

periodico bimestrale  
dell'Ordine dei Dottori  
Commercialisti e  
degli Esperti Contabili  
di Siracusa  
Spedizione in  
Abb. postale 70%  
Filiale di Siracusa  
Anno XIII - N. 5  
(n. 77 dalla fondazione)  
Novembre - Dicembre 2009

## “I Commercialisti. Utili al Paese” e ... al nostro territorio

di Gaetano Ambrogio

Il 20 dicembre scorso è iniziata la campagna d'immagine del Consiglio Nazionale “*I Commercialisti. Utili al Paese*”.

Lo stesso giorno, in occasione dello scambio degli auguri di Natale organizzato dal nostro Ordine, il Vicepresidente nazionale dott. Francesco Distefano ed il Consigliere nazionale dott. Domenico Piccolo hanno illustrato le motivazioni e le finalità dell'iniziativa, che voleva anche rappresentare la più concreta e rapida risposta alla esigenza - manifestata sia in ambito nazionale che locale - di contrastare la campagna denigratoria posta in essere da una parte dei mass media nei confronti della nostra categoria, chiarendo l'importanza ed il ruolo che spesso è chiamata a rivestire.

“*Vogliamo dare un mano al Paese, anzi centodiecimila - È tempo di pensare al futuro - Vogliamo lavorare per qualcosa, non contro qualcuno - Rappresentiamo una minoranza del 99,99% - L'ottimismo prevede un duro lavoro*” rappresentano i messaggi che su tutti i quotidiani nazionali (e da questo numero anche sulla nostra rivista) esprimono il desiderio di tutta la Categoria di legittimare il proprio ruolo istituzionale e di mettere a servizio del Paese le proprie ampie e qualificate competenze professionali.

La campagna d'immagine si fonda sulla consapevolezza che

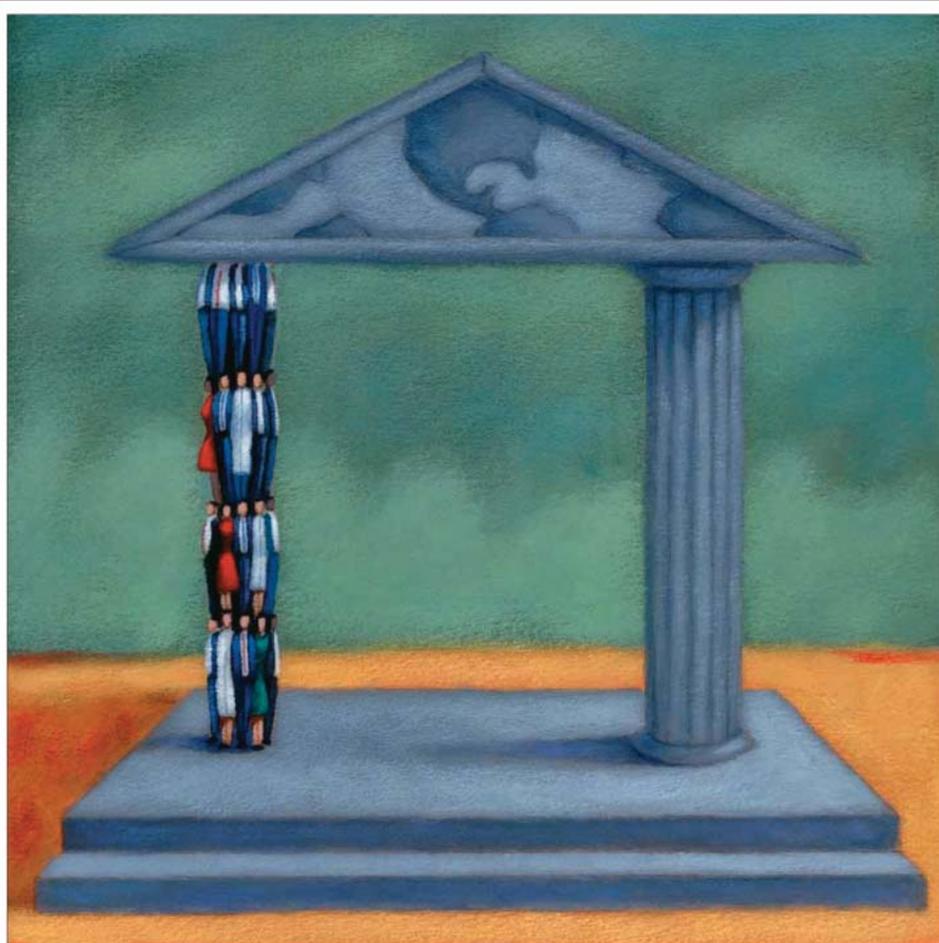
siamo per il Paese una risorsa irrinunciabile, una categoria altamente qualificata abituata a confrontarsi con il mercato, che non chiede privilegi o esclusive, che ha investito da anni sulla formazione professionale e sul tirocinio per garantire ai cittadini e a tutti gli interlocutori istituzionali generazioni sempre più competenti e indipendenti.

Ma siamo “utili al nostro Territorio” soprattutto nel nostro agire quotidiano, nello stare vicino a tutti i contribuenti in un periodo di forte recessione economica e crisi finanziaria, nell'aiutare le imprese a superare le loro difficoltà economiche dando un contributo al rilancio economico locale, nell'essere parte attiva della giustizia tributaria, civile e penale, nell'essere attenti controllori della gestione pubblica, nel garantire l'applicazione delle regole anche a costo della vita come testimoniano i fatti di cronaca che hanno riguardato i colleghi Costanzo Iorio e, da ultimo, Liberato Passarelli.

Sono queste le ragioni che ci hanno spinto a credere che il messaggio di “utilità” ci deve accompagnare in ogni momento della nostra vita professionale e non, che è giunto il momento di riappropriarci di quel ruolo che forse a qualcuno non fa proprio comodo, aiutati e supportati anche da una incisiva campagna d'immagine su tutto il territorio provinciale, alla cui fattibilità e modalità questo Consiglio sta già lavorando ritenendola priorità urgente ormai improcrastinabile.

### sommario

- 3 **P**er Liberato Passarelli  
*di Giovanni Stella*
- 4 **F**atture false e costi  
non inerenti  
*di Ivo Caraccioli*
- 6 **I**crediti tributari  
non insinuati  
*di Gaetano Ragucci*
- 10 **C**ultura del credito e  
ruolo dei commercialisti  
*di Marco De Benedictis*
- 13 **R**editometro e  
antieconomicità  
*di Massimo Conigliaro*
- 16 **L**e agevolazioni per le  
nuove imprese giovanili e  
femminili  
*di Salvatore Amore*
- 18 **G**iurisprudenza tributaria  
*di Antonino Trommino*
- 22 **B**iblioteca



CREDIAMO NELL'UTILITÀ SOCIALE DEL PENSIERO TECNICO E CHE NON SIA QUESTO IL MOMENTO DI CHIEDERE, MA DI DARE. E DI METTERE AL SERVIZIO DELLA COMUNITÀ LA COMPETENZA, LA PROFESSIONALITÀ E L'ESPERIENZA DEI COMMERCIALISTI ITALIANI. POSSIAMO ESSERE UTILI AL PAESE PERCHÉ SIAMO PROFESSIONISTI, VOGLIAMO ESSERLO PERCHÉ SIAMO CITTADINI.

VOGLIAMO DARE UNA MANO AL PAESE.  
ANZI CENTODIECIMILA.

WWW.CNDCEC.IT

  
I COMMERCIALISTI  
UTILI AL PAESE.

**il dottore commercialista**  
PROFESSIONE E CULTURA

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

**Direttore**  
Gaetano Ambrogio

**Direttore Responsabile**  
Massimo Conigliaro

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

Consiglio dell'Ordine di Siracusa

**Presidente**  
Gaetano Ambrogio

**Vice Presidente**  
Alfio Pulvirenti

**Segretario**  
Dino Faranda

**Tesoriere**  
Antonino Trommino

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

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

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

Reg. Trib. di Siracusa n. 2/97 del 12/2/1997  
Riproduzione Riservata - Diffusione gratuita

*Gli articoli esprimono esclusivamente il pensiero personale degli autori e non impegnano in alcun modo il giornale*

Numero chiuso in tipografia il 15/01/2010  
Tiratura: 1500 copie

# Per Liberato Passarelli

---

di **Giovanni Stella**

---

*Sabato 12 dicembre 2009, Liberato Passarelli, Presidente dell'Ordine di Castrovillari, è stato ucciso a colpi di pistola, nel suo studio, per motivi legati all'attività di curatore fallimentare. Un prezzo altissimo che la categoria paga per le funzioni che spesso è chiamata a svolgere dall'Autorità Giudiziaria. Una tragedia che ha scosso tutti e che ci unisce al dolore di familiari, amici e colleghi.*

Morire si deve. È la legge inflessibile della natura che riserva a tutti gli esseri viventi prima o poi questa conclusione.

Sono tanti i modi di lasciare il pianeta. A ciascuno la sorte destina il suo.

Liberato Passarelli è morto da eroe. Così la storia e la vita hanno deciso di Lui.

Le morti eroiche un tempo erano ricorrenti, ma ancor oggi non mancano uomini prescelti dal destino a troncarsi la propria vita (vissuta in lealtà e legalità) in modo ingiusto, violento, drammatico, per mano assassina di un proprio simile, perciò in modo eroico. Che nella tragedia è la maniera più bella per lasciar testimonianza di sé, della presenza in transito sul pianeta. E anche la forma più cogente per essere ricordato sia dagli affetti familiari, come dagli amici e dai conoscenti e via via anche dagli altri.

Liberato Passarelli era presidente dell'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili di Castrovillari. Nell'esercizio della sua e nostra professione – che per tutti è anche missione – la fine lo ha inopinatamente raggiunto con tre colpi di pistola – che hanno colpito il suo corpo, ma contemporaneamente anche l'animo di ogni dottore

commercialista d'Italia – sparati dalla follia assassina di un imprenditore fallito di cui Passarelli era curatore su nomina del Tribunale.

Il motivo? Il comportamento ineccepibile, legalitario, professionale, di Passarelli che, in adempimento ai suoi doveri di legge e deontologici, provvedeva ad incassare mensilmente quei trenta euro che la procedura concorsuale imponeva.

Trenta euro, tanti quanti i denari che costituiscono il prezzo della vendita e del tradimento di Gesù Nazareno.

Una vicenda quella di Passarelli semplicemente assurda, che può accadere soltanto ad un uomo onesto, irreprensibile, senza macchia e senza paura.

O Liberato, come dimenticarti! Ho avuto il piacere e l'onore di averti avuto per tanti, tanti anni componente della Commissione nazionale di studio di Diritto penale dell'Economia (io ero il delegato del Consiglio).

