



periodico bimestrale
dell'Ordine dei Dottori
Commercialisti e
degli Esperti Contabili
di Siracusa
Spedizione in
Abb. postale 70%
Filiale di Siracusa
Anno XV - N. 1
(n. 86 dalla fondazione)
Gennaio - Febbraio 2011

Ganasce allo sviluppo

di Massimo Conigliaro

Può sembrare un luogo comune, ma non si può negare che le imprese italiane siano attanagliate da una grave crisi economica e finanziaria. I timidi segnali di ripresa che si affacciano in qualche regione della penisola non hanno ancora sortito gli effetti sperati; al Sud la situazione appare drammatica e se non fosse per la consolidata abitudine a convivere con i problemi, si parlerebbe di vera recessione.

In questo contesto, con una straordinaria coincidenza temporale, la politica fiscale ha affinato gli strumenti della riscossione di imposte, tasse, contributi e balzelli, affliggendo ogni oltre possibilità i contribuenti. La reintroduzione della rilevanza penale degli omessi versamenti di iva e ritenute ha completato il quadro, prevedendo sanzioni penali (reclusione da 6 mesi a due anni) per coloro i quali non pagano le suddette imposte per importi superiori a 50 mila euro l'anno.

Fermo dei beni mobili registrati, ipoteche sugli immobili, misure cautelari quali il sequestro dell'a-

zienda, manette agli evasori, costituiscono il quadro nel quale le imprese devono tentare di superare la crisi. Con quali risultati? Che di fronte al problema di cosa pagare con le ridotte risorse disponibili, l'imprenditore preferirà evitare i problemi penali (personali) ovvero il fermo della propria auto (soprattutto se strumentale all'attività), piuttosto che pagare gli stipendi dei dipendenti ovvero saldare i fornitori.

Non è un caso che l'istituto della rateizzazione delle imposte ha incontrato grande consenso ed il numero di istanze presentate è davvero ragguardevole.

L'interesse dell'erario alla riscossione delle imposte dovute merita senza dubbio le tutele previste dalla legge.

Alleggerire la pressione fiscale continua ad essere un'utopia a causa dell'elevato debito pubblico e delle immense spese della macchina dello Stato. Attenuare la "violenza" della riscossione potrebbe costituire l'unica strada per la ripresa. Altrimenti corriamo il rischio che le ganasce vengano messe allo sviluppo.

sommario

- 2 **N**otizie dall'Ordine
- 4 **F**ederalismo municipale
di Domenico Piccolo
- 9 **I**ndebita compensazione
di Ivo Caraccioli
- 11 **A**ccertamento
con adesione
di Massimo Conigliaro
- 15 **G**li incentivi automatici
della L. 266/97
di Salvatore Amore
- 16 **I**ncentivi alle
imprese siciliane
- 18 **L**acuna normativa
di Massimo Mandragona
- 20 **T**eatro Greco
- 22 **B**iblioteca

TARSU Comune di Siracusa aliquota agevolata per gli studi professionali: L'ordine convocato dalla Commissione Bilancio del Comune

Lunedì 24 gennaio 2011 l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Siracusa è stato convocato dalla VI Commissione Bilancio del Comune di Siracusa per un'audizione concernente la proposta di modifica del Regolamento TARSU riguardante, in particolare, la tassa da applicare agli studi professionali.

Il Consiglio dell'Ordine, nell'occasione, è stato rappresentato dal Vice Presidente dott. Alfio Pulvirenti, il quale, nel far constatare l'eccessiva ed ingiustificata tassazione a carico dei professionisti, ha condiviso l'ipotesi di una riduzione della aliquota TARSU equiparando, possibilmente, gli studi professionali alle abitazioni.

Istituzione "Osservatorio del Diritto e dell'Economia"

In data 27/01/2011 è stato sottoscritto una convenzione bilaterale tra l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Siracusa e l'Ordine degli Avvocati di Siracusa per la istituzione dell' "Osservatorio del Diritto e dell'Economia", la cui presentazione è avvenuta sabato 5 febbraio 2011 presso la sala della Provincia Regionale di Siracusa.

Commissione Tributaria Regionale: indicazione del valore della lite ed attivazione del servizio prenotazioni on line

La Direzione della Giustizia Tributaria ha richiamato l'attenzione

degli uffici di Segreteria delle Commissioni Tributarie Regionali e Provinciali, sulla necessità che, per ciascun procedimento, nel "Sistema Informativo del Contenzioso Tributario", venga inserito, unitamente agli altri dati, anche quello relativo al valore della lite, così come definito dall'art. 12, comma 5 del D.lgs. 546/92. La necessità di indicare nel campo "Valore della controversia" l'importo del solo tributo, disgiunto dall'importo relativo ad interessi e sanzioni, anch'esso da indicare in altro apposito campo, comporta, spesso, una operazione di scorporo, non molto agevole, che può far pervenire ad imprecise indicazioni. Ciò premesso, la Commissione Tributaria regionale, Sezione Staccata di Siracusa, ha inviato una nota all'Ordine dei dottori commercialisti di Siracusa, al fine di sensibilizzare gli iscritti affinché, negli atti da loro predisposti (appelli/controdeduzioni), pongano in evidenza i dati di cui sopra.

E' stata altresì segnalata l'attivazione del servizio "Prenotazioni on line". Questa applicazione consente all'Utente di fruire dello sportello delle Commissioni Tributarie tramite richiesta di appuntamento, operativa 24 ore su 24, da qualsiasi postazione collegata ad internet.

I servizi messi a disposizione sono: deposito Appelli, deposito Appelli Grandi Utenti (questo servizio è solo per chi deve depositare più di tre atti), deposito atti, informazioni generali, stato iter Appello, visura Appelli in udienza, rilascio copie Sentenze, rilascio sentenze esecutive o con certificazione di passaggio in giudicato. L'applicazione "Prenotazioni on line" è raggiungibile dal Sito: www.Finanze.it, dove, selezionando i link "GIUSTIZIA TRIBUTARIA" e "GESTIONE APPUNTAMENTI" e seguendo il percorso intuitivo, l'Utente potrà richiedere la prenotazione o l'eventuale disdetta di un appuntamento prenotato. Il ricevimento dell'Utenza che intende avvalersi del servizio "Prenotazione On-line" avviene dal lunedì al venerdì dalle ore 11.00 alle ore 13.00.

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
Viale S. Panagia, 141/E - 96100 SIRACUSA
Tel. 0931 64354 - Fax 0931 1846404
www.odcecsiracusa.it
mail: segreteria@odcecsiracusa.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 10/05/2011
Tiratura: 1500 copie





ISTITUTO NAZIONALE
DEL DRAMMA ANTICO
FONDAZIONE ONLUS

XLVII

**CICLO DI
RAPPRESENTAZIONI
CLASSICHE
TEATRO GRECO DI SIRACUSA
11 MAGGIO/26 GIUGNO 2011
FILOTTETE DI SOFOCLE
ANDROMACA DI EURIPIDE
LE NUVOLE DI ARISTOFANE**

www.indafondazione.org
n. verde 800 54 26 44



Il Federalismo Municipale

di Domenico Piccolo
Consigliere Nazionale CNDCEC

Il Decreto legislativo sul federalismo municipale rappresenta un importante tassello del percorso graduale verso uno sviluppo federale del nostro sistema fiscale, al fine di “raddrizzare l’albero storto della finanza pubblica italiana”¹. In questo quadro, il Decreto in esame dovrebbe segnare il progressivo superamento del sistema di finanziamento delle spese afferenti gli Enti municipali, basato su trasferimenti a carico del bilancio dello Stato e ancorato al concetto di spesa storica; a favore di un modello di finanza locale più efficiente, fondato sui fabbisogni *standard*, che realizzi una maggiore responsabilizzazione delle realtà territoriali.

Il forte interesse suscitato dal Decreto in esame si è concentrato principalmente sulla stima delle possibili variazioni della pressione fiscale derivanti dall’adozione della nuova fiscalità municipale. Una compiuta valutazione degli effetti finanziari derivanti dall’attuazione del federalismo municipale richiede, come noto, lo sviluppo di un’analisi su due fronti: i margini di autonomia di entrata riconosciuta agli Enti locali e l’entità e le modalità di funzionamento della perequazione basata sui fabbisogni *standard*. Il possibile aumento della pressione fiscale, infatti, non è diretta conseguenza dell’attribuzione di una maggiore autonomia di entrata agli Enti locali, essendo piuttosto connesso con l’eventuale necessità di trovare copertura finanziaria per quelle voci di spesa non soggette a perequazione e difficilmente comprimibili.

Posto, tuttavia, che il Decreto adottato offre un quadro piuttosto dettagliato esclusivamente delle nuove entrate locali, mentre accenna solo in parte agli strumenti perequativi che troveranno compiuta attuazione in ulteriori provvedimenti di prossima

adozione, non è allo stato possibile svolgere alcuna concreta stima sul futuro andamento della pressione fiscale; sempre che si voglia prescindere da qualsivoglia considerazione di carattere politico. Volendo, tuttavia, offrire un contributo tecnico al dibattito sul federalismo municipale, scevro di valutazioni di carattere politico, nell’analizzare la nuova fiscalità municipale, si ritiene viceversa utile focalizzare l’attenzione sui seguenti aspetti:

- realizzazione di una maggiore responsabilizzazione degli amministratori locali;
- distribuzione territoriale delle nuove basi imponibili.

Il passaggio da un sistema centrale, quale è quello attuale, ad un sistema federale comporta l’inevitabile sostituzione dei trasferimenti statali con entrate proprie locali e compartecipazioni al gettito di tributi erariali, in virtù del principio di autonomia finanziaria che deve sottostare al corretto funzionamento di una struttura federale. Tuttavia, affinché l’impianto federale porti ad un reale superamento dell’attuale inefficienza e non comporti un aumento della pressione fiscale, è necessario sia che gli amministratori locali rispondano della propria gestione finanziaria, sia che il modello fiscale adottato si fondi su tributi il cui gettito è equamente distribuito sul territorio nazionale.

Una maggiore responsabilizzazione degli amministratori locali, che sempre più viene mediaticamente tradotto nello slogan “vedo, voto e pago”, può essere realizzata offrendo ai cittadini la possibilità di esprimere con il voto un giudizio in merito alla gestione finanziaria dei propri rappresentanti. Risulta quindi importante verificare se il modello di fiscalità municipale adottato rispetti detto principio, individuando nei residenti in un determinato Comune i soggetti passivi dei tributi che alimenteranno il finanziamento delle spese (essenziali e non) del Comune medesimo.

