



periodico bimestrale
dell'Ordine dei Dottori
Commercialisti e
degli Esperti Contabili
di Siracusa
Spedizione in
Abb. postale 70%
Filiale di Siracusa
Anno XVI
N. 2 / 2012
(n. 92 dalla fondazione)

sommario

- 3 **I**nsieme per la professione
di Alfio Pulvirenti
- 4 **A**ntiriciclaggio:
nuovi obblighi e respon-
sabilità per gli studi pro-
fessionali
di Maria Cristina Bruno
- 11 **N**orme antiriciclaggio
non servono allo scopo
di Salvatore Geraci
- 14 **A**gevolazioni per le
imprese e le attività
culturali
di Salvatore Amore
- 16 **R**icordo di
Nino Accordino
di Giovanni Stella
- 17 **G**iurisprudenza tributaria
- 22 **A**vvisi bonari: una sen-
tenza che fa discutere
di Massimo Conigliaro

Longobardi candidato a Presidente Nazionale della categoria

Le ragioni di una scelta, per cambiare marcia

di Gaetano Ambrogio

Se oggi chiediamo ai colleghi qual è la condizione della categoria rispetto a cinque anni fa, la risposta è tutt'altro che positiva. Dal 2008 ad oggi i risultati ottenuti sono stati davvero modesti; in compenso sono aumentati gli adempimenti fiscali, il rapporto con l'Agenzia delle Entrate e con Equitalia si è fatto sempre più difficile, la considerazione da parte delle Istituzioni è andata scemando. Il vertice della nostra categoria si è profuso in numerose attività che, però, non hanno sortito gli effetti sperati. Basti pensare all'attacco frontale alle libere professioni, all'incapacità del Consiglio Nazionale di affrontare le problematiche riguardanti l'antiriciclaggio, le società tra professionisti, i collegi sindacali. La politica nazionale è sembrata volta più alla promozione dell'immagine del Presidente che alle reali esigenze degli iscritti. Milioni di euro spesi in pubblicità che potevano

essere ragionevolmente investiti in attività più utili per gli Ordini e gli Iscritti.

Oggi occorre cambiare marcia. Si avverte l'esigenza di una nuova leadership, capace di ascoltare e che traduca, assieme agli altri consiglieri, in risultati concreti le tante esigenze, non più procrastinabili, dei commercialisti italiani. E così, in tanti, da Milano a Siracusa, passando da Torino, Brescia, Bologna, Firenze, Perugia, Roma, Salerno, Lecce – solo per citarne alcuni – hanno deciso di voltare pagina e, in vista della competizione elettorale per la guida della categoria, hanno deciso di affidare a Gerardo Longobardi, presidente dell'Ordine di Roma, il compito di guidare la lista che coniuga rinnovamento e continuità, riunendo Ordini territoriali di piccole e grandi dimensioni.

L'obiettivo è quello di contribuire in maniera fattiva a costruire una professione autorevole, in grado di interloquire con le Istituzioni nel

segue a pag. 2

dalla pagina 1

modo migliore, ascoltata nei contesti nazionali ed internazionali. Una professione che, consapevole dei mutamenti economici in atto, sia in grado di promuovere opportunità lavorative nelle quali tutti gli Iscritti possano cimentarsi con competenza, passione e con l'orgoglio di appartenenza alla Categoria.

Occorre voltare pagina, consapevoli che il nostro ruolo non è quello di sostituirci ai politici, dare voti o formulare leggi piuttosto quello di creare le condizioni necessarie per essere finalmente "utili a noi stessi".

Siracusa ha deciso di cogliere questa grande opportunità di cambiamento ed è stata parte integrante di un progetto di crescita che vede, oggi, tra i principali protagonisti i rappresentanti del nostro

Ordine. Un coinvolgimento diretto che mi ha spinto ad accettare con entusiasmo questa sfida con il preciso intento di portare in Consiglio Nazionale, all'interno di una squadra di alto profilo e comprovata esperienza, le istanze della categoria e del nostro territorio in particolare. Una sfida stimolante che arriva alla conclusione di un importante e lungo ciclo di mandato alla guida dell'Ordine di Siracusa.

Ringrazio tutti i Consiglieri che hanno condiviso con me undici anni di servizio a favore della categoria locale, il personale di segreteria e tutti i Colleghi che con la loro vicinanza hanno condiviso il mio impegno.

Lascio consapevole di non essere riuscito a raggiungere tutti i traguardi sperati, ma orgoglioso e sereno di avere lavorato, così come i miei predecessori, solo ed esclusivamente per la Categoria.

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

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 18/09/2012
 Tiratura: 1200 copie

Riappropriarsi della autorevolezza e della dignità
Insieme per la professione

di **Alfio Pulvirenti**

“ *il tempo passa ... i ricordi restano*”, recita un vecchio adagio. Sono trascorsi quasi cinque anni da quel 1° gennaio 2008 che ha sancito l'avvento dell'albo unico, nato con l'intento principale di unificare due professioni dalle funzioni speculari, in ossequio alla normativa europea e, contestualmente, dare forza ed autorevolezza ad una professione, per anni mortificata da semplificazioni annunciate, tradottesi, poi, nella proliferazione, a dismisura, di adempimenti onerosi, inutili e spesso non retribuiti.

Il Consiglio Nazionale che ha governato la categoria, nel corso del quinquennio che sta per spirare, si avvia verso la fine del mandato ed ha il dovere morale di rendere conto del proprio operato a ciascuno dei 110.000 iscritti. Come sarà “ricordato” l'attuale Consiglio Nazionale? Quali sono le tracce che avrà lasciato dopo un percorso la cui lunga durata (cinque anni), non giustifica la necessità di riproporsi per ultimare il programma? È tempo di bilanci ed i risultati sin qui conseguiti sono appena sufficienti, anche se la congiuntura economica degli ultimi anni, di fatto, ha reso difficile la realizzazione di alcuni obiettivi programmatici.

Le risposte che ciascun iscritto fornirebbe ai quesiti appena posti, si leggono nelle espressioni dei colleghi (la stragrande maggioranza) che quotidianamente stazionano, per ore, nelle sale di attesa dell'Agenzia delle Entrate, dell'Agente della Riscossione o degli Enti Previdenziali, dopo avere pellegrinato in una sorta di viaggio della speranza, per ottenere uno sgravio dovuto, un DURC o una semplice risposta che il call center (spesso impreparato) non è in grado di fornire. A pensarci bene, potremmo rivolgere le medesime domande a quei colleghi (la stragrande maggioranza) che da qualche anno, trascorrono il mese di agosto (un ... crescendo di scadenze) nel proprio studio, con l'immagine della spiaggia tropicale sul desktop del proprio pc, (quasi uno sberleffo ...), al grido “si stava meglio quando si stava peggio ... almeno, dopo il 31 maggio si potevano programmare le ferie...!!!!”.

Sicuramente rimarrà il ricordo di un Presidente che è stato ben capace di “tenere la scena” ignaro

che “essere utili al paese”, il più delle volte, non corrisponde necessariamente ad “essere utili agli iscritti” *rectius* “a tutti gli iscritti”.

L'Ordine di Siracusa, nel corso del mandato che sta per concludersi, in più occasioni, ha sollevato, invano, avanti i vertici di categoria, i problemi che attanagliano la categoria, con particolare riferimento al nostro territorio che attraversa un particolare e delicato momento di obiettiva difficoltà, stante l'interesse a “volare alto”, avendo orientato gli interessi sulle problematiche di “nicchia” quali, il collegio sindacale (dove la categoria, comunque, ne è uscita sconfitta), favorendo campagne pubblicitarie spesso inutili e finanziando persino una emittente privata sconosciuta alla stragrande maggioranza dei colleghi.

Sin qui il quadro sintetico della politica di categoria dell'ultimo quinquennio, che ha indotto l'Ordine di Siracusa ad unirsi al coro del dissenso che vede **insieme** per la prima volta, gli Ordini rappresentativi delle grandi realtà professionali del Paese (Milano, Torino, Bologna, Roma, Firenze) con numerosi Ordini di piccola e media dimensione (Messina, Salerno, Vicenza, Lecce, Sassari) a supporto di un progetto di rilancio della categoria per riappropriarsi dell'autorevolezza e della dignità, in prossimità del rinnovo del Consiglio Nazionale.

“**Insieme per La professione**” è, appunto, il motto della lista che, guidata da Gerardo Longobardi (presidente) e Davide Di Russo (vicepresidente) si candida al governo della categoria per il prossimo quadriennio e della quale, insieme a Gaetano Ambrogio, ho l'onore di farne parte, in rappresentanza degli Ordini della Sicilia che sostengono il progetto.

Il percorso che mi accingo ad affrontare non mi consente di rinnovare l'impegno con l'Ordine di Siracusa, per il quale, ritengo di avere sempre operato con spirito di servizio, nel rispetto del senso dell'istituzione e in perfetta sinergia con Gaetano Ambrogio, al quale rivolgo un sincero e affettuoso ringraziamento, unitamente a tutti i componenti il Consiglio dell'Ordine e al personale di segreteria, con la consapevolezza di aver contribuito alla crescita di un Ordine autorevole e moderno, ma soprattutto UNITO.

*Segnalazioni, operazioni oltre soglia, ispezioni e controlli
alla luce della recente Circolare della Guardia di finanza n. 83607/2012*

Antiriciclaggio: nuovi obblighi e responsabilità per gli studi professionali

di **Cristina Bruno**¹

*Dottore commercialista revisore legale
Vice Presidente Centro di Diritto Penale Tributario*

Le disposizioni antiriciclaggio di cui al D.lgs. 231/2007 e s.m.i. investono i professionisti di un vasto elenco di obblighi al fine di renderli partecipi di un ruolo istituzionale che tutela un valore di primario interesse pubblico; obblighi piuttosto gravosi e non sempre chiari dal punto di vista applicativo.

Di recente la Guardia di Finanza ha intensificato i controlli per verificare la regolarità del loro operato. Quello dei professionisti è considerato uno dei possibili canali di riciclaggio: gli Studi professionali rappresentano il luogo d'incontro e il punto di unione tra clienti e intermediari finanziari. In alcuni casi l'attività lavorativa svolta può essere utilizzata per mascherare denaro sporco.

1. ORDINI PROFESSIONALI

Il D.M. del 4 maggio 2012, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 12 maggio 2012 n. 110, riconosce la possibilità per i Dottori Commercialisti ed e.c. (dopo Notai e Consulenti del Lavoro), di segnalare le operazioni sospette di riciclaggio al Consiglio Nazionale invece che all'Unità di Informazione Finanziaria (U.I.F.). I professionisti inviano la segnalazione di operazio-

ne sospetta quando sanno, sospettano o hanno ragionevoli motivi per sospettare che siano in corso o che siano state compiute o tentate operazioni di riciclaggio o finanziamento del terrorismo. Il Consiglio nazionale provvede all'inoltro all'U.I.F. garantendo l'anonimato del segnalante.