Eri – e gli altri componenti non possono che darne atto – un professionista modello. Mai da te uno screzio, che dico?, un dissenso a toni alti. Sempre e puntualmente una presenza costruttiva, propositiva stimolatrice del confronto, la Tua, a toni bassi ma di alta qualità del contenuto del Tuo pensiero che era apprezzato e stimato da tutti. Sicché anche in quella Commissione ti facevi voler bene come professionista e come uomo garbato, di stile, signorile.

Con Passarelli che incarna il sacrificio dei professionisti, la nostra professione, perde uno dei suoi figli migliori, un uomo che portava in sé la dignità dei dignitari e ora anche l'aureola di eroe che il destino gli ha conferito, qualità che tutti noi dottori commercialisti avremo costantemente e vive nelle nostre memorie, nei nostri cuori.

## Fatture false e costi non inerenti: una distinzione diventata difficile

---

**di Ivo Caraccioli**

Presidente “Centro di diritto penale tributario”

---

Non si era mai dubitato che fosse punibile ex art. 2 D.Lgs. 74/2000 (Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture false) l'imprenditore o professionista che inserisca nella dichiarazione dell'impresa o dello studio, ad es., le spese di ristrutturazione della propria villa, sostenute da fatture, come se fossero dei costi inerenti all'impresa od allo studio. E questo poiché la prestazione indicata in fattura non corrisponde al vero quanto al destinatario della stessa: falsità, dunque, “soggettiva” (in ordine alla nozione di cui all'art. 1 lett. a stesso D.Lgs.) quanto ad uno dei soggetti; se non addirittura “oggettiva”, secondo altra più rigoristica interpretazione, essendo la prestazione indicata in fattura non corrispondente alla realtà delle cose.

Questa certezza è stata di recente messa in discussione da una sentenza della Cassazione (Cass., sez. III pen., 26 novembre 2008 – 23 gennaio 2009 n. 3203, in Riv. dir. trib., 2009, fasc. 9, con pregevole commento di ROTELLA), che in un caso del genere (peraltro con talune specifiche particolarità) ha ritenuto, invece, applicabile l'art. 4 stesso D.Lgs. (Dichiarazione infedele), sotto il profilo della “non inerenza” dei costi.

Evidenti le conseguenze: l'art. 4 cit. è punibile, con pena meno severa, solo se vengono superate date soglie quantitative di punibilità, mentre l'art.

2 cit. è punibile senza soglia; inoltre, e da ultimo, l'art. 4 può essere estinto dallo “scudo fiscale”, mentre l'art. 2 rimane comunque punibile.

Il punto rilevante dell'impostazione decisiva risulta dalla seguente massima: “Il reato di utilizzazione fraudolenta in dichiarazione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti presuppone che uno dei soggetti dell'operazione sia rimasto del tutto estraneo alla stessa, nel senso di non aver assunto, nella realtà, la qualità di committente o cessionario della merce o del servizio ovvero di erogatore o percettore dell'importo della relativa prestazione”.

Il caso preso in considerazione da tale sentenza è un po' più complesso di quello di cui nell'esempio prospettato all'inizio, in quanto in esso: un soggetto abita in un complesso immobiliare di proprietà di una s.r.l. di cui detiene la maggioranza e questo sulla base di un contratto di locazione stipulato tra una s.p.a., di cui è azionista di maggioranza e presidente del C.d.A., e detta s.r.l.; la s.p.a. è, dunque, committente delle prestazioni e le fatture sono ad essa intestate.

La natura “interpositoria” dell'operazione era stata ravvisata, nelle sentenze di merito, nell'aver dichiarato il contratto di locazione attraverso la s.p.a. e non quale persona fisica, così generando la deducibilità fiscale dei costi da parte della s.p.a. quale contropartita di un provento tassabile della s.r.l.

Sembra di poter dire che in un caso del genere si sarebbe potuto far ricorso all'istituto dell'“inter-

posizione di persona” di cui all’art. 37 c. 3 D.P.R. 600/1973, per il quale peraltro, nel caso di specie, non è stata attivata la relativa procedura. Oppure, eventualmente, all’istituto, di recente elaborazione giurisprudenziale, dell’”abuso del diritto”, al quale peraltro la Cassazione non fa riferimento.

È noto, in proposito, che gli effetti penali di tali operazioni provocano, comunque, la denuncia ex art. 4 cit., non ex art. 2 cit.

E dunque, comunque, a parte la particolarità del caso concreto, il problema di fondo rimane quello del coordinamento tra gli artt. 1 lett. a) e 2 D.Lgs. 74/2000, da un lato, e 4 stesso D.Lgs., dall’altro (od, eventualmente, art. 3 stesso D.Lgs., ove si ritengano esistenti i caratteri “artificiosi” o “fraudolenti” dell’operazione).

Come ben si sa, la fattispecie di “dichiarazione infedele” viene concordemente ritenuta “residuale”, in quanto, inizia con l’inciso “fuori dei casi previsti dagli artt. 2 e 3”.

In principalità, va, dunque, considerata, a livello sistematico, la fattispecie cui all’art. 2 cit., che si modella sulla definizione dell’art. 1 lett. a) cit. Tale fattispecie risulta essere, dunque, integrata ogniqualvolta i soggetti (emittente e destinatario) risultanti dalla fattura siano diversi da quelli reali (come, appunto, negli esempi prospettati).

L’unico caso, com’è noto, in cui la giurisprudenza ha talvolta escluso l’art. 2 è quello dell’utilizzazione in dichiarazione di fatture soggettivamente false quanto all’emittente (ad es., i lavori sono stati effettivamente eseguiti nell’impresa o nello studio, ma la fattura è stata emessa da impresa diversa da quella che le ha eseguiti). Ferma rimanendo la punibilità ex art.8 D.Lgs. cit. dell’emittente (che ha agito al fine di favorire chi ha eseguito i lavori: ad es. in caso di imprese dello stesso

gruppo o collegate, perché l’emittente è in perdita e l’esecutore dei lavori in utile), invero, si ritiene esattamente che l’utilizzatore non ha agito con il dolo specifico richiesto (“al fine di evadere”): tanto ha pagato e tanto ha registrato.

Un’interpretazione corretta (e tradizionale) dell’art. 4 dovrebbe, dunque, portare a ritenere non applicabile tale fattispecie residuale tutte le volte in cui il comportamento è già riconducibile all’art. 2.

La sentenza in questione, peraltro, rimette in discussione tali certezze, in quanto riconosce i costi sostenuti dalla s.r.l. come “non inerenti” all’esercizio dell’impresa, dato che i locali erano abitati da persone fisiche, sia pure in quanto rivestenti (il capo famiglia) cariche legali societarie. Con tale impostazione, pertanto, una gran parte di ipotesi di art. 2 cit. verrebbero ad essere spostate sotto l’egida del (meno grave) art. 4 cit. (od, eventualmente, art. 3 cit.).

È facile prevedere che siffatta impostazione riduttiva della S.C. avrà importanti riflessi applicativi nel senso, appunto, di limitare l’applicazione dell’art.2 a favore dell’art. 4. E questo poiché il punto di diritto che sta a base della decisione risulta essere sostanzialmente il seguente: per “effettività dei comportamenti” si deve intendere la “titolarità giuridica” (e non fatturale) del rapporto negoziale.

Ed invero, nel caso di specie, alla sostanza economica dell’accordo è stato dato spazio unicamente mediante il riconoscimento dell’importanza dell’avvenuto pagamento.

Sarà, allora, molto interessante motivare gli ulteriori sviluppi di tale innovativo orientamento giurisprudenziale. Per ora sia sufficiente averne qui segnalato la grande importanza pratica e professionale.

## Il crediti tributari non insinuati

di Gaetano Ragucci \*

*Professore Associato di Diritto Tributario  
Università degli Studi di Milano*

### §.1.- Problema.

I crediti di ogni genere e grado ammessi al passivo del fallimento sono destinati a essere soddisfatti con il ricavato della liquidazione, e concorrono per sottrazione alla determinazione dell'eventuale residuo attivo. L'emersione di un risultato positivo della liquidazione fallimentare può verificarsi nelle ipotesi di chiusura del fallimento per inesistenza del passivo, o per integrale pagamento dei creditori: art. 118 nn. 1 e 2 L.F.. Se in questi casi il residuo attivo è maggiore del patrimonio netto iniziale, l'eccedenza è reddito imponibile al termine del c.d. maxi-periodo (art. 183 c. 2 TUID). Può tuttavia accadere che un credito non compaia nella contabilità aziendale, oppure che per altre ragioni il titolare non lo insinui al passivo; o che dopo la domanda, vi rinunci, o che il giudice delegato dichiari il credito inammissibile<sup>(1)</sup>: in tutti questi casi la ripartizione dell'attivo non terrà conto del credito non ammesso o rinunciato, il che pone l'interrogativo se nel calcolo del residuo occorra comunque tenere conto agli effetti tributari anche dei corrispondenti debiti.

Rispetto a questa problematica, i crediti tributari presentano elementi di specialità; non tali, tuttavia, da introdurre un trattamento totalmente differenziato.

Occorre tenere presente, a questo proposito, che anche per i crediti tributari trovano normale applicazione la regola del concorso, e la conseguente procedura di accertamento del passivo disciplinata dagli artt. 92 e segg. L.F.. E che il necessario coordinamento con il principio dell'esclusività della giurisdizione tributaria espresso dall'art. 2 d.lgs. n. 546/1992 impedisce al Giudice fallimentare di sin-

dacare il merito della ripresa a tassazione, salvo conoscere della concorsualità del credito (ossia precedenza rispetto alla dichiarazione di fallimento); della esistenza del titolo (di regola, il ruolo: così l'art. 88 d.p.r. n. 602/1973) nonché l'adeguatezza della prova che lo riguarda; della sussistenza dei privilegi invocati.

In relazione ai crediti tributari può dunque accadere che l'esclusione dal concorso sia conseguenza dell'accertamento negativo di uno di questi elementi (in genere lo è per carenza del titolo o della prova di esso). Sicché anche in tale eventualità v'è da chiedersi se il credito non ammesso vada considerato nel calcolo dell'eventuale residuo attivo, o se sia da ritenere del tutto estraneo alla procedura.

### §.2.- Inquadramento.

L'interrogativo ora posto si innesta nella più ampia problematica dei possibili scostamenti tra situazione contabile ed effettiva consistenza patrimoniale dell'impresa fallita. Problema a dir poco scottante, per la difficoltà che il curatore può incontrare nella redazione del bilancio iniziale, a fronte di una contabilità non regolare; per la possibilità, anche in presenza di una contabilità regolarmente tenuta, dell'emersione di passività inizialmente ignorate; per la brevità (malgrado l'ultimo intervento di riforma dell'art. 5 d.p.r. n. 322/1998, che lo ha elevato a nove mesi) del termine entro il quale il curatore è tenuto a presentare la dichiarazione iniziale; per gli anni che possono trascorrere prima di giungere alla chiusura del fallimento; e, non ultimo, delle responsabilità connesse alla redazione della dichiarazione del maxi-periodo.