¹ Cfr. Relazione sul federalismo fiscale trasmessa dal Governo alle Camere il 30 giugno 2010, in ottemperanza a quanto disposto dall’art. 2, comma 6, della legge delega sul federalismo fiscale (legge n. 42 del 2009).

Un'altra importante prospettiva di analisi per valutare le potenziali attribuzioni di risorse ai Comuni è quello della distribuzione territoriale delle basi imponibili sia dei tributi propri comunali², sia dei tributi erariali in relazione ai quali è riconosciuta una compartecipazione al gettito da parte degli Enti locali. L'adozione, infatti, di forme di finanziamento con basi imponibili equamente distribuite sul territorio condurrebbe al virtuoso risultato di contenimento sia del ricorso alla perequazione, sia a un utilizzo fortemente differenziato della leva fiscale, con conseguente rischio di "migrazioni fiscali". Una troppo accentuata differenziazione del carico fiscale tra i diversi Comuni (così pure come fra le diverse Regioni) potrebbe influenzare i criteri di localizzazione delle attività economiche, analogamente a quanto si verifica in campo transnazionale, alimentando scelte di tax planning fino ad ora inedite in campo locale.

Ciò posto, si tratta di verificare quanto le principali entrate fiscali dei Comuni, così come ridisegnate dal Decreto legislativo in esame, rispettino i richiamati principi.

Compartecipazione al gettito IVA

Con specifico riferimento all'attribuzione ai Comuni di quote di gettito di tributi erariali, l'art. 2 del Decreto prevede la compartecipazione dei Comuni al gettito IVA, assumendo a riferimento il territorio su cui si è determinato il consumo che ha dato luogo al prelievo. Sul punto, va segnalato che il testo originario dello schema di Decreto approvato, in via preliminare, dal consiglio dei Ministri del 4 agosto 2010 (Atto Governo 292) prevedeva, in luogo dell'attuale compartecipazione al gettito IVA in base ai consumi, una compartecipazione al gettito IRPEF che avrebbe senza dubbio comportato una

maggiore sperequazione, data la diversa distribuzione territoriale della base imponibile IRPEF.

Va altresì apprezzato il criterio scelto per la distribuzione territoriale del gettito IVA che, come si è detto, dovrà avvenire in base ai consumi e non alla produzione. Da un'analisi condotta sui dati relativi alle entrate statali³, si è visto, infatti, che la distribuzione territoriale dell'IVA effettuata in base ai consumi conduce ad una maggiore equità di gettito, rispetto al risultato raggiunto con la distribuzione effettuata in base alla produzione. In sostanza, la distribuzione territoriale del gettito IVA effettuata in base alla produzione risulta essere prevalentemente concentrata in poche Regioni (da sole Lombardia e Lazio posseggono oltre il 50% del gettito nazionale e diverse Regioni presentano un gettito prossimo allo zero); mentre, la distribuzione effettuata partendo dai consumi risulta complessivamente più equa (la variazione massima, registrata tra Lombardia e Valle d'Aosta risulta di poco superiore al 17% e di fatto non vi sono Regioni che percepiscono un gettito pari a zero).

Ciò posto, diviene necessario individuare una metodologia idonea a determinare la localizzazione comunale del gettito IVA in base ai consumi, dal momento che il legislatore delegato sul punto si è limitato a prevedere che, "in attesa della determinazione del riparto fra i Comuni del gettito IVA, la devoluzione avvenga in base al gettito provinciale suddiviso per il numero degli abitanti di ciascun Comune". A tal uopo, sembrano prospettarsi le seguenti possibilità:

- si potrebbe adottare un criterio analogo a quello già utilizzato per la compartecipazione regionale all'IVA prevista in relazione al Fondo perequativo istituito per il fabbisogno sanitario (art. 2, D.Lgs. 18 febbraio 2000, n. 56) che fa riferimento ai dati rilevati dall'ISTAT a livello regio-

² Solo incidentalmente, si rammenta come per i Comuni non possa esistere una distinzione fra le due tipologie di "tributi propri" e "tributi propri derivati" riconosciuti dalla legge delega come principale fonte di autonomia di entrata degli Enti locali e territoriali. I Comuni, infatti, essendo privi di potestà normativa primaria, non possono "istituire" tributi propri nel rispetto della riserva di legge di cui all'art. 23 della Cost.. Pertanto, il frequente riferimento a "tributi propri comunali" va inteso come effettuato nei confronti di "tributi propri derivati comunali", vale a dire tributi i cui elementi essenziali sono stati disciplinati con legge statale (o anche regionale). L'autonomia garantita ai Comuni, quindi, nonostante la formale equiparazione all'autonomia garantita alle Regioni, è di natura diversa; poiché si svolge, ex art. 23 della Cost., nei limiti fissati da atti normativi primari e si esercita, appunto, solo con lo strumento normativo secondario del Regolamento.

³ Cfr. i dati elaborati dalla ricerca I.R.D.C.E.C. svolta in occasione del Congresso C.N.D.C.E.C. di Napoli 2010.

nale. Questo metodo, tuttavia, si fonda su dati elaborati con un certo ritardo rispetto alle esigenze di una pronta determinazione del quantum di IVA da trasferire e, inoltre, difficilmente consentirebbe di andare oltre una localizzazione di tipo regionale;

- analoghi risultati (vale a dire una distribuzione di tipo regionale) si possono raggiungere mediante l'elaborazione dei dati riportati nel Quadro VT della Dichiarazione IVA e, ipotizzare un ulteriore dettaglio dei dati da indicare nel Quadro VT comporterebbe un eccessivo aggravio degli adempimenti posti a carico dei contribuenti;
- in alternativa, si potrebbe pensare di attribuire ai Comuni, anziché una data compartecipazione al gettito IVA generalizzato (vale a dire realizzato su tutte le operazioni imponibili), una compartecipazione in misura maggiore al solo gettito IVA derivante dal commercio al dettaglio (in relazione al quale è di immediata individuazione il luogo di consumo).

L'adozione del metodo da ultimo proposto, oltre a eliminare ogni approssimazione sui dati raccolti, potrebbe consentire una maggiore collaborazione da parte dei Comuni nella lotta all'evasione, in quanto gli Enti locali sarebbero incentivati alla massimizzazione dell'accertamento delle operazioni IVA effettuate nel commercio al dettaglio, realizzabile anche mediante controlli incrociati con i dati relativi alle licenze degli esercizi commerciali. Imposta municipale propria (IMU)

Nel nuovo modello di federalismo municipale, l'IMU propria rappresenta il principale strumento attraverso il quale i Comuni eserciteranno l'autonomia di entrata; proprio per questi motivi, detta imposta avrebbe dovuto essere "disegnata" in modo tale da assicurare un gettito elevato ed una

base imponibile abbastanza stabile nel tempo.

Tuttavia, il necessario rispetto del vincolo posto con la legge delega (art. 12, comma 1, lett. b) della legge n. 42 del 2009) di non assoggettare a tassazione patrimoniale l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo, ha rappresentato un forte ostacolo alla possibilità di istituire un tributo a gettito elevato e base imponibile uniformemente distribuita a livello territoriale: basti pensare alle differenze esistenti fra i Comuni caratterizzati da una presenza sul territorio di quasi solo abitazioni principali e quelli con una più forte connotazione turistica.

Peraltro, come da più parti evidenziato, un prelievo basato sul possesso di abitazioni diverse dalla principale rischia di compromettere il virtuoso equilibrio che si vorrebbe instaurare grazie al principio del "vedo, voto e pago". Su questo fronte, tuttavia, va evidenziato che non sempre la c.d. "seconda casa" si trova in un Comune diverso da quello di residenza del soggetto passivo, sebbene non vi sia dubbio che siffatto fenomeno sembra caratterizzare alcune importanti località turistiche.

Imposta di Registro sui trasferimenti

Il testo originario dello schema di Decreto sul federalismo municipale (l'Atto Governo 292) prevedeva che l'IMU propria avesse un duplice presupposto impositivo: il possesso dell'immobile e il suo trasferimento. Nel corso dei lavori preparatori, si è poi scelto di applicare l'IMU propria nella sola ipotesi di possesso di immobili e attribuire ai Comuni una quota del gettito derivante dalle imposte d'atto erariali che trovano applicazione nelle transazioni immobiliari. In questo quadro, si collocano le modifiche apportate all'imposta di Registro dall'art. 10 del Decreto legislativo in esame, che comportano, sostanzialmente, un ribasso di un

⁴ In particolare, la richiamata disposizione prevede che, in modifica del comma 1 dell'art. 1 della Tariffa, parte I, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, le aliquote dell'imposta di registro applicabili ai trasferimenti immobiliari vengano così individuate:

- 9% per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e per gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi;
- 2% per i trasferimenti che usufruiscono delle c.d. agevolazioni "prima casa".

La medesima disposizione prevede, altresì, che i trasferimenti immobiliari assoggettati all'imposta di registro e tutti gli atti e le formalità poste in essere per effettuare gli adempimenti presso il Catasto e i Registri immobiliari sono esenti dall'imposta di bollo, dalle imposte ipotecarie e catastali, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie. In ogni caso, l'imposta non potrà essere inferiore a 1.000 euro.

punto percentuale delle imposte applicabili ai trasferimenti sia della c.d. “prima casa” che delle altre abitazioni, nonché una semplificazione dei relativi adempimenti .

Per quanto concerne la distribuzione territoriale del gettito derivante dalle imposte d’atto sui trasferimenti immobiliari, va segnalato come il medesimo non presenti un carattere di uniformità sul territorio nazionale. A tal uopo basti ricordare quanto evidenziato dall’Alta Commissione di studio per la definizione dei meccanismi strutturali del Federalismo Fiscale (ACoFF). Detta Commissione, infatti, già nella relazione del 19 luglio 2004 ha rilevato un’estrema erraticità della dinamica del gettito di detti tributi, che risulta più statico nei Comuni con popolazione superiore ai 30.000 abitanti e alquanto variabile negli Enti di piccole dimensioni. In questi Comuni, che sono i più numerosi, poiché il numero delle transazioni è assai ridotto, anche piccole oscillazioni del numero assoluto di transazioni possono generare variazioni percentuali significative di gettito.

Va altresì segnalato che, in base alla legislazione attualmente vigente, l’imposta di Registro viene riscossa nel luogo in cui l’atto viene presentato per la registrazione; luogo che non necessariamente coincide con il Comune di residenza del soggetto che ha versato il tributo. Pertanto, per creare una piena corrispondenza al principio del “vedo, voto e pago” si renderebbe necessaria la difficile individuazione di un meccanismo in base al quale a ciascun Comune venga devoluto il gettito dell’imposta di Registro assolta dai propri cittadini sulle transazioni immobiliari.