La normativa antiriciclaggio prevede numerose disposizioni che coinvolgono gli ordini professionali, attribuendo ad essi varie funzioni.

❖ Funzioni consultive:

- in relazione all'emanazione da parte del Ministero della Giustizia delle disposizioni attuative degli obblighi di registrazione per i professionisti;
- in relazione all'aggiornamento periodico degli indicatori di anomalia da parte del Ministero della Giustizia, su proposta dell'Unità di Informazione Finanziaria;

❖ Funzioni di collaborazione attiva:

- fornire all'U.I.F. le informazioni e le altre forme di collaborazione richieste;
- trasmettere nei tempi previsti le eventuali segnalazioni di operazioni sospette ricevute dai propri iscritti;

❖ Funzioni di vigilanza e controllo:

- promuovere e controllare l'osservanza da parte dei professionisti degli obblighi antiriciclaggio;
- adottare misure di adeguata formazione del personale

¹ Sintesi dell'intervento tenuto ad Alessandria il 16 maggio 2012, in occasione del convegno dal titolo *Il reclamo e la mediazione fiscale, le principali novità fiscali anno 2012*.

Il potere di vigilanza degli ordini professionali non è comunque esclusivo, in quanto resta fermo il potere di eseguire i controlli da parte del Nucleo Speciale di Polizia Valutaria della Guardia di Finanza (N.S.P.V.).

2. CONTROLLI DELLA GUARDIA DI FINANZA

Il Nucleo Speciale di Polizia Valutaria della Guardia di Finanza (N.P.P.V.) e la Direzione Investigativa Antimafia (D.I.A.) sono le forze di Polizia che rivestono un importante ruolo nell'ambito della prevenzione e del contrasto dell'utilizzo del sistema finanziario ai fini di riciclaggio o di finanziamento del terrorismo. La normativa antiriciclaggio affida loro l'onere di svolgere tutti gli approfondimenti investigativi delle segnalazioni trasmesse dall'U.I.F. ex D.Lgs. 231/2007.

3. POTERI E LIMITI DELLA G.D.F.

Il D.lgs. 231/2007 ha previsto per la Guardia di Finanza:

- la facoltà di avvalersi per l'attività di approfondimento delle segnalazioni e delle ispezioni antiriciclaggio anche dei dati contenuti nella Anagrafe dei rapporti bancari;
- la possibilità di delegare l'approfondimento a tutti i reparti della GDF;
- la modalità di trasmissione telematica delle segnalazioni di operazioni sospette, degli scambi di informazioni;
- la possibilità di procedere ad attività di controllo anche nei confronti di soggetti sottoposti alla vigilanza di altre autorità.

Qualora durante l'attività di controllo, il **N.S.P.V.** dovesse rilevare violazioni di carattere tributario, lo stesso potrà procedere direttamente, e in autonomia, poichè **riveste la doppia carica di polizia tributaria e valutaria.**

4. MODALITÀ DI CONTROLLO

I controlli nei confronti dei professionisti possono verificarsi:

- a seguito della segnalazione effettuata all'U.I.F. dal professionista stesso per operazioni e/o prestazioni richieste da un proprio cliente ritenuto a rischio di riciclaggio o finanziamento del terrorismo;
- a seguito di indagini del NPSV nei confronti di un cliente dello studio allo scopo di acquisire informazioni possedute dal professionista;
- a seguito di ipotesi di omessa segnalazione da parte di un professionista per operazioni e prestazioni fornite nei confronti di un cliente già oggetto di indagini;
- a seguito di indagini sulla limitazione dell'uso del contante da parte di un cliente;
- a seguito di ispezioni antiriciclaggio volte alla verifica del corretto adempimento della normativa antiriciclaggio.

Per quanto riguarda le indagini che possono nascere dalla segnalazione all'U.I.F. di una operazione sospetta, la procedura prevede che, all'arrivo della segnalazione, il Nucleo proceda ad una verifica preliminare, consistente nell'analisi pre-investigativa. Tale procedimento può portare:

- a non approfondire ulteriormente la segnalazione, poiché tenendo conto dell'importo dell'operazione e della causale, oltre che di altri elementi, non si ravvisano ipotesi di riciclaggio;
- a non sviluppare la segnalazione in quanto già oggetto di interesse dell'Autorità Giudiziaria;
- ad approfondire la segnalazione

In quest'ultima ipotesi al professionista potranno essere richieste copia di tutta la documentazione in suo possesso in relazione all'operazione segnalata e gli elementi d'informazione su tutte le operazioni che sono state oggetto di registrazione ed identificazione; dopodiché si potrà procedere all'accesso presso i locali aziendali per ulteriori

riscontri ed indagini ove potranno essere individuate violazioni alla normativa antiriciclaggio, indizi ed elementi configuranti ipotesi di reato, situazioni rilevanti sotto il profilo tributario.

Si ricorda che gli **illeciti dipendenti da reato** possono riguardare “enti dotati di personalità giuridica”, associazioni, fondazioni, società di capitali e di persone, enti pubblici, società estere operanti in Italia, e ditte individuali.

La sentenza n. **18941/2004** Cassazione stabilì che la responsabilità amministrativa poteva essere applicata solo agli enti dotati di personalità giuridica in forma societaria o pluripersonale, venendo così ad escludersi la figura delle ditte individuali.

Ma, la sentenza n. **15657 del 21/04/2011** Cassazione ha cambiato orientamento, stabilendo che l'impresa individuale può essere assimilata ad una persona giuridica nella quale viene a confondersi la persona dell'imprenditore come soggetto fisico che esercita un'impresa.

5. ISPEZIONI ANTIRICICLAGGIO

Per le cosiddette *ispezioni antiriciclaggio* a campione, il N.S.P.V. o i militari della G.D.F. si avvalgono degli stessi poteri utilizzati per l'approfondimento delle segnalazioni di operazioni sospette.

L'ispezione nei confronti dei professionisti si articola come segue:

- verificare la corretta e puntuale osservanza degli obblighi di cui alla disciplina antiriciclaggio;
- contrastare il riciclaggio dei proventi illeciti nella sua fase primordiale;
- prevenire, ricercare e reprimere le violazioni amministrative e penali che dovessero emergere dall'attività di controllo

Nel corso delle ispezioni, al professionista verrà richiesta l'esibizione dei documenti, atti relativi alla clientela, la consultazione dell'archivio unico informatico o il registro cartaceo.

Le forze militari potranno accedere presso i locali del professionista ed eseguire anche ricerche

documentali ed incroci di informazioni (controllo posta elettronica). Ovviamente dovranno essere debitamente muniti del foglio di servizio firmato dal Comandante o da un suo delegato, e al termine dell'ispezione verrà redatto un verbale in duplice esemplare.

Le Fiamme Gialle procederanno (così come previsto dal modulo operativo n. 6 allegato alla circolare G.D.F. n. 83607 del 19/03/2012 e dedicato ai controlli sui professionisti giuridico-contabili) con la richiesta *dell'elenco anagrafico dei clienti* con l'evidenziazione della data di conferimento dell'incarico professionale. Passo successivo sarà il vaglio dei processi logici di adeguata verifica della clientela, oltre all'elenco delle operazioni e prestazioni professionali effettuate, distinte per entità di importi.

La scelta verterà su operazioni & prestazioni relative a clienti il cui nominativo ricorra maggiormente, o su coloro che abbiano eseguito conferimenti o apporti di capitale in società con beni in natura per importi palesemente sproporzionati a quelli di mercato o clienti che si siano avvalsi di prestazioni aventi ad oggetto finanza strutturata a rilevanza transnazionale.

Altri criteri di selezione punteranno su controlli di clienti con precedenti penali, fiscali o di polizia per reati a scopo di profitto, con profili di incongruenza tra l'importo dell'operazione posta in essere e la propria capacità reddituale e infine quelli catalogati come “persone politicamente esposte”, società fiduciarie ecc....

La seconda fase consiste nell'acquisizione di tutta la documentazione conservata dal professionista (anche quella rinvenibile nello studio come ad esempio le mail) e infine, nell'elaborazione degli elementi. Verrà sottoposto ad esame l'identificazione e la verifica del cliente e del titolare effettivo sotto il profilo della tempistica, modalità di esecuzione ed acquisizione delle informazioni sullo scopo e natura della prestazione.

In tal modo potranno essere individuate:

- **violazioni amministrative**: previste dagli artt. 57 e 58 del D.lgs. 231/2007

- situazioni **rilevanti** sotto il **profilo tributario**: utilizzabili per una successiva verifica fiscale in capo al cliente dello studio
- **violazioni penali**: con inoltro della notizia di reato al Pubblico Ministero.

La G.D.F. presterà particolare attenzione a ipotesi di responsabilità penale (art. 55, co. 3 del decreto) a carico del cliente che ha omesso intenzionalmente, o falsato, anche in concorso con collaboratori/dipendenti del professionista.

6. SANZIONI AMMINISTRATIVE

- Mancato rispetto del provvedimento di sospensione dell'operazione sospetta: sanzione pecuniaria da € 5.000 a € 200.000
- Mancata astensione dell'instaurazione o cessazione di un rapporto continuativo, esecuzione di operazioni o prestazioni professionali di cui siano direttamente o indirettamente parte società fiduciarie, trust, società anonime o controllate attraverso azioni al portatore aventi sede in paesi di cui alla lista del Ministero dell'Economia e Finanze:
 - * sanzione pecuniaria di € 5.000 per operazioni non superiori a € 50.000
 - * dal 10 al 40% per un operazione superiore a € 50.000
 - * da € 25.000 a € 250.000 se l'importo dell'operazione è indeterminato o indeterminabile
- Omessa istituzione del registro della clientela e/o mancata adozione delle altre modalità di registrazione: sanzione pecuniaria da € 5.000 a € 50.000
- Omessa segnalazione delle operazioni sospette: sanzione pecuniaria dal 1 al 40% dell'importo dell'operazione non segnalata
- Violazione degli obblighi informativi nei confronti dell'U.I.F.: sanzione pecuniaria da € 5.000 a € 50.000
- Omessa comunicazione al Ministero preposto delle infrazioni riscontrate: sanzione pecuniaria dal 3 al 30% dell'importo dell'operazione, del saldo del libretto o del conto

7. SANZIONI PENALI

- Omessa, tardiva o incompleta registrazione: multa da € 2.600 a € 13.000
- Violazione dell'obbligo di identificazione: multa da € 2.600 a € 13.000
- Assolvimento degli obblighi di identificazione e di registrazione avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'individuazione del soggetto che ha effettuato l'operazione: circostanza aggravante che raddoppia le sanzioni di cui ai commi 1, 2 e 4 dell'art. 55 del decreto 231/2007
- Omesse comunicazioni da parte del collegio sindacale, del consiglio di sorveglianza, del comitato del controllo di gestione, dell'organismo di cui all'art. 6, comma 1, e di tutti i soggetti incaricati del controllo di gestione: reclusione fino ad un anno e multa da € 100 a € 1.000
- Violazione del divieto di comunicazione dell'avvenuta segnalazione di operazione sospetta fuori dei casi previsti dal 231/2007: arresto da 6 mesi a un anno e ammenda da € 5.000 a € 50.000.