A questo proposito non va trascurato che il bilancio che il curatore è tenuto a redigere all'inizio della procedura ha una duplice e distinta valenza: esso rileva ai fini della dichiarazione fiscale della frazione di periodo anteriore al fallimento; e,

\* Testo della relazione al Convegno di studi sul tema "I crediti tributari nella formazione dello stato passivo fallimentare", organizzato dal Osservatorio Tributario delle Procedure Concorsuali in Milano il giorno 11 dicembre 2009.

<sup>1</sup> In tal caso la domanda può essere riproposta (art. 93 c. 4 L.F.).

inoltre, anche ai fini dell'accertamento della consistenza del patrimonio netto iniziale usato nel calcolo dell'imponibile del maxi-periodo.

Con riferimento a tale secondo profilo, il bilancio iniziale (meglio, lo stato patrimoniale che ne fa parte) è un elemento della documentazione sottostante alla dichiarazione finale, di modo che a rigori l'incompletezza, inesattezza o falsità dei dati che vi siano stati indicati espone tale atto a rettifica (art. 39 c. 1 lett. d) d.p.r. n. 600/1973). Né a scongiurare il rischio varrebbe, in ipotesi, il decorso del termine di decadenza al quale l'azione accertatrice è sottoposta, rispetto all'epoca nella quale il bilancio iniziale sia stato redatto: esso infatti estinguerrebbe il potere di rettificare la dichiarazione iniziale, ma non la dichiarazione finale, per la quale il termine decorre dall'anno in cui essa è stata presentata (art. 43 d.p.r. n. 600/1973).

A evitare brutte sorprese la risposta va dunque radicata a dati normativi precisi, che conviene esplicitare.

### §. 3.- Riferimenti.

Il riferimento normativo obbligato è la disciplina che impone al curatore di prendere in consegna le scritture contabili e i documenti del fallito, e di redigere l'inventario dei beni che gli sono affidati (art. 88 L.F.).

Inoltre il successivo art. 89 prescrive che, in base alle scritture contabili del fallito e alle altre notizie che può raccogliere, il curatore compila: (a) l'elenco dei creditori, (b) l'elenco di tutti coloro che vantano diritti reali e personali, mobiliari e immobiliari, su cose in possesso o nella disponibilità del fallito; (c) il bilancio dell'ultimo esercizio, se non è stato presentato dal fallito nel termine stabilito.

Generalmente si ritiene che né l'inventario previsto dall'art. 88, né l' (eventuale) bilancio di cui è parola nell'art. 89 corrispondano al bilancio che l'art. 183 c. 2 TUID impone al curatore di redigere all'inizio del procedimento.

La distinzione, corretta, è stata tuttavia enfatizzata, sino a ricavarne che nel redigere il bilancio iniziale il curatore sarebbe tenuto a rendere conto unicamente delle eventuali attività e passività che, ancorché non iscritte in contabilità, tuttavia risulti-

no chiaramente espresse dalla documentazione contabile consegnatagli dal fallito, potendo prescindere da un controllo di veridicità e completezza di essa, e anche dall'onere di correggerla, alla luce degli elementi di conoscenza eventualmente acquisiti attraverso l'attività di ricognizione e censimento impostagli dalla legge fallimentare.

Ne è derivata una interpretazione restrittiva dei compiti del curatore, che, in relazione al problema che ci siamo posti, produce effetti controproducenti, perché gioca in favore di un sistematico scostamento tra la situazione contabile e l'effettiva consistenza patrimoniale dell'impresa fallita. E' infatti evidente che siffatte divergenze hanno tanto maggiore probabilità di verificarsi, quanto minore sarà l'impegno posto dal curatore nel convertire le informazioni raccolte in una fedele rappresentazione della situazione patrimoniale dell'impresa all'inizio della procedura.

Sul punto mi pare opportuno convenire con un'interpretazione intermedia che estenda l'onere informativo che grava sul curatore agli elementi patrimoniali fiscalmente rilevanti di maggiore evidenza anche se non indicati in contabilità; tale, perciò, che la non corrispondenza tra i documenti indicati negli artt. 88 e 89 L.F. e nell'art. 183 TUID, non diventi un alibi di rappresentazioni sommarie e parziali, che come dirò subito possono riflettersi negativamente anche sulla determinazione dell'imponibile del maxi-periodo.

### §.4.- Interpretazioni.

Ciò posto in ordine alla disciplina di riferimento, occorre aggiungere che sul regime fiscale da riservare ai crediti non ammessi al passivo in dottrina si sono affacciate due posizioni.

La prima delle quali sostiene la necessità che nel calcolo dell'eventuale residuo attivo si tenga conto anche dei crediti non ammessi o rinunciati: (a) per la necessaria omogeneità con la composizione del patrimonio netto iniziale; nel senso che il residuo attivo sarebbe il patrimonio risultante al termine della liquidazione, le cui componenti devono trovare rispondenza in esso, così da assicurare una esatta rappresentazione del risultato della procedura; (b) per la corretta determinazione della perdita del maxi-

## fallimento e fisco

periodo, nei casi in cui essa assuma rilevanza in virtù della possibilità di compensazione con futuri redditi d'impresa (cfr. art. 183 c. 3 TUID, per l'imprenditore individuale), che non sarebbe indicata nel suo ammontare effettivo se non comprendesse anche i crediti non ammessi o rinunciati <sup>(2)</sup>.

A questa tesi se ne è opposta altra, per la quale, invece, i debiti che non partecipano al concorso perché non insinuati o rinunciati sarebbero invece da ritenere definitivamente "sterilizzati" ai fini della determinazione della base imponibile del maxi-periodo, e non concorrerebbero perciò al calcolo del residuo attivo: (a) per ragioni attinenti all'interpretazione letterale dell'art. 183 c. 2 TUID, giacché residuo attivo è cosa diversa da patrimonio finale, e designa null'altro che i beni che residuano dopo il soddisfacimento dei crediti concorsuali; (b) per ragioni attinenti alla ratio legislativa, la quale postula una continuità dell'impresa, e consente di prescindere dall'effettuazione di una ricognizione completa delle componenti patrimoniali avanzate al termine della procedura, potendo limitarsi a una rappresentazione parziale, suscettibile di ulteriore sviluppo <sup>(3)</sup>.

## §.5.- Prassi.

Sulle opposte ricostruzioni offerte dalla dottrina, l'interesse fiscale ha inizialmente giocato in favore della seconda, essendo evidente che la ritenuta definitiva "sterilizzazione" dei debiti non insinuati o rinunciati determina l'emergere di un maggiore imponibile, nel maxi-periodo o dopo. Tale risultato è stato giustificato dall'amministrazione finanziaria sull'erroneo presupposto che al termine della procedura l'impresa cesserebbe, e ciò anche nel caso di ritorno in bonis dell'imprenditore, perché in tale ipotesi la ripresa dell'attività sarebbe da considerare eventuale, siccome conseguente a un rinnovato atto di volontà dell'imprenditore e dei soci volto a revocare lo stato di liquidazione. Perciò, i debiti rimasti estranei al concorso non potrebbero essere dedotti dal residuo attivo o dal risultato della proce-

dura, né potrebbero essere esposti nel passivo patrimoniale relativo al periodo successivo, in quanto non inerenti (Circ. min. 26/2002, par. 1.2.).

La conclusione è stata contraddetta una prima volta con nota 138206/2002 e in seguito diffusamente dalla Circ. Min. 42/2004 (par. 2.2.3.), la quale, accantonato il riferimento alla presunta estinzione dell'impresa conseguente alla dichiarazione di fallimento, ha limitato la regola della sterilizzazione ai soli debiti dei quali il curatore non abbia avuto contezza nella formazione del patrimonio netto iniziale, affermando, invece, la piena rilevanza di tali passività nella determinazione del risultato del maxi-periodo, e la conseguente presa in carico di esse da parte dell'imprenditore tornato in bonis nei periodi d'imposta successivi alla chiusura del fallimento, secondo la disciplina ordinaria del reddito d'impresa.

Con la circolare n. 42/2004, peraltro, il Ministero si è solo apparentemente allineato alla prima delle due posizioni emerse in dottrina. Essa, invero, non sembra avere accolto il principio della omogeneità tra rappresentazione del patrimonio netto iniziale, e residuo attivo. Del resto, una siffatta relazione è smentita (a tacer d'altro) dal fatto che nel primo documento le passività vanno assunte al valore fiscalmente riconosciuto (art. 183 c. 2 TUID), con conseguente irrilevanza dei costi in tutto o in parte indeducibili, i quali invece possono assumere rilievo nella formazione del residuo attivo, se e in quanto insinuati e ammessi al passivo fallimentare.

L'affermazione contenuta nella circolare risponde piuttosto a una esigenza pratica, volta a evitare che, non correggendo il residuo attivo mediante deduzione delle passività esposte nel patrimonio netto iniziale e non ammesse, si darebbe luogo alla tassazione di una capacità contributiva non effettiva, con ingiustificato aggravio del prelievo, e conseguente necessità di correzione nel caso di attivazione del credito corrispondente nei periodi di imposta successivi alla chiusura del fallimento.

Ma come ogni opzione empirica, anche la solu-

<sup>2</sup> MICCINESI, L'imposizione dei redditi e nelle altre procedure concorsuali, Milano 1990, p.188.

<sup>3</sup> ZIZZO, Aspetti problematici della determinazione del reddito d'impresa in sede di chiusura della procedura fallimentare, in Riv. Dir. trib. 1992, I, pp. 678-9.

zione prospettata dal Ministero nella seconda circolare ricordata mal si presta a risolvere ogni problema che può verificarsi nella pratica, come quanto ora dirò dimostra.

#### §.6.- Critica.

Le conclusioni della circ. min. n. 42/2004 potrebbero forse essere accolte con riferimento ai crediti comuni non ammessi, ma sembra che le stesse non si conciliano con l'esigenza di assicurare una corretta gestione dei crediti tributari che, in ipotesi, non siano stati ammessi in esito al controllo giudiziario sulla presenza, p. es., del titolo a tal fine richiesto (art. 45 d.p.r. n. 602/1973).

Si faccia il caso di un credito tributario anche non contestato che l'agente della riscossione abbia insinuato al passivo avvalendosi di un titolo non provato (p. es. estratto di ruolo privo della necessaria certificazione di conformità), e che perciò non sia stato ammesso; o che sia stato insinuato in via ordinaria per l'importo dovuto per sorte capitale, ma non per accessori e sanzioni, fatti oggetto di una seconda istanza di ammissione tardiva dichiarata inammissibile per violazione del giudicato interno.

