di operazioni imponibili per vendita di biscotti e pasticceria varia (per € 272.914,00), vendita elevato il reddito d'impresa per l'anno d'imposta 2003, a € 619.315,00 a fronte di quello dichiarato di € 346.401,00 con richiesta di pagamento della complessiva somma di € 271.624,33 a titolo di imposte IRPEG, IVA, IRAP, interessi, sanzioni e spese di notifica.

La Società, in persona del legale rappresentante

... *omissis* ..., assistita dal dr. ... *omissis* ..., ricorrevava avverso il precitato avviso di accertamento eccependo difetto di motivazione dell'atto impugnato, violazione dell'art. 12 l. 212/2000 e contestando, nel merito, l'effettuata ricostruzione dei ricavi con procedimento indiretto, chiedeva l'accoglimento del ricorso e l'annullamento dell'atto impugnato.

L'Ufficio, costituitosi un giudizio, contro deduceva e chiedeva il rigetto del ricorso.

La Commissione Tributaria Provinciale, sez 1^a, di Siracusa con sentenza n. 218 del 03.07/19.09.2006, respingeva l'eccezione di violazione dell'art. 12 l. 212/2000 e, in parziale accoglimento del ricorso, ritenendo equa in via induttiva riconoscere una riduzione pari a circa il 20% sul totale dei maggiori ricavi accertati pari a € 619.315,00 determinava l'ammontare dei ricavi totali dell'anno 2003 in € 500.000,00 e compensava le spese.

La Società, come sopra rappresentata e assistita, con atto tempestivamente notificato e regolarmente depositato nella Segreteria di questa Commissione, non condividendo le conclusioni cui erano pervenuti i primi Giudici, proponeva appello avverso le precitate sentenza.

Con tale atto eccepeva a) violazione e falsa applicazione dell'art. 36 del D.Lgs. n. 546/1992 per non avere e primi giudici motivato il loro convincimento nel ritenere equa in via induttiva una riduzione del 20% dopo avere riconosciuto fondate le deduzioni riferite alla ricostruzione dei ricavi derivano proprio dalla ricostruzione dei ricavi operata dai verificatori; b) violazione dello statuto del contribuente per mancato riscontro nell'avviso di accertamento delle osservazioni al P.V.C. prodotte a sensi dell'art. 12, comma 7, della L. 212/2000; c) violazione e falsa applicazione dell'art. 2 della L. n. 241/1990, così come richiamato dall'art.7 della L.n. 212/2000 (statuto del contribuente), nonché dell'art. 42 DPR n. 600/1973, ciò in quanto sia l'avviso di accertamento sia il processo

verbale di constatazione non hanno mai specificato gli elementi posti a motivo della rettifica.

Chiedeva, in via pregiudiziale l'annullamento della controversia alla Commissione Tributaria Provinciale; a motivo della mancata instaurazione del contraddittorio; in via principale, l'accoglimento dell'appello e, per l'effetto, l'annullamento dell'avviso di accertamento ed in via subordinata una ulteriore riduzione, rispetto a quanto statuito dai primi giudici, delle pretese dell'ufficio, con la condanna alle spese di giudizio e di quanto eventualmente riscosso nelle more della definizione della controversia.

Si costituiva in giudizio l'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Noto e riproponendo, pedissequamente, quanto dedotto in primo, chiedeva il rigetto dell'appello e, per l'effetto, la conferma della sentenza.

Con ordinanza collegiale n. 12 del 26.02.2007, non opponendosi l'Ufficio alla richiesta di sospensione formulata dalla Società appellante coevamente alla richiesta di fissazione di udienza, la commissione sospendeva l'esecuzione della sentenza e rinviava la trattazione della controversia all'udienza del 11 aprile 2007.

All'udienza del 11 aprile 2007, con Ordinanza n. 21 la Commissione ordinava alla società contribuente il deposito di copia di tutte le fatture riferite all'anno d'imposta 2003 e rinviava all'udienza del 27 giugno 2007.

All'odierna pubblica udienza di trattazione della controversia, i rappresentanti delle parti in causa, ... *omissis* ... per l'appellante Società contribuente e signor ... *omissis* ... per l'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Noto, insistono nelle conclusioni riportate nei propri scritti difensivi.

Nella successiva Camera di Consiglio, il Collegio osserva: la controversia trae origine da un processo verbale di constatazione redatto da funzionari dell'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Noto.

La pretesa dell'Ufficio è fondata, quindi, su quanto constatato in quella circostanza le cui conclusioni derivano dalla ricostruzione indiretta dei ricavi effettuata dai verificatori tenuto conto di quanto dichiarato dalla società contribuente al Mod. TDI2U (Studi di Settore) di cui al Mod. Unico 2004.

Dall'esame dell'avviso di accertamento si rileva che l'Ufficio ha provveduto alla rettifica de qua a sensi dell'art. 41-bis Dpr 600/73 così come modificato dall'art. 1, comma 405 della legge 311/2004,

accertando in € 272.914,00 il reddito d'impresa scaturente dall'omessa registrazione di operazioni imponibili per vendita di biscotti e pasticceria da assoggettare a tassazione ai fini IRPEG, IRAP, IVA, con relative sanzione e interessi.

Null'altro viene esplicitato a conferma della bontà dei valori accertati.

L'art. 41-bis DPR n. 600/73, che non preclude all'Amministrazione finanziaria la possibilità di una ulteriore rettifica in presenza di nuovi e diversi elementi, non impedisce all'Amministrazione medesima la possibilità di ricostruire il reddito induttivamente secondo quanto disposto dall'art. 39 DPR n. 600/73.