8. SOLUZIONI OPERATIVE PER PREVENIRE LE SANZIONI

Stando agli ultimi articoli pubblicati sulla stampa specializzata, sarebbero tantissimi gli studi professionali a rischio chiusura per le sanzioni antiriciclaggio. Nella maggior parte dei casi non vengono seguite le norme che regolano tale disciplina. Non per mancanza di volontà ma per inadeguata o falsa informazione.

Per questo occorre fare chiarezza sugli obiettivi che l'attività ispettiva mira ad accertare, ovvero:

- ◆ l'adeguata verifica della clientela
- ◆ la conservazione dei dati e la relativa istituzione del fascicolo del cliente
- ◆ la predisposizione del registro della clientela o archivio informatico, e la registrazione dei dati
- ◆ l'effettuazione delle segnalazioni di operazioni sospette per riciclaggio o finanziamento del terrorismo

- ◆ comunicazione al MEF delle violazioni nell'uso del contante

Nel dettaglio i militari con riguardo **all'identificazione del cliente** vigileranno che sia avvenuta sulla base di documenti affidabili, che sia stata individuata e verificata l'identità del titolare effettivo, sia stata raccolta l'informazione sullo scopo e natura della prestazione professionale richiesta oltre al successivo monitoraggio delle informazioni nel corso del rapporto.

Con riferimento alla **registrazione dei dati** il controllo mira a:

- ◆ accertare che le registrazioni siano state fatte entro il termine di 30 giorni che decorrono dall'accettazione dell'incarico professionale, oppure dall'eventuale conoscenza successiva delle operazioni o ancora, dal termine della prestazione professionale.

L'attività principale della G.D.F. è la verifica delle ipotesi di omessa segnalazione all'U.I.F., volta ad appurare l'iter che ha condotto il professionista a non rilevare come sospetta una determinata prestazione.

Allo stato attuale, il rischio maggiore che può "colpire" un professionista è legato alla sommaria conoscenza che lo stesso ha nei confronti di un nuovo cliente. Un ottimo consiglio è quello di assegnare un profilo di rischio adeguato, salvo poi rivedere al ribasso la valutazione effettuata.

In relazione alle **operazioni sospette trasmesse** dal professionista, la G.D.F. controlla che le stesse siano assoggettate al regime di riservatezza (comunicazione UIF 23/04/2012).

Un ultimo controllo a cui il professionista può essere soggetto è quello relativo alla **limitazione dell'uso del contante**. Il decreto Salva Italia n. 201/2011 del 06/12/2011 ha fissato il limite a € 1.000 con decorrenza immediata.

I soggetti individuati dall'art. 51 del Dlgs. 231/2007, tra cui i professionisti dovranno provvedere alla comunicazione e contestazione della violazione. L'ufficio ricevente (il MEF) dopo aver valutato se la segnalazione sia completa in ogni sua parte, ha 90 giorni di tempo dal protocollo di

arrivo per notificare la contestazione da parte della GDF all'autore della violazione, a cui seguirà l'istruttoria nel corso della quale possono essere inviate memorie difensive nei 30 giorni dalla notifica. A questo punto si decreta la sanzione, oppure si procede con il proscioglimento nel merito e nell'archiviazione per motivi procedurali. Il procedimento si conclude con l'esecuzione: notificato il decreto, scaduti i termini di presentazione del ricorso, l'ufficio deve inviare una lettera di sollecito di pagamento prima dell'eventuale iscrizione a ruolo da parte di Equitalia.

9. CASI PRATICI

• INCARICHI RICEVUTI DA ALTRO PROFESSIONISTA

Nel caso in cui un professionista A conferisca ad altro professionista B in relazione a clientela di A (il cliente di A non conferisce un incarico congiunto ai due professionisti) il professionista B dovrà considerare, ai fini dell'espletamento degli obblighi di identificazione e registrazione, cliente sia il professionista A sia il cliente di A. Nell'ipotesi in cui la prestazione professionale resa dal professionista B si sostanzia unicamente in una collaborazione puramente intellettuale senza che ciò importi un esame della posizione giuridica del cliente di A, il professionista B sarà tenuto unicamente agli obblighi di identificazione e registrazione nei confronti del professionista A. (Chiarimento UIC 21/06/2006, n. 18)

• PROFESSIONISTI E CED

Nel caso in cui il professionista, per lo svolgimento dell'incarico ricevuto dal cliente, si avvalga di un CED è tenuto a registrare l'incarico. Per il CED trova applicazione il parere reso in merito agli incarichi ricevuti da altro professionista. (Chiarimento UIC marzo 2007).

• ATTIVITÀ PROFESSIONALE IN FORMA ASSOCIATA O SOCIETARIA

I professionisti che svolgono l'attività profes-

sionale in forma associata o societaria possono tenere l'archivio in forma accentrata nello studio o ufficio. Nel caso si opti per questa fattispecie, nell'archivio unico dovrà essere specificato, ad esempio tramite una sigla, il professionista che ha operato l'identificazione del cliente

- ATTIVITÀ PROFESSIONALE SVOLTA A SEGUITO DI INCARICO CONFERITO DALL'AUTORITÀ GIUDIZIARIA

Rientrano in questa fattispecie, la figura del curatore fallimentare o di consulente tecnico d'ufficio e come tale è esclusa dall'ambito di applicazione della normativa antiriciclaggio.

- PRESTAZIONI PROFESSIONALI PERIODICHE ED INCARICHI A COMPENSO FISSO ANNUALE

Occorre distinguere tra incarico a tempo indeterminato (non richiede rinnovo di registrazione) e incarico a tempo determinato e determinato con possibilità tacita di rinnovo. Soltanto nel secondo caso è richiesta una nuova registrazione. Nel terzo caso poiché il contratto prevede un termine che può essere tacitamente prorogato, allorché manchi una disdetta, il contratto che prosegue è sempre quello iniziale che non richiede una nuova registrazione.

- COLLEGIO SINDACALE

Ai professionisti viene chiesto di comunicare senza ritardo alle autorità di vigilanza tutti gli atti e i fatti di cui vengono a conoscenza nell'esercizio dei propri compiti che possano costituire una violazione delle disposizioni.

- INCARICO DI RECUPERO CREDITO

L'incarico di recupero credito che si sostanzia nell'attività di notifica ed iscrizione a ruolo del ricorso, notifica del decreto ingiuntivo ed eventuale procedimento di pignoramento non rientra nell'ambito di applicazione degli obblighi antiriciclaggio.

L'attività di docenza esercitata nell'ambito di corsi di formazione e aggiornamento non rientra nella disciplina dell'antiriciclaggio.

- NOTAI: STIPULA DI ATTI DI COMPRAVENDITA

In tale fattispecie sono da considerarsi clienti tutte le parti che intervengono nella stipula dell'atto e pertanto vanno tutte identificate.

- CONSULENTE DEL LAVORO

Il decreto legislativo 231/2007, all'art. 12, c. 3 prevede "l'esenzione per gli adempimenti in materia di amministrazione del personale. I consulenti del lavoro sono tenuti agli adempimenti antiriciclaggio solo nel caso in cui prestino attività di consulenza, come ad esempio la predisposizione e la gestione di un piano di assunzioni di personale per conto di un'azienda".

10. SEGNALAZIONE ANTIRICICLAGGIO FRA RISERVATEZZA E SEGRETO PROFESSIONALE

Il diritto al segreto si configura come una species del più ampio genus rappresentato dal diritto alla riservatezza e tutela l'interesse della persona a non far conoscere ad altri, una determinata informazione o dato personale. Il segreto professionale, coinvolge aspetti che possono ripercuotersi sul professionista sotto il profilo di una sua responsabilità deontologica, penale e civile.

È evidente che sussiste una particolare attenzione verso il profilo della segretezza riguardante dati ed informazioni di cui il professionista è venuto a conoscenza in forza di un rapporto fiduciario che si è instaurato con il proprio cliente per l'adempimento di un incarico professionale.

Sotto questo profilo il vulnus creato dalla normativa "antiriciclaggio" ed "antiterrorismo" è certamente notevole e va ad incidere sui diritti che il nostro ordinamento giuridico ritiene meritevoli di tutela.

La problematica coinvolge il giusto e ragionevole bilanciamento che deve essere effettuato tra valori omogenei allo scopo di non sacrificare diritti e libertà del cittadino in mancanza di specifiche esigenze di tutela dell'ordine pubblico e della sicurezza generale. Non può peraltro essere trascurato

che la problematica relativa al rapporto tra normativa antiriciclaggio e segreto professionale non possa essere limitata alla sola tutela del diritto di difesa o all'accesso alla giustizia ma sia da estendere in modo più ampio alla tutela del cittadino all'accesso del diritto. La possibilità per ogni cittadino di affidarsi a un consulente per poter conoscere il quadro normativo costituisce un diritto vitale.

Su queste basi la normativa antiriciclaggio ed antiterrorismo è costretta a disporre che le segnalazioni all'U.I.F. non costituiscono violazione degli obblighi di segretezza e del segreto professionale e di conseguenza, non comportano responsabilità di alcun tipo (civile, penale e amministrativa) per i liberi professionisti, per i loro dipendenti e collaboratori a condizione che tali segnalazioni vengano poste in essere:

❖ **per le finalità previste dalla norma:** il libero professionista è tenuto a conoscere la normativa, onde evitare segnalazioni non dovute che oltre a creare perdite di tempo andrebbero a danneggiare il cliente con ovvia conseguenza di esposizione dell'incauto professionista segnalante alle sanzioni penali, nonché a quelle comminate per l'ingiustificata violazione dell'obbligo del segreto professionale;

❖ **in buona fede:** le considerazioni sopra formulate si accentuano, qualora la segnalazione priva di fondamento non sia il risultato di banale ignoranza/leggerezza, ma venga effettuata in buona fede.