Il curatore potrebbe avere avuto notizia di tali crediti anche solo per avere ricevuto dal fallito copia del relativo accertamento, senza che gli stessi risultino registrati nella contabilità dell'impresa. In applicazione di una interpretazione liberale dell'art. 183 c. 2 TUID e degli artt. 88 e 89 L.F., egli non sarebbe obbligato a tenerne conto nella redazione del bilancio di cui all'art. 183 c. 2 TUID, sicché il patrimonio netto iniziale potrebbe non comprendere i correlativi debiti.

Se l'indicazione contenuta nella circolare n. 42/2004 fosse da accogliere senza riserve, i crediti tributari non ammessi non sarebbero da sottrarre neppure dall'eventuale residuo attivo, né potrebbero, di conseguenza, assumere rilievo nell'eventuale periodo d'imposta successivo al maxi-periodo, quand'anche si trattasse di oneri fiscali deducibili, secondo il disposto dell'art. 99 TUID (imposte diverse da quelle sui redditi, e per le quali sia ammessa la rivalsa).

Tale risultato contrasta con il principio di capacità contributiva, nella parte in cui fa subire all'imprenditore tornato in bonis il prelievo su di un onere normalmente deducibile, come conseguenza di una rappresentazione parziale del patrimonio netto iniziale, e di conseguenza anche del risultato della procedura; il che induce a ritenere che la deduzione dal residuo attivo vada riconosciuta anche a debiti che, come i tributari, non siano stati considerati nella formazione del patrimonio netto iniziale.

#### §7.- Corollario in tema di interessi.

Un problema connesso è se nella determinazione del residuo attivo il curatore debba tenere conto degli interessi afferenti a crediti di natura chirografaria maturati nel corso del fallimento, per i quali l'art. 55 RD n. 267/1942 stabilisce la sospensione agli effetti del concorso sino alla chiusura del fallimento.

Infatti ci si chiede se tali debiti possano essere estinti dal curatore, o debbano essere pagati dal fallito dopo la chiusura della procedura, e quali siano dunque gli effetti che ne derivano sulla tassazione del residuo attivo.

La risposta dipende dall'interpretazione dell'art. 55 citato: se lo si intende in senso letterale è gioco-forza negare che il pagamento degli interessi maturati nel corso della procedura possa provvedere il curatore, sicché esso spetterebbe al fallito dopo la chiusura del fallimento. Ma se ci si attiene alla ratio della norma, che è la garanzia del concorso in condizioni di parità tra tutti i creditori salve le legittime cause di prelazione, se ne ricava che ove tutti i creditori siano stati soddisfatti in sede di riparto finale, gli effetti del concorso cesserebbero, mentre la permanenza del vincolo di destinazione sino alla chiusura del fallimento obbligherebbe il curatore al pagamento degli interessi chirografari nel frattempo maturati <sup>(4)</sup>.

Ne consegue che il residuo attivo ne verrebbe correlativamente diminuito, con riduzione dell'imponibile del maxi-periodo: pertanto anche per la legge fallimentare esso non è quell'entità intangibile, che taluno vorrebbe.

<sup>4</sup> BENINCASA, Destinazione dell'attivo fallimentare eccedente l'ammontare del passivo accertato in sede di verifica, in Giur. Comm. 2007, I, p. 505 ss.

## Cultura del credito e ruolo dei commercialisti per il rilancio delle imprese nel 2010

---

**Avv. Marco De Benedictis**  
*Vice Presidente BCC*  
*Banca di Siracusa*

---

L'anno 2009 appena trascorso è stato contraddistinto dalla grave crisi economica che – a livello mondiale – ha colpito tutti i settori della economia.

È stato un anno particolarmente duro, non solo per le imprese, ma anche per le famiglie, che già faticavano a far quadrare entrate già esigue ed a volte ridimensionate dalla perdita di occupazione da parte di uno o più componenti del nucleo familiare, con uscite ed esigenze familiari in costante crescita.

La perdita di occupazione ed il clima generalizzato di sfiducia che ha accompagnato questa crisi, ha determinato, come naturale corollario, una minore propensione alla spesa da parte delle famiglie, ed agli investimenti da parte delle imprese, alimentando ed aggravando ulteriormente la crisi in atto.

Ora, tutti avvertono i primi segni dell'auspicata inversione di tendenza, che dovrebbe determinare una lenta, ma progressiva ripresa delle attività produttive, dei livelli occupazionali, della fiducia, nonché, parallelamente, della propensione alla spesa ed agli investimenti.

In questo anno la BCC – Banca di Siracusa – ha raccolto il risparmio dei siracusani ed ha erogato costantemente finanziamenti a favore delle imprese e delle famiglie siracusane, antepo-  
nendo il proprio ruolo di “banca del territorio” e la propria missione

sociale a quelle considerazioni commerciali che hanno indotto le imprese bancarie di rilevanza nazionale a rallentare, ovvero, in qualche caso, arrestare la erogazione del credito.

È tuttavia, in questo momento di avvio di una fase di ripresa, che la BCC – Banca di Siracusa – intende assicurare il massimo sostegno alla economia locale, favorendo la dinamica dei rapporti bancari con le famiglie, con le imprese e con i professionisti, che costituiscono, a sommosso avviso di chi scrive, il catalizzatore di tutte le energie vitali del territorio.

Alle famiglie occorre assicurare, da una parte, la tutela del risparmio e, dall'altra, la possibilità di accedere al credito bancario in modo adeguato alla dinamica reddituale, sia sotto il profilo dell'importo complessivo degli affidamenti, che sotto il profilo della idoneità degli strumenti offerti.

Non è un segreto per nessuno il fatto che – dopo la esplosione della crisi finanziaria internazionale - moltissimi inesperti risparmiatori (spesso pensionati e/o comunque soggetti a redditi fisso) si siano trovati tra le mani titoli finanziari ad alto e/o altissimo rischio, il cui valore si è drasticamente ridimensionato, con conseguente ingente perdita del capitale investito, frutto di sacrifici quotidiani. Né va taciuto il fatto, altrettanto grave, che all'origine della crisi vi sia stata una scellerata propensione alla concessione di mutui, erogati ben oltre i limiti della prudenza, a chi difficilmente sarebbe stato in condizione di onorare le obbligazioni assunte.

Occorre allora, nei limiti del possibile, assistere le famiglie nella pianificazione finanziaria delle risorse e degli impegni, assicurando, da una parte, strumenti idonei a proteggere i risparmi dai rischi

insisti negli strumenti finanziari, che assicurino, pertanto, una soddisfacente remuneratività in assenza di rischio e, dall'altra, strumenti di accesso al credito adeguati per tipologia e per onerosità, anche in relazione alla capacità reddituale della famiglia.

In tale solco la BCC – Banca di Siracusa – ha operato, raccogliendo il denaro dei soci e dei siracusani, orientando le scelte dei risparmiatori verso prodotti (certificati di deposito e/o prestiti obbligazionari) che, alla certezza della tutela del capitale accantonato, hanno associato e continuano ad associare una remuneratività di gran lunga superiore rispetto agli strumenti finanziari offerti dal mercato.

Analogamente, occorre interpretare con attenzione questi primi segnali di ripresa e sostenere, con l'imprescindibile ausilio dei Commercialisti, le imprese che intendano strutturarsi ed organizzarsi anche finanziariamente per affrontare, quella che può essere definita la fase di uscita dal tunnel. Sotto tale profilo La BCC di Siracusa – Banca di Credito Cooperativo –, è pronta ad interpretare il proprio ruolo.

È noto, infatti, che la BCC Banca di Siracusa pur indipendente, proprio in ossequio ai principi cooperativistici, mette a disposizione dei propri soci e clienti servizi (assicurativi, bancari e finanziari) che le consentono di affrontare con adeguati mezzi e strumenti, le esigenze della utenza, al pari di qualunque altro operatore bancario.

Ciò è estremamente importante, poiché in assenza di tale struttura cooperativistica, non sarebbe possibile – per una banca di tali dimensioni – pensare di affrontare da sola il mercato del credito.

Tramite la BCC è, quindi, possibile accedere ai servizi e/o ai prestiti ed ai Leasing di Banca Agrileasing (la banca del Gruppo BCC), ovvero ai servizi resi da tutte le società che fanno parte del gruppo e che, a differenza della BCC locale, hanno

dimensioni ed operatività in ambito nazionale.

Inoltre, quale realtà territoriale, la Banca di Siracusa è la prima a conoscere il territorio in cui opera, a comprendere ed interpretarne le dinamiche economiche e sociali e ciò perché tutti i suoi organi sociali (amministratori, sindaci, assemblea dei soci) sono tutti espressione del territorio, sono tutti operatori economici, famiglie e risparmiatori che vivono quel territorio, e che lo conoscono come nessun altro.

La BCC allora, per sua natura, non è solo la banca che si propone di garantire l'accesso al credito dei propri soci a condizioni più vantaggiose rispetto agli altri operatori tradizionali, ma è invece il soggetto che si propone principalmente come l'interlocutore o il partner finanziario naturale delle imprese che nascono e che vogliono vivere e crescere in un determinato territorio, capace di ascoltare le esigenze dei soci e dei clienti, di interpretarne le necessità finanziarie, di sostenere con l'accesso al credito non solo i momenti di crisi in cui piccoli imprenditori (al pari dei grandi) possono incorrere, ma anche i momenti di sviluppo e di crescita dell'attività di una impresa.

Infatti, proprio in questi momenti, mancando un adeguato supporto finanziario da parte della Banca, si rischia di perdere le opportunità di sviluppo, ovvero si rischia di non adottare quelle misure correttive nella gestione dell'impresa che consentono di avviare i percorsi di risanamento, di ristrutturazione, di riorganizzazione, di innovazione, si rischia, cioè, di non poter avviare quei percorsi, periodicamente ricorrenti nella vita di una azienda, che richiedono anch'essi sostegno e supporto finanziario.

È in questi momenti, tuttavia, che l'attività dei commercialisti, che vivono quotidianamente le dinamiche aziendali, diventa, a mio sommo avviso, indispensabile.

Ed infatti, non è possibile immaginare lo sviluppo delle attività imprenditoriali territoriali,

senza una adeguata crescita professionale degli imprenditori.

È importante, pertanto, che i professionisti continui a diffondere – presso i propri clienti - una nuova cultura di impresa, che ponga al centro del progetto imprenditoriale una adeguata patrimonializzazione delle iniziative ed una corretta pianificazione finanziaria, indispensabile anche per le imprese più piccole.

Mi riferisco in particolare a tutte le problematiche che incidendo sulle dinamiche aziendali, patrimoniali e reddituali di una impresa, possono condizionarne, alla luce delle vigenti disposizioni legislative, l'accesso e le condizioni di accesso al credito, nonché al delicato tema dell'equilibrio finanziario delle imprese.