Infine, in relazione alla scelta di alleggerire il prelievo fiscale operante sulle transazioni immobiliari, si osserva che il legislatore delegato avrebbe potuto conseguire analogo risultato anziché manovrando le aliquote d’imposta, riconoscendo ai contribuenti il diritto di compensare l’imposta di Registro dovuta con l’IVA corrisposta in relazione alle provvigioni dell’intermediario intervenuto nella compravendita immobiliare. Optando per questa seconda soluzione, si sarebbe al contempo raggiunto l’ulteriore obiettivo di incentivare l’emersione di redditi che possono essere facilmente sottratti a tassazione.

Imposta di soggiorno

A seguito dell’attuazione del federalismo municipale, i Comuni capoluogo di Provincia, le unioni di Comuni, nonché i Comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d’arte, possono istituire una imposta di soggiorno a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive ubicate sul proprio territorio, da applicare secondo criteri di gradualità, in proporzione alla loro classificazione, fino a 5 euro per notte di soggiorno.

L’imposta di soggiorno, così come l’imposta di scopo, di cui si dirà fra breve, non costituisce una novità per il nostro ordinamento: basti ricordare sia il tributo istituito dalla Regione Sardegna (e sopravvissuto al vaglio di legittimità della Corte Costituzionale) con la legge regionale n. 2 del 2007, sia, più di recente, il contributo di soggiorno istituito per il Comune di Roma dall’art. 14, comma 16, lett. e) del D.L. n. 78 del 2010. Con riferimento specifico al contributo del Comune di Roma, peraltro, si può incidentalmente osservare che la mancanza di coordinamento normativo fra l’art. 14, comma 16, lett. e) del D.L. n. 78 del 2010 e le disposizioni recate dal Decreto legislativo sul federalismo municipale, nonché la “riserva di presupposto impositivo” presente nella legge delega n. 42 del 2009, fanno sì che al Comune di Roma sarebbe attualmente preclusa la possibilità di adottare altra tipologia di imposta di soggiorno, diversa da quella già istituita, il cui gettito è normativamente destinato a finanziare le specifiche funzioni dell’ente Roma capitale (e che può essere applicata fino all’importo massimo di 10 euro per notte di soggiorno).

Passando ad esaminare i profili inerenti la distribuzione territoriale della base imponibile dell’imposta di soggiorno introdotta dal decreto legislativo in esame, è di tutta evidenza come la medesima troverà maggiore capienza nei Comuni a forte connotazione turistica, a dispetto degli altri. Va tuttavia sottolineato che siffatta sperequazione territoriale è funzionalmente connessa con il vincolo posto dal legislatore nazionale sul gettito del tributo. Il gettito dell’imposta di soggiorno, infatti, è vincolato a finanziare interventi in materia di turismo (ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive), nonché interventi di manutenzione, fruizione e

recupero dei beni culturali e ambientali locali e dei relativi servizi pubblici locali, tutte spese il cui andamento è crescente in proporzione all'intensità dello sfruttamento turistico del territorio.

Per quanto concerne, infine, il vincolo "vedo, voto e pago" è utile sottolineare come il medesimo sia del tutto assente: i soggetti passivi dell'imposta, infatti, sono necessariamente diversi da quelli chiamati ad eleggere gli amministratori locali.

Imposta di scopo

Sempre al fine di aumentare l'autonomia finanziaria dei Comuni, l'art. 6 del Decreto legislativo in esame contiene una sub-delega ai sensi della quale, con apposito regolamento ministeriale, si dovrà procedere alla revisione dell'imposta di scopo introdotta in occasione della finanziaria 2007 (art. 1, comma 145, della legge n. 296 del 2006), uniformandosi ai seguenti principi:

- individuazione di ulteriori opere pubbliche finanziabili con l'imposta di scopo;
- aumento fino a 10 anni della durata massima di applicazione dell'imposta;
- possibilità che il gettito dell'imposta finanzi l'intero ammontare dell'opera pubblica da realizzare.

Il legislatore delegato non ha previsto, pertanto, interventi a modifica degli elementi essenziali del tributo, quali i criteri di individuazione della base imponibile o i soggetti passivi d'imposta. Dovendo, quindi, ipotizzare che restano ferme le disposizioni attualmente vigenti, le quali operano un rinvio espresso alla disciplina ICI (art. 1, comma 148, della legge n. 296 del 2006), si pone il problema di determinare se l'imposta di scopo troverà, o meno, applicazione anche in relazione al possesso di abitazioni principali. Qualora, infatti, si dovesse ritenere che, a causa del rinvio alle disposizioni vigenti in materia di ICI, l'imposta di scopo non trovi applicazione nei confronti delle abitazioni principali, anche per questo tributo dovrebbero replicarsi le osservazioni già svolte a margine dell'IMU.

Cedolare secca sugli affitti

La compartecipazione al gettito derivante dalla neo istituita imposta sostitutiva di alcuni redditi da fabbricati (la cedolare secca sugli affitti) integra un'altra forma di imposizione immobiliare che, insieme

con l'IMU e l'imposta di scopo, è destinata a rappresentare buona parte delle entrate del fisco municipale.

Nel complesso, va riconosciuto l'indubbio sforzo operato dal legislatore delegato nel senso di individuare un nucleo centrale di tributi locali che possano servire a finanziare la spesa comunale. Tali tributi incidono, principalmente, sulle abitazioni e quindi, lo sforzo sembra essere coerente con le indicazioni fornite sia dalla delega, sia dalle omologhe esperienze internazionali che da tempo hanno scelto di eleggere il patrimonio immobiliare a base fondamentale della fiscalità municipale. La tassazione immobiliare, infatti, è il campo ideale in cui esplicitare la potestà tributaria dei Comuni, in ragione della loro specializzazione urbanistica e della loro "presenza" sul territorio. I fabbricati rappresentano, infatti, una naturale base imponibile idonea al finanziamento degli Enti locali che si presta, sul fronte dei servizi resi dall'Ente, ad essere presupposto d'imposizione in chiave autonomistica.

Vanno, tuttavia, sottolineati i probabili effetti distributivi sui soggetti passivi della nuova fiscalità locale che potrebbero addirittura presentare degli aspetti regressivi. A tal uopo, basti pensare a come l'esercizio dell'opzione per la cedolare secca sulle locazioni produce vantaggi, in termini di minor pressione fiscale, soprattutto nei confronti dei soggetti appartenenti a categorie di reddito medio alto che, quindi, presentano un'aliquota media IRPEF sicuramente superiore al 21%.

Sempre con riferimento all'introduzione dell'opzione per la cedolare secca sugli affitti, infine, non può non osservarsi come un ampio esercizio della stessa finirebbe per sottrarre buona parte dei redditi di fabbricati all'area della progressività, per approdare a quella della proporzionalità dell'imposizione sostitutiva, in aperto contrasto con i principi fondamentali che regolano il nostro ordinamento (art. 53 della Cost.). Diviene quindi importante riaffermare l'essenziale funzione solidaristica e redistributiva del tributo e del sistema tributario nel suo complesso. Non è sufficiente trasferire risorse su base territoriale attraverso strumenti perequativi, occorre anche prelevarne in misura eguale, intesa questa come "qualità" del prelievo e non come "quantità".

Discutibile allargamento giurisprudenziale dell'“indebita compensazione”

di Ivo Caraccioli

già Ordinario di diritto penale Università di Torino
Presidente “Centro di diritto penale e tributario”

Com'è noto, la “filosofia” del sistema penale tributario creato con il D.Lgs. 74/2000 era incentrata sulla repressione del “momento dichiarativo” (in materia di redditi ed IVA), lasciando sullo sfondo quello “riscossivo”. Peraltro, le continue esigenze di cassa e le numerose violazioni nella fase della riscossione hanno indotto il Legislatore, con riforme del 2005 e 2006, ad introdurre tre nuove fattispecie criminose (omesso versamento di ritenute certificate : art. 10-*bis*), omesso versamento di IVA (art. 10-*ter*) ed indebita compensazione (art. 10-*quater*). Non è stata al momento prevista alcuna fattispecie in materia di omesso versamento delle imposte sui redditi, la cui tutela rimane affidata alla fragile figura criminosa dell'art. 11, peraltro anch'essa modificata dal D.L. 78/2010.

Mentre le fattispecie di cui agli artt. 10-*bis* e 10-*ter* sono di carattere “omissivo”, quella di cui all'art. 10-*quater* è di carattere “commissivo”, consistendo nell'effettuazione di una compensazione indebita tra imposte (anche di varia natura) e contributi, di cui all'art. 17 D.Lgs. 9/7/1997 n. 241, allorchè è superata la soglia dei 50.000 euro annuali e trattasi di “crediti non spettanti o inesistenti”. Va sottolineato che la nozione di “inesistenza” è da valutarsi in fatto; quella di “non spettanza”, invece, può comportare delicate questioni giuridiche interpretative. Come si vede, con tale reato si va al di fuori della normale applicabilità dei reati di cui al D.Lgs. 74/2000 alle sole fattispecie inerenti alle imposte sui redditi ed all'IVA, venendo in considerazione, come base di valutazione, pure altri tributi (ad es., registro, tributi locali, ecc.) ed anche contributi (previdenziali, ecc.).

Si è sempre pacificamente ritenuto in dottrina che il reato in esame riguardi la sola compensazione “orizzontale” (ossia fra tributi diversi), non

quella “verticale” (ossia fra tributi dello stesso genere, ad es. “IVA con IVA”). In tale seconda ipotesi, e con specifico riferimento all'imposta citata si precisa che il particolare meccanismo dell'IVA – quale risultante dall'art. 183 della Direttiva 2006/112/CE - che è imposta (armonizzata) la quale viene a gravare sul consumatore finale, va regolato con il diverso istituto della “detrazione” di cui all'art. 19 DPR. 633/1972 o del “riporto a credito” di cui all'art. 30 stesso DPR (circolare 29/E del 3/6/2010; v. anche circolare 17/E del 6 maggio 2011; nonché il nuovo istituto della “conversione in compensazione” delle somme precedentemente dichiarate a rimborso e la nuova disciplina di cui al D.Lgs. “Sviluppo” nello schema approvato il 5/5/2011, su cui v. GAVELLI-TOSONI, *Il rimborso delle imposte diventa compensazione*, *Il Sole 24 Ore*, 10/5/2011, p. 10).