Al di là di tutto, rimane però il fatto che le disposizioni del d.lgs. 231 del 2007 finiscono per scaricare sul professionista un carico pesantissimo di incombenze che devono essere svolte gratis et amore dei, all'interno di un conflitto di interessi con il proprio cliente e con scarse garanzie di anonimato.

11. FLUSSI DI CAPITALI NON DICHIARATI ALLA FRONTIERA

I professionisti possono essere chiamati a rispondere nel caso di conoscenza di fattispecie delittuose, come i trasferimenti di capitali "sporchi" che vengo-

no trasferiti all'estero dai sodalizi criminali tramite soggetti terzi che si prestano a fungere da corrieri di valuta, allo scopo di occultare e dissimulare l'origine illecita dei medesimi capitali.

12. GAFI

La presidenza italiana del Gruppo d'azione finanziaria internazionale (GAFI) ha dato il via libera alla pubblicazione delle nuove indicazioni messe a punto dall'organismo internazionale per definire gli standard mondiali per la lotta al "money laundering" destinate a diventare legge in numerosi paesi del mondo.

Il nuovo testo fornisce strumenti più incisivi per contrastare l'uso illecito del sistema finanziario, promuovendo una maggiore trasparenza delle persone giuridiche e indica nella cooperazione internazionale la chiave per la lotta alla criminalità finanziaria.

10. REVISIONE DELLA TERZA DIRETTIVA

Nell'agenda della Commissione appare una nuova proposta di direttiva preceduta da una consultazione pubblica (termine ultimo per partecipare il 13 giugno 2012). Bruxelles infatti, si prepara ad una **revisione della terza direttiva antiriciclaggio**.

Nella relazione sull'attuazione della direttiva 2005/60 sulla prevenzione dell'uso del sistema finanziario a scopo di riciclaggio dei proventi di attività criminose e di finanziamento del terrorismo, recepita in Italia con decreto legislativo n. 231/2007.

Al centro dell'attenzione saranno gli aspetti legati agli obblighi di segnalazione e il legame tra obblighi di segnalazione e tutela dei dati personali. Nella futura direttiva dovranno essere adottati correttivi per rafforzare i rapporti tra le autorità di regolamentazione.

Per quanto concerne l'ambito sanzionatorio, tutti gli stati UE ne sono dotati, ma il quadro è ancora troppo diversificato.

“Adempimentificio” e “Burocratizzazione dell’attività professionale”

Le norme antiriciclaggio non servono allo scopo

di Salvatore Geraci

Nell’ultimo periodo assistiamo ad una costante opera di sensibilizzazione dell’opinione pubblica in merito alle mancate segnalazioni da parte dei commercialisti in materia di applicazione della normativa antiriciclaggio. Ci riferiamo ad alcuni servizi trasmessi sulle reti televisive nazionali ed ad alcune dichiarazioni lette sui quotidiani regionali e nazionali secondo i quali il riciclaggio del denaro avviene per il tramite delle banche e dei professionisti.

La maggiore critica è ascrivibile al limitato numero di segnalazioni di operazioni sospette effettuate dai commercialisti in funzione del numero degli iscritti all’ordine ed in particolare al numero degli imprenditori e cittadini assistiti.

Inoltre sembrerebbe consolidarsi l’inaudito luogo comune secondo cui i commercialisti sono i detentori dei segreti personali e patrimoniali dei propri assistiti, siano essi clienti abituali o clienti sporadici verso i quali il professionista si limita ad una singola prestazione.

Se minimamente approfondiamo la normativa antiriciclaggio e la sua evoluzione dal D.Lgs. 56/2004 e dal D.M. 141/2006, integrato dal D.M. 60/2007, al D.Lgs. 231/2007, modificato a sua volta dal successivo D.Lgs. 151/2009, per continuare con i decreti attuativi, ovvero con il D.M. 16 aprile 2010, con il Decreto interdisciplinare 17 novembre 2011 e con il Decreto interministeriale 4 maggio 2012, ci si rende conto che siamo di fronte ad una proliferazione di norme che non fanno altro che imporre adempimenti farraginosi, difficilmente attuabili ma soprattutto non utili allo scopo per cui sono state emanate.

Se in tali norme si leggono quali sono gli indicatori di anomalia ed i criteri di valutazione delle operazioni sospette, che i commercialisti dovrebbero segnalare, gli appassionati di questa normativa otterrebbero da soli la risposta del perché un numero di segnalazioni pressoché irrilevante da parte di

questa categoria di professionisti. L’art. 41 del D.Lgs. 231/2007 definisce l’operazione sospetta: “*il sospetto è desunto dalle caratteristiche, entità, natura dell’operazione o da qualsivoglia altra circostanza conosciuta in ragione delle funzioni esercitate, tenuto conto anche della capacità economica e dell’attività svolta dal soggetto cui è riferita, in base agli elementi a disposizione dei segnalanti, acquisiti nell’ambito dell’attività svolta ovvero a seguito del conferimento di un incarico*”. Se a questa disposizione colleghiamo i suggeriti “indicatori di anomalia”, ovvero: *caratteristica dell’attività svolta, operazioni poste in essere con strumenti finanziari anomali, residenza in un paradiso fiscale, noto coinvolgimento in attività illecite*, le situazioni che possono verificarsi sono solamente due:

- a) Il commercialista è una persona perbene, quindi seleziona la propria clientela nel rispetto del Codice deontologico della professione di dottore commercialista ed esperto contabile e precisamente secondo il disposto dell’art. 21 comma 1 (accettazione dell’incarico) che così recita: “*Prima di accettare un incarico professionale da un cliente, il professionista deve valutare se tale accettazione possa dar luogo a violazione dei principi espressi dal presente Codice quali, a titolo esemplificativo, il coinvolgimento del cliente in attività illegali o la sua dubbia onestà*”. In tale circostanza il professionista che ha siffattamente selezionato la propria clientela ... **non ha segnalazione da effettuare ai sensi della normativa antiriciclaggio.**
- b) Il commercialista non è una persona perbene, quindi decide di assistere clienti implicati di attività criminose. In tale circostanza il professionista condivide il malaffare quindi si pone come complice del cliente e naturalmente ... **non avrà scrupolo a non effettuare segnalazioni ai sensi della normativa antiriciclaggio.**

Sempre sugli “indicatori di anomalia” è opportuno sottolineare la vera anomalia della norma; il Ministero dell’Economia e delle Finanze avendo preso atto dell’indeterminatezza della disposizioni previste dal D.Lgs. 231/2007 ha ritenuto opportuno alimentare senza fine la proliferazione di decreti in materia di antiriciclaggio, iniziando con l’emanazione del D.M. 16 aprile 2010, nel quale sono individuati un elenco aggiornato di elementi messi a disposizione del professionista al fine della valutazione delle operazioni sospette “... *improntati all’esigenza di contribuire al contenimento degli oneri e al corretto e omogeneo adempimento degli obblighi di segnalazione di operazioni sospette.*” (art. 3 c. 2 D.M. 16/04/2010). Non è finita qui, anomalia delle anomalie del sistema, il Ministero cosciente che anche con questo decreto attuativo non si raggiunge lo scopo, dichiara: **“l’elenco degli indicatori contenuto nel decreto non ha carattere esaustivo, gli stessi saranno periodicamente aggiornati”**.

Quindi è ipotizzabile che le segnalazioni non fatte perché non ritenute da fare secondo il D.Lgs 231/2007 si sarebbero dovute fare in virtù del successivo chiarimento contenuto nel D.M. del 16/04/2010 e così quelle non fatte oggi si sarebbero dovute fare secondo il non ancora emanato decreto di aggiornamento.

Di fronte a questa incertezza della norma, palesemente riconosciuta dallo stesso legislatore, il commercialista che viola o erratamente applica la normativa antiriciclaggio incorre in sanzioni civili fino a 200.000 euro e penali fino al 5 anni di reclusione. Alle quali possono sommarsi le sanzioni previste dal D.Lgs. 196/2003 (Codice delle Privacy), che vive di propria autonomia ma che con le norme antiriciclaggio è strettamente correlata, sanzioni non solo di natura pecuniaria ma che possono arrivare anche alla revoca delle chiavi telematiche necessarie alla trasmissione delle dichiarazioni o per l’espletamento di importanti ed improrogabili adempimenti fiscali. Questa misura risulta assolutamente sproporzionata rispetto alla presunta violazione, anche perché in caso di ipotetico ricorso e di vittoria dello stesso, gli adempimenti e le scadenze a cui non si è potuto far fronte

a causa della revoca, risulterebbero comunque irrecuperabili e comporterebbero una richiesta di risarcimento da parte del cliente.

Il codice sulla privacy collegato alla norma antiriciclaggio si presta anche ad una non tanto remota possibilità di ritorsione da parte del cliente. Infatti nonostante le precauzioni previste dalle norme antiriciclaggio, che prevedono una adeguata informazione rilasciata dal professionista al cliente, il quale deve essere informato circa l’utilizzo dei dati personali forniti per gli adempimenti antiriciclaggio, in caso di errata o impropria segnalazione che cagioni una ingiusta azione giudiziaria al cliente, questi può citare il professionista per improprio utilizzo dei propri dati personali e pretendere un risarcimento del danno subito.

Anche in questo caso per evitare di creare norme scarsamente armonizzabili tra loro, sarebbe bastato semplicemente rafforzare il richiamo al rispetto del Codice deontologico della professione di dottore commercialista ed esperto contabile e precisamente dell’art. 10 (Riservatezza).

Inoltre si prende spiacevolmente atto che al legislatore è sconosciuta la realtà degli studi professionali ai quali si vogliono attribuire siddette funzioni. Infatti non vengono tenuti in considerazione due dati dai quali si ritiene non si possa prescindere: il primo è un dato di ordine dimensionale e tiene conto cioè della grandezza della struttura nella quale opera il professionista; la maggior parte degli studi in Italia si compone del solo titolare e di un dipendente al massimo e non è difficile immaginare che gli autori di eventuali operazioni illegali di entità rilevante si servano di realtà professionali strutturate e multidisciplinari. Il secondo dato che possiamo cogliere è quello della gravosità e della complessità degli adempimenti (soprattutto se considerato in funzione della prima osservazione). La normativa, infatti prevede, tra le altre cose, un’attività di verifica e analisi del rischio che richiedono molto tempo e molte risorse per uno studio di piccole dimensioni.

Quanto sommariamente descritto è riscontrabile dai dati riportati e facilmente reperibili nel “Rapporto 2012 sull’Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili”, struttura e distribuzione degli

iscritti sul territorio. Tale documento statistico viene pubblicato ogni anno dal Consiglio Nazionale e dall'Istituto di Ricerca dell'Albo e fotografa la situazione della categoria sotto gli aspetti economici e strutturali, dati che possono essere corroborati dall'incrocio con quelli in possesso delle Casse di previdenza della categoria e con quelli in possesso dell'Amministrazione finanziaria.