E se, in passato, i suggerimenti dei professionisti, volti a richiamare l'attenzione dei propri clienti su tali temi, sono caduti nel vuoto, oggi che gli effetti degli errori commessi sono evidenti a tutti, è necessario intensificare gli sforzi.

Il ruolo dei professionisti ora, sarà accompagnato dall'opera di sensibilizzazione che la Banca di Siracusa intende svolgere ad ogni livello, al fine di diffondere, presso le imprese, tale cultura del credito.

Avere un interlocutore finanziario stabile, affidabile, espressione del territorio su cui è radicato, professionalmente qualificato, allora, deve significare non solo soltanto avere qualcuno a cui rappresentare i propri problemi e le proprie necessità di accesso al credito, ma anche avere qualcuno con cui confrontarsi, per migliorare, con la acquisizione e lo scambio di informazioni, di tecniche e di processi sviluppati in altre sedi a beneficio di tutte le imprese, l'accesso al credito a condizioni più vantaggiose.

Coniugare la conoscenza delle norme a quella del territorio e delle sue esigenze, alla valorizzazione delle risorse umane, che sono sempre al centro dell'attività bancaria della BCC significa,

secondo noi, costruire un modello stabile e sano di sviluppo e di crescita dell'economia.

La continua interazione tra le forze produttive del territorio, imprenditori, professionisti e BCC consentirà a tutti di comprendere meglio le dinamiche di accesso al credito, di costruire i propri progetti imprenditoriali in modo da interpretare al meglio dette norme e di assicurare, per tale via, la stabilità e lo sviluppo dell'attività di ciascuna impresa.

In buona sostanza se la BCC pone al centro del proprio universo l'uomo, i suoi valori, le sue capacità di portare a compimento con successo un progetto imprenditoriale, la sua determinazione nel perseguirlo, occorre che quest'uomo avverta la necessità di adottare comportamenti finanziariamente adeguati, atti a garantire, oltre al successo commerciale della propria iniziativa, una adeguata patrimonializzazione della propria impresa ed un equilibrato ricorso al credito bancario.

La BCC – Banca di Siracusa – come banca di credito Cooperativo espressione di questo territorio - si propone l'ambizioso obiettivo di diventare l'interlocutore naturale di tutti gli operatori commerciali, dei professionisti, delle famiglie di tutti coloro che intendono partecipare attivamente, ciascuno con il proprio lavoro, allo sviluppo di questo territorio, che tutti amiamo.

La Banca di Siracusa, con l'ausilio dei professionisti, intende fornire a tutti gli operatori economici del territorio, il proprio supporto con tutti i mezzi di cui dispone, affinché la nostra comunità possa costruire nel tempo una precisa e solida identità imprenditoriale, possa sviluppare le proprie vocazioni turistica, commerciale, industriale ed agricola, possa vedere le proprie imprese, anche le più piccole, uscire dalla condizione costante di difesa dagli agenti esterni, ed espandere il proprio raggio di azione al di fuori dei propri limiti territoriali.

# Redditometro e antieconomicità: la lente del Fisco su tenore di vita e scelte imprenditoriali

---

di Massimo Conigliaro

---

Il piano dei controlli stilato dalla Amministrazione Finanziaria ha segnato un prepotente ritorno all'utilizzo del redditometro. L'Agenzia delle Entrate di Siracusa sta puntando anche sull'odiosa valutazione di economicità delle scelte aziendali. Si tratta di due segnali importanti, che vanno letti con attenzione.

Dopo avere sperimentato negli anni, in qualche caso abusandone e spesso senza successo, la possibilità di utilizzare la famosa lettera d) del 1° comma dell'art. 39 del D.P.R. 600/73, l'erario ha fatto rotta su accertamenti basati su dati ed elementi di fatto certi. All'induttivo puro, che impone di dimostrare la gravità, precisione e concordanza delle presunzioni utilizzate, viene preferito oggi l'accertamento sintetico che, prendendo le mosse trasferimenti immobiliari, aumenti di capitale e, più in generale, da incrementi patrimoniali documentati (acquisto di auto di grossa cilindrata, barche, aeromobili, cavalli e beni di lusso in genere), rende molto più ardua la difesa del contribuente.

Il c.d. redditometro (art. 38, quarto comma, del D.P.R. n. 600 del 1973), a differenza di studi di settore e parametri, viene qualificato come presunzione legale "iuris tantum", coerente con l'art. 53

Cost., perché ancora l'accertamento ad elementi rigorosamente dimostrati, idonei a costituire sicura fonte di rilevamento della capacità contributiva<sup>1</sup>.

È noto che l'art. 38, co. 4, del D.P.R. n. 600/1973 disciplina, per le persone fisiche, l'accertamento sintetico che mira alla rettifica della dichiarazione in relazione alle spese, per consumi e/o investimenti, che eccedono i redditi dichiarati dal contribuente qualora il reddito complessivo netto accertabile si discosti per almeno un quarto da quello dichiarato, per due o più periodi d'imposta.

Il maggior reddito viene quindi presunto in base alle spese sostenute dal contribuente, quale espressione di capacità contributiva. Mentre la determinazione induttiva è finalizzata a rettificare i singoli redditi d'impresa e di lavoro autonomo, la determinazione sintetica non si preoccupa di identificare le specifiche fonti di guadagno, ma mira a rettificare il reddito complessivo delle persone fisiche, sulla base della capacità di spesa manifestata dal soggetto, attraverso la disponibilità di beni e/o servizi indici di capacità contributiva.

Trattandosi di presunzione relativa il contribuente può provare che il reddito determinabile o determinato sinteticamente è giustificato da particolari circostanze come il possesso di redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva, ovvero in altre circostanze

---

<sup>1</sup> Cfr. Relazione Tematica dell'Ufficio del Massimario e del Ruolo della Suprema Corte di Cassazione n. 94 del 9 luglio 2009.

di fatto quali, ad esempio, disinvestimenti patrimoniali, percezione di indennizzi che legittimamente non hanno concorso alla determinazione del reddito, atti di liberalità degli ascendenti (così tra le altre la Circolare Ministeriale n. 101/E/1999). Tale prova, che può essere fornita in fase istruttoria (questionario, verbale di colloquio) è subordinata, però, alla facoltà dell'ufficio di chiedere chiarimenti in proposito. Tale circostanza - la mera facoltà di chiedere chiarimenti - è fonte di possibili discriminazioni tra contribuenti: ci sarà chi potrà fornire elementi giustificativi ed evitare la notifica di un avviso di accertamento e chi no.

E' vero che il contribuente potrà fornire chiarimenti anche nelle fasi successive all'emanazione dell'atto di accertamento, ma è vero altresì che il contraddittorio è ormai diffusamente auspicato nelle Circolari dell'Agenzia delle Entrate. Un legislatore attento ai principi di collaborazione e buona fede sanciti dallo Statuto dei Diritti del Contribuente, avrebbe potuto - in uno dei numerosi recenti interventi in materia di accertamento- emendare il testo normativo e prevedere anche per il sintetico l'obbligo di notificare al contribuente un propedeutico invito al contraddittorio, così da consentire di fornire eventuali chiarimenti e limitare i disagi di un contenzioso tributario, oneroso per entrambe le parti<sup>2</sup>.

L'Agenzia delle Entrate, come rilevato, ha basato la recente attività di controllo anche sulla valutazione delle scelte imprenditoriali. Tale metodologia di accertamento si caratterizza per l'analisi e sviluppo di dati ed elementi aziendali dai quali l'Amministrazione Finanziaria valuta il comporta-

mento dell'imprenditore. E' così che imprese in perdita, elevati costi del personale, mancata distribuzione di utili, diventano per il Fisco indici di "scelte antieconomiche" e, dunque, di evasione. Tale procedimento induttivo si presenta estremamente pericoloso e, soprattutto, non contempla la possibilità che l'attività d'impresa non abbia prodotto i risultati sperati.

"Gli importi dichiarati - si legge in alcuni avvisi di accertamento - denotano una illogica gestione aziendale; il fatto poi che tale condizione di antieconomicità si sia cristallizzata nel corso degli anni successivi a quello in esame, così come risulta dalle dichiarazioni presentate, induce legittimamente a ritenere che la stessa non avrebbe potuto protrarsi a lungo senza attingere a risorse di carattere economico non dichiarate".

Tali circostanze - a giudizio dell'ente impositore - denotano l'inattendibilità delle scritture contabili nel loro complesso e legittimano l'ufficio a determinare i ricavi ed il reddito in via induttiva ai sensi dell'art. 39, 2° comma, D.P.R. 600/73.

A supporto di tali presunzioni, ritenute gravi precise e concordanti così da assurgere al rango di prova, vengono citate alcune delle più rigorose pronunce della Corte di Cassazione sul tema (n. 24436/2008, 23635/2008, 14428/2005)

*Il sindacato dell'Amministrazione finanziaria - secondo una censurabile pronuncia della Suprema Corte - circa il comportamento antieconomico del contribuente non trova limiti nella disposizione relativa alla libertà di iniziativa privata (art. 41 Cost.). Una condotta non ispirata ai normali criteri di economicità dell'imprenditore (principio*

<sup>2</sup> Sia consentito sul punto il rinvio a M. Conigliaro, *Il contraddittorio preventivo rafforza il redditometro*, in *Il Sole 24 Ore* del 5 ottobre 2009.

*del massimo risultato e del minimo mezzo), in contrasto con le scelte del buon senso e prive di razionale motivazione può assumere valenza di indizio fornito dei requisiti di gravità, precisione e concordanza che legittimano il disconoscimento della deducibilità dei costi, avuto riguardo al parametro del valore normale che costituisce punto di riferimento nella valutazione fiscale delle cessioni di beni e prestazioni di servizi. Né a tale giudizio i congruità il contribuente si sottrae attraverso la regolare tenuta delle scritture contabili (Cass. 23635/2008)*

È da rilevare però, che la stessa Amministrazione Finanziaria già con circ. min. n. 7/1496 del 30 aprile 1977, paragrafo 30, precisando quanto riportato nell'art. 39, chiariva che l'inattendibilità delle scritture contabili rappresenta "il ponte di passaggio tra l'accertamento analitico, effettuato sulla scorta delle scritture contabili e l'accertamento che da queste prescinde ..." e continua sostenendo che "quando esistono scritture regolari, l'ufficio non può prescindere se non sulla base di presunzioni gravi precise e concordanti, allorché, invece, le scritture medesime, per i vizi e le falsità da cui sono minate, cessano di dare la garanzia che ad esse, ove siano regolari, si accompagna, è concesso all'ufficio di rettificare il reddito sulla scorta di elementi comunque acquisiti ...".

Un accertamento induttivo, ovvero analitico con posta induttiva, deve essere quindi giustificato dalla presenza di una contabilità inattendibile ovvero con tali e tanti elementi gravi, precisi e concordanti da consentire una modalità di controllo presuntiva.

