

periodico bimestrale
dell'Ordine dei Dottori
Commercialisti e
degli Esperti Contabili
di Siracusa
Spedizione in
Abb. postale 70%
Filiale di Siracusa
Anno XII - N. 2
n. 68 dalla fondazione)
Marzo - Aprile 2008

sommario

- 4 **A**iuti di Stato: il ritorno del credito di imposta per gli investimenti nelle aree svantaggiate
di Daniela Di Pietro
- 6 **S**isma '90: i tributi sospesi tra condono e ipotesi di rimborso
di Giuseppe Cirasa
- 10 **F**rodi Iva intracomunitarie. I reati contestabili all'utilizzatore
di Alessandro Atanasio
- 12 **I**l patto di stabilità interno 2008
di Claudio Bennardo
- 13 **G**iurisprudenza tributaria
- 17 **N**ote minime sulla chiamata in causa dell'ente creditore
di Antonio Antonuccio
- 21 **B**iblioteca

Appello alla politica

di Massimo Conigliaro

Una serie di ragioni, più o meno politiche, hanno portato al rinnovo delle Assemblee di Montecitorio, Palazzo Madama e Palazzo dei Normanni. Adesso è prevista una tornata elettorale a livello locale.

Il rapporto tra dottori commercialisti e rappresentanti del potere legislativo non è stato mai particolarmente felice. In genere, abbiamo subito i provvedimenti di legge, senza potere incidere a livello propositivo. Ogni anno abbiamo ascoltato le buone intenzioni di semplificazione e, nel contempo, abbiamo assistito allibiti all'ennesima legge finanziaria fatta di pochi articoli e centinaia di commi volti a stravolgere - di solito a partita in corso - le regole del gioco.

La naturale vocazione verso la consulenza tributaria, cui saremmo orientati, è di fatto frustrata dall'emergenza quotidiana dettata dall'assistenza fiscale, con buona pace della qualità delle prestazioni che si riducono ad una mera sequela di adempimenti burocratici, spesso inutili.

In questo contesto, seppur disillusi dalle esperienze del passato, il rinnovo della classe politica ci impone un moto di fiducia, affinché qualcosa cambi (e non nel senso del Gattopardo, tanto

caro alla nostra terra).

L'auspicio si trasforma quindi in un appello ai governanti, sperando di raccogliergli non solo le promesse, ma anche concreti risultati nei tanto in voga *primi cento giorni* di nuovo Governo.

Pochi punti, ma chiari e decisi, potrebbero davvero contribuire ad un miglioramento della vita dei contribuenti e di chi li assiste. Ecco un esempio:

- 1) assoluto rispetto dello statuto dei diritti del contribuente, da codificare quale norma di rango costituzionale;
- 2) base imponibile uniforme, senza alchimie ed artifici;
- 3) certezza del diritto: norme non retroattive, termini di prescrizione e decadenza non prorogabili;
- 4) poteri effettivi al Garante del Contribuente;
- 5) reale semplificazione fiscale;
- 6) coinvolgimento nei programmi di sviluppo economico.

Il tutto con il contributo propositivo, e preventivo, della nostra categoria professionale.

Il Paese ha bisogno di puntare dritto verso lo sviluppo: noi, nel nostro piccolo, siamo pronti a fare la nostra parte. Lo saranno anche i nostri nuovi rappresentanti?

www.bapr.it

PACCHETTO PROFESSIONISTI

La gamma di servizi "su misura" per te Professionista

PP

BaPR BANCA AGRICOLA POPOLARE DI RAGUSA
GRUPPO BANCARIO BANCA AGRICOLA POPOLARE DI RAGUSA

Si avvia alla conclusione il corso finanziato dal POR Sicilia

Formazione di qualità per gli iscritti all'Ordine di Siracusa

Bilancio positivo per il corso di formazione denominato *Libera professione e qualità*, organizzato dal Consorzio Quark e dall'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Siracusa nell'ambito di un progetto finanziato dal POR Sicilia.

Cento ore di formazione completamente gratuita per ciascuna delle dieci classi (per un totale di 1000 ore) su tematiche professionali, costituiscono un importante strumento di aggiornamento professionale per rendere prestazioni di qualità; il tutto nell'ambito della formazione professionale obbligatoria dei dottori commercialisti.