Orbene, a tenore dell'art. 42 DPR 600/73 l'accertamento induttivo dei motivi che hanno determinato il ricorso a tale procedimento. Da ciò la necessità per l'Amministrazione finanziaria, al fine di legittimare la propria azione, di indicare su quali elementi presuntivi si fonda l'accertamento, il tutto nel rispetto delle esigenze di chiarezza e motivazione, come richiesto dell'art. 7 della legge n. 212/2000.

Nella fattispecie l'accertamento non contiene alcuna indicazione specifica dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso al metodo induttivo, di fatto adottato, per la ricostruzione dei ricavi d'esercizio.

L'Ufficio ha ritenuto di dare la prova dell'inesattezza delle scritture contabili sull'unico presupposto della difformità delle quantità di materie prime indicate nel Mod. TDI2U e quelle utilizzate dalla Società.

Orbene, le quantità non possono, da sole, legittimare una ricostruzione induttiva dei ricavi di esercizio essendo notoria la diversa incidenza di fattori produttivi adottati in rapporto alle capacità imprenditoriali.

A sensi dell'art. 39 DPR 600/73 un accertamento induttivo è legittimato qualora siano provate le "omissioni gravi, ripetute e numerose" delle scritture contabili o, qualora attraverso il ricorso a presunzioni semplici, precise e concordati (art. 2729 c.c.) si pervenga ad invalidare le risultanze contabili aziendali.

In mancanza, quindi, dei presupposti oggettivi voluti dal legislatore in considerazione, anche, che l'Ufficio non ha rilevato le omissioni e le false o inesatte indicazioni o irregolarità formali nelle scritture contabili così gravi, numerose o ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse, ogni riferimento all'art. 39 DPR 600/73 è da escludersi.

In definitiva, non essendo state accertate violazioni gravi, ripetute e numerose della contabilità, non potendo queste violazioni essere rappresentate da ciò che si vuole dimostrare e non essendo le presunzioni suffragate dalle caratteristiche "gravi, precise e concordanti", l'accertamento de quo non può trovare conferma deve essere annullato.

In relazione a quanto precede, il Collegio ritiene, in riforma della sentenza impugnata, doversi accogliere l'appello. Ritiene, altresì sussistano validi motivi per compensare interamente tra le parti le spese di giudizio.

PER QUESTI MOTIVI

In riforma della sentenza impugnata, accoglie l'appello. Spese compensate.

Così deciso a Siracusa nella Camera di Consiglio del 27 giugno 2007.

COMMENTO

Il Giudice dell'appello ha fatto buon governo dei principi del diritto tributario.

L'articolo 42 del DPR 600/1973 recita "l'avviso di accertamento ... deve essere motivato in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che lo hanno determinato ...".-

Dall'esame della norma appena indicata risulta, dunque, come l'istanza di chiarezza e di trasparenza nei confronti della P.A. abbia come principale referente la motivazione.-

La motivazione, difatti, permette di ricostruire l'iter logico-giuridico che ha condotto all'emanazione di un determinato provvedimento amministrativo onde poterne vagliare la logicità e la coerenza ai canoni della correttezza e del buon andamento dell'azione della pubblica amministrazione.

Istanze che hanno come riferimento l'inviolabile diritto di difesa costituzionalmente garantito.

È di tutta evidenza, invero, che la possibilità di sindacare l'operato della pubblica amministrazione abbia come indefettibile presupposto quello della esatta e completa conoscenza delle ragioni che hanno condotto all'emanazione di un determinato provvedimento.

Ebbene, nella fattispecie de qua il provvedimento emesso dall'Amministrazione finanziaria, poneva a suo unico fondamento una ricostruzione induttivamente dei ricavi della società verificata.

L'ufficio accertatore però, in ossequio all'onere

della prova, prima di operare in maniera induttiva doveva operare un duplice riscontro:

- 1) verificare l'esistenza dei presupposti previsti dalla legge per abbandonare l'accertamento analitico a favore di quello induttivo;*
- 2) dimostrare l'iter procedurale impiegato per la ricostruzione degli elementi di capacità contributiva motivando conseguentemente adeguatamente il successivo avviso di accertamento.*

La circostanza che nel caso della procedura di ricostruzione, a differenza di quanto avviene per i presupposti per i quali la prova è certa e definitiva, l'Ufficio possa avvalersi di presunzioni prive dei requisiti della gravità, precisione e concordanza, non deve automaticamente avvalorare ogni risultato raggiunto dall'accertatore. La ratio di qualsiasi accertamento, ivi compreso quello induttivo, dovrebbe coincidere con quella della ricostruzione della capacità contributiva del soggetto verificato per quanto più possibile vicina a quella reale.

Uno dei presupposti legittimanti all'utilizzo di metodologie induttive è il riscontro, in sede di verifica, della presenza di scritture contabili inattendibili. Nella fattispecie trattata l'ufficio, che aveva riscontrato una contabilità tenuta sia formalmente, che sostanzialmente a regola d'arte, non aveva potuto in alcun modo dichiarare la stessa inattendibile. Malgrado tale fattispecie i verificatori avevano cercato di ricostruire induttivamente i ricavi dell'azienda concentrandosi addirittura sulla produzione di biscotti e dolci che, per l'azienda verificata (un panificio), era un'attività residuale. Appare chiaro ed evidente che se anche in sede di accertamento induttivo si possa prescindere dai requisiti di gravità, precisione e concordanza delle presunzioni, non significa che si possa prescindere dal provare l'esistenza del reddito accertato mediante indizi, assistiti da concrete risultanze probatorie che diano almeno probabilità di esistenza e ragionevolezza all'importo del reddito accertato.