I casi pratici per i quali una contabilità potrebbe essere dichiarata inattendibile sono molteplici; il

D.P.R. n. 570 del 16 settembre 1996 ha identificato le fattispecie che, inequivocabilmente, statuiscano ex lege l'inattendibilità delle scritture contabili.

*In tema di accertamento delle imposte sui redditi e con riferimento all'accertamento analitico induttivo del reddito d'impresa, ai sensi dell'art. 39, comma 1, lettera d), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, i valori percentuali medi del settore non rappresentano un "fatto noto" storicamente verificato, sul quale è possibile fondare una presunzione di reddito ex art. 2727 del codice civile, ma, piuttosto, il risultato di una estrapolazione statistica di una pluralità di dati disomogenei, che fissa soltanto una regola di esperienza. Pertanto tali valori, se non confortati da altre risultanze, sono inidonei ad integrare i presupposti di cui all'art. 39 non costituendo presunzioni "gravi e precise", in quanto indicano, diversamente dai risultati valutativi emergenti da medie elaborate con riferimento all'andamento economico della specifica impresa interessata, solo in via ipotetica la redditività dell'impresa (così Cassazione Sent. n. 10960 del 27 febbraio 2007 dep. il 14 maggio 2007).*

Laddove per le modalità concretamente seguite, un accertamento possa complessivamente ricondursi alla fattispecie dell'accertamento analitico, la ricostruzione in via induttiva della materia tassabile operata in base alla mera matematica applicazione delle percentuali di ricarico, non suffragata dal elementi di riscontro obiettivo, non è idonea a soddisfare i requisiti minimi in punto di motivazione dell'atto impositivo che, conseguentemente, deve ritenersi illegittimo e meritevole di annullamento (ex pluribus Sent. n. 390 del 21 settembre 2007, dep. il 27 dicembre 2007 della Comm. trib. reg. di Bari, Sez. distaccata di Lecce, Sez. XXII).

# Le agevolazioni per le nuove imprese giovanili e femminili

---

di Salvatore Amore

---

Sulla Gurs n. 61 del 31/12/2009 è stato pubblicato il bando in favore delle imprese di nuova costituzione e delle imprese giovanili e femminili, con una dotazione finanziaria pari a circa 56 milioni di euro.

## BENEFICIARI

Possono accedere alle agevolazioni i seguenti soggetti:

- a) imprese “di nuova costituzione”;
  - b) imprese “giovanili”;
  - c) imprese “femminili”;
- a) sono considerate “di nuova costituzione” le imprese iscritte al Registro delle imprese da non oltre 5 anni alla data di presentazione della domanda e che non siano state operanti negli ultimi tre anni.

Ai fini di cui sopra, sono considerate non operanti negli ultimi tre anni:

- le imprese per le quali alla predetta data di presentazione della domanda non risultano ancora approvati tre bilanci o presentate tre dichiarazioni dei redditi, ovvero
- le imprese che, per almeno uno degli ultimi tre bilanci approvati o delle ultime tre dichiarazioni dei redditi presentate alla predetta data, evidenzino un valore dei ricavi da vendite e/o prestazioni di servizi pari a zero.

Un'impresa non è ritenuta ammissibile qualora sia controllata, ai sensi dell'art. 2359 c.c., da azionisti di imprese che hanno cessato l'attività nei

dodici mesi precedenti la data di iscrizione al Registro delle imprese dell'impresa stessa e che operavano in uno o più dei settori di attività dell'unità locale interessati dal programma di investimenti (medesimo codice ATECO a tre cifre indicato al punto B2 della Scheda Tecnica) ovvero in un settore contiguo, relativo, cioè, ad un prodotto o servizio situato immediatamente a monte o a valle del settore in questione.

b) sono considerate imprese “giovanili”:

- le imprese individuali il cui titolare non abbia ancora compiuto 36 anni alla data di presentazione della domanda;
- le società di persone costituite in maggioranza, sia numerica che di capitale, da giovani che non abbiano ancora compiuto 36 anni alla suddetta data di presentazione della domanda;
- le società di capitali, ivi comprese le società cooperative, costituite in maggioranza, sia numerica che di capitale, da giovani che non abbiano ancora compiuto 36 anni alla suddetta data di presentazione della domanda e in cui anche l'organo di amministrazione sia composto in maggioranza da giovani secondo la definizione sopra indicata;

c) sono considerate imprese “femminili”:

- le imprese individuali in cui il titolare sia una donna;
- le società di persone costituite in maggioranza, sia numerica che di capitale, da donne;
- le società di capitali, ivi comprese le società cooperative, costituite in maggioranza, sia numerica che di capitale, da donne e in cui anche la maggioranza dei componenti dell'organo di amministrazione sia costituito da donne.

## SETTORI DI ATTIVITÀ

Sono ammissibili le iniziative nei settori di attività indicati nell'allegato 20) al bando e comprendenti, in gran parte, le attività manifatturiere e, relativamente alle imprese giovanili e femminili, anche alcuni servizi (es.: servizi informatici, ludico-ricreativi, ecc.).

## PROGRAMMI DI INVESTIMENTO AGEVOLABILI

I programmi di investimento devono essere nell'ambito di una unità locale ubicata nel territorio della regione Sicilia e non devono essere inferiori a 50.000,00 euro; il valore massimo dell'agevolazione concedibile, a fronte delle spese per investimenti, è pari a Euro 1.500.000,00.

Il Programma di investimenti da agevolare può riguardare la realizzazione di un nuovo impianto, l'ampliamento o la rilocalizzazione di impianti produttivi esistenti, la diversificazione di un impianto produttivo esistente mediante prodotti/servizi nuovi aggiuntivi ovvero il cambiamento fondamentale del processo produttivo di un impianto esistente.

Ai fini di cui sopra, si precisa che: si considera "ampliamento", il programma volto ad accrescere la capacità di produzione dei prodotti esistenti o ad aggiungerne altra relativa a prodotti nuovi (ampliamento orizzontale) e/o a creare nello stesso stabilimento una nuova capacità produttiva a monte o a valle dei processi produttivi esistenti (ampliamento verticale); con riferimento alla rilocalizzazione, si precisa che la stessa è considerata ammissibile nel solo caso in cui la destinazione della stessa è prevista nell'ambito di agglomerati industriali o di aree attrezzate, individuati da Piani Regolatori dei Consorzi Industriali di cui alla legge regionale 4 gennaio 1984, n. 1 e successive modifiche ed integrazioni o da Piani per Insediamenti Produttivi predisposti da amministrazioni comunali, ivi compresi gli Incubatori d'impresa.

## MISURA DELL'AGEVOLAZIONE

Le agevolazioni consistono anche in combinazione fra loro, nelle seguenti tipologie:

- a) contributo in conto impianti,
  - b) contributo in conto interessi.
- a) il contributo in conto impianti è determinato in misura percentuale nominale delle spese ammissibili, ed è pari al 50% (micro e piccole imprese) ovvero 40% (medie).
  - b) il contributo in conto interessi è concesso in relazione ad un finanziamento bancario ordinario, a tasso di mercato, fisso o variabile, destinato alla copertura finanziaria delle spese per investimenti oggetto della domanda di agevolazioni ed è pari al 75% dell'investimento.

Per le micro imprese e le piccole imprese che, alla data di presentazione della domanda, risultino costituite da non oltre due anni, è altresì concedibile un contributo in conto esercizio, pari 35% per i primi 3 anni e 25% per il 4° e 5° anno.

## MODALITÀ DI CONCESSIONE

Le domande vengono selezionate attraverso una procedura valutativa a graduatoria.

Tra i principali punteggi si segnalano quelli inerenti a:

- punteggio complessivo conseguito dal programma sulla base di specifiche priorità riguardanti i settori di attività, la tipologia di programma e l'ubicazione;
- rapporto tra spese ammissibili relative a progettazioni, macchinari, impianti, attrezzature, programmi informatici e brevetti e il totale delle spese ammissibili di cui al precedente punto 3.5;
- grado di partecipazione giovanile o femminile all'impresa.

## RIFERIMENTI E SCADENZE

Il bando è stato pubblicato sulla Gurs del 31/12/2009 e le domande vanno presentate entro 60 giorni dalla pubblicazione.

## Condono ex art. 9 bis: non basta versare la prima rata, ma occorre la comunicazione di irregolarità

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

**BENANTI Dr. Romualdo** *Presidente*

**SPADARO Adv. Antonino** *Relatore*

**CALENDOLI Adv. Giuseppe** *Giudice*

ha emesso la seguente sentenza n. 192/07/09 del 6/4/09 dep. il 18/09/09 sull'appello n° 4286/08 depositato il 22/10/2008 avverso la sentenza n° 74/05/2007 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa proposto dall'Ufficio: Agenzia Entrate Ufficio Siracusa

*Omissis...*

### MOTIVI DELLA DECISIONE

Osserva il Collegio che la controversia de qua trae origine dalle seguenti riunite impugnazioni avverso:

- 1) atto di diniego di definizione di ritardati od omessi versamenti (n.74) art. 9/bis Legge 289/02, n. 74 per gli anni dal 1999 all'anno 2003 (ricorso n.599/06)
- 2) atto di diniego di definizione di ritardati od omessi versamenti n. 2006/ 15926 art. 9/bis legge 289/02 per gli anni 1991/1992/2000/2001 (ricorso 4069/06)
- 3) cartella di pagamento n. 298 2006 00070973 26 per Irap - Irpeg - Iva ritenute Irpef - relative agli anni 1991/1992/2000/2001 di £.685.222,01 (contenente somme liquidate ai sensi dell'art. 36 bis D.P.R. 600/73 e 54/bis del D.P.R. 633/72).

La Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa con un'unica sentenza (n. 74/2007) accoglieva i tre ricorsi proposti dalla società e statuiva la caducazione degli atti impositivi dell'Ufficio, con la motivazione che il pagamento della prima rata del condono è atto sufficiente a determinare l'irrevocabilità dello stesso con la conseguente sostituzione dell'obbligazione tributaria originaria

con la nuova e diversa obbligazione nascente dal condono.

1 - L'appello dell' Agenzia delle Entrate è parzialmente fondato.

Contrariamente a quanto ritenuto dai primi giudici, l'Ufficio ha giustamente negato il perfezionamento dell'istanza di definizione presentata dalla società ai sensi dell'art. 9/bis della legge n. 289/2002.

Avuto riguardo alla specifica fattispecie prevista dal citato art. 9/bis (e a differenza di quanto prescritto per le fattispecie del tutto diverse previste dagli artt. 7, 8, 9 e 15 della stessa legge), la norma non prevede il perfezionamento della definizione in presenza del pagamento della sola prima rata, non seguita dall'integrale pagamento delle imposte dovute.

Invero l'art. 9/bis disciplina esclusivamente la particolare materia della riduzione delle sanzioni, in presenza di debiti d'imposta dichiarati dal contribuente (e quindi ormai definitivamente determinati nel loro ammontare), ma non seguiti dai dovuti versamenti.