In particolare ancora la circolare 13/E dell'11/3/2011 al paragrafo 6 ha ribadito che il divieto di compensazione riguarda le sole compensazioni “orizzontali” (o “esterne”), cioè quelle che riguardano crediti e debiti di diversa natura (es. credito IVA con ritenute IRPEF, credito IRES con contributi INPS) e che avvengono necessariamente nel modello F24. Sono invece escluse dalla disciplina in esame le compensazioni “verticali” (o “interne”), ossia quelle che riguardano la stessa imposta (es. credito IVA con IVA a debito da versare, saldo IRES a credito con acconti IRES), anche se espone nel modello F24 (in commento v. ALBERTI-NEGRO, *Niente preclusione per la compensazione “verticale”*, in *Il Quotidiano del commercialista*, 14/3/2011).

Nello stesso senso ancora la circolare 1/E del 15/1/2010 : “la nuova disciplina della compensazione di crediti IVA riguarda soltanto la compensazione orizzontale o esterna dei crediti IVA, e non anche la compensazione c.d. verticale o interna, ossia la compensazione dei predetti crediti con l'IVA dovuta a titolo di acconto, di saldo o di ver-

samento periodico. Ciò in quanto l'esposizione nel modello F24 di tale tipo di compensazioni configura, di fatto, solo una diversa modalità di esercitare la detrazione dell'eccedenza IVA a credito ammessa, senza condizioni, dall'art. 30 DPR. 633/1972" (in commento v. SAGGESE, *Le nuove regole per la compensazione "orizzontale" dei crediti IVA*, in *Il Fisco*, 2010, fasc. 2, p. 737).

È vero che le circolari amministrative non vincolano la giurisprudenza, ma in questo caso, si badi, non si tratta di circolari che facciano riferimento ad istituti extra-fiscali (ad es. civilistici, societari) relativi all'individuazione dei presupposti del tributo, bensì di circolari che, in attuazione delle direttive UE, si limitano a disciplinare il meccanismo di liquidazione dei tributi stessi, di esclusiva competenza dell'A.F., e quindi pare potersi fondatamente affermare che la Cassazione non può provocare delle conseguenze che sradicano la stessa essenza ed applicazione tecnica degli istituti tributari.

Sulla stampa la citata sentenza della Cassazione è stata fortemente criticata (tra gli altri v. RIZZARDI, *La Cassazione allarga il reato di indebite compensazioni*, in *Il Sole 24 Ore*, 3/12/2010, *Norme e*

tributi, p. 31; LOCONTE, *Sulle compensazioni il rischio di sanzioni penali*, in *Italia Oggi*, 5/12/2010; BASSI, *Pasticcio sull'IVA in Cassazione*, in *Milano Finanza*, 7/10/2010, p. 6, ove si riportano le opinioni critiche di CARACCIOLI; CHIRICHIGNO; "se tutte le volte che bisogna fare una detrazione IVA, occorre prendere tutte le cautele che si hanno quando si fa una compensazione orizzontale, il rischio è di paralizzare il comportamento dei soggetti IVA" ; ADONNINO : "se fosse vero che detrazione è uguale a compensazione, esistendo un limite alla compensazione di 516 mila euro, allora in mancanza di capienza per l'IVA a credito si sarebbe costretti a procrastinare il recupero nel tempo ottenendo un effetto opposto a quello voluto dal legislatore").

Questo è lo stato attuale della giurisprudenza, i cui sviluppi operativi preoccupano molto le imprese, i dottori commercialisti ed esperti contabili. Sarà, comunque, interessante vedere se la citata pronuncia resterà isolata oppure se la S.C., sulla spinta della dottrina e della stessa A.F., modificherà il proprio orientamento; mentre, a mio avviso, apparirebbe comunque auspicabile un intervento delle SS.UU della Cassazione sul delicato problema.

COLLABORATE AL GIORNALE!

Notizie, articoli, sentenze di interesse generale sono graditi e possono essere inviati a segreteria@odcecsiracusa.it

L'accertamento con adesione: convergenza tra interessi del contribuente ed obiettivi degli uffici

di Massimo Conigliaro

La diffusa azione di contrasto all'evasione, le notevoli esigenze di gettito nonché l'evoluzione legislativa degli ultimi anni in materia tributaria, hanno fatto assurgere l'accertamento con adesione a strumento centrale per l'ottimizzazione dell'azione di accertamento e riscossione¹.

La valenza del contraddittorio – valorizzato sempre più, al punto da essere diventato obbligatorio prima dell'emissione di accertamenti da studi di settore ovvero di tipo sintetico – tende a realizzare quel concetto di tax compliance sul quale punta l'Amministrazione Finanziaria per dare concretezza al dettato dell'art. 10 dello Statuto dei Diritti del Contribuente in tema di collaborazione e buona fede.

Il dialogo con il Fisco, peraltro, costituisce un'opportunità per i contribuenti che intendono onorare i debiti tributari, seppur con una diversa e condivisa misurazione dell'imponibile accertato. L'abbattimento delle sanzioni – dal 1° febbraio 2011 nella misura di un terzo (e non più un quarto) – rende l'istituto vantaggioso, anche nei casi in cui il contenzioso possa portare ad una riduzione soltanto parziale della pretesa erariale. Un'attenta analisi costi-benefici può, infatti, far prediligere lo strumento del concordato, laddove ad una ipotetica, ma comunque aleatoria, maggior riduzione dell'imposta da pagare al termine del processo tributario si contrappone il pagamento delle sanzioni per intero.

Le cronache recenti hanno evidenziato come queste considerazioni, ed altre di natura psicologica (non avere pensieri), abbiano spinto personaggi

noti del mondo dello sport e dello spettacolo a concordare con il Fisco cospicue somme da pagare per chiudere accertamenti milionari. Il tutto con grande clamore dei media e notevole pubblicità, anche tra i non addetti ai lavori, dell'istituto.

La politica fiscale, volta a migliorare soprattutto l'attività di riscossione, si è evoluta al punto che l'Agenzia delle Entrate ha diffuso agli uffici periferici precise direttive volte a privilegiare l'analisi comparativa tra la prosecuzione di un contenzioso e l'eventuale adesione: sostenibilità della pretesa e solvibilità della parte contribuente sono soltanto alcune delle variabili che ciascun funzionario deve valutare prima di accettare o rifiutare una proposta di adesione. Dopo i primi anni di "rodaggio", oggi i tempi sono maturi sia per i professionisti, chiamati a formulare proposte adeguatamente motivate e supportate dal punto di vista probatorio, sia per gli Uffici che cominciano ad assumersi sempre più la responsabilità di "concordare", ottenendo così risultati soddisfacenti anche in termini di budget.

L'accertamento con adesione è diventato quindi uno degli strumenti più utilizzati per la definizione delle controversie. Elemento centrale di tale istituto è sicuramente il contraddittorio, nel quale le parti - fisco e contribuente – cercano un compromesso accettabile per evitare un lungo e dispendioso contenzioso tributario, il cui esito risulta peraltro condizionato dall'alea che avvolge ogni giudizio.

La materia è disciplinata dal D. Lgs. 218/97 e prevede in taluni casi il contraddittorio preventivo all'emissione dell'avviso di accertamento, attivato direttamente dall'ufficio (art. 5 e 5-bis), ed in altri casi quello successivo, ad impulso di parte (art. 6). È da segnalare che il contraddittorio preventivo è

¹ Uno dei primi dubbi sollevati dalla dottrina a proposito di accertamento con adesione fu quello di individuarne la natura giuridica; ciò ha portato ad una interessante querelle che si basava prevalentemente sulle due seguenti teorie:

- concordato come transazione;
- concordato come atto unilaterale.

La prima teoria, avvalorata da una parte della giurisprudenza, sostiene la tesi che attribuisce al concordato natura contrattuale, riconoscendo ad esso tutti gli elementi costitutivi del contratto di transazione: anzitutto l'esistenza di una res dubia e, in secondo luogo, la reciproca convenienza delle parti di prevenire o reprimere la lite, e il reciproco sacrificio che sta alla base dell'amichevole componimento. Secondo altra tesi, confortata da un orientamento della Corte di Cassazione ed ancorata al principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, il concordato è un atto unilaterale di imposizione, caratterizzato dalla preventiva adesione del contribuente alla quantificazione dell'imponibile operata dall'Ufficio impositore.

divenuto ormai obbligatorio per legge non soltanto in caso di accertamento da studi di settore, ma anche in caso di accertamento sintetico ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. 600/73, così come modificato dalla recente manovra estiva (art. 22 D. L. 78/2010 convertito nella L. 122/2010).

I benefici dell'accertamento con adesione sono noti e si concretizzano in una diversa misurazione delle imposte dovute ed un'automatica riduzione delle sanzioni, ormai pari ad un terzo (e non più un quarto) in virtù delle modifiche apportate alla legge dall'art. 1, comma 18, lett. b), della L. 13 dicembre 2010 n. 220.

Procedura

La procedura di accertamento con adesione è libera da vincoli particolari o modelli di predisposizione dell'istanza ed è esente da bollo. Il contribuente ha facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa tributaria, conferendo allo stesso delega a rappresentarlo nel procedimento ed a sottoscrivere anche l'atto di adesione. Sul punto è da segnalare che, a fronte dei diversi orientamenti degli uffici impositori, l'Agenzia delle Entrate ha di recente emanato la Risoluzione n. 13 del 9 febbraio 2011 che ha chiarito che la procura al professionista e l'autentica della firma, nella procedura di accertamento con adesione, sono esenti da bollo. Si legge nella risoluzione che *"la procura speciale, redatta secondo le forme di cui all'articolo 63 del DPR n. 600 del 1973, deve essere ricondotta nella previsione esentativa di cui all'articolo 5 della Tabella nel caso in cui venga rilasciata in vista del compimento di atti, per il rilascio di copie del procedimento di accertamento e riscossione di qualsiasi tributo, per la presentazione di dichiarazioni o denunce, documenti e copie presso i competenti uffici dell'Amministrazione finanziaria ai fini dell'applicazione delle leggi tributarie. Rientrano nel delineato regime di esenzione, ad esempio, le procure speciali di cui al comma 1-bis dell'articolo 7 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, che sono, infatti, utilizzate nell'ambito del procedimento di accertamento dell'obbligo tributario. Si precisa, peraltro che il delineato regime di esenzione trova applicazione anche con riferimento alla autenticazione della sottoscrizione apposta in calce alla procura"*.

Il termine entro il quale presentare l'istanza di adesione è quello della proposizione del ricorso, e cioè 60 giorni oltre l'eventuale sospensione feriale (i 46 giorni compresi tra il 1° di agosto ed il 15 di settembre) dalla notificazione dell'avviso di accertamento.

L'istanza, in carta libera, può essere consegnata all'ufficio impositore o spedita per posta, in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento, e comporta una sospensione di 90 giorni dei termini per ricorrere in Commissione Tributaria.