La vaga sensazione è quella che lo Stato consapevole di non essere nelle condizioni di garantire una delle proprie competenze costituzionalmente attribuitegli, ovvero l'attività di prevenzione, controllo e lotta delle attività criminose al fine e di garantire la sicurezza ai cittadini, le delega impropriamente, imponendole a suon di decreti, ai commercialisti e ad altre categorie di professionisti benché questi hanno studiato e si sono formati per svolgere tutt'altra attività professionale.

Riteniamo tali funzioni non possono che essere svolte da coloro che hanno studiato, vinto dei pubblici concorsi e che sotto giuramento di fedeltà alla Repubblica Italiana hanno deciso di mettersi al servizio dei cittadini impegnandosi all'interno della pubblica amministrazione. Pur tuttavia siamo convinti sia doveroso che con il coinvolgimento di tutti, compresi i lavoratori autonomi, bisogna fare sistema per la lotta alla criminalità ma ogni uno all'interno dei propri ruoli e con le proprie competenze.

Con tali affermazioni la categoria dei commercialisti non vuole sottrarsi dall'essere *utile al paese* e di collaborare con la pubblica amministrazione il cui peccato originario è quello di essere stata ideata, voluta e mantenuta eccessivamente burocratizzata quasi come se fosse il "*quarto potere dello Stato*" (Max Weber). I commercialisti hanno sempre dimostrato, e continuano a farlo, di voler collaborare con le istituzioni: hanno sopperito con innegabile spirito di sacrificio, di altruismo e di generosità all'incapacità dell'amministrazione finanziaria ad esperire i controlli formali delle dichiarazioni. Da quando hanno reso attuabile la rivoluzione informatica, grazie all'adeguamento tecnologico a proprie spese degli studi, hanno messo l'Agenzia delle Entrate nelle condizione di operare senza alcuna fatica i controlli ai sensi dell'art. 36/bis del DPR 600/73 e dell'art. 54 del DPR 633/72.

I commercialisti svolgono anche la funzione di archivio cartaceo per conto dell'Agenzia delle Entrate, esibendo a semplice richiesta la documentazione necessaria ai controlli delle dichiarazioni ai sensi dell'art. 36/ter del DPR 600/73, mettendo fine alla necessità per la pubblica amministrazione di dotarsi di immensi edifici.

Inoltre con la trasmissione telematica degli Emens all'INPS, ai sensi della legge n. 326 del 24 novembre 2003, con i dati retributivi e le informazioni utili al calcolo dei contributi, hanno messo ordine agli archivi del più grande istituto previdenza italiano, laddove l'apparato pubblico aveva fallito da anni, basti pensare che ad oggi ancora non sono stati lavorati integralmente i condoni per la regolarizzazione contributiva ai sensi del D.L. 259 del 1990.

E per completare una elencazione ne esauriente ne tantomeno esaustiva, i commercialisti hanno contribuito con il proprio supporto informatico, a rendere operativa la disposizione dell'art. 2188 del C.C., istituzione del Registro delle imprese, prevista nel 1945, attuata nel 1995 ma solamente di recente, grazie alla trasmissione telematica dei bilanci e delle comunicazioni informative ad opera dei suddetti professionisti, è diventata realmente uno strumento aggiornato di pubblicità e di informazione per le imprese e per il mondo economico nel suo insieme.

Vogliamo continuare a collaborare con lo Stato laddove esso non riesce a garantire equità e giustizia ai cittadini ma non possiamo burocratizzare il nostro lavoro e sentirci gravati anche dell'onere di combattere l'attività criminosa, mettendo a repentaglio le nostre vite e quelle dei nostri familiari o soggiacendo alla minaccia di sanzioni talmente onerose che non basterebbero i sacrifici di una vita per soddisfarle, così facendo in luogo di contrastare il terrorismo lo subiamo.

Lasciateci fare il nostro lavoro, che come dimostrato è svolto con eccellenza, ma non chiedeteci di affiancare gli organi di polizia, la magistratura e gli apparati investigativi imponendoci la trasformazione dei nostri studi professionali in "adempimentifici" e "burocratizzando l'attività professionale".

Ai commercialisti, in tali ambiti, deve semplicemente essere richiesto di essere rispettosi del proprio Codice deontologico.

Le agevolazioni per le imprese e le attività culturali

di Salvatore Amore

Sulla Gazzetta Ufficiale della Regione Siciliana n. 29 Parte Prima del 20 luglio 2012 l'Assessorato Regionale dei Beni Culturali ha pubblicato il nuovo bando per "*potenziare le filiere produttive connesse al patrimonio e alla produzione culturale e sostenere i processi di gestione innovativa delle risorse culturali*" (Linea di intervento 3.2.2.A del PO FESR 2007/2013).

ATTIVITÀ FINANZIABILI

Si tratta di aiuti finanziari diretti a imprese o soggetti pubblico-privati che intendono realizzare iniziative per la valorizzazione del patrimonio culturale del territorio della Regione Sicilia. In particolare le tipologie di intervento ammissibili previsti dal Bando sono le seguenti:

1. **produzione di beni e servizi promossi da imprese del settore turistico e dalle imprese culturali.** Tali programmi di investimento dovranno essere integrati con il sistema dei beni culturali della Regione siciliana ovvero assicurare la definizione di un sistema di offerta di beni e/o servizi che abbia un evidente riferimento al/bene/i culturale/i, quali ad esempio: creazione di itinerari turistico-culturali e dell'identità siciliana; creazione di itinerari specifici per il turismo scolastico fruibili anche da allievi diversamente abili; realizzazione di campi scuola: percorsi culturali, storico-archeologici, etc.; organizzazione di percorsi ludico-turistici per bambini con realizzazione di sussidi; visite guidate del patrimonio culturale anche con l'ausilio di supporti multimediali; iniziative culturali atte alla fruizione ed alla valorizzazione del patrimonio culturale siciliano ed alla promozione di servizi culturali in genere;

2. **produzione di beni e servizi promossi da almeno due soggetti tra quelli previsti come beneficiari.** Tali programmi di investimento sono finalizzati alla creazione ed avvio di strutture associative, composte per almeno il 50% da PMI, tra soggetti che operano nella filiera dei beni culturali, per la gestione innovativa delle risorse culturali;
3. **programmi di investimento per la produzione di beni e servizi per le infrastrutture culturali,** finalizzati ad interventi integrati ed intersettoriali di sviluppo e qualificazione, a livello locale, che coinvolgono strutture associative tra soggetti operanti nelle diverse fasi della filiera relativa alla conservazione, tutela, valorizzazione e fruizione di una o più infrastrutture culturali nel territorio;
4. **acquisizione di servizi tecnologici e innovativi da parte dei beneficiari, in forma singola o associata;** i programmi di investimento devono prevedere acquisizione di servizi da parte di imprese impegnate nella conservazione, tutela, valorizzazione e fruizione delle risorse culturali, con particolare riferimento all'applicazione di tecnologie e impianti innovativi.

DESTINATARI

Possono beneficiare dei contributi di cui al presente bando:

1. le piccole e medie imprese, sia in forma singola che associate o riunite in consorzi, ivi comprese le Associazioni e le fondazioni culturali che svolgono attività economica;
2. gli enti privati con finalità non economica nel settore culturale;
3. i Gruppi di Azione Locale (GAL);
4. Soggetti misti pubblico-privati;
5. Associazioni temporanee di scopo pubblico-private.

DIMENSIONE DELLA SPESA E MISURA DELL'AIUTO

Sono ammissibili progetti di importo compreso tra 50.000,00 e 500.000,00 euro. Il contributo massimo concesso è pari al 70% dell'intero investimento e comunque non superiore a euro 200.000,00.

SPESE AMMISSIBILI

Sono ritenute ammissibili le seguenti categorie di spesa:

1. progettazione e direzione lavori;
2. opere murarie e assimilate, non superiori al 20% dell'Investimento complessivo;
3. macchinari, impianti e attrezzature nuovi di fabbrica;
4. software, licenze e know-how commisurati alle esigenze produttive e gestionali dell'impresa, non superiori al 10% dell'Investimento complessivo;
5. costi di consulenza, prestazioni culturali, artistiche, forniture di servizi, oneri e spese (permessi, concessioni, autorizza-

zioni) direttamente connessi alla realizzazione, promozione e comunicazione degli interventi ammissibili a finanziamento, non superiori al 20% dell'Investimento complessivo.

PRESENTAZIONE E VALUTAZIONE DELLE DOMANDE

La domanda di agevolazione, completa della documentazione richiesta, dovrà pervenire, entro 90 giorni dalla data di pubblicazione del Bando sulla GURS.

Le domande verranno valutate sulla base dei seguenti criteri:

1. fattibilità tecnico-economica e gestionale dell'iniziativa imprenditoriale;
2. analisi quali-quantitativa sulla domanda attuale e potenziale di fruizione turistico – culturale;
3. capacità progettuale di generare interdipendenze funzionali con altri settori (turismo, trasporti ed infrastrutture, ambiente).



**L'OTTIMISMO PREVEDE
UN DURO LAVORO.**

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


CNDCEC
I COMMERCIALISTI
 UTILI AL PAESE.

WWW.CNDCEC.IT

Ricordo di Nino Accordino

Era ordinario nell'Università di Messina. Era stato, per lunghissimo tempo, presidente dell'Ordine dei dottori commercialisti di quella città, la Sua, che ricambiato, amava. Fu anche Consigliere nazionale ai tempi delle presidenze di Giuseppe Bernoni e Fulvio Rosina, che in Lui ebbero un Collega illuminante e integerrimo. Un contraddittore senza se e senza ma.

Nella città dello Stretto, nell'Isola triangolare, Lui era un pilastro, un punto di riferimento unico e ineludibile di quel panorama.

Ricoprì e rivestì cariche e incarichi. Tanti. Tutti espletati con alta professionalità, puntualità, meticolosità, orgoglio e dignità. Così come adempiva ai ruoli istituzionali sopramenzionati.

Ma il professore Antonino Accordino, Nino per gli Amici, era innanzitutto e soprattutto un Amico vero. E raro. Conosceva il valore dell'Amicizia perché impresso nel Suo Dna.

Era la quintessenza della Sicilia, in questo senso.

Un uomo di forte tempra, un cavallo di razza.

Non conobbe mai padroni. Egli stesso fu il solo padrone assoluto del Suo viatico.