Al Collegio non sfuggono l'ampio dibattito e le numerose contrastanti sentenze di merito che hanno affermato (ovvero negato) la illegittimità del mancato riconoscimento della validità del condono ex art. 9/bis della legge 289/02 in presenza del pagamento della prima ed unica rata.

Parte della Giurisprudenza di merito, accogliendo le eccezioni dei contribuenti, ha ritenuto comunque valida la sanatoria de qua anche nel caso in cui le rate successive alla prima non siano state pagate, statuendo che le rate successive alla prima possano essere recuperate tramite iscrizione a ruolo ai sensi dell'articolo 14 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

In altri casi di ritardato od omesso versamento delle rate successive alla prima, le pronunce di merito hanno affermato l'applicabilità della san-

zione del 30 per cento delle somme non versate, oltre agli interessi; mentre in altri casi - ancora - hanno ammesso l'applicabilità dei soli interessi, con esclusione della sanzione.

A fondamento del proprio convincimento, i Giudici di merito hanno richiamato la disciplina prevista per le altre tipologie di condono di cui alla legge n. 289 del 2002 (previste dagli articoli 7, 8, 9, 15 e 16), sostenendo che la definizione agevolata ex articolo 9-bis non può discostarsi dalla predetta disciplina, secondo la quale l'omesso versamento delle rate successive alla prima, entro le date prescritte, non determina l'inefficacia del condono.

Le contrastanti sentenze di merito richiamate devono ritenersi erranee e superate dall'univoco indirizzo della Giurisprudenza di legittimità (V. ex multis: sentenze Corte di Cassazione n. 5077 in data 12.03.2004 e n. 18353 in data 31.08.2007 ed ancora l'ordinanza n. 6370 del 2006, della medesima Corte di Cassazione).

In particolare, con la succitata sentenza n. 18353 del 31 agosto 2007, la Corte di Cassazione si è pronunciata con specifico riferimento all'articolo 9-bis della legge n. 289 del 2002, cassando la sentenza impugnata della Commissione tributaria regionale, che aveva statuito che "dal mancato pagamento della prima rata del condono poteva derivare solo la conseguenza prevista nella Legge 27 dicembre 2002, n. 289 articolo 8 comma 3, articolo 9, comma 12, e articolo 15, comma 5, e cioè l'iscrizione a ruolo delle somme residue, oltre a una sanzione proporzionale del 30% di esse".

La Suprema Corte ha affermato che la controversia "è da sussumere nella fattispecie normativa considerata nella Legge 27 dicembre 2002, n. 289 articolo 9/bis, e non, come ha erroneamente fatto il Giudice d'appello, in quella considerata nell'articolo 8 dello stesso atto normativo.

La diversità della sede della riconduzione categoriale deriva dal fatto che il mancato versamento ... è un omesso versamento ... che rientra come specie nell'ipotesi contemplata come genere di "omesso versamento" dal titolo della Legge 27 dicembre 2002, n. 289 articolo 9/bis, il cui comma 1, dispone per tale oggetto e per il contribuente che

effettui il pagamento del tributo entro un dato termine, il doppio contenuto normativo dell'esenzione dalle sanzioni (primo periodo del primo comma,) e, in ragione della quantità della somma da pagare, dell'eventuale rateazione (secondo periodo del comma 1).

Invece, il Giudice d'appello, ammettendo l'accertamento straordinario del condono e applicando una sanzione del 30% sulla quantità del contenuto dell'imposta così determinata e sui relativi interessi legali, ha mostrato di voler applicare la Legge 27 dicembre 2002, n. 289, articolo 8, che ha per oggetto "Integrazione degli imponibili per gli anni pregressi", *che è fenomeno del tutto estraneo al caso di specie*".

Dopo tale precisazione, i Giudici di legittimità si sono soffermati sulla diversità delle definizioni di cui agli articoli 8 e 9-bis della legge n. 289 del 2002, rilevando che le stesse "danno vita a due specie diverse di condono tributario".

La Suprema Corte di Cassazione ha altresì statuito che "mentre la prima norma (art. 8 legge 289/2002) introduce un *condono tributario premiale*, riconoscendo al contribuente il diritto potestativo di chiedere che il suo rapporto giuridico tributario sia sottoposto ad un accertamento straordinario, da effettuarsi cioè secondo regole diverse da quelle ordinarie, la seconda norma (art. 9/bis legge 289/2002) concede un *condono tributario clemenziale*, che, basandosi sul presupposto di un illecito tributario, elimina o riduce le sanzioni e, a determinate condizioni, concede modalità di favore per il loro pagamento, ma senza prevedere, come logica vuole, alcuna forma di accertamento tributario straordinario (sulle due specie di condono tributario v. citata sentenza Corte di Cassazione 12 marzo 2004, n. 5077)".

Proprio in virtù delle suesposte fondamentali differenze la Corte di Cassazione non ha ritenuto applicabile alla definizione di cui all'art. 9/bis la disposizione contenuta nel comma 3 dell'articolo 8 della stessa legge n. 289 del 2002.

Alla luce dei suesposti principi, che il Collegio condivide e fa propri, meritano di essere rigettati i ricorsi di ..., iscritti ai nn 599/06 e 4069/06.

2 - Passando all'esame dei motivi posti dalla società a fondamento del ricorso contro la cartella di pagamento n. 298200600070973-26 e dell'appello incidentale, il Collegio osserva che deve innanzi tutto rilevarsi che l'eccezione d'illegittimità dell'imposta IRAP, sollevata dalla società, è assolutamente pretestuosa ed infondata.

In numerose sentenze di merito e della Cassazione è stata più volte affermata, univocamente, la legittimità dell'imposta IRAP, ed anche la Corte Costituzionale si è pronunciata più volte, rigettando costantemente ogni questione di legittimità costituzionale del D. Lgs. n. 446/1997, istitutivo dell'IRAP.

Le somme richieste per IRAP ed accessori devono, pertanto, ritenersi dovute.

Le doglianze della società ricorrente devono, invece, ritenersi fondate per quanto riguarda le altre imposte, in quanto la cartella impugnata risulta "indecifrabile" essendo "miscelata" con l'ammontare di somme liquidate ai sensi dell'art. 36/bis D.P.R. 633/72 e 54/bis D.P.R. 633/72 non oggetto di condono; non v'è quindi coincidenza di alcuna somma con quella indicata nella dichiarazione integrativa, al netto dei versamenti effettuati.

Il Collegio osserva - innanzi tutto - che tali imposte sono state iscritte a ruolo in assenza della preventiva comunicazione prevista dalla Circolare Ministeriale n. 36/E del 09.08.2005, alla quale l'Ufficio è obbligato ad attenersi.

Per le ipotesi di istanze di condono non perfezionate, tale circolare impone agli Uffici di trasmettere ai contribuenti, prima di procedere alla iscrizione a ruolo, la comunicazione di irregolarità ove sia evidenziato "lo scomputo di quanto versato a seguito della presentazione dell'istanza di definizione a titolo di imposta e interessi, mentre la sanzione resta quella dovuta in assenza di adesione alla definizione".

Nella stessa circolare viene ricordato che la comunicazione, atto non impugnabile, "è inviata per consentire al contribuente di versare le somme dovute, usufruendo della riduzione di un terzo dell'importo della sanzione di cui all'art. 13 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, ai sensi dell'art. 2, comma 2, del D. Lgs. N 462, ovvero per consentir-

gli, qualora rilevi eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella fase del controllo, di fornire i chiarimenti necessari ai servizi di assistenza dell' Agenzia delle Entrate".

È evidente che il mancato invio della comunicazione preclude illegittimamente al contribuente la possibilità di godere della riduzione di un terzo della sanzione, o la possibilità di fornire chiarimenti per correggere eventuali errori commessi dalla Amministrazione Finanziaria nella fase di controllo.

Viene ancora espressamente specificato nella circolare stessa che l'iscrizione a ruolo è subordinata al "mancato pagamento delle somme richieste con la comunicazione".

Nei motivi di appello l'appellante Agenzia delle Entrate, in ordine alla eccepita "indecifrabilità" delle somme non definite ai sensi dell'art. 9/bis (quali sorte capitale, sanzioni ed interessi) rispetto a quelle non condonate risultanti della normale fase di liquidazione automatizzata, ha confermato la legittimità del proprio operato osservando che "nel computo degli importi a ruolo si è comunque tenuto conto dei versamenti da condono ex art. 9/bis..., come si legge a pag. 2 della cartella."

Osserva il Collegio che l'appellante Agenzia non può ritenersi sollevata dall'obbligo della prova con la sola labiale espressione che gli acconti versati sono stati conteggiati, in presenza di formale documentata contestazione da parte della società appellata, la quale eccepisce che la cartella impugnata risulta peraltro indecifrabile, perché riguarda il pagamento di vari tipi d'imposta, di interessi e di sanzioni il cui ammontare è del tutto privo dell'indicazione dei criteri di calcolo utilizzati, in aperta violazione dei diritti del contribuente.

Resta ad esempio incomprensibile la richiesta di pagamento di alcuni importi indicati come "carenti o omessi versamenti".

Trattasi di versamenti insufficienti o trattasi di versamenti non eseguiti del tutto?

Il Collegio rileva che deve ritenersi violato, nel contempo, l'art. 6, comma 5 della legge 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), per l'omesso invito al contribuente, da parte dell'Agenzia delle Entrate, a fornire i necessari chiarimenti ovvero a produrre i documenti man-

canti entro un termine non inferiore a trenta giorni dalla ricezione dello stesso avviso.

Non sfuggono al Collegio i diversi orientamenti giurisprudenziali formati in ordine alle questioni relative alla eventuale nullità degli atti conseguenti alla violazione dell'art. 6, comma 5 della legge 212/2000.

Ritiene il Collegio che la "portata" della norma richiamata *vada commisurata ad ogni singola controversia esaminata*.

Nel caso in esame, per quanto riguarda le imposte diverse dall'IRAP, si evidenziano nella cartella esattoriale impugnata gli errori e le discrasie già segnalati.

La necessità di comunicare l'invito previsto dal citato comma 5 dell'art. 6 della legge 212/2000 è peraltro rafforzata, nel caso in esame, dalle richiamate disposizioni dettate dalla Circolare Ministeriale n. 36/E del 09.08.2005.

Fermo restando le legittimità della pretesa impositiva che riguarda l'IRAP, con riguardo alle altre imposte deve invece ritenersi fondata l'eccezione di nullità dell'iscrizione a ruolo e della cartella esattoriale impugnata.

Con tale diversa motivazione e con esclusione di tutte le somme richieste per IRAP e relativi interessi e sanzioni, che devono ritenersi legittime e dovute, va confermato l'annullamento - nel resto - della cartella esattoriale disposto con la sentenza impugnata.