Il contenuto dell'istanza è libero, nel senso che la stessa può limitarsi a contenere la mera richiesta di essere ascoltati in contraddittorio ovvero può essere dettagliata ed argomentata, così da fornire all'ufficio impositore tutti gli elementi utili ad un tempestivo esame della ipotesi di definizione.

Non è infrequente il caso in cui il contribuente preferisca, in prima battuta, non scoprire in alcun modo le proprie carte e si presenti in ufficio con l'intento di capire se, ed in quale misura, l'ufficio sia disponibile ad accettare la rigerminazione dell'imponibile che si intende prospettare, riservandosi di produrre apposita memoria illustrativa. In tali circostanze è sempre possibile che il contraddittorio venga aggiornato per una puntuale analisi dei supporti probatori eventualmente allegati ovvero per concedere il termine richiesto per formulare osservazioni.

A questo punto l'ufficio può ritenere accettabile la proposta ovvero farne una propria e, in caso di accordo con il contribuente, viene sottoscritto l'atto di adesione. Tale atto deve essere adeguatamente motivato, spiegare le ragioni addotte dalla parte contribuente, illustrare lo stato della giurisprudenza sui punti controversi, evidenziare la possibilità di un contenzioso lungo, dispendioso e dall'esito incerto, così da giustificare le reciproche concessioni alla base dell'accordo.

Il pagamento delle somme concordate deve avvenire entro venti giorni ed è rateizzabile in otto rate ovvero in dodici rate per importi superiori ad € 51.645,69. Per le somme superiori a 50 mila euro l'art. 2, comma 1-quater, D.L. 5 agosto 2010, n. 125, convertito, con modificazioni, dalla L. 1° ottobre 2010, n. 163, (in vigore dal 6 ottobre 2010) ha reintrodotto l'obbligo di produrre una garanzia fideiussoria.

Il perfezionamento: pagamento, fideiussione.

Merita qualche riflessione anche il momento di perfezionamento dell'adesione e gli effetti che ne derivano. Preliminarmente, si evidenzia che la sottoscrizione dell'accertamento con adesione non è di per sé sufficiente al perfezionamento dell'iter dovendosi contemplare nella formazione progressiva della fattispecie anche il rilascio e la consegna della fideiussione oltre al versamento delle somme dovute (la prima rata, laddove il contri-

biente abbia optato per la rateazione). Il pagamento della prima rata e la prestazione della garanzia non costituiscono infatti una modalità di esecuzione della procedura ma ne rappresentano invece il presupposto fondamentale ed imprescindibile per la sua efficacia. E dunque, venendosi a completare la fattispecie del concordato soltanto con il pagamento della prima rata e la prestazione della garanzia, nell'ipotesi in cui essi difettino, la procedura dell'accertamento con adesione non si perfeziona, lasciando permanere nella sua integrità la pretesa tributaria. Con la conseguenza ulteriore che riprende efficacia il precedente atto impositivo i cui effetti erano sospesi nelle more del perfezionamento della procedura (Corte Cass., Sez. trib. - Pres. Plenteda, Rel. Carleo, Sent. n. 26681 del 18 dicembre 2009 (ud. del 7 ottobre 2009)).

Laddove l'iter dell'accertamento con adesione non si sia stato perfezionato, ad esempio per omessa presentazione della fideiussione, incombe sull'Amministrazione finanziaria la nuova determinazione delle sanzioni da irrogarsi avuto riguardo alla disciplina di cui all'art. 12, D. Lgs. n. 472/1997 (Comm. trib. prov. di Treviso, Sez. VIII - Pres. Toppan, Rel. Quer, Sent. n. 74 del 26 ottobre 2009).

Gli effetti dell'adesione.

Il comma 3 dell'art. 2 del D. Lgs. 218/97 stabilisce - in via preliminare - che l'accertamento definito con adesione **non è soggetto ad impugnazione e non è integrabile o modificabile** da parte dell'ufficio, ad eccezione delle ipotesi tassativamente previste dal successivo comma 4.

L'accertamento definito con adesione diventa in pratica "intoccabile", tanto da parte del contribuente, che non può più impugnarlo, quanto da parte dell'ufficio, che non può integrarlo o modificarlo (in tal senso, ex pluribus, Comm. trib. Prov. di Vercelli, Sez. I, - Pres. Anadone, Rel. Casini, Sent. n. 14 del 9 marzo 2009; Corte Cass., Sez. tributaria - Pres. e Rel. Magno, Sent. n. 10086 del 30 aprile 2009).

L'accertamento definito in adesione non può essere messo in discussione dal contribuente nemmeno con una domanda di rimborso di quanto pagato. Una volta rideterminato il reddito imponibile ed assolto dalla società a quanto dovuto, non

possono essere più prese in considerazione delle istanze di rimborso afferenti l'annualità definita, pena l'alterazione della misura della base imponibile concordata fra le parti: *"Invero, l'art. 1 del D. Lgs. n. 218/1997 stabilisce che l'accertamento delle imposte sui redditi (e dell'imposta sul valore aggiunto) può essere definito con adesione del contribuente; e l'art. 2, comma 3, della indicata fonte normativa stabilisce, per quanto qui rileva, che "l'accertamento con adesione non è soggetto ad impugnazione" e che lo stesso "non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio ..." (salvo i casi, che qui non ricorrono, di cui al comma 4 del citato art. 2). Da tale disciplina normativa si ricava chiaramente che, da parte del contribuente, il reddito definito con adesione non può successivamente essere mai rimesso in discussione"* (Corte Cass., Sez. tributaria - Pres. Riggio, Rel. Ebner, Sent. n. 18962 del 28 settembre 2005)

Inoltre, il contenuto dell'atto non rileva *"ai fini extra tributari"*, fatta eccezione per i contributi previdenziali ed assistenziali, la cui base imponibile è riconducibile a quella dell'imposta sui redditi e senza, tuttavia, che sul maggiore imponibile definito si applichino sanzioni ed interessi.

Le parole *"ai fini extra tributari"* sono abbastanza generiche da sembrare incoraggianti: in realtà il contribuente, per determinare correttamente il costo del concordato, dovrà tenere conto delle maggiori imposte (dirette ed indirette) e dei maggiori contributi previdenziali ed assistenziali.

I benefici penali dell'adesione

A partire dai concordati perfezionati dal 15 aprile 2000² e per effetto della disciplina dei reati, in materia di imposte sui redditi ed IVA, introdotta dal D. Lgs. n. 74/2000, la circostanza *attenuante*, considerata rilevante e produttiva di effetti dal legislatore, è costituita dal pagamento del debito tributario: in particolare, l'art. 13 del D. Lgs. n. 74/2000 ha sancito che le pene previste per i delitti di cui al citato decreto *"sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie"*³ *indicate nell'art. 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante il pagamento, anche a seguito delle*

² Data di entrata in vigore del D.Lgs. 10 marzo 2000, n.74.

³ Le pene accessorie previste sono: a) interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese per un periodo non inferiore a sei mesi e non superiore a tre anni; b) incapacità di contrattare con la pubblica amministrazione per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a tre anni; c) interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a cinque anni; d) interdizione perpetua dall'ufficio di componente di commissione tributaria; pubblicazione della sentenza a norma dell'art.36 del codice penale.

speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie".

Per rendere possibile l'applicazione dell'attenuante, il pagamento deve intervenire prima dell'apertura del dibattimento: pertanto, se l'atto di adesione non è stato ancora redatto e, di conseguenza, non è avvenuto il pagamento, per non perdere il beneficio dell'attenuante è necessario che il contribuente richieda al giudice il rinvio dell'apertura del dibattimento ed all'Ufficio finanziario una *accelerazione* del contraddittorio.

Peraltro, l'estinzione del debito non deve necessariamente essere effettuata dall'indagato (o imputato), ben potendo quest'ultimo beneficiare della circostanza attenuante anche nell'ipotesi in cui il pagamento sia effettuato da un terzo che ne abbia interesse: essenziale è raggiungere il risultato che il legislatore si propone.

Non convince, invece, l'interpretazione di coloro che escludono il beneficio dell'attenuante nel caso in cui il debito tributario sia estinto mediante compensazione con altri tributi, utilizzando il modello F24, sulla base del fatto che ammettere l'estinzione del debito tributario senza prima aver accertato il diritto al credito vantato potrebbe comportare l'indebita fruizione del beneficio penale in caso di successiva constatata insolvenza del contribuente. Pur tuttavia eventuali difficoltà di controllo dell'Amministrazione finanziaria non possono ricadere sul contribuente⁴ e, comunque, ciò *"non può precludere l'utilizzo di uno strumento, quello della compensazione, che ormai ha assunto un posto stabile nel nostro ordinamento, anche alla luce dell'art. 8 dello Statuto del contribuente, laddove è consentita la generale possibilità di estinguere l'obbligazione fiscale anche per*

compensazione di crediti tributari o contributivi"

Ulteriore azione accertatrice

All'Amministrazione finanziaria la possibilità di effettuare ulteriori accertamenti, anche dopo l'intervenuta definizione in adesione, nel caso in cui vi sia la *sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi che consentano di accertare un maggior reddito imponibile superiore al 50 % di quello definito e comunque non inferiore a lire 150 milioni (euro 77.468,53)*

Per l'applicazione di detta fattispecie devono sussistere congiuntamente *entrambi* i presupposti. È interessante osservare che il presupposto della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi costituisce condizione di legittimità per reiterare l'attività di accertamento sia in materia di imposte sui redditi che di IVA⁶: infatti, è proprio la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi che consente l'esercizio dell'ulteriore attività accertatrice, concretizzandosi in un ampliamento della conoscenza della situazione di fatto, rispetto al momento di emanazione del precedente accertamento. Ciò sta a significare che gli accertamenti integrativi⁷ non possono essere fondati sugli stessi elementi di fatto del precedente o dei precedenti accertamenti perché la norma esige tanto la presenza di elementi non apprezzati nel precedente avviso, quanto l'acquisizione della loro conoscenza in un momento successivo all'esercizio della prima attività accertativa.

In ordine al secondo presupposto, le istruzioni ministeriali contenute nella circolare n. 235/1997 chiariscono che *"... il limite del 50% va commisurato al <reddito definito> e non al <maggior reddito definito>, con la conseguenza che, una volta effettuata la prima rettifica, anche l'ammontare dichiarato concorre a determinare la soglia oltre la quale è possibile effettuare accertamenti integrativi"*.

⁴ L. FERRAJOLI, in Il Sole 24 ore, del 22 luglio 2000, afferma - correttamente - che " il problema, semmai, è quello di verificare preventivamente il diritto di credito del contribuente che intenda avvalersi di tale facoltà, e ciò con implicito onere degli uffici nell'istituire procedure per la verifica preventiva del credito compensabile quando il contribuente faccia istanza in tal senso per l'utilizzo ai fini penali del credito".