Disponibile, affettuoso, paterno, fraterno. Con chi lo meritava. Burbero, scorbutico, se vogliamo, con chi intendeva speculare, prevaricare, abusare della Sua grande bontà, della sua enorme pazienza.

La Sicilia, questo villaggio e continente al tempo stesso, questa terra mitologica e profondamente umana, Lui l'ha rappresentata col Suo tratto,

col Suo carattere, col Suo stile.

Quel che aveva da dire lo diceva direttamente, di certo non lo mandava a dire.

I suoi allievi d'Università, i Suoi ragazzi, come li chiamava, lo stimavano con grande affetto, i Colleghi di professione lo amavano, qualcuno, sparuto, magari lo odiava. Nino non era Uomo di mezze misure. In questo era – lo ripeto – Siciliano purosangue: o lo si amava (come tanti di noi lo amavamo) o lo si odiava (come in pochissimi lo odiavano): non era comunque uomo da procurare indifferenza.

Chi sta scrivendo ora – con difficoltà, perché le lacrime impediscono d'annerire compiutamente il foglio bianco – lo ha avuto come grande esempio, tentandone, senza riuscirvi, l'emulazione.

L'Ordine di Messina era identificato in Lui, il Consiglio nazionale lo ebbe condottiero indefesso e indefettibile, pronto sempre a combattere – pulito e trasparente – fino allo spasimo.

La professione ha conosciuto con Nino Accordino la stagione bella e irripetibile della battaglia, della crescita, della grandeur, per avviarsi inesorabilmente sul viale del tramonto con la Sua uscita di scena, per Sua scelta e volontà, quando si accorse che il degrado era ormai irreversibile.

In un mondo di pigmei era un gigante della montagna.

A Messina c'è il faro che orienta le navi. Ma per gli uomini di quella città l'altro faro si è spento.

Grazie Nino. Ciao.

Giovanni Stella



Gli estratti di ruolo sono atti impugnabili

La Commissione Tributaria Regionale di Palermo Sezione staccata di Siracusa sezione 16 riunita con l'intervento dei Signori:

SPADARO	Antonino	<i>Presidente</i>
FERLA	Girolamo	<i>Relatore</i>
CALENDOLI	Giuseppe	<i>Giudice</i>

ha emesso la seguente

SENTENZA

n° 195/16/12 del 19/06/2012

sull'appello n° 176/11 depositato il 12/01/2011

avverso la sentenza n° 359/04/2009

emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa proposto dall'ufficio: Ag. Entrate Dir. Prov. Uff. Contr. Siracusa

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

M.P. proponeva ricorso contro la Serit Sicilia Spa e l'Agenzia delle Entrate di Augusta, avverso otto iscrizioni a ruolo e cartelle di pagamento, che assume mai notificate, relative a tasse automobilistiche degli anni 1985, 1986, 1987 e 1988, 1988 e 1989, 1989, 1990, 1990, 1993, eccependo la inesistenza del credito da parte della Amministrazione Finanziaria, la mancata notifica delle cartelle, la decadenza dell'azione di riscossione del presunto credito, la carenza di motivazione e sosteneva che le sanzioni dovessero essere rideterminate (favor rei). Chiedeva venisse annullato l'atto impugnato con vittoria di spese.

Si costituiva in giudizio l'Agenzia delle Entrate che eccepeva l'inammissibilità del ricorso avverso iscrizione a ruolo; contestava le eccezioni del ricorrente e chiedeva la reiezione del ricorso con vittoria di spese.

La Commissione Tributaria Provinciale di

Siracusa accoglieva il ricorso.

La Agenzia delle Entrate di Augusta presentava appello avverso la sentenza dei giudici di prime cure insistendo sulla inammissibilità del ricorso e chiedendone la riforma.

Il contribuente presentava controdeduzioni

La Commissione Tributaria Regionale di Palermo, Sezione staccata XVI di Siracusa, riunita il 22.05.2012, osserva: la sentenza dei giudici di prime cure è meritevole di essere confermata. L'ufficio ribadisce in appello l'eccezione di inammissibilità del ricorso contro l'estratto ruolo, che anche da questa Commissione era stato in passato condiviso.

Tuttavia recenti sentenze della Corte Suprema di Cassazione hanno confermato che l'estratto ruolo può essere impugnato dal contribuente. Vedasi sentenza n° 11087 del 07.05.2010 (a Sezioni Unite) secondo la quale "il contribuente può ricorrere alla tutela giurisdizionale tributaria avverso tutti gli atti adottati dall'Ente impositore a mezzo dei quali, quest'ultimo, porti comunque a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza attendere che la stessa si vesta della forma di uno o più atti autoritativi previsti dall'art.19 ...". Vedasi altra sentenza della C.C., la n° 14373 del 15.06.2010, la quale ha ammesso il ricorso nel caso di comunicazione di avvenuta iscrizione a ruolo. Va quindi confermata la sentenza del primo grado di giudizio.

P. Q. M.

La Commissione Tributaria Regionale di Palermo conferma la sentenza impugnata e, in considerazione della peculiarità della controversia, compensa le spese di giudizio.

Antieconomicità e onere della prova: l'ufficio non può basarsi solo su presunzioni

La Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa sezione 5 riunita con l'intervento dei Signori:

LEONE	Alberto	<i>Presidente</i>
ROMANO	Domenico	<i>Relatore</i>
DE NATALE	Antonino	<i>Giudice</i>

ha emesso la seguente

SENTENZA
n° 278/05/12 del 13/06/2011
depos. il 09/07/2012

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con atto 25.02.20 IO iscritto al n. 886 R.G. 2010, la soc. in persona del r.l. rappresentata e difesa dai D.ri, ha proposto ricorso avverso l'Avviso di accertamento n. notificato dall'Agenzia delle Entrate di Siracusa il 03.08.09 per IRES - IRAP - IVA con interessi e sanzioni per l'anno d'imposta 2005, sostenendone l'illegittimità per chiedendone l'annullamento per:

1. Violazione art. 39 DPR 600/73: carenza dei presupposti per l'accertamento induttivo.
2. Infondatezza ed erroneità del metodo accertativo, mancato riscontro della situazione oggettiva della contribuente.

L'Agenzia delle Entrate di Siracusa ha sostenuto la legittimità dell'atto e della pretesa, come da memoria prot. 2010/16771 del 12.04.2010, precisando che l'accertamento si fonda sulla rilevata antieconomicità della gestione aziendale, venendo a mancare il fine di lucro desumibile dalla divergenza fra costi e ricavi dichiarati; dalla sintomatica richiesta di accertamento con adesione e dalla comparazione della ripetuta antieconomicità gestionale della struttura fino all'anno 2007 esaminato. L'accertamento, pertanto, e da ritenere legittimo,

ai sensi dell'art. 39 DPR 600/73 ricorrendo le circostanze della gravità, precisione e concordanza degli elementi.

All'udienza pubblica del 13.06.2011, esaminati gli atti di causa e sentite le parti, il Collegio ha così deciso.

Motivi della decisione

Il ricorso è fondato.

L'esame degli atti rileva che la soc. ricorrente gestisce una struttura alberghiera composta da 21 camere e 45 posti letto in Siracusa città com'è ben noto satura di analoghe strutture alberghiere e di bed and breakfast; essa ha di fatto intrapreso tale attività alla fine del mese di agosto dell'anno 2005 avendo ricevuto l'autorizzazione amministrativa del Comune di Siracusa in data 11.08.2005, prot. n. 69700. Tale unico elemento sarebbe sufficiente per rilevare l'erroneità e l'iniquità del provvedimento, stante che qualsiasi struttura commerciale, per essere realmente produttiva, necessita dell'elemento primario e determinante ai fini della produttività: l'avviamento commerciale il quale, in relazione alle variegate tipologie di attività può circoscriversi in un periodo temporale più o meno lungo, ma certamente non può essere ritenuto sufficiente il brevissimo periodo di quattro mesi, stante che la ricorrente ha iniziato tale attività alla fine del mese di agosto dell'anno 2005 al quale l'atto accertatorio si riferisce.

Posto ciò, si evidenzia che l'Ufficio fonda la legittimità del proprio atto sulla rilevata gestione antieconomica della struttura scaturente dalla divergenza fra costi e ricavi ripetuta negli anni fino al 2007, in relazione alle risultanze desunte dagli studi di settore.

Alla luce di tale motivazione, assume particolare importanza e fondatezza la circostanza in premessa evidenziata in ordine all'elemento determinante ai fini della produttività di una struttura com-

merciale, cioè l'avviamento commerciale maturabile nel corso del tempo: infatti, solo nell'anno 2008 la ricorrente ha potuto iniziare a conseguire un utile di bilancio circostanza non evidenziata dall'Ufficio il quale, avendo effettuato l'accertamento nell'anno 2010 ha potuto comparare le attività gestionali negli anni, ma si è limitata a rilevarle fino al 2007 per sostenere il principio della gestione antieconomica stante che dall'anno 2008 tale gestione ha cominciato ad essere produttiva.

Peraltro, non convince la motivazione secondo cui l'antieconomica gestione è giustificata dalla divergenza fra costi e ricavi, poiché è fisiologico in ogni tipologia di attività aziendale il mancato guadagno all'inizio dell'attività stessa fino al conseguimento dello stadio di avviamento e, certamente, qualsiasi struttura che inizia la propria attività, in particolare quella alberghiera, non può dotarsi dei mezzi e del personale delle varie categorie (personale amministrativo, cuochi, ausiliari, ecc.) all'improvviso al momento in cui affluisce esaurientemente la clientela, cosicchè, fino a quando tale clientela non sia attiva, la struttura deve disporre del personale e dei mezzi per la propria funzionalità ed i costi di esercizio di fatto superano i ricavi. Tale fenomeno è

evidenziabile nella circostanza in esame, per cui le motivazioni addotta dall'Ufficio a giustificazione del proprio operato in ordine alle previsioni dell'art. 39 DPR 600/73 ed alla sussistenza degli elementi presuntivi corroborati delle caratteristiche della gravità, precisione e concordanza, appaiono insussistenti e privi di pregio. Peraltro, il ricorso all'accertamento induttivo proposto dalla ricorrente al solo fine di potere evidenziare all'A.F. la reale situazione gestionale della struttura con la esibizione di ogni documento contabile e fiscale, non è stato posto in considerazione dall'Ufficio.

Dagli atti di causa e dalle circostanze evidenziate scaturisce la evidenza che l'accertamento si fonda su presunzioni semplici non supportate da validi elementi di prova da parte dell'Ufficio e, pertanto, insufficienti a sostenere la pretesa fiscale risultando inidonei ad integrare i presupposti di cui all'art. 39 DPR 600/73.

P.Q.M.