Per tutte le suesposte ragioni la Commissione, in riforma della sentenza impugnata, così statuisce:

- rigetta i ricorsi di .....avverso gli impugnati atti di diniego di definizione di ritardati od omessi versamenti (ex art. 9/bis della legge 289/02) della appellante Agenzia delle Entrate, di cui ai procedimenti n. 599/06 e 4069/06;
- dichiara legittima la pretesa tributaria relativa alle somme richieste con la impugnata cartella esattoriale n. 29820060007097326 limitatamente al pagamento dell'IRAP e relativi interessi e sanzioni, e conferma l'annullamento - nel resto - dell'impugnata cartella.

Con l'accoglimento dei suddetti motivi restano assorbite tutte le altre doglianze delle parti.

Ricorrono giusti motivi per dichiarare interamente compensati tra le parti le spese e compensi di difesa del presente giudizio.

#### P.Q.M.

La Commissione, in riforma della sentenza impugnata, così statuisce:

- rigetta i ricorsi di ..... avverso gli impugnati atti di diniego di definizione di ritardati od omessi versamenti (ex art. 9/bis della legge 289/02) della appellante Agenzia delle Entrate, di cui ai procedimenti n. 599/06 e 4069/06;
- dichiara legittima la pretesa tributaria relativa alle somme richieste con la impugnata cartella esattoriale n. 298200600070973-26 limitatamente al pagamento dell'IRAP e relativi interessi e sanzioni, e conferma l'annullamento - nel resto - dell'impugnata cartella.

Spese compensate

Così deciso nella camera di Consiglio del 6 aprile 2009 .

IL RELATORE

Avv. Antonino Spadaro

IL PRESIDENTE

Dr. R. Benanti

#### NOTA

*Contrariamente a quanto ritenuto da una diffusa giurisprudenza prodotta dai giudici di primo grado, in materia di condono ex art. 9/bis della Legge 289/2002, il pagamento della sola prima rata o di alcune rate, non perfeziona la definizione agevolata in materia di omessi/tardivi versamenti d'imposta ed è, pertanto, legittima l'iscrizione a ruolo da parte dell'Ufficio delle somme contenute nelle originarie dichiarazioni. Tuttavia, nell'ipotesi di mancato perfezionamento dell'istanza, l'Ufficio ha l'obbligo di formulare la preventiva comunicazione prevista per la specifica definizione dalla Circolare Min. n. 36/E del 9/8/2005. Il mancato invito viola l'art. 6 comma 5, della Legge 212/2000.*

*Particolare rilevanza assume, poi, la corretta iscrizione a ruolo dell'Ufficio delle somme residue non versate contenute nell'istanza di definizione ai sensi del citato art. 9/bis L.289/2002, dovendo la cartella essere redatta in modo chiaro e non criptico, al fine di poter agevolmente individuare le somme non versate o versate in ritardo, il computo degli interessi e delle sanzioni relativi, evitando in sostanza di miscelare indecifrabilmente somme condonate e non.*

**Antonino Trommino**

GIOVANNI STELLA

***Memoria aggiunta***

Libreria Editrice Urso, Avola (Sr) 2009, pp. 143, s.i.p.

*Memoria aggiunta* è l'ultimo libro di Giovanni Stella, pubblicato, anch'esso come i precedenti, per i tipi della Libreria Urso di Avola, nel novembre 2009. L'opera, che raccoglie scritti già apparsi in diverse riviste tra il 2004 e il 2009, si aggiunge, come il titolo vuole suggerire, al volume *Una vita*, un corposo libro, quest'ultimo, di oltre mille duecento pagine pubblicato nel 2003.

*Memoria aggiunta* è un libro molto vario sotto il profilo degli argomenti trattati: annovera, infatti, "ricordi di personaggi degni e valorosi" (G. Bárberi Squarotti) e recensioni di libri letti da Stella con particolare passione; "appunti" (racconti, descrizioni, impressioni e curiosità) di un viaggio a New York e riflessioni su problematiche di carattere esistenziale (vita e morte, amore); scritti su questioni riguardanti la professione di dottore commercialista e poesie, tra le quali si distinguono quelle dedicate alla madre ammalata.

Numerosi sono gli scritti dedicati ai "personaggi degni e valorosi": pregevoli "quadretti" delineati con raffinata perizia artistica, ossia profili di uomini, morti o tutt'ora in vita, stimati e noti per le loro virtù in tutto il mondo o in Italia o in terra di Sicilia. Ecco, allora, il ricordo commosso di Fabrizio De Andrè, colui che «conosceva bene il valore delle cose e poetò provocatoriamente "...dai diamanti non nasce niente / dal letame nascono i fiori"»; il ricordo di Gandhi, "rivoluzionario", ma che fu tuttavia l'ideatore della non violenza"; infatti "era persuaso che la paura porta alla violenza... e dunque si può sconfiggere la violenza attraverso l'eliminazione della paura," e fu lui,

ancora, a predire "che l'Asia avrebbe potuto conquistare l'Occidente, che a sua volta ne sarebbe rimasto grato. E lo disse allora, quando dirlo, o solo pensarlo, era non solo utopia ma follia". E ancora quello su Barack Obama, la cui elezione a Presidente degli USA è "l'evento più importante del terzo Millennio, l'atto di civiltà più eclatante e significativo realizzato dopo lunga macerazione, con democratica espressione del popolo americano". Ancor più commossi si presentano gli scritti di memoria dedicati ad alcuni siciliani "degni e valorosi" ormai scomparsi; Antonio Caldarella, uno di quei "pochi uomini che possono fregiarsi di essere vissuti nell'arte e per l'arte"; l'altro concittadino Paolo Montoneri, il magistrato che sapeva sempre essere "partecipe del processo, perché avesse ragione non chi meglio era assistito professionalmente, ma chi meritava di ottenere giustizia"; Piero Fillioley, per la cui dipartita "l'avvocatura perde una delle sue toghe più illustri, [...] la Sicilia uno dei figli più ingegnosi, la letteratura una delle penne più apprezzate, la società civile una voce levata a difesa degli indifesi"; Nino Zangara, maestro, per Stella, di professione e di vita.

Tra gli scritti sugli "uomini degni e valorosi" vanno annoverati i due dedicati al prof. Ermanno Leo, "il numero uno in Italia nel settore della chirurgia del colon": in essi la gratitudine nei riguardi del grande chirurgo, che ha sottoposto Stella ad un delicato intervento, ridandogli la vita, si intreccia con il desiderio di esaltarne la grande maestria – egli infatti "maneggia il bisturi come Von Karajan maneggiava la bacchetta di direttore d'orchestra" – e al contempo le qualità di uomo "semplice, umile, sensibile, di cordiale umanità come tutti i grandi uomini".

Sparsi qua e là nel libro senza un ordine ben preciso – ma avrebbero potuto avere una colloca-

zione tale da costituire un'unica compatta sezione a sé stante – si presentano poi gli scritti che vogliono essere il resoconto di personali “letture”, in altre parole agili recensioni di libri vari: il libro di racconti *La gatta di San Basilio* di Nanni Di Giacomo, *Spingendo la notte più in là* di Mario Calabresi, *Il codice del potere* di Franco Stefanoni, il romanzo di Benito Marziano *Juliette cara*, nonché i libri di poesie *Detto fra noi* del compianto Antonio Caldarella, *Sovente all'anima* di Sebastiano Burgaretta, *È sera* di Annina Rizza, e *Trionfo del tempo e del disinganno* del già citato Nanni Di Giacomo.

È in relazione agli ultimi cinque testi citati, opere specificamente di letteratura, che Stella rivela il suo estro critico, e una spiccata finezza estetica nonché una facilità nell'intendere ed interpretare il testo letterario, in particolare quello poetico.

Tuttavia le pagine più belle del libro, le più personali e le più originali, sono quelle che si riferiscono ad un recente viaggio dell'autore a New York, gli “Appunti di viaggio a New York”, e quelle che accolgono otto commosse liriche dedicate alla madre.

Riguardo alla cosiddetta “sezione americana” il critico Bárberi Squarotti ha espresso un giudizio lusinghiero: “... è davvero mirabile, alterna com'è di racconti e di descrizione, di curiosità e di avventura, di stupore e di visione”. Si tratta invero di sei scritti composti da Stella di getto, uno ogni sera, per documentare un suo breve soggiorno a New York, narrando intorno alle sue visite quotidiane ad alcuni tra i luoghi più significativi dell'immensa metropoli statunitense, registrando personali impressioni, sensazioni, riflessioni. E riportando persino interessanti curiosità, come quella relativa alla gabbia di legno esposta al Museum of Modern Art, una cella, in cui Sam Hsieh si fece rinchiodare e trascorse, tra il 1978 e il 1979, un intero anno, facendosi scattare una foto al giorno “per sgel-

lare la metamorfosi lenta ma progressiva del volto”: metafora della condizione dell'uomo moderno che “a furia di velocizzare ... il ritmo della propria vita, altro non ha fatto che realizzare una gabbia all'interno della quale si è collocato, buttando via la chiave”.

E che dire poi, a proposito di un altro scritto della sezione americana, della grande umanità che Stella scopre tra le bancarelle e le pizzerie di Harlem? In mezzo a tanta gente di colore, egli solo uomo bianco, non ha motivo di sentirsi un intruso, poiché nessuno lo mette a disagio. Così la visita di Harlem diventa un'occasione per calarsi nell'anima di un popolo attraverso “un bagno umano di dialogo” e per sfatare un luogo comune foriero di chissà quali rischi: “Mai soli ad Harlem”.

Per quanto riguarda, infine, le poesie dedicate alla madre, sono convinto che non ci sarà persona che non possa commuoversi nel leggerle, così autenticamente sentite si presentano; è significativo, in tal senso, il giudizio espresso dal critico Giorgio Bárberi Squarotti: “... sono profondamente commosse e, al tempo stesso, pudicamente dolci e luminose, pur nel dolore che dura. È un bel dono d'amore e di fedeltà del cuore”. È emblematico che queste liriche, così grondanti di dolore e di commozione, siano precedute da un lungo componimento, quasi una sorta di lauda, “Il venerdì di Gesù Nazareno”, in cui Stella con autentica sentita partecipazione ripercorre le fasi salienti della passione di Cristo-Uomo: forse a voler significare come la sofferenza renda la madre, e così ogni uomo che soffre, simile a Gesù di Nazaret.

È questo il punto più elevato cui pervenga l'esperienza umana di Stella quale è espressa nelle pagine di *Memoria aggiunta*, che è opera di profonda e sentita umanità nella sua interezza. Al centro del libro, infatti, sta l'uomo, e Stella si pone come “esploratore” dell'animo umano.

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 rivolgetevi ai nostri consulenti dedicati



**BANCA di SIRACUSA**



V.le Teracati, 172 Siracusa Tel. 0931 415113