Ordinamento e Deontologia Professionale, Finanza, Ragioneria, No Profit, Diritto Societario, Diritto Fallimentare, Diritto Tributario, Diritto Penale Tributario e, infine, Organizzazione e Qualità nello studio professionale le materie che hanno tenuto impegnati iscritti e praticanti dal mese di novembre: un impegno notevole, tutti i giorni dal lunedì al venerdì, mattina e pomeriggio, 4 ore di formazione a settimana, per ciascuna classe, per 25 settimane.

Tra i docenti del corso Gaetano Ambrogio, Presidente dell'Ordine di Siracusa, Daniele Marenti, Presidente dell'Ordine di Ragusa, il prof. Davide Rizzotto e la dott.ssa Carmela Rizza del dipartimento di Ragioneria dell'Università di Catania, il dott. Mauro Farina della D.R.E. Sicilia, il dott. Gianfranco Antico, Direttore dell'Agenzia delle Entrate di Augusta, militari della Guardia di Finanza di Siracusa (Sessa, Salvaggio, Ammiran-

te), il Sostituto Procuratore della Repubblica di Siracusa Andrea Palmieri, i professionisti dell'Ordine di Siracusa Daniela Di Pietro, Riccardo Ferranti, Marziano Faraci, Giovanni Burgaletta, Davide Faraci, Ottavio Borrometi, Salvatore Spadaro, Paola Lorenzetti, Massimo Conigliaro, i dottori commercialisti dell'Ordine di Catania Enrico Licciardello e Danilo Sciuto, l'ex direttore dell'ufficio Iva di Siracusa Alessandro Atanasio, gli avvocati Ettore Rizza, Marco Spadaro, Valerio Vancheri.

Particolarmente apprezzata la forma seminariale che ha consentito agli oltre 300 iscritti, suddivisi in dieci classi, di interagire con il docente di turno in modo costruttivo e proficuo.

Il corso ha consentito altresì il consolidarsi dei rapporti istituzionali tra l'Ordine dei Dottori Commercialisti di Siracusa e la Direzione Regionale delle Entrate per la Sicilia, gli uffici locali dell'Agenzia delle Entrate, il Comando Provinciale della Guardia di Finanza di Siracusa ed il Nucleo di Polizia Tributaria, l'Università di Catania, la Procura della Repubblica di Siracusa oltre che con rappresentanti istituzionali e non degli Ordini di Catania e Ragusa.

Un'esperienza di grande rilievo, supportata dalla professionalità del Consorzio Quark, ente formatore accreditato presso la Regione, che ha reso possibile la realizzazione del progetto nell'ambito del POR Sicilia.

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 Taranda

Tesoriere

Antonino Trommino

Consiglieri

Rosario Bongiovanni
Giuseppe Cirusa
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

Nuova Grafica di A. Invernale
Via G. Matteotti, 118
Tel. 0931.942744 - 96014 FLORIDIA (SR)
Reg. Trib. di Siracusa n. 2/97 del 12/2/1997
Riproduzione Riservata - Diffusione gratuita

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

Numero chiuso in tipografia il 10/05/2008
Tiratura: 1400 copie



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI SIRACUSA
in collaborazione e con
ORDINE DEGLI AVVOCATI DI SIRACUSA



CENTRO DI DIRITTO PENALE TRIBUTARIO
con il patrocinio del
CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

CONVEGNO

REATI TRIBUTARI: MISURE PREVENTIVE E NUOVI RISCHI PENALI

PRESIEDE

Gaetano Ambrogio

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

INDIRIZZI DI SALUTO

Carmine Canonico

Comandante Provinciale Guardia di Finanza di Siracusa

Glauco Reale

Presidente Ordine degli Avvocati di Siracusa

Alvise Troja

Presidente Camera Penale Pierluigi Romano di Siracusa

Francesco Distefano

*Vice Presidente Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili*

MODERATORE

Vittorio Maugeri

*Dottore Commercialista in Roma
Giudice 1^ Sezione Commissione Tributaria
Provinciale di Roma*

RELAZIONI

*Rischi penali della pianificazione fiscale: il confine
tra elusione ed evasione*