La C.T.P. di Siracusa - Sez. V - accoglie il ricorso e, per gli effetti, annulla l'Avviso di accertamento opposto. Compensa le spese.

Siracusa, 13.06.2011.

Frodi carosello: nullo l'accertamento senza un accurato riscontro probatorio dei fatti contestati

La Commissione Tributaria Provinciale di Ragusa sezione I riunita con l'intervento dei Signori:

CANNATA	Alfonso	Presidente
LUCIFORA	Francesco	Relatore
BRAFA MISICORO	Antonio	Giudice

ha emesso la seguente

SENTENZA

n° 258/01/12 del 13/06/2011

depos. il 17/04/2012

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

... *omissis* ...

IN DIRITTO

Il Collegio, letti gli atti ed esaminati i documenti, osserva quanto segue.

Gli accertamenti per cui è causa, per gli anni d'imposta 2005 e 2006, si fondano sul PVC del 10.03.2008, con il quale sarebbe stato evidenziato che la ricorrente, dal 21.04.2005 al 27.2.2006, avrebbe utilizzato fatture per operazioni inesistenti in acquisto dalla ditta individuale T., con sede in Comiso.

I verificatori ritenevano inesistenti le cessioni di autovetture dalla T. alla Autokino sul presupposto che il vero destinatario delle cessioni delle autovetture da parte di rivenditori intracomunitari non era la prima ma la seconda. I verificatori ritenevano

che la T., non fosse altro che un prestanome dell'odierna ricorrente, per fare ricadere su se stessa gli obblighi connessi alle operazioni intracomunitarie. Così facendo, la ricorrente si creava un credito iva di fatto non spettante.

L'Agenzia delle Entrate ha fatto propria tutta l'attività posta in essere dai verificatori, facendo espresso richiamo nell'atto impugnato alle motivazioni contenute nel pvc del 10.3.2008.

L'Agenzia delle Entrate, con la sua costituzione in giudizio ha prodotto in atti il pvc del 10.03.2008, dalla lettura del quale si rileva che i verificatori, per la loro verifica, hanno fatto rinvio, facendoli propri, ai rilievi contenuti nella nota, n. 5336/8903 di Sched. del 16.11.2007, del Nucleo Provinciale Polizia Tributaria di Ragusa.

Nel pvc si legge: "Pertanto, in data odierna, dalla predetta segnalazione di iniziativa pervenuta dal Comando Nucleo Provinciale Polizia Tributaria di Ragusa è emerso che la SRL ... ha dichiarato e registrato acquisti afferenti ad operazioni soggettivamente inesistenti relative a vendite ricevute dalla ditta ... di Comiso (RG) per gli anni d'imposta 2005 e 2006".

I verificatori, ancora, scrivevano: "in particolare emerge come le operazioni commerciali avvenivano di fatto tra i vari commercianti di autoveicoli (in specie direttamente dalla Srl ... effettivo destinatario finale delle autovetture), ed i vari operatori comunitari, mentre il ruolo della ditta ... era solo quello di permettere il passaggio fittizio volto all'evasione dell'Iva dovuta, nonché di agevolare i vari clienti italiani che acquistando le autovetture ad un prezzo inferiore a quello di mercato, possono così rivendere tra l'altro le medesime autovetture presentandosi sul mercato in posizione dominante, in quanto possono offrire in molti casi prodotti ad un prezzo inferiore addirittura a quello praticato dal fornitore U.E."

I verificatori concludevano: «In sostanza la funzione della ditta ..., è stata quella di prestanome della Srl ..., che l'ha utilizzata come mera "scatola vuota" su cui fare ricadere gli obblighi Iva connessi alle operazioni intracomunitarie, consentendo così di detrarre l'Iva sugli acquisti e crearsi così un credito IVA di fatto non dovuto; detrazione che se la srl ... avesse acquistato direttamente nei paesi comunitari, per la particolare disciplina degli acquisti intracomu-

nitari, sarebbe stata immediatamente azzerata per la contemporanea registrazione della fattura di acquisto sia nel registro degli acquisti che in quello delle vendite ai sensi del D.L. n.r. 331/93".

L'Agenzia delle Entrate ha fatto proprio, senza nulla aggiungere, l'operato dei verificatori.

La nota del 16.11.2007 non è prodotta in atti.

La verifica della GdF, seppure sviluppata su un iter argomentativo complesso, manca di qualsiasi riscontro non solo probatorio ma anche di presunzioni gravi precise e concordanti.

I verificatori, infatti, partendo dalle premesse arrivano direttamente alle conclusioni senza passare per la fase intermedia della prova.

L'avviso di accertamento, per la motivazione, facendo mero rinvio al pvc, è conseguentemente affetto da carenza assoluta di motivazione.

Tutto quanto sopra affermato per il pvc del 10.03.2008 vale anche per i pvc del 05.04.2006 e 21.06.2005, i quali risultano anche mancanti degli allegati ivi richiamati per conferma delle contestazioni mosse al contribuente.

La Commissione non è messa dall'Ufficio accertatore nelle condizioni di effettuare controlli sull'effettiva esistenza delle contestazioni mosse al contribuente.

L'ufficio, partendo dalle sollecitazioni dei verificatori, avrebbe dovuto porre in essere tutta una serie di controlli per selezionare tra tutti i fatti riscontrati dagli ispettori quelli fondati su riscontri oggettivi e scartare quelli frutto di valutazioni soggettive prive di alcun valore giuridico.

L'Agenzia delle Entrate ha rinunciato a svolgere il ruolo che la legge le attribuisce, rimettendosi alle mere valutazioni dei verificatori che in modo del tutto passivo ha fatto proprie.

Il collegio non può che trarre la convinzione che la verifica sia frutto di una serie di congetture e valutazioni soggettive prive di giuridica rilevanza, perché non supportate da prove o indizi gravi, precisi e concordanti.

L'eccezione di nullità per carenza di motivazione dell'atto impugnato trova accoglimento.

L'art. 56 del D.P.R. n. 633 dispone, in via generale al primo comma, che gli avvisi con i quali vanno notificati al contribuente le rettifiche e gli accertamenti devono essere motivati, a pena di nullità. Si deve

osservare che la motivazione, quale requisito di legalità dell'accertamento, adempie la finalità di porre in grado il contribuente di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali, e quindi di contestarne efficacemente l'an e il *quantum debeatur* svolgendo la propria piena e tempestiva difesa, e nel contempo di delimitare la materia del contendere sottoposta alla verifica del giudice in caso d'impugnazione del relativo atto da parte del contribuente: si ritiene, pertanto, soddisfatto l'obbligo di motivazione quando, in correlazione a tali finalità, siano indicate nel provvedimento, sia pure in forma concisa, le ragioni del medesimo e siano pertanto evidenziati i momenti ricognitivi e logico deduttivi essenziali che fondano la pretesa, nel mentre non è necessaria – ai fini della validità dell'atto – che sia ivi contenuta la prova dei fatti addotti a giustificazione della pretesa stessa (prova che deve essere invece offerta in giudizio a dimostrazione della fondatezza sostanziale della medesima pretesa).

La motivazione dell'accertamento, secondo consolidata giurisprudenza, attiene unicamente alla legittimità formale dell'atto e l'obbligo relativo è soddisfatto quando la stessa abbia un contenuto minimo che consenta al contribuente di risalire alle ragioni giuridiche che hanno determinato l'emanazione dell'accertamento medesimo e che realizzi l'esercizio del diritto di difesa costituzionalmente garantito. Essa deve essere tenuta distinta dalla prova dei fatti che attiene, invece, alla fondatezza della pretesa tributaria e deve essere verificata solo nel corso del processo instaurato dal contribuente.

Questa conclusione, ripetutamente affermata in giurisprudenza, porta a ritenere valido l'avviso di rettifica o d'accertamento motivato *per relationem* a precedenti atti conosciuti o almeno conoscibili dal contribuente. Le conclusioni a cui è arrivata la giurisprudenza, tuttavia devono ora essere esaminate alla luce della norma introdotta dall'art. 7 della Legge 27 luglio 2000 n. 212 (cd. Statuto dei diritti del contribuente), secondo il quale, in via generale, gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati, come prescritto dall'art. 3 della legge 7 agosto 1990 n. 241 (concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi), indicando non solo i presupposti di fatto ma anche le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione stessa. Di particolare rilievo è, poi, l'ulteriore previsione che

nel caso di ... motivazione «con riferimento ad altro atto» non conosciuto né ricevuto dal contribuente questo deve essere allegato all'atto che lo richiama, salvo che nel primo non sia riprodotto il contenuto essenziale dell'atto richiamato (come dispone l'art. 2 del D.Lgs. n. 32/2001).

Il collegio, nel caso in esame, ha riscontrato che gli avvisi d'accertamento non rispondono ai criteri sopra enunciati, in quanto che l'amministrazione finanziaria ha fondato il suo operato sul presupposto che la ricorrente abbia acquistato autoveicoli dalla ditta ... ad un prezzo inferiore a quello pagato dallo stesso ai fornitori comunitari. Sul punto l'ufficio non ha fornito nessun documento.

Nulla è stato prodotto in giudizio che ha riguardato l'attività svolta dalla ditta ... né documenti riguardanti l'attività accertativa condotta nei confronti della stessa. Non esistono in atti e documenti comprovanti che il prezzo pagato da ... ai fornitori comunitari un prezzo inferiore a quello praticato alla società ricorrente.

Non esistono ancora in atti quei documenti contabili della ... che dimostrerebbero le violazioni IVA contestate.

Tutto il ragionamento dell'Ufficio finanziario è fondato sull'assunto che le fatture emesse dalla ... nei confronti della ricorrente sono "soggettivamente inesistenti", in quanto questa avrebbe assunto la qualifica d'interposto fittizio nelle transazioni economiche. Tutto ciò non è corroborato da prova alcuna.

La Commissione, per quanto sopra, dichiara fondato il primo motivo del ricorso.

Non si dà luogo all'esame degli altri che restano assorbiti nell'accoglimento del primo.

Le spese del giudizio seguono la soccombenza e liquidate nel dispositivo.

P.Q.M.

La Commissione tributaria accoglie il ricorso. Condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese di giudizio che liquida in complessivi € 3.366,24, di cui € 29,24 per spese e €. 3.337,00 per compensi di difensore, oltre iva e cassa previdenziale.

Così deciso in Ragusa il 20 marzo 2012

Avvisi bonari: dalla Cassazione una sentenza che fa discutere

di Massimo Conigliaro

La giurisprudenza, anche di legittimità, riserva sempre nuove sorprese.