La sentenza di oggi è un forte invito rivolto alle imprese al pieno rispetto delle norme civilistiche e tributarie in materia di tenuta della contabilità. Il pieno rispetto degli adempimenti contabili e fiscali consente all'azienda soggetta ad un controllo fiscale di dimostrare inequivocabilmente agli accertatori la propria reale capacità contributiva.

Pietro Sacchetta

L'esito del controllo ex art. 36-ter D.P.R. 600/73 deve essere sempre notificato al contribuente

È nulla la cartella di pagamento, emessa a seguito di un controllo formale ex art. 36 ter del D.P.R. 600/1973, senza che la stessa sia stata preceduta dalla comunicazione formale al contribuente dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili.

La **Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa, Sezione 02**, riunita con l'intervento dei signori:

Tamburini Giuseppe (Presidente)

De Natale Antonino (Relatore)

Romano Domenico (Giudice)

Ha emesso la seguente Sentenza n. 55/02/07 del 28 novembre 2007 depositata il 16 gennaio 2008.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La sig.ra ... *omissis* ... rappresentata e difesa dal Dott. ... *omissis* ..., ricorreva contro L'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Noto - e la Serit Sicilia s.p.a. Agente della riscossione per la provincia di Siracusa, avverso la cartella di pagamento n° ... *omissis* ... con la quale si notificava alla ricorrente l'iscrizione a ruolo di Irpef, sanzioni ed interessi, per l'anno d'imposta 2002 pari ad euro 785,07.

La cartella non recava alcuna motivazione della pretesa erariale, né la contribuente aveva mai ricevuto, preventivamente alla stessa, alcuna comunicazione formale, in merito motivi che avevano dato luogo alla rettifica dell'imponibile irpef.

L'Agenzia delle Entrate, costituendosi in giudizio, sosteneva di aver inviato regolarmente la comunicazione dell'esito formale del controllo alla contribuente, ma, di contro, non produceva alcuna prova *ab substantiam* di quanto affermato.

La Serit Sicilia s.p.a. non si costituiva in giudizio.

All'udienza del 23/06/2007 la ricorrente, che, nelle more, aveva ricevuto dalla Serit Sicilia un preavviso di fermo di beni mobili registrati, otteneva un'ordinanza di sospensione della cartella di pagamento.

La causa veniva discussa in pubblica udienza il 28/11/2007 davanti alla Sezione 2 della Commissione Tributaria di Siracusa e quindi veniva posta in decisione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il ricorso è fondato e va accolto.

Va osservato che l'omessa notifica al contribuente dell'esito del controllo formale ai sensi dell'art. 36 ter comma 4 del D.P.R. 600/73 comporta la nullità della cartella, poiché, fra l'altro non è stata data al contribuente la possibilità di sindacare eventualmente l'operato della pubblica amministrazione o di fornire le proprie giustificazioni.

P.Q.M.

Il Collegio, accoglie il ricorso e compensa per intero, tra le parti, le spese del giudizio.

COMMENTO

La Sentenza di cui sopra merita di essere citata perché ribadisce chiaramente il principio giuridico che è nulla l'iscrizione a ruolo di imposte, a seguito di un controllo ex art. 36 ter del D.P.R. 600/73, se tale iscrizione non è preceduta dalla notifica al contribuente degli esiti di tale controllo.

Il comma 4, dell'articolo sopra citato, recita chiaramente: "l'esito del controllo formale è comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla

rettifica degli imponibili, delle imposte, delle ritenute alla fonte, dei contributi e dei premi dichiarati, per consentire anche la segnalazione di eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di controllo formale entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione”.

La comunicazione, espressamente prevista dall'articolo sopra citato, e che volgarmente viene denominata “avviso bonario”, ha molteplici scopi per il contribuente:

- 1) informare sulla motivazione posta a base del recupero dell'imposta;*
- 2) dare la possibilità, entro trenta giorni dal ricevimento, di segnalare i dati e gli elementi non considerati o valutati dall'ufficio accertatore, ovvero di produrre eventuale documentazione a sostegno di quanto asserito;*
- 3) consentire, in caso di riconoscimento dell'operato dell'ufficio accertatore, di effettuare comunque il pagamento con la riduzione delle sanzioni pari a due terzi.*

La ratio della tesi sostenuta è ulteriormente rafforzata quando il comma 4 dell'art. 36 ter viene letto in combinato disposto con il comma 5 dell'art. 6 della Legge 212/2000 (cd. Statuto dei diritti del contribuente). Tale comma prevede che: “Prima di procedere alle iscrizioni a ruolo deri-

vanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'Amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta. (...) Sono nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma”.

La Sentenza commentata è un chiaro esempio della necessità che i rapporti tra fisco e contribuente debbano essere improntati sempre maggiormente sul piano della reciproca collaborazione e trasparenza. Tale recente orientamento normativo, ha avuto il suo avvio ufficiale, anche se all'inizio un po' in sordina, con l'adozione dello Statuto del Contribuente, ma, con il passare degli anni, si sta rafforzando sempre di più. Tutto ciò anche grazie ad una produzione giurisprudenziale che, sempre più frequentemente, annulla l'operato di quegli uffici che continuano ad operare secondo i vecchi canoni.