Piergiorgio Valente

*Delegato al Comitato Tecnico della
Confédération Fiscale Européenne
Dottore Commercialista, Studio Legale Tributario GEB Partners*

Le indagini di polizia giudiziaria nell'azione di contrasto all'evasione

Alessandro Cavalli

*Comandante Nucleo Polizia Tributaria
Guardia di finanza di Siracusa*

La sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte

Domenico Piccolo

*Consigliere Nazionale dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili*

*Profili di responsabilità penale del professionista
nell'attività di consulenza*

Andrea Palmieri

Sostituto Procuratore della Repubblica di Siracusa

*La confisca per equivalente
ed il sequestro preventivo nei reati tributari*

Lorenzo Imperato

*Avvocato del Foro di Torino
Presidente Vicario del "Centro di diritto penale tributario"*

INTERVENTI E DIBATTITO

Venerdì 23 Maggio 2008 - ore 15,00-19,00

Siracusa - Ippodromo del Mediterraneo

Evento valido ai fini della formazione professionale continua di dottori commercialisti e avvocati

Aiuti di Stato: il ritorno del credito di imposta per gli investimenti nelle aree svantaggiate

di Daniela Di Pietro

Con l'approvazione della Carta italiana degli aiuti di Stato a finalità regionale 2007-2013, che fissa i massimali dei sostegni erogabili nelle aree più svantaggiate del nostro Paese, la Commissione Europea, in data 24/1/2008, ha dato il via libera alle agevolazioni fiscali previste dall'art. 1, commi da 271 a 279, della legge 296/2006 Finanziaria 2007, denominate "nuova Visco - Sud" o meglio conosciute come credito di imposta.

La circolare n. 38/E dell'11/4/2008 chiarisce, inoltre, alcuni dubbi sollevati dagli addetti ai lavori e definisce il quadro normativo di riferimento.

La normativa prevede l'attribuzione automatica di un credito di imposta, fissato dall'amministrazione finanziaria in una percentuale secca del 45%, a favore delle imprese che effettuano investimenti produttivi in determinate aree del Mezzogiorno, tra cui la Sicilia, a partire dal 1° gennaio 2007 e fino alla chiusura del periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre 2013. Per accedere al beneficio non è necessario, dunque, presentare alcuna domanda di attribuzione.

Destinatari del contributo sono tutti i soggetti titolari di reddito di impresa, così come definito dall'art. 55 del Tuir, comprese le persone fisiche, le società di persone, le società di capitali nonché gli enti commerciali e le stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti, che non esercitino attività nei seguenti settori: industria siderurgica, fibre sintetiche, pesca, industria carbonifera, credito, finanziario, assicurativo.

Gli aiuti a finalità regionale agli investimenti sono aiuti concessi per un progetto di investimento iniziale in "attivi materiali e immateriali". Ciò significa che il credito di im-

posta è fruibile solo per iniziative che prevedano la creazione di un nuovo stabilimento, l'ampliamento di uno stabilimento esistente, la diversificazione della produzione di uno stabilimento in nuovi prodotti aggiuntivi o un cambiamento fondamentale del processo di produzione complessivo di uno stabilimento esistente.

Analizziamo nel dettaglio gli "attivi materiali e immateriali" oggetto dell'agevolazione.

Innanzitutto è bene ricordare che l'attribuzione del contributo prevede che i beni strumentali vengano acquistati nuovi anche mediante contratti di locazione finanziaria.

In secondo luogo risalta la limitazione del beneficio a specifiche voci di investimento, tra le quali, non figurano né gli autoveicoli né i beni immobili. Infatti, il comma 273 della normativa, definisce gli investimenti agevolabili nelle seguenti categorie:

- macchinari, impianti, diversi da quelli infissi al suolo, ed attrezzature varie, classificabili nell'attivo dello stato patrimoniale di cui al primo comma, voci B.II.2 e B.II.3, dell'articolo 2424 del codice civile, destinati a strutture produttive già esistenti o che vengano impiantate nelle aree territoriali di cui al comma 271;
- programmi informatici commisurati alle esigenze produttive e gestionali delle imprese, limitatamente alle pmi;
- brevetti concernenti nuove tecnologie di prodotti e processi produttivi, per la parte in cui sono utilizzati per l'attività svolta nell'unità produttiva; per le grandi imprese, come definite ai sensi della normativa comunitaria, gli investimenti in tali beni sono agevolabili nel limite del 50% del complesso degli investimenti agevolati per il medesimo periodo d'imposta.