⁵ L. FERRAJOLI, cit..

⁶ Cfr. articoli 43 del DPR n. 600/1973 in materia di imposte sui redditi e art. 57 del DPR n. 633/1972 in materia di IVA. La circ. n. 235/1997 richiama anche l'attenzione sulle istruzioni di servizio n. 7/1496 del 30 luglio 1977 "... a proposito della necessità di specificare nell'ulteriore atto di accertamento gli elementi sopravvenuti e il modo in cui l'ufficio ne è venuto a conoscenza, curando di porre in rilievo non soltanto che trattasi di fatti sconosciuti alla data del precedente accertamento, ma anche che non era possibile rilevarli ne' dal contenuto della dichiarazione ne' dagli atti in possesso dell'ufficio alla data medesima". Va precisato che la Corte di Cassazione (sent. 11 aprile 1995, n. 4164) ha posto l'accento sul fatto che "... il presupposto per l'integrazione o modificazione del precedente avviso ... va riscontrato con riferimento alla data dell'avviso medesimo, cioè al giorno della notificazione dell'accertamento in rettifica, non alla data anteriore in cui sia stato confezionato e sottoscritto il documento poi estrinsecatosi, con tale notificazione, in atto di rettifica".

⁷ Mentre l'accertamento parziale (art. 41 bis DPR n. 600/1973 - art. 54, 5° c. DPR n. 633/1972) si fonda su segnalazione di enti esterni e consente di accertare un reddito non dichiarato, di determinare il maggior ammontare di un reddito solo parzialmente dichiarato, ovvero di determinare la non spettanza di agevolazioni, deduzioni, esenzioni, l'accertamento integrativo (in palese deroga a quanto previsto in tema di unicità dell'atto di accertamento dall'art. 43 del DPR n. 600/1973) è reso possibile alla luce di sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi di accertamento e deve esplicitamente indicare nella parte motiva dell'atto i nuovi motivi e quando l'ente ne è venuto a conoscenza.

Bando 2011

Gli incentivi automatici della L. 266/97

di Salvatore Amore

Il Ministero dello Sviluppo Economico, con decreto pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana del 15/03/2011, ha emanato il nuovo avviso pubblico per l'attuazione benefici previsti dall'art. 8, comma 2, della legge 7 agosto 1997, n. 266. L'avviso prevede la concessione di INCENTIVI AUTOMATICI per investimenti nel territorio delle regioni Sicilia e Valle d'Aosta.

BENEFICIARI.

Piccole e Medie Imprese che operano nei territori della Sicilia e della Valle d'Aosta.

Le agevolazioni riguardano i settori delle attività estrattive, delle attività manifatturiere, delle attività di produzione e distribuzione di energia elettrica, vapore, gas, aria condizionata ed acqua ed il settore delle costruzioni di cui alle sezioni B, C, D, E ed F della "classificazione delle attività economiche ATECO 2007", nonché le attività elencate nell'allegato A1 del decreto 18 settembre 2009. Non sono ammissibili alle agevolazioni le iniziative riguardanti le attività economiche relative ai settori della siderurgia, della cantieristica navale, dell'industria carboniera e delle fibre sintetiche.

PROGRAMMI DI INVESTIMENTO AGEVOLABILI.

Sono agevolabili programmi di: creazione di nuovi stabilimenti, ampliamento, ammodernamento, ristrutturazione, riconversione, riattivazione e delocalizzazione.

MISURA DELL'AGEVOLAZIONE.

Premesso che la dotazione finanziaria disponibile per l'attuazione della Linea di Intervento 4.1.2.2 del PO FESR 2007-2013 è di circa 42 milioni di euro, l'agevolazione consiste in un contributo a fondo perduto secondo l'intensità dell'agevolazione varia dal

10% al 50% delle spese ammesse in base a dimensione dell'impresa, localizzazione degli impianti e tipologia degli investimenti (fissi o mobili).

SPESE AMMISSIBILI

Gli investimenti agevolabili, sono quelli realizzati successivamente alla data di presentazione della dichiarazione-domanda di prenotazione dell'impresa richiedente nei territori delle due citate regioni, e sino al trentesimo mese dalla data di ricezione della suddetta dichiarazione.

Sono ammissibili le spese sostenute per l'acquisizione di: macchinari e impianti, attrezzature di controllo della produzione; unità e sistemi elettronici per l'elaborazione dei dati, programmi per elaboratore e connessi servizi di consulenza informatica, servizi finalizzati all'adesione ad un sistema di gestione ambientale normato, servizi finalizzati all'acquisizione del sistema di qualificazione del processo produttivo dell'impresa, opere murarie di installazione dei macchinari e degli impianti. Non sono ammissibili le spese relative a macchinari, impianti e attrezzature usati, le spese di funzionamento, le spese notarili, quelle relative a imposte, tasse e scorte. Non sono, altresì, ammissibili gli investimenti di mera sostituzione di beni già detenuti dall'impresa.

MODALITÀ DI PRESENTAZIONE DELLE DOMANDE.

La prenotazione delle risorse dovrà essere inviata attraverso la piattaforma telematica che sarà disponibile sul sito di UniCredit MedioCredito Centrale.

Per accedere alla piattaforma le aziende dovranno registrarsi sul sito per ottenere dal sistema User ID e una Password.

Tale operazione sarà consentita circa un mese prima dell'apertura del bando. A partire dalla stessa data sarà anche possibile compilare on line la domanda e salvarla per l'effettivo invio da effettuarsi dal 16 maggio.

Le agevolazioni alle imprese siciliane per lo sviluppo sperimentale e l'innovazione organizzativa e di processo

La Regione Siciliana ha emanato il nuovo avviso pubblico per l'attuazione della Linea d'intervento 4.1.2.2 del PO FESR 2007-2013. L'avviso prevede la concessione di contributi a fondo perduto per investimenti allo sviluppo sperimentale, alla innovazione di processo e organizzativa.

BENEFICIARI.

Piccole e Medie Imprese che operano nei settori delle telecomunicazioni, energia e ambiente, agroalimentare, sistemi avanzati di manifattura, chimica, trasporti, logistica e mobilità, nuovi materiali e nano tecnologie, salute e scienza della vita.

Per la tipologia d'intervento "Sviluppo sperimentale" possono, inoltre, partecipare in qualità di partner:

a. le aziende sanitarie (ASP, ARNAS, AOU);

b. gli enti pubblici non economici: esclusivamente Organismi di Ricerca pubblici.

PROGRAMMI DI INVESTIMENTO AGEVOLABILI.

Sono agevolabili programmi di:

- **sviluppo sperimentale:** acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica, commerciale e altro, allo scopo di produrre piani, progetti o disegni per prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati;
- **innovazione di processo:** tutti i passaggi scientifici, tecnologici, finanziari e commerciali volti all'implementazione di nuovi processi produttivi o significativamente migliorati;



LEGA ITALIANA PER LA LOTTA CONTRO I TUMORI

prevenire è vivere

l'applicazione di un metodo di produzione o di distribuzione nuovo o sensibilmente migliorato (inclusi cambiamenti significativi nelle tecniche, nelle attrezzature e/o nel software).

- **innovazione organizzativa:** adozione di nuovi modelli e/o metodi organizzativi in ambito di business, luogo di lavoro o relazioni esterne che producono un cambiamento fondamentale nella logica di approccio lavorativo che risulta o che genera un cambiamento radicale nei comportamenti di tutti gli operatori coinvolti.

L'applicazione di un nuovo metodo organizzativo nelle pratiche commerciali dell'impresa, nell'organizzazione del luogo di lavoro o nelle relazioni esterne dell'impresa.

MISURA DELL'AGEVOLAZIONE.

Premesso che la dotazione finanziaria disponibile per l'attuazione della Linea di Intervento 4.1.2.2 del PO FESR 2007-2013 è di circa 22 milioni di euro, l'agevolazione consiste in un contributo a fondo perduto secondo le seguenti specifiche:

TIPO	ALIQUOTA CONTRIBUTO	IMPORTO MINIMO E MASSIMO SPESA AMMISSIBILE
sviluppo sperimentale	<p>a. per le Medie Imprese, il 35% dei costi ammissibili; b. per le Piccole e le Microimprese, il 45% dei costi ammissibili;</p> <p>Può essere applicata una maggiorazione di 15 punti percentuali.</p> <ul style="list-style-type: none"> - se il progetto comporta la collaborazione effettiva fra almeno due imprese indipendenti l'una dall'altra. - se il progetto comporta la collaborazione effettiva tra un'impresa e un organismo di ricerca 	<p>valore minimo spesa ammissibile pari a € 150.000 valore massimo spesa ammissibile € 1.200.000</p>
innovazione di processo	Applicazione del regime "de minimis", per l'acquisto di attivi materiali e immateriali fino al 75% dei costi ammissibili	<p>valore minimo spesa ammissibile pari a € 100.000 valore massimo spesa ammissibile € 400.000</p>
innovazione organizzativa		<p>valore minimo spesa ammissibile pari a € 60.000 valore massimo spesa ammissibile € 200.000</p>

SPESE AMMISSIBILI

Tra le spese ammissibili nell'ambito dello "sviluppo sperimentale" potranno essere presentati i costi per il personale, per la strumentazione e le attrezzature previste dal progetto di ricerca, per fabbricati e terreni, per la ricerca contrattuale, le competenze tecniche e brevetti, costi di esercizio. Per innovazione di processo e innovazione organizzativa, invece, sono ammissibili a contributo le spese per acquisto di macchinari ed attrezzature, di software, opere edili e di impiantistica generale destinate alla realizzazione del nuovo processo produttivo

CRITERI DI SELEZIONE.

I progetti ammissibili saranno finanziati in base all'ordine raggiunto in graduatoria in base ad alcuni

criteri di selezione, tra i quali si segnalano:

- Qualità del progetto;
- Esperienza tecnico-scientifica del partenariato di progetto;
- Quota di cofinanziamento privato (superiore al limite minimo previsto dalla normativa comunitaria e nazionale);
- Capacità di favorire nuova occupazione.

Scadenza

La domanda di richiesta del contributo potrà essere presentata entro il termine perentorio di 60 giorni dalla pubblicazione del bando nella Gazzetta Ufficiale della Regione Siciliana, pubblicazione che è avvenuta il 1 aprile 2011.

S.A.