Pietro Sacchetta

COLLABORATE AL GIORNALE!
Notizie, articoli, sentenze di interesse generale
sono graditi e possono essere inviati a
giornale@odcsr.it

Sopravvive soltanto il nuovo atto modificato

Autotutela sostitutiva: la modifica di un atto comporta l'automatica eliminazione dell'atto modificato

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI PALERMO
SEZIONE STACCATA DI SIRACUSA
riunita con l'intervento dei Signori

BURZICHELLI Dr. Daniele *Presidente*
LO BELLO Dr. Ferdinando *Relatore*
CALENDOLI Avv. Giuseppe *Giudice*

ha emesso la seguente sentenza n. 221 del 13/06/2007 depositata il 23/01/2008

Con atto notificato a mezzo raccomandata postale A R del 04.05.2004 al Comune di Avola e, sotto la stessa data, all'Agenzia del Territorio, Ufficio di Siracusa, la contribuente proponeva appello avverso la sentenza n. 540 dei 28.09.2002/15.04.2003 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale, Sez. 2^a, di Siracusa che aveva parzialmente accolto il ricorso avverso l'avviso di liquidazione n. 6634 del 24.09.2001, notificato il 01.10.2001, recante il carico tributario per maggiore imposta ICI anno 1998, interessi e sanzioni.

Con tale atto l'appellante censurava la decisione dei primi Giudici sotto l'aspetto dell'eccezione, già nel corso del giudizio di prime cure, decadenza del Comune di Avola per palese violazione dell'art. 11 D.Lgs. n. 504/1992, in relazione al disposto di cui al terzo comma dell'art.3 della L. n. 212/2000, nell'aver ritenuto operante la proroga dei termini prevista dall'art. 18, comma 4, della L. 23.12.2000, n. 388; per carenza di motivazione avendo ritenuto sufficientemente motivato l'avviso di liquidazione impugnato, emesso in violazione dell'art.7 della L. n. 212/2000 in correlazione con

il disposto di cui all'art. 3 della L. n.241/90 in materia di motivazione degli atti. Censurava, altresì, il richiamo all'art.74, terzo comma, L. n. 342/2000 fatto dai primi giudici finalizzato alla soluzione giuridica della fattispecie controversa.

Segnalava, inoltre, l'avvenuta notifica in data 20.11.2001 da parte del Comune di Avola, prima della celebrazione del giudizio di primo grado, di altro avviso di liquidazione recante stesso numero, data ed anno d'imposta, ICI 1998, con un carico tributario modificato, senza avere provveduto ad annullare il precedente avviso oggetto del presente gravame, costringendo la contribuente ad instaurare sul medesimo atto altro giudizio, allo stato già definito con sentenza n. 129 dei 30.04/01.10.2003 di annullamento dell'atto impugnato, emessa dalla 4^a Sezione della stessa Commissione Tributaria Provinciale.

Concludeva con la richiesta di riforma della sentenza impugnata disponendo l'annullamento dell'avviso di liquidazione, con vittoria di spese ed onorari di giudizio.

Con atto di costituzione in giudizio, depositato in data 11.06.2004, il Comune di Avola controdeduceva alle doglianze mosse dalla contribuente e chiedeva il rigetto dell'appello con vittoria di spese e compensi.

Anche l'Agenzia del Territorio, Ufficio Provinciale di Siracusa, con nota prot. n. 2666 del 01.03.2007, formulava le proprie controdeduzioni e, puntualizzando che su analoga controversia in testa ad altro contitolare degli stessi beni questa Commissione, Sez.7^a, si era già pronunciata con sentenza n. 94 del 21.06.2006 di rigetto delle

doglianze del contribuente, chiedeva il rigetto dell'appello con la condanna alle spese.

Con memoria illustrativa depositata in data 22.05.2007 la contribuente, adombrava la inutilità del presente giudizio ricorrendo l'ipotesi di autotutela sostitutiva stante la pendenza avanti questa Commissione e nella stessa udienza della medesima controversia riguardante l'avviso di liquidazione emesso dal Comune di Avola, notificato il 20.11.2001 avente il medesimo contenuto riferito allo stesso anno d'imposta con la modifica del carico tributario in relazione, verosimilmente, ad alcuni errori riportati nell'avviso di liquidazione, da cui il presente giudizio, notificato il 01.10.2001, non annullato; coevamente, a riprova dell'infondatezza dell'assunto da parte dell'Agenzia del Territorio, secondo cui le variazioni catastali del 1994 erano state effettuate in seguito a richiesta dei proprietari, produceva copia della nota prot. n. 22673 di data 19.02.2001 della medesima Agenzia, Ufficio Provinciale di Siracusa, con la quale veniva comunicata l'archiviazione della "Richiesta di verifica straordinaria n. 9/94. Variazione di coltura e accertamento di F.R." avanzata nel 1994. Concludeva insistendo nelle richieste già formulate con l'atto d'appello.

All'udienza pubblica di discussione i rappresentanti delle parti in causa insistono nelle rispettive conclusioni come formulate nei rispettivi scritti difensivi.

Nella successiva Camera di Consiglio, il Collegio ritiene, preliminarmente doversi valutare i riflessi, sul caso in trattazione, causati dalla incontrovertita successiva notifica di ulteriore avviso di liquidazione modificativo del carico tributario da quello notificato antecedentemente e non annullato, in relazione anche all'evidenza di dover trattare in questa stessa udienza la medesima controversia originata dalla emissione dell'avviso di liquidazione in sostituzione di quello alla base della controversia in trattazione avente il medesimo contenuto e riferito allo stesso anno d'imposta.