I beni oggetto dell'investimento devono entrare in funzione entro il secondo esercizio successivo all'acquisizione e non possono es-

sere dismessi prima del quinto periodo di imposta successivo a quello in cui sono entrati in funzione.

Alla luce di quanto esposto appare chiara la volontà del legislatore di restringere i soggetti beneficiari dell'agevolazione.

Analizziamo nel dettaglio le modalità di calcolo e di utilizzo del credito di imposta.

La base di calcolo, a cui applicare la percentuale del 45% di aiuto fruibile, è la seguente:

COSTO SOSTENUTO PER
L'ACQUISIZIONE DEI
NUOVI BENI AL NETTO
DELL'IVA

—

AMMORTAMENTI DEI BENI APPARTENENTI
ALLA STESSA CATEGORIA, DI PROPRIETÀ
DELLA STRUTTURA PRODUTTIVA
NELLA QUALE SI EFFETTUA
L'INVESTIMENTO

Il credito di imposta, così come sopra determinato, deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui viene realizzato l'investimento e può essere utilizzato, ai soli fini del versamento delle imposte sui redditi (IRPEF e IRES), risultanti dalla medesima dichiarazione dei redditi. In caso di eccedenze, il credito di imposta sarà utilizzabile in compensazione ai fini del versamento di altre imposte e contributi, mediante modello F24, solo a decorrere dal sesto mese successivo al termine per la dichiarazione dei redditi nella quale il medesimo credito è indicato.

A titolo esemplificativo, supponiamo che l'azienda Alfa srl abbia effettuato investimenti pari ad € 100 per l'acquisizione di un nuovo impianto di produzione in data 8/11/2007.

Il Fondo di ammortamento dell'impianto di produzione già esistente e relativo ad un'altra linea produttiva è pari ad € 20. Il

credito di imposta da indicare, il 16/06/2008, nell'Unico 2008 sarà il seguente: $(100 - 20) = 80 \times 45\% = € 36$.

Supponiamo che l'ammontare del saldo IRES relativo all'anno 2007 sia pari ad € 16 e, il relativo acconto IRES 2008, pari ad € 15. In base al contenuto letterale del comma 276 dell'art. 1 della L. 296/2006, non sembrava ipotizzabile l'utilizzazione dell'eccedenza del credito di imposta per il versamento dell'acconto relativo all'anno in corso di presentazione della dichiarazione. Nel nostro esempio Unico 2008. Invece, la circolare n. 38/E dell'11/4/2008 chiarisce l'interpretazione della norma e al punto 1.1 recita nel modo seguente: "Il credito di imposta è utilizzabile per il versamento delle somme dovute, in acconto e a saldo, a titolo di imposte sui redditi per il periodo di imposta in cui sono effettuati gli investimenti e per i periodi d'imposta successivi". Dunque, bisognerà utilizzare il credito di € 36 per il pagamento del saldo IRES pari ad € 16 e per l'acconto IRES pari a € 15. L'eccedenza di € 5 potrà essere utilizzata solo a partire dal 1° gennaio 2009 per il versamento anche di altre imposte e contributi mediante il modello F24. Il meccanismo sopra esposto sposta l'effetto finanziario degli investimenti, effettuati nel 2007, sui due esercizi successivi.

Infine, è bene ricordare che il credito di imposta non è cumulabile con nessun altro tipo di agevolazione, sia esso classificabile come aiuto di Stato o rientrante nella regola del *de minimis*, che abbia ad oggetto i medesimi costi ammissibili. Pertanto, sarà opportuno valutare con attenzione la convenienza con altre tipologie di agevolazione previste per nuovi investimenti da effettuare sino al 2013.

Il riferimento è alla nuova Agenda 2007 - 2013 del POR Sicilia. Ma dati i lunghi tempi di emanazione dei bandi e le incertezze delle attribuzioni dei benefici, forse è meglio approfittarne.