La Corte di Cassazione (sentenza n. 7344 dell'11 maggio 2012), modificando un orientamento ormai consolidato, ha stabilito che la comunicazione di irregolarità di cui all'art. 36-bis, comma 3, D.P.R. 600/73, altrimenti nota come avviso bonario, è atto impugnabile. L'impatto di tale pronuncia – qualora non venisse a breve smentita dalla stessa Suprema Corte – può risultare dirimpente. Sicuramente alimenterà disagio e confusione negli operatori del diritto.

È vero che il dibattito dottrinale e giurisprudenziale sulla esaustività o meno dell'elenco contenuto nell'art. 19 del D. Lgs. 546/92 si è ormai risolto a favore della seconda ipotesi (elenco non tassativo), ma erano tutti concordi nel ritenere non impugnabili gli atti c.d. endoprocedimentali, ben potendo il contribuente trovare tutela giurisdizionale proponendo ricorso avverso il provvedimento finale. E così, nel tempo, si era esclusa la possibilità di impugnare atti quali il processo verbale di constatazione, l'autorizzazione alle indagini finanziarie, le comunicazioni interlocutorie, in quanto rimaneva intatta la facoltà del contribuente di contestare la pretesa tributaria al momento dell'emissione dell'avviso di accertamento.

Allo stesso modo l'avviso bonario, o comunicazione di irregolarità, era parso a tutti un atto interlocutorio, privo di concreta rilevanza esterna fin tanto che non si fosse "trasformato" in cartella di pagamento. Tale orientamento era confortato dalla sentenza della Corte di Cassazione n. 1791 del 28 gennaio 2005 secondo cui è *correttamente motivata e quindi non è sindacabile in sede di legittimità la valutazione del giudice di merito secondo cui un atto pur emanato dall'ente impositore non è impugnabile davanti alla giustizia tributaria non avendo portata impositiva e costituendo invece un sollecito al privato a collaborare con l'ente esponendo le proprie ragioni*. Nel 2007 la Corte di Cassazione a Sezioni Unite (*Sent. n. 16293 del 24 luglio 2007, Pres. Nicastro, Rel. Cicala*), con condivisibili argomentazioni, aveva precisato che per parlare di avviso di accertamento o di liquidazione, è necessario che l'atto *manifesti una pretesa tributaria compiuta e non condizionata, ancorché accompagnata dalla sollecitazione a*

pagare spontaneamente per evitare spese ulteriori (o anche essere ammesso a qualche beneficio). Veniva precisato che diverso è il caso *delle comunicazioni previste dal comma 3 dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 e dal comma 3 dell'art. 54-bis del D.P.R. n. 633/1972; queste comunicazioni costituiscono infatti anche un "invito" a fornire "eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi". Quindi manifestano una volontà impositiva ancora in itinere e non formalizzata in un atto cancellabile solo in via di autotutela (o attraverso l'intervento del giudice)*.

Tale impostazione è stata quindi avallata anche dall'Amministrazione Finanziaria con la Risoluzione n. 110 del 22 ottobre 2010, precisando che i c.d. avvisi bonari costituiscono un mero invito al contribuente a fornire, in via preventiva, elementi chiarificatori delle anomalie riscontrate in sede di liquidazione automatizzata della dichiarazione e non sono, dunque, espressione di un potere pubblicistico autoritativo, non contenendo una pretesa impositiva definitiva e non producendo effetti negativi immediati per il destinatario.

L'interpretazione – si evidenziava – era confermata anche dalla circostanza che la comunicazione di irregolarità non è formalmente ricompresa nel novero degli atti impugnabili dinanzi alle Commissioni tributarie, di cui all'art. 19 del D. Lgs. n. 546 del 1992. Il diritto tributario, infatti, è caratterizzato, tra l'altro, dalla tipicità degli atti che un ente impositore può porre in essere. Ogni atto è espressione dell'esercizio di un potere assegnato da una norma, che ne individua presupposti ed effetti. Tutto ciò comporta che nella sfera del contribuente si possono produrre solo gli effetti negativi previsti dalla legge per il tipo di atto posto in essere. In questo contesto e su questa base, allora, si può ritenere che l'elencazione degli atti impugnabili che si ritrova nell'articolo 19 del D. Lgs. è tassativa e che non c'è la necessità di approntare una tutela giurisdizionale per atti diversi, che comunque sarebbero inidonei a produrre effetti negativi significativi nella sfera del contribuente (cfr. Cass. 28 gennaio 2005, n. 1791). Conclude la Risoluzione n. 110 affermando che *nella gestione dei ricorsi proposti avverso i c.d. "avvisi bonari" gli uffici avranno cura di sollevare l'eccezione pregiudiziale di inammissibilità*.

Adesso, la Corte di Cassazione, con la citata sentenza n. 7344/2012 cambia orientamento *riconoscendo la impugnabilità davanti al giudice tributario di tutti gli atti adottati dall'ente impositore che portino, comunque, a cono-*

scenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, con l'esplicitazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, senza necessità di attendere che la stessa, ove non sia raggiunto lo scopo dello spontaneo adempimento cui è "naturaliter" preordinato, si veda della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall'art. 19 citato".

Si sostiene che il contribuente può rivolgersi al giudice tributario ogni qual volta abbia interesse a contestare (art. 100 c.p.c.) la convinzione espressa dall'Amministrazione in ordine alla disciplina del rapporto tributario. Aggiunge la Cassazione che la mancata ricorribilità di tali atti davanti al giudice tributario comporterebbe una lacuna di tutela giurisdizionale, in violazione dei principi contenuti negli artt. 24 e 113 Cost., perché "il carattere esclusivo della giurisdizione Tributaria non consente che atti non impugnabili in tale sede siano devoluti, in via residuale, ad altri giudici, secondo le ordinarie regole di riparto della giurisdizione (Cass., SS.UU., 27. 3.2007, n. 7388; Cass. SS.UU. ord. n. 13793/2004)". Pertanto, "anche la comunicazione di irregolarità, D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 bis, comma 3, che ha tali caratteristiche, portando a conoscenza del contribuente una pretesa impositiva compiuta, è immediatamente impugnabile".

La posizione dell'Agenzia delle Entrate.

Il clamore – misto a disorientamento – suscitato dalla sentenza della Corte di Cassazione ha reso necessario un intervento dell'Amministrazione Finanziaria che, a pochi giorni dalla pronuncia dei giudici di legittimità, ha diffuso un comunicato stampa nel quale ha affrontato il tema della impugnabilità delle comunicazioni di irregolarità (altrimenti detti avvisi bonari). L'Agenzia delle Entrate ha confermato la propria adesione all'orientamento prevalente della giurisprudenza di legittimità, ribadito dalle sentenze a Sezioni Unite della Cassazione (SS.UU.) n.16293/2007 e n.16428/2007, secondo cui è esclusa l'impugnabilità degli avvisi bonari, con i quali si invitano i contribuenti a fornire eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di liquidazione delle dichiarazioni.

L'emanazione della sentenza della Corte di Cassazione n.7344/2012 – si legge nel comunicato stampa - di per sé non giustificerebbe, infatti, un'eventuale modifica dell'orientamento fin qui costantemente tenuto dall'Agenzia. Gli Uffici, pertanto, continueranno a sostenere l'inammissibilità dei ricorsi eventualmente proposti contro gli avvisi bonari. La tutela giudiziale delle ragioni del contribuente potrà comunque essere esercitata in sede di impugnazione del ruolo: solo con la notifica della cartella di pagamento, infatti, l'effettiva pretesa tributaria viene portata a conoscenza del contribuente. Coerentemente con questo orien-

tamento, gli Uffici dell'Agenzia si asterranno dal chiedere l'inammissibilità del ricorso contro il ruolo per mancata impugnazione dell'avviso bonario.

Tale intervento, che di fatto censura l'interpretazione della Corte di Cassazione, dovrebbe costituire un "conforto" per i contribuenti che potrebbero continuare a considerare gli avvisi bonari dei semplici inviti – peraltro comunicati (e non notificati) – da parte dell'Agenzia delle Entrate, per evitare di incorrere in violazioni della stessa indole e fruire della riduzione delle sanzioni in caso di tempestivo pagamento.

Conclusioni.

La sentenza n. 7344/2012 in commento non risulta condivisibile e rischia di creare molta confusione. Da un lato, infatti, il contribuente prudente si vede costretto – tramite il proprio difensore – a presentare in ogni caso ricorso avverso le comunicazioni di irregolarità per evitare che, nonostante la diversa opinione dell'Agenzia delle Entrate, si possa incorrere in un giudice che, ritenendo impugnabili tali atti, censuri la successiva impugnazione della cartella di pagamento in quanto l'atto presupposto risulta essere definitivo per mancata contestazione. Dall'altro l'immediata tutela, anticipata al momento della notifica (rectius comunicazione) dell'avviso bonario, si presta alla censura dell'inammissibilità, per violazione dell'art. 19 del D. Lgs. 546/92 in tema di atti impugnabili.

Peraltro, le ragioni della necessità di anticipare la possibilità di tutela giurisdizionale da parte del contribuente non sembrano sorrette da motivazioni particolarmente pregnanti. Gli atti endoprocedimentali si inseriscono in una sequela di adempimenti del procedimento amministrativo: la contestazione di eventuali vizi ben può essere accettata impugnando l'atto finale, valorizzando il noto principio dell'invalidità derivata. L'avviso bonario, peraltro, non sembra avere le caratteristiche di un atto che manifesti una pretesa tributaria "compiuta" e non può quindi essere assimilato ad alcun avviso di liquidazione o accertamento; né cumula in sé la funzione esattiva o monitoria, circostanza che potrebbe giocare a favore della tesi della necessità di una tempestiva tutela. Il contribuente è consapevole che seguirà l'iscrizione a ruolo e la notifica della cartella di pagamento ed avrà modo, in quel momento, di far valere le proprie ragioni contestando la pretesa tributaria, nel frattempo divenuta definitiva.

Non si ravvisano pertanto ragioni per poter considerare impugnabili le comunicazioni di irregolarità. L'auspicio è che la questione possa tornare rapidamente all'esame delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, così da risolvere il contrasto tra giudicati ed adottare una soluzione convincente, chiara ed univoca.

SVEGLIA I TUOI RISPARMI.
È L'ORA DEL
CONTO DEPOSITO



**La banca che volevi
esiste già.**

Banca di Credito Cooperativo  CREDITO COOPERATIVO

BANCA di SIRACUSA

V.Le Teracati, 172 – Siracusa Tel. 0931. 41 51 13

www.bancadisiracusa.com

Il presente documento costituisce messaggio pubblicitario con finalità promozionale. Per le condizioni contrattuali del prodotto illustrato e per quanto non espressamente indicato è necessario fare riferimento ai FOGLI INFORMATIVI a disposizione presso la sede della Banca.