È principio giurisprudenziale costante, dal quale questo Collegio non ha motivo di discostarsi,

secondo cui la situazione che legittima la pronuncia di cessazione della materia del contendere sia ravvisabile a fronte di fatti che esauriscano oggettivamente e definitivamente il tema del dibattito, eliminando l'interesse della prosecuzione della causa (ex multis Cass. n.9332/2001).

Ciò premesso il Collegio osserva: la modificazione del primitivo avviso di liquidazione non può, necessariamente, non formalizzarsi nell'adozione di un nuovo avviso di liquidazione che sostituendo il primo comporta non solamente l'emanazione di un atto in dipendenza del riesame di fatti già nel precedente evidenziati, ma altresì la spontanea eliminazione dello stesso con seguente cessazione della materia del contendere in riferimento all'accertamento del relativo rapporto sostanziale, dal momento che la sostituzione medesima implica la caducazione d'ufficio del precedente avviso e determina, quindi, la conclusione della controversia da esso sorta (Cass. n. 10650/1997), facendo venir meno l'interesse ad una decisione relativamente ad un atto (il primo avviso, cioè, ormai tacitamente revocato) sulla cui base non possono essere più avanzate pretese tributarie di alcun genere, dovendosi avere riguardo esclusivamente al nuovo accertamento che lo ha sostituito.

In relazione a quanto precede il Collegio, incontrovertita l'avvenuta sostituzione del primitivo avviso di liquidazione, ai fini della tutela delle ragioni di difesa del contribuente e del divieto della plurima imposizione in dipendenza dello stesso presupposto ex art. 67 del D.P.R. n. 600/1973, ritiene potersi dichiarare la cessazione della materia del contendere e compensare tra le parti le spese.

PER QUESTI MOTIVI

La Commissione dichiara cessata la materia del contendere. Spese compensate.



LUCIANO CANFORA

1914

Sellerio, 2006, pp.165, € 10,00

Croce ha insegnato a periodizzare la storia per possederla: il limite cronologico non è formalità, ma determinazione sostanziale che consente di interpretare ed inquadrare il fluire degli accadimenti.

Una serie di conversazioni radiofoniche tenute da LUCIANO CANFORA sul problema dell'inizio della prima guerra mondiale, raccolte dalla casa editrice SELLERIO di Palermo, ha dato vita a questo utilissimo libretto 1914 (pagg. 165). Utilissimo, perchè, a parte ogni altra considerazione, anzitutto è un insegnamento di metodo, una guida esemplare nella ricerca storica, scritta da uno studioso che si è occupato non solo della grande storiografia greca, ma anche di ideologie politiche della civiltà contemporanea, quale, ad esempio, Democrazia. Storia di un'ideologia.

In questo tormentato Novecento la prima guerra mondiale rappresenta una svolta radicale, determinante di un'intera civiltà. Quando comincia? Si pensi ad Ernst Nolte, 1917- 45, "guerra civile europea", (1917), cioè con la rivoluzione bolscevica. L'attentato di Serajevo è un puro pretesto incidentale, che avrebbe potuto essere risolto diplomaticamente (Amo Mayer). Per questo Canfora allarga ampiamente l'analisi sugli antefatti, dalle guerre balcaniche alla fallita rivoluzione russa del 1905, soprattutto alle tensioni nate dagli avvenimenti coloniali e dalle voglie espansionistiche delle grandi potenze europee. Lo studioso insegna a tener conto anche dell'influenza della propaganda sulle opinioni delle masse ed a cercare le "cause profonde", come aveva già indicato Tucidide. Infatti, egli corregge l'opinione, ancora diffusa, che attribuisce tutte le responsabilità della guerra alla Germania; le quali, invece, vanno attribuite a tutti i partecipanti alla guerra. Questo valido insegnamento emerge dal libretto come valido pilastro di ricerca storiografica: distinguere tra realtà dei fatti e propaganda ufficiale degli Stati.

Sotto questo profilo, in vero, la prima guerra mondiale non può più giudicarsi uno scontro tra democrazia ed autocrazia. La propaganda giuoca un ruolo fondamentale che coinvolge, e condiziona anche, grandi intelligenze, quali Bergson, Simmel, Wilamowitz, Engels ed altri ancora.

Quell'anno appare come lo spartiacque che divide due epoche: la prima Europa del progresso, degli equilibri diplomatici, dell'avanzamento dei partiti socialisti dalla successiva Europa delle lacerazioni, degli scontri ideologici, degli interessi esclusivi, degli odii, degli egoismi. L'Europa precipita in un "abisso che ha interrotto la vita e la coscienza dell'umanità" (Thomas Mann). Il grande scrittore tedesco fornisce un quadro storicamente vivo e penetrante della realtà vera nella celebre Montagna incantata. Nella quale il giovane Casport dapprima sale in sanatorio tutto contento, poi trova una società invasa dalla stupidità collettiva, dalla "grande ebetudine", nella quale si litiga per nulla, in fine lascia il sanatorio e si arruola. Egli si allontana e cade nel fango a terra in una visione di distruzione e di morte. Forse più calzante e più incisivo risulta il quadro sintetico fornito dallo storico francese Fernand Braudel: "L'Europa era sull'orlo del socialismo, ma anche della guerra e in pochi giorni cadde nel baratro".