Per ciò che riguarda gli investimenti comunque già realizzati, a partire dal 1° gennaio 2007 e fino alla data di oggi, il credito di imposta appare l'unico strumento agevolativo utilizzabile.

Sisma '90: i tributi sospesi tra condono e ipotesi di rimborso

di Giuseppe Cirasa¹

Breve Cronistoria normativa del cosiddetto Sisma '90

Nell'immediatezza del terremoto del 13 e 16 dicembre 1990, che colpì le popolazioni della Sicilia orientale, in particolare i residenti nei comuni delle province di Catania, Ragusa e Siracusa, venne emanata dal Ministero della Protezione Civile l'ordinanza 2057 del 21 dicembre 1990, che disponeva la sospensione di tutti gli adempimenti (dichiarazioni, versamenti e altro) a favore dei soggetti residenti nelle suddette zone.

Successivamente, particolare importanza hanno rivestito l'ordinanza n. 2301 del 29 luglio 1992 ed i decreti ministeriali del 31 marzo 1993 e 31 luglio 1993 che, dopo le diverse proroghe, hanno finalmente indicato i termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi e IVA, nonché le modalità e i termini per il versamento delle imposte.

A seguire, incisiva è la norma contenuta nell'art. 138 della L. 388/2000 che prevede quanto segue:

1. *...i soggetti colpiti dal sisma del 13 e 16 dicembre 1990, che ha interessato le province di Catania, Ragusa e Siracusa destinatari dei provvedimenti agevolativi in materia di versamento delle somme dovute a titolo di tributi e contributi, possono regolarizzare la propria posizione relativa agli anni 1990, 1991 e 1992, versando l'ammontare dovuto per ciascun tributo a titolo di capitale, al netto dei versamenti già eseguiti a titolo di capitale ed interessi, entro il 15 dicembre 2002 (comma così sostituito dall'art. 52, comma 24, lettera a), legge 28 dicembre 2001, n. 448).*
2. *Le somme dovute ai sensi del precedente comma possono essere versate fino ad un massimo di dodici rate semestrali, di pari importo. La*

prima rata deve essere versata entro il termine di cui al comma 1 (15/12/2002 ed ultima rata il 15/06/2008, n.d.a.).

3. *Le somme dovute dai contribuenti di cui al comma 1, e non versate, sono recuperate mediante iscrizioni in ruoli da rendere esecutivi entro il 31 dicembre dell'anno successivo alla scadenza dell'ultima rata.*

Poi, ancora, l'art. 9 n° 17 della legge 289 del 2002 ha segnato significativamente, ma non definitivamente, il percorso lungo e tortuoso della questione ormai più che decennale del sisma '90.

Tale norma, inserita nel contesto dei "Condoni" fiscali, si supponeva dovesse definitivamente chiudere l'ormai famoso "SISMA '90". Difatti tale norma prevede il pagamento del 10% del debito fiscale (se tale ancora era) diminuito dei vari versamenti ivi compresi gli interessi.

Per finire, forse, ultima norma che riguarda il Sisma, ben diciotto anni dopo, il Decreto Legge 31 dicembre 2007 n. 248 "Milleproroghe" Articolo 36-BIS ha confermato la decisione della Commissione Bilancio che lo scorso 17 gennaio aveva prorogato al 31 marzo 2008 i termini per la definizione agevolata dei tributi sospesi per il terremoto del 1990, e ridotto al 10% le imposte risultanti a debito per i contribuenti dei comuni di Siracusa, Catania e Ragusa per gli anni 1990-91-92.

Dopo avere sinteticamente delineato l'*excursus* normativo che ha riguardato la fattispecie in esame occorre analizzare, in particolare, la norma contenuta nell'art. 9 n° 17 della Legge 289/2002 rubricato "Definizione automatica per gli anni pregressi", norma quest'ultima contenuta all'interno dei "condoni".