Brevi spunti di riflessione circa la nuova modalità di notifica a mezzo posta delle sentenze

La lacuna normativa

di Massimo Mandragona

Mi permetto di segnalare alcune brevi considerazioni circa la procedura di notificazione a mezzo servizio postale delle sentenze rese, per ciò che riguarda alla nostra categoria, dalle Commissioni tributarie, introdotte dall'art. 3, comma 1, lett. a) del d.l. 25 marzo 2010 n. 40, convertito in legge n. 73 del 22 maggio 2010. La novella ha apportato una sostanziale modifica all'art. 38, comma 2°, ove è previsto altresì che le sentenze possono essere notificate alle parti costituite nel giudizio anche a mezzo di spedizione per posta raccomandata con avviso di ricevimento.

Invero l'interesse alla notifica della sentenza è il decorso del cosiddetto "termine breve" per l'impugnazione. Infatti, come noto, se, ad esempio, il contribuente perde in primo grado, il termine per l'appello sarà di **sessanta giorni** dalla suddetta notificazione, o, in assenza di questa, di **sei mesi** dalla data di **deposito** della sentenza, ai sensi dell'art. 327 del codice di procedura civile, così come modificato dalla L. n. 69 del 2009.

L'introduzione di tale adempimento, in un ottica di speditezza e celerità nonché di adeguamento ed armonizzazione della normativa che disciplina il processo tributario, meriterebbe un dovuto approfondimento integrativo giacché il legislatore ha parzialmente adeguato la norma vigente in quanto non avrebbe affrontato alcuni aspetti procedurali circa gli adempimenti di deposito presso la segreteria della commissione tributaria di copia autentica della sentenza notificata.

La prassi dell'Agenzia delle Entrate, in particolare la circolare n. 37/E, al paragrafo 2.2 stabilisce, testualmente, che a seguito dell'introduzione della possibilità di notificare la sentenza anche con consegna diretta e a mezzo del servizio postale, si è

reso necessario inserire nella norma l'ulteriore previsione secondo la quale il deposito, in funzione della modalità di notifica prescelta, ha per oggetto oltre all'originale o copia autentica dell'originale notificato anche copia autentica della sentenza consegnata o spedita per posta, con fotocopia della ricevuta di deposito o della spedizione per mezzo raccomandata a mezzo servizio postale unitamente all'avviso di ricevimento.

Nella pratica, la procedura si articola nel richiedere alla segreteria della Commissione tributaria che ha deciso nel merito la controversia almeno due copie autentiche ad uso notifica della sentenza da notificare alla controparte, di inviarla a mezzo posta con avviso di ricevimento alla controparte, ed, infine, entro i successivi trenta giorni dalla notifica, a depositarla (la sentenza) presso la segreteria della Commissione tributaria corredata della fotocopia della ricevuta di spedizione per raccomandata unitamente all'avviso di ricevimento.

La lacuna normativa, a mio modesto parere, si riscontra sulla fase finale del citato adempimento, in quanto la sentenza in copia autentica rilasciata dalla segreteria, e non invero la copia fotostatica di essa, sarebbe semplicemente corredata della copia fotostatica della ricevuta di spedizione e dell'avviso di ricevimento senza la prova che la sentenza sia stata effettivamente notificata a mezzo "di quella raccomandata allegata" in copia fotostatica: la preoccupazione nasce dallo stabilire con assoluta certezza che il procedimento notificatorio si sia perfezionato; a tal fine ci si chiede se sarebbe opportuno e legittimo che il depositante rediga una relata di notifica, apposta a margine o in calce alla stessa sentenza, ove si attesti che la sentenza è stata notificata all'Ufficio o all'Ente (Y), indicante la data ed il numero di raccomandata, sulla scorta di quanto già avviene sulla scorta di quanto previsto all'art. 22, comma 3° del dlgs 546/92, circa l'attestazione di conformità eseguita dal difensore o dallo stesso ricorrente.

Sebbene l'art. 22 del citato decreto legislativo regoli la costituzione in giudizio del ricorrente è tuttavia importante evidenziare che tale articolo potrebbe essere analogicamente chiamato in causa in quanto regola generale per tutto ciò che attiene alle *consegne o spedizioni a mezzo servizio postale di atti da depositare presso le commissioni tributarie* in particolare per tutti gli atti notificati a mezzo del servizio postale.

Pertanto, sembrerebbe opportuno che la sentenza notificata sia munita di una "relata" ove sia attestato dal depositante che la notifica è avvenuta a mezzo di raccomandata con avviso di ricevimento, indicante il numero e la data, e che alla stessa sen-

tenza sia allegata la copia fotostatica della medesima ricevuta postale. Ciò darebbe garanzia soprattutto agli operatori delle commissioni tributarie che nel rilasciare il certificato di non opposizione avrebbero certezza che la notifica della sentenza alla controparte del processo sarebbe effettivamente avvenuta nel rispetto della normativa vigente.

Il legislatore nulla ha previsto in tal senso, preoccupandosi semmai di introdurre una ulteriore modalità di notifica, che, sebbene formalmente ineccepibile ed utile, nella sostanza necessita di aggiustamenti e di ulteriori adeguamenti. Sarebbe opportuno un chiarimento in tal senso, anche con un approfondito documento di prassi, oltretutto legislativo.



È TEMPO DI PENSARE AL FUTURO.

OGGI I NOSTRI FIGLI
HANNO MOLTI DUBBI
E UN'UNICA CONVINZIONE:
CHE IN FUTURO STARANNO
PEGGIO DEI LORO PADRI.
IL FUTURO SI PUÒ, PERÒ,
ANCORA CAMBIARE,
CON REGOLE E SCELTE
CHE INTERESSINO
I NOSTRI FIGLI,
FACENDO SACRIFICI
OGGI PER FARNE FARE
MENO A LORO DOMANI.
TRASFORMANDO
LA CRISI IN OPPORTUNITÀ
E L'IMMOBILITÀ IN
OTTIMISMO.



CNDCEC

I COMMERCIALISTI

UTILI AL PAESE.

Teatro Greco di Siracusa: Filottete e Andromaca nel XLVII Ciclo di spettacoli classici

Il XLVII Ciclo di Spettacoli Classici, in programma dal 11 maggio con Filottete di Sofocle, nella traduzione di Giovanni Cerri, per la regia di Gianpiero Borgia e la rappresentazione di Andromaca di Euripide, nella traduzione di Davide Susanetti, per la regia di Luca De Fusco. Le scene e i costumi sono di Maurizio Balò. Gli spettacoli andranno in scena a giorni alterni fino al 19 giugno. A seguire, Le Nuvole di Aristofane, dal 24 al 26 giugno, per la regia di Alessandro Maggi.

Il XLVII Ciclo di Spettacoli Classici dà voce a due tragedie poco rappresentate ma di particolare intensità, per certi versi due drammi della crisi (composti, così come la commedia in cartellone quest'anno, nel periodo difficile della guerra peloponnesiaca), che portano in scena figure di grande dignità e nello stesso tempo relegate ai margini. Ostaggi di una umanità meschina, di un destino che appare senza via di uscita, intrappolate da regole anguste di convivenza sociale o dalla loro stessa inflessibilità.

Per il terzo anno consecutivo la Fondazione INDA compone in un dittico i drammi di Sofocle e Euripide approfondendo una indagine condotta su due filoni complementari. Con Andromaca torna in scena una tragedia del dopoguerra: qui non assistiamo alla deportazione delle "principesse schiave" – come in *Ecuba e Troiane* (INDA 2006) – condotte in Grecia come trofeo dai vincitori-padroni, ma a ciò che

accade "dopo" ad una di loro, alla contraddittoria integrazione nella nuova casa di una concubina malvoluta dalla moglie legittima. Dopo la guerra di Troia Andromaca è toccata in sorte a Neottolemo, da cui ha avuto un figlio, mentre la sposa greca Ermione, figlia di Elena e Menelao, unendo alla gelosia la preoccupazione per la propria sterilità, cova dentro le mura domestiche un odio tale da divenire minaccia, impulso omicida.

Euripide riprende qui il tema del doppio talamo, delle nozze legittime contrapposte all'unione con una donna "barbara" priva di riconoscimento sociale. Come Medea (INDA 2009), sebbene con esiti ed uno sviluppo del personaggio molto diversi, Andromaca incarna il fragile statuto della straniera, rispetto alla sposa greca condannata alla emarginazione. I personaggi femminili di questo dramma si fanno anche portatori di due diverse visioni del *gamos*. Andromaca donna del buonsenso, unisce alla fedeltà la sopportazione e la mitezza, ma è anche provata e temprata da un dolore che la sua antagonista non è in grado di comprendere. Ermione, giovane e impulsiva, volubile fragilissima creatura, rivendica una assolutezza nel *gamos* cui associa, malcelando la propria frustrazione, una forma di competizione con il marito. Ma emerge anche un secondo leitmotiv interno al dramma: la violenza dell'eros, il potere distruttivo insito nella passione incontrollata, compressa dentro le mura domestiche e nel contempo alimentata da questa stessa repressione. L'ombra lunga di Fedra (INDA 2010) sembra toccare anche la fragile

Ermione. Questo rischio è sottolineato anche dal vecchio Peleo, che nell'agone con Menelao fa riferimento ad Elena di Sparta, la donna perversa per eccellenza, alludendo al rischio che Ermione ne abbia ereditato la natura sessualmente avida, l'impudica insaziabilità. Una indagine sulla femminilità, dunque, declinata da Euripide tra *eros e gamos*, nei suoi aspetti più complessi e censurati (inclusi i vincoli imposti dall'universo maschile...), che conferisce alla *Andromaca*, all'interno di una struttura drammaturgica fortemente dinamica, una sostanziale unità tematica.

Il conflitto tra individuo e società, ma soprattutto la natura dell'eroe tragico portatore di un destino misterioso e dato dagli dei, è al centro del *Filottete*, che l'INDA mette in scena seguendo il solco tracciato con *Edipo a Colono* e *Aiace*, rappresentati negli ultimi due Cicli al Teatro Greco di Siracusa. Come Edipo, Filottete vive un costante contrasto tra potere e fragilità, precipita nella sventura sino ad essere "nulla", diviene per una volontà imperscrutabile fonte di salvezza.