Eppure quel periodo, difficile da intendersi, è caratterizzato da un'atmosfera, che non è solo culturale ma anche politica, di attesa fremente, perchè attribuiva al conflitto armato addirittura una funzione rigeneratrice e ricca di speranze per il futuro. Anche se da un punto di vista morale e col senno del poi, siffatta aspettativa può essere giudicata "folle", sul piano storico va considerata una realtà operante, che spiega il senso ed il perchè delle scelte di allora. Basta pensare che i principali partiti socialisti d'Europa si trovavano schierati sulle trincee opposte a fronteggiarsi in combattimento. Essi in quel 1914 avrebbero potuto avere il loro grande momento storico di raggiungere il potere, se avessero fatto la scelta. Giusta, ed invece fecero la scelta sbagliata, perchè questa coinvolge anche tutti gli altri cittadini nel baratro della guerra e per alcuni della sconfitta e successivamente della dittatura

Fa pensare il libro di Luciano Canfora per la complessità della problematica da capire e risolvere, per la ricerca non facile della verità reale, in fine anche per l'ammonimento sotteso che il libro contiene al fine di evitare scelte sbagliate.

Carmelo Depetro

CLAUDIO MAGRIS

La mostra

Garzanti, 2001, pp.74, € 7,23.

La casa editrice GARZANTI di Milano ha pubblicato *LA MOSTRA* di *Claudio Magris*, (Trieste, 1939), uno degli scrittori più significativi del panorama letterario odierno.

Opera poliedrica questa *Mostra*, che è racconto e nello stesso tempo teatro e libretto manipolabile per qualunque destinazione di rappresentazione. Come nelle altre opere, sullo sfondo della sua Austria, i suoi eroi passano all'orizzonte della solitudine, sia nel superamento (Nietzsche) che nel sottosuolo (Dostoevskij).

La frontiera del suo non-eroe è Trieste ed un'identità "senza qualità", in cui l'uomo si proietta verso il nulla, perdendosi. Nella *Mostra* si costruisce attraverso continue sovrapposizioni di immagini, di momenti diversi nel tempo rievocati dalla memoria o attuali d'impressioni immediate e spontanee, di opinioni di persone e cose (sedie) che vivono attorno al non-eroe.

È la storia di Vito Timmel, pittore triestino, nato a Vienna nel 1886 e morto a Trieste in manicomio nel 1949. Lo scrittore ricostruisce la vita randagia del pittore attraverso le sue parole, i suoi ricordi e quelli dei suoi amici d'osteria, d'arte, uomini colti nella pienezza della vita o fantasmi che trascinano l'esistenza come automi, anche attraverso cori o semicori. Da qui la presenza di vocaboli storpiati, dialettali, usati da persone che parlano a se stessi più che agli altri, sia nel salone dell'ospedale psichiatrico che nella sala del museo, nella mostra. Nello stesso tempo entra una ventata d'aria nuova, ma già corrosa dall'ironia o peggio dall'indifferenza.

Felice ed impressionistico è il ricordo che Timmel ha della moglie Maria, "mi ha sorriso tenera e forte", ("sorriso bianco, dolce e intrepido"), p. 54, la quale, novella Alceste, era morta lasciandosi andare alla malattia. Da qui la situazione grottesca di Timmel, disperato, dal rimorso assurdo del sopravvissuto senza merito, ma anche dalle spinte vitalistiche che l'istinto suscita.

Singolare appare il paradosso del manicomio, che allestisce una mostra postuma, mentre al cimitero c'è il rito funebre. Rimmel viene ricordato meglio dagli amici dell'osteria, che egli amava frequentare.

Racconto "poliedrico e polifonico" *La mostra*: verso la fine diviene ancor più ricco di spunti poetici in versi, tra contrapposizioni e convergenze.

c. d.

MICHELE SOVENTE

Carbones

Garzanti, 2002, pp.170, € 15,00

È stato pubblicato dalla casa editrice Garzanti di Milano un volume originale, *CARBONES*, di Michele Sovente (1948), che insegna all'Accademia di Belle Arti a Napoli.

Originale, perché la poesia si sviluppa su tre binari linguistici: oltre che su quello italiano, anche su quello dialettale e su quello latino. Da tutti e tre il poeta sa trarre linfa creatrice e vitalità attuale.

Questo è solo un aspetto esterno. L'originalità intrinseca è ben più importante: è la capacità di sapere armonicamente conciliare la musicalità della poesia classica con la cadenza contenuta nella rappresentazione quotidiana. Un breve esempio basta, (a pag. 74), "*Alba sunt omnia quae, / in libro scripta / apparent; et nigra. Ipsa/ moventur verba, neque, / id videtur: Moventur ut / sanguis qui deinde tacet*". Segue il testo in dialetto, "*Janco è tutto chello / ca se trova scritto 'ncòppa / 'u libbro: e niro. Se mòveno / ...*" e così di seguito traducendo il testo latino. Segue poi il testo in lingua italiana: "*Bianco è tutto quello / che sta scritto / nel libro: e nero. Si muovono/ all'insaputa di ognuno / le parole. Come il sangue che poi / si può d'un tratto fermare*". Allo stesso modo la polarizzazione dei contrasti, bianco e nero, movimento di vita inconsapevole nelle parole e nel sangue, non è solo un gioco esteriore di contrapposizioni formali, ma è un simmetrico richiamo alla involontaria e inconsapevole, perché non voluta dall'uomo, opposizione che si conclude drammaticamente in un finale congiungimento di fine, di morte, ove cessano i contrasti, ma anche tutto ciò che è vita.

Questa è la poetica di Sovente, che implica bianco e nero, verità e delirio (p. 56), illusione e realtà, in definitiva vita e morte delle cose, come dei sentimenti e dell'umanità un destino apertamente non determinato dall'uomo.

Un'altra caratteristica, anch'essa originale, occorre rilevare sulla poesia di Sovente, un altro contrasto sostanziale: l'eloquio alto del latino da una parte e la lingua naturale dall'altra, il dialetto napoletano, una risonanza poetica, frutto di elaborazione dottamente cercata e realizzata da una parte e necessità di adesione al quotidiano, alla spontaneità della vita dall'altra parte. Questo avviene sia quando il poeta appassionatamente rappresenta il suo mondo interiore nel rapporto con gli altri, sia quando finge di perdersi in un gioco fonico scherzoso di semplicistica superficialità, come nelle "cabalette". Questa è una falsa apparenza, perché nell'un caso come nell'altro emerge inevitabile la perfetta fusione nel senso eterno dell'essere, sia nella forma dotta della poesia latina, sia nel linguaggio umile del dialetto quotidiano, sia nell'arduo tentativo delle sperimentazioni della poesia moderna.

c. d.

AMARA LAKHOUS

Scontro di civiltà per un ascensore a piazza Vittorio

E/O, 2006, pp. 189, € 12,00

La casa editrice E/O di Roma ha pubblicato il romanzo dello scrittore algerino, romano d'adozione, **Amara Lakhous**, (1970), ***Scontro di civiltà per un ascensore a Piazza Vittorio***, (2006, pp.189), già finalista al premio Flaiano.

L'opera nasce da una visione spontanea, immediata di quello che accade nella vita quotidiana romana in un quartiere multietnico, come quello di piazza Vittorio. Come il *Pasticciaccio* di Gadda, abbondantemente citato dalla critica, l'occasione nasce da un inspiegabile delitto, da un'impalcatura di giallo, ma subito rivela la sua sostanziale materia di variegato sviluppo, in cui una folla di popolani e di immigrati mette a nudo i problemi veri, quotidiani, della vita che si conduce nel quartiere. L'omicidio di un poco di buono, detto il *Gladiatore*, è un pretesto puramente marginale, da cui partono le opinioni, le discussioni, le divagazioni di popolani e di immigrati. Queste ultime, lungi dal restare confinate ai margini, assumono invece un ruolo centrale che sostiene lo sviluppo di tutto il romanzo e per l'aspetto affabulatorio e per quello ironico, che garbatamente ed istintivamente si articola tra le scene e i dialoghi vivacissimi dei personaggi. Una folla di personaggi, in immaginarie interviste con lunghi monologhi, in cui c'è di tutto, (dai problemi del condominio, soprattutto l'ascensore, a quelli degli immigrati dal sud e dall'estero, dai problemi dei mussulmani a quelli dei cattolici), comincia col parlare della bontà di Amedeo, il maggiore indiziato, e finisce per divagare a ruota libera su tutto ciò che in quel momento passa per la mente. Gli sfoghi istintivi, le proteste, le incomprensioni, i fraintendimenti, le confusioni, non sono formale espressione popolare, condotta con semplicità, ma in mano allo scrittore diventano mezzi, appena osservabili, però atti a costituire la trama del fatto e l'ambiente in cui esso si sviluppa. In questo modo il fattaccio di sangue resta un fattore esterno, quasi astratto e convenzionale, perché sostanzialmente assume consistenza concreta la rappresentazione dei disagi e delle sofferenze degli immigrati, italiani e stranieri. Da qui lo scontro tra culture diverse in una civiltà moderna. Da qui emerge anche una umanità da scoprire sia nei suoi aspetti buoni che in quelli meschini, egoistici.

Un fatto nuovo. Tra un monologo e l'altro dei vari personaggi lo scrittore inserisce gli "ululati", invenzioni simboliche che alludono ai lamenti della lupa capitolina, a quelli notturni degli immigrati, alla angosciosa

nostalgia di chi è sradicato dalla propria terra d'origine. Se la storia dell'uccisione e la ricerca dell'assassino restano un puro, pretesto, il motivo ideologico di fondo che aleggia tra le pagine del romanzo resta, la sostanziale difficoltà della società romana, espressione di quella occidentale in genere, di superare le diversità dei popoli e risolvere i problemi legati all'integrazione.

La scelta di un'ambientazione popolare, come quella del condominio e del quartiere attorno a piazza Vittorio, in cui si concentra il maggior numero di immigrati a Roma, implica necessariamente un linguaggio ricco di frequenti inflessioni dell'origine linguistica. Per conseguenza, i personaggi sono caratterizzati dal proprio modo di esprimersi, ma anche da culture in conflitto le une con le altre, cioè in definitiva dall'incontro-scontro tra civiltà diverse, come indica il titolo dell'opera.

c.d.