Oggetto prima di emarginazione e poi della rapacità degli uomini, che ora cercano di manipolarlo avendone scoperto il "potere" (solo il suo arco potrà distruggere Troia), Filottete attraversa un conflitto interiore dilaniante, una collera tanto "giusta" quanto lacerante e selvaggia, che dovrà superare per accogliere e realizzare quel destino, quella missione che gli dei gli hanno affidato. Morto Aiace, Filottete rimane l'ultimo degli eroi, testimone e portatore di quel mondo di guerrieri-leoni sempre più lontano, costantemente minacciato dalle volpi come Ulisse, che anche qui (come in *Aiace*) quasi nulla mantiene del personaggio omerico ma diviene simbolo delle devastazioni prodotte dal-

l'uso distorto della parola, sofista, politico corrotto, capro espiatorio di tutta una generazione tradita che assiste impotente al declino della *polis* ateniese. Vilipeso e abbandonato dai compagni, Filottete ha però una seconda possibilità: quaranta anni dopo la scrittura dell'*Aiace*, Sofocle torna in qualche modo sugli stessi passi, e "salva" il protagonista, accostandogli un amico umano (Neottolemo) ed un amico divino (Eracle). La *philia* salva Filottete dal destino di Aiace, lo riabilita dinanzi a se stesso (ma anche altrove: cosa sarebbe Edipo senza Teseo?) offrendogli una visione diversa, mostrandogli una responsabilità che va al di sopra delle sue inimicizie personali. E se ciò non risolve la contraddizione, il problema della giustizia, il fatto che esista un mondo dove gli Aiace e gli Achille sono morti e solo gli Ulisse e i Tersite prosperano, in qualche modo illumina, dà un senso al compito dell'uomo di riconoscere e partecipare al destino più grande al quale è legato il suo destino personale.

Come i buoni amici possono salvare gli eroi, i cattivi amici ed i cattivi insegnamenti possono portare distruzione. E' ciò che accade nel terzo dramma in cartellone per il XLVII Ciclo di Spettacoli Classici, *Le Nuvole* di Aristofane. In scena, attraverso il vecchio Strepsiade, il figlio Fidippide ed un Socrate rivisitato provocatoriamente, la crisi di valori in cui versa Atene travolta dall'uso corrotto della conoscenza, dall'abuso della parola per sovvertire il diritto a proprio vantaggio, dai veleni seminati dal "Discorso Ingiusto". Ma qui le "volpi" finiranno con il cadere vittime di se stesse, in un riso liberatorio che è denuncia e antidoto insieme per esorcizzare i mali, di un tempo che è anche nostro.

GIOVANNI STELLA

Miele estremo

Libreria Editrice Urso, Avola 2010, pp. 265.

A distanza di appena un anno dalla pubblicazione di *Memoria aggiunta*, raccolta di scritti composti tra il 2004 e il 2009, Giovanni Stella dà alle stampe, ancora una volta per la Libreria Editrice Urso di Avola, un nuovo libro: *Miele estremo*, opera anche questa di memorie, soprattutto, e di vita.

La memoria, evidentemente, gioca un ruolo importante nella vita e nell'opera di Stella, se egli torna a proporre un libro in cui il motivo del ricordo risulta fondamentale. Non è senza significato, perciò, che egli abbia voluto far precedere la prefazione al volume dal detto latino, quale accattivante esergo, *memini, ergo sum*: l'uomo, ricordando, ha coscienza di esistere: sente, egli, di vivere rivivendo attraverso la memoria il suo passato. Ricordare, perciò, "è come riessere".

Questa volta, tuttavia, il recupero memoriale del passato, da cui emergono persone e fatti che hanno significativamente inciso nella vita di Stella, vuole obbedire ad un progetto di ampio respiro e per certi aspetti abbastanza organico: non più, come avveniva in tante opere precedenti, descrizioni di uomini e racconti di fatti separati, scissi fra di loro, tali da costituire delle narrazioni ciascuna a sé stante, dei testi ciascuno di per sé concluso e con un suo titolo. Ora invece si tratta di una narrazione unica che si distende su tutte le 265 pagine di cui il libro si compone e che sembra rispondere al bisogno di ripercorrere, di rivivere con l'ausilio della memoria le diverse fasi di un'intera vita.

Che cosa, allora, attraverso la pratica del ricordare può derivare all'anima, se non dolcezza? Riesce dolce come il miele poter rivivere, abbandonandosi al ricordo, momenti e situazioni del passato; ed è come del miele estremo tale possibilità, se è concessa nella tarda vecchiaia, quando la vita volge al termine. Non è questa, certo, la condizio-

ne d'età in cui si trova Stella, per cui credo che il titolo di questo suo ultimo lavoro, *Miele estremo*, sia stato inconsciamente scelto da lui pensando al proprio padre, vecchio e malato, che si è spento dopo aver letto la bozza definitiva del libro, traendo dolcezza da quelle pagine in cui è tanta parte anche dei ricordi di lui.

La narrazione prende avvio proprio dagli anni dell'infanzia dell'autore trascorsa in tutta serenità grazie alla costante e confortante presenza e all'affetto dei genitori; un'infanzia che ora appare come mitica non solo per la sua lontananza dal presente, ma anche per i tratti di una vita semplice, quella d'allora, ormai andata perduta, quando bastava poco per raggiungere la felicità: una "dolce felicità fatta di niente", come poter mangiare a luglio i fichi "appena colti dall'albero davanti casa, e così pure le angurie che per essere più fresche, prima di tagliarle, venivano immerse per qualche ora nell'acqua della cisterna".

Ma poi sono i ricordi di un'intera vita ad affiorare insistentemente alla mente, costituendo materia di un ampio racconto, reso vario dall'alternanza della narrazione di fatti diversi con la descrizione di persone conosciute da Stella nel corso degli anni; così viene evitato il rischio di un'esposizione monotona e pesante. Ecco allora l'autore ricordare momenti significativi della sua vita: i giochi tra ragazzi per le strade del quartiere; le abitudini degli avolesi nei giorni di festa, per Santa Venera e per Carnevale; gli anni della scuola elementare e della media, quelli della frequenza delle superiori, e ancora gli anni dell'Università, questi ultimi ricordati sia nei momenti difficili, come quelli degli esami, sia nelle varie situazioni di vita goliardica.

Insieme ai fatti la memoria porta alla luce volti e persone: i parenti, i vicini di casa, la gente del quartiere, maestri e professori che hanno meritato di essere ricordati, indelebilmente, sulla pagina scritta. E a proposito del ricordo di tante persone, si distingue nel libro una serie di pagine dedicate a "personaggi" per certi aspetti curiosi e bizzarri conosciuti da Stella durante la sua infanzia e la sua giovinezza, che sono colti in situazioni e vicende spassose che si

svolgono sullo sfondo dell'Avola degli anni Cinquanta e Sessanta, quando tutti in paese si conoscevano, la gente era più semplice e spontanea e la bottega del sarto era uno dei luoghi privilegiati d'incontro tra "amici", ma anche di pettegolezzi e per tramare scherzi a danno di qualcuno.

Vengono anche ricordati uomini conosciuti in tempi più recenti, quelli che richiamano gli interessi culturali e artistici dell'autore: i concittadini Ciccio Urso, libraio ed editore di tanti libri di Stella, e Sebastiano Burgaretta, scrittore, poeta e saggista; Gesualdo Bufalino, lo scrittore preferito, che l'autore ebbe modo di incontrare nell'agosto del 1991; Giorgio Bárberi Squarotti, critico letterario fra i più accreditati, nonché lettore assiduo e "giudice" equilibrato delle opere di Stella; Franco Grande Stevens, *l'avvocato dell'Avvocato*; e poi Jean Paul Manganaro, Titta Madia, Corrado Sofia, Piero Fillioley, Nunzio Bruno

Stella pure racconta, e in tutta sincerità, i primi anni del suo matrimonio allietati dalla nascita delle due figlie e i suoi viaggi per il mondo insieme con la moglie, soffermandosi a parlare in modo particolare delle tante puntate a Parigi e a descrivere le bellezze della capitale francese divenutagli così tanto familiare, tuttavia non senza lasciare trasparire un pizzico di nostalgia e il privilegio di aver potuto visitare tanti luoghi. Effettivamente, poter viaggiare e conoscere nuovi luoghi e gente nuova è tra le cose più belle che la vita concede; e dono della memoria, che può rendere migliore il presente, sono i tanti ricordi dei viaggi e dei luoghi visitati. Così, il racconto del fascino suscitato dalle tante località viste si distende per numerose pagine del libro: ecco, allora, oltre a Parigi, Trieste, la "città mitteleuropea dai sontuosi palazzi" e con la libreria antiquaria di Umberto Saba, dove gli "antichi volumi, stipati a migliaia fino al tetto, sembrano lesti a crollarti addosso"; ecco Roma e l'ottocentesco Caffè Greco, in via dei Condotti, con i suoi divani di velluto rosso sui quali si sono seduti tanti noti artisti e Stella ha potuto una volta riposarsi, abbandonandosi ad una piacevole lettura; ecco ancora Venezia con la Piazza San Marco brulicante

"di gente d'ogni etnia e colore" e con l'Harry's bar, dove Stella una volta ha trovato "rifugio e ristoro, seduto ... al tavolo che ospitò Ernest Hemingway". E poi Taormina, Erice, Amsterdam, Gerusalemme, New York ...

La memoria è la protagonista del libro: essa scava costantemente nel passato portando alla luce fatti, uomini, situazioni, a volte senza un ordine cronologico rigoroso: quel che conta è che il passato venga a galla attraverso dettagli che rispondono agli interessi della memoria nei diversi momenti in cui l'autore scrive. Così, tutto del passato può venire alla luce, persino i mestieri d'una volta, quei mestieri che ancora fiorivano quando Stella era ragazzo: quello del gessaio, dell'orologiaio, del riparatore di ombrelli, del carrettiere, del costruttore di muri a secco, tanto per ricordarne alcuni.

Ecco, allora, uno degli aspetti più interessanti del libro: l'essere la materia in esso trattata nello stesso tempo personale e universale, perché qualsiasi lettore non tanto giovane – il lettore nato, per intenderci, non più tardi degli anni Cinquanta del secolo scorso – può riconoscerci un mondo che è stato anche suo e che ora pure per lui è irrimediabilmente perduto.

E la consapevolezza, di Stella, della perdita irreversibile del passato – non solo quello più remoto dell'infanzia, ma anche quello recente – è il motivo fondamentale, il vero motivo ispiratore del libro.

Il tempo passa e tutto si consuma; si consuma anche la vita umana, e ogni nostra azione presente diventa presto passato. Crediamo di essere stati felici nel passato, soprattutto se è quello degli anni della spensierata fanciullezza e della giovinezza, così cerchiamo di rivitalizzarlo, di riportarlo in vita attraverso la memoria. È questo il grande dono che la memoria può concedere all'uomo: fargli riassaporare tutto ciò che il tempo s'è portato via, infondendo nell'anima una dolcezza pari a quella del miele. Di ciò Stella ha voluto dare prova in *Miele estremo*, ripercorrendo i momenti salienti di un'intera vita.

Salvatore Salemi

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

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

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



BANCA di SIRACUSA



V.le Teracati, 172 Siracusa Tel. 0931 415113