* * *

GIUSEPPE AYALA

Chi ha paura muore ogni giorno

ed. Mondadori, (2008)

Pagine: 200 - € 17,50

*"È bello morire per ciò in cui si crede;
chi ha paura muore ogni giorno,
chi non ha paura muore una volta sola."*

Paolo Borsellino



Nell'estate del 1992 due esplosioni di enorme potenza annientarono la vita di tre magistrati (Giovanni Falcone, sua moglie Francesca Morvillo, Paolo Borsellino) e di otto giovani che li scortavano, ribadendo al mondo intero cosa significa opporsi alla mafia siciliana. Fu un trauma terribile per quei milioni di italiani che consideravano Falcone, Borsellino e gli altri giudici del pool antimafia gli eroi di una stagione di straordinario successo nella lotta a Cosa nostra. A Giuseppe Ayala quelle esplosioni strapparono tre amici carissimi, lasciando lo struggente ricordo di dieci anni di vita insieme e un rabbioso, mai sopito rimpianto.

Ayala venne coinvolto nell'attività del pool antimafia sin dall'inizio. Rappresentò in aula la pubblica accusa nel primo maxiprocesso, sostenendo le tesi di Falcone, Borsellino e della procura di Palermo di fronte ai boss e ai loro avvocati, interrogando i primi pentiti (tra cui Tommaso Buscetta) e ottenendo una strepitosa serie di condanne che fecero epoca. E fu sempre al fianco dei due magistrati in prima linea, nell'attività quotidiana come nei viaggi per le rogatorie internazionali, nel condiviso impegno di lavoro come nelle vacanze passate insieme, fino a quando, dopo i primi, grandi successi, la reazione degli ambienti politicomediativi vicini a Cosa nostra, la diffidenza del Consiglio superiore della magistratura e l'indifferenza di molti iniziarono a danneggiarli, a isolarli.

“Qualcuno ha scritto che, dopo più di 15 anni da quel tremendo 1992, ‘Ayala ha ormai pagato il torto di essere rimasto vivo’. Spero abbia ragione.” Oggi Ayala ha deciso di raccontare la sua verità su Falcone e Borsellino, ricordandone il fondamentale contributo alla lotta alla mafia e le attualissime riflessioni sulla Sicilia, Cosa nostra, la giustizia e la politica, ma anche la loro travolgente ironia, la gioia di vivere, le passioni civili e private, le vicende quotidiane che nessuno ha mai potuto descrivere con tanta affezionata e intima conoscenza.

La storia di quegli anni, delle vittorie e dei fallimenti, dell'impegno di pochi e delle speranze deluse di molti, riporta al centro dell'attenzione di tutti noi la tremenda capacità di sopravvivenza della mafia, che si nutre dei silenzi, delle complicità, delle disattenzioni e delle colpe di una Sicilia e di un'Italia che non sono, forse, abbastanza cambiate da allora.

Un libro toccante, a tratti struggente – da leggere tutto d'un fiato - che non fa sconti né alla politica né al CSM, che offre una rilettura importante di quegli anni e che fa comprendere perché un brillante magistrato impegnato in prima linea imbocca la strada del Parlamento (prima alla Camera dei Deputati e poi al Senato, con incarichi di sottosegretario nel primo governo Prodi e nel secondo e terzo governo D'Alema). Dal 2007 Ayala è ritornato alla magistratura, in Corte d'Appello a L'Aquila.

Una strada che, probabilmente, lo ha tolto dal “fronte” e gli ha salvato la vita.

m.c.

* * *

GIANFRANCO ANTICO,
MASSIMO CONIGLIARO
E MAURO FARINA

L'accertamento sintetico

ed. Il Sole 24 ore (2008)

Pagine: 237 - € 35,00



Nell'ambito dell'esercizio del potere di accertamento dell'Amministrazione finanziaria, l'accertamento sintetico rappresenta lo strumento principe per individuare le manifestazioni esterne di ricchezza, sul quale il D.L. 112/2008 convertito in legge n. 133 (Manovra estiva 2008) ha puntato i riflettori anche in termini quantitativi, relativamente alla stima di gettito da incassare attraverso il “redditometro”. Un testo pratico e dettagliato dedicato all'istituto fondamentale a disposizione dell'Amministrazione finanziaria nella sua azione di prevenzione e contrasto al fenomeno dell'evasione fiscale. Gli autori propongono una quadro complessivo e ben strutturato di questa metodologia per la verifica della capacità contributiva che continua a occupare un posto di primo piano nelle strategie fiscali di controllo. L'argomento viene introdotto con la descrizione dei criteri seguiti dal Fisco per la programmazione generale delle operazioni di verifica per passare poi a un esame particolareggiato dei poteri istruttori in possesso degli uffici finanziari. Nella seconda parte del testo, l'attenzione si focalizza più da vicino sull'accertamento sintetico, sull'impianto normativo che lo disciplina, sugli strumenti e condizioni che esso fornisce agli ispettori tributari per verificare un reddito che presumono diverso da quello dichiarato. Segue una ricca rassegna delle sentenze più significative in materia di costituzionalità e legittimità della norma, argomento molto dibattuto dalla giurisprudenza. Ultimo tema affrontato dagli autori è l'accertamento con adesione, procedimento che apre al contraddittorio e che tende a una definizione della pretesa tributaria che tiene conto delle ragioni del contribuente.

La pubblicazione si conclude con la presentazione di molteplici casi pratici di congruità o non congruità dei redditi dichiarati secondo le regole di calcolo messe in pratica dal redditometro.

Il Cd-Rom allegato contiene il software per il calcolo del reddito attribuibile al contribuente, in base alle indicazioni fornite dalla prassi consolidata.

**Sicilia, la nostra
piccola grande
famiglia.**



BANCA AGRICOLA POPOLARE DI RAGUSA
La più grande Banca interamente Siciliana