L'art. 9, comma 17, della legge 289/2002, prevede che i contribuenti della Sicilia colpiti dal sisma del 1990, destinatari dei provvedimenti agevolativi in materia di versamento delle somme dovute a titolo di tributi e contributi, potevano definire la propria posizione debitoria relativa al triennio 1990-1992, con il versamento, entro il 16 marzo 2003 (poi differito fino al 16 aprile 2004), dell'intero ammontare dovuto per ciascun tribu-

¹ Testo della relazione tenuta il 18 marzo 2008, nel Salone Gianformaggio di Confindustria Siracusa, nel convegno dal titolo *Sisma '90: i tributi sospesi tra condono e ipotesi di rimborso*.

to a titolo di capitale, al netto dei versamenti già eseguiti a titolo di capitale e interessi, diminuito al 10%.

Perciò, chi non aveva pagato nulla, poteva definire la propria situazione debitoria, pagando solo il 10%.

La suddetta norma nulla prevedeva per i contribuenti più diligenti, che avevano pagato tutto, qualche volta anche con interessi e sanzioni, e sicuramente con uno svantaggio sia finanziario che in termini di competitività commerciale con gli altri contribuenti che nulla hanno od avevano versato.

Infine, la Camera dei Deputati, nell'approvare il D.L. "Milleproroghe", ha confermato la decisione della Commissione Bilancio che lo scorso 17 gennaio aveva prorogato al 31 marzo 2008 i termini per la definizione agevolata dei tributi sospesi per il terremoto del 1990, e ridotto al 10% l'aliquota dell'imposta da pagare. Il voto con cui la Camera dei Deputati ha licenziato il decreto "Milleproroghe", al cui articolo 36 bis è contenuta la norma per i tributi sospesi relativi agli anni 1990, 1991 e 1992, chiude definitivamente una lunga e sofferta vicenda e restituisce equità, serenità e certezza del diritto ai contribuenti delle province di Catania, Ragusa e Siracusa.

L'ipotesi di nullità dei ruoli dei sisma '90

Esaminate, quindi, le norme nella loro successione temporale, è opportuno rilevare i motivi per cui a mio parere debbano considerarsi nulli i ruoli emessi dall'Agenzia delle Entrate (soprattutto per decadenza dell'ufficio impositore nell'azione di riscossione e di seguito esecutiva) e, soprattutto, quali sono le norme perché debbano considerarsi nulli tali ruoli. Con una piccola parentesi, che se i Giudici tributari non considereranno decaduti gli Uffici dal potere di riscuotere, dovranno necessariamente accogliere il diritto al rimborso della differenza dal 30% al 10% per tutti i contribuenti che non hanno aderito nei termini originari all'art. 9 n° 17 della L. 289/2002 e che hanno pagato nella vigenza dell'art. 9 n° 17 L. 289/2002, che prevedeva il pagamento del 30% fino a tutto il 31/12/2007; ed anche al rimborso del 90% per tutti coloro (contribuenti) che hanno pagato l'intero importo dei debiti dei tributi e dei contributi (spesso con sanzioni e sempre con interessi) per gli anni 1990-91-92.

Tutte le norme fino ad ora enunciate ed analizzate hanno prorogato i termini per la riscossione. Ma l'A.F. è ancora nei termini per liquidare (ex art. 36 bis Dpr 600/73) le dichiarazioni fiscali

relative agli anni 90-91-92 tenendo presente che l'ultima dichiarazione poteva essere presentata nel 1994?

Per rispondere a tale domanda, ricordiamo le originarie scadenze di presentazione delle dichiarazioni:

- Iva 90 - 5/10/93
- Iva 91 - 5/10/93
- Iva 92 - 5/1/94
- II.DD. 90 - 30/9/93
- II.DD. 91 - 30/11/93
- II.DD. 92 - 28/2/94

L'art. 36 bis del D.P.R. 600/73, nel testo in vigore alla data delle dichiarazioni in questione, disponeva che gli Uffici delle Imposte dovevano procedere alla liquidazione delle imposte entro il 31 Dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione: termine questo che dalla prevalente Giurisprudenza del tempo è stato considerato perentorio, circostanza che ha determinato la decadenza dell'Ufficio dal potere di procedere alla liquidazione (Cass. 9.5.97 n. 7088 e 24.9.97 n. 12442.)

Vero è che il legislatore, ex art. 28 della legge 27.12.97 n. 449, interpretando autenticamente la norma dettata dal citato art. 36 bis ha testualmente previsto che il relativo comma 1 andava interpretato nel senso che il termine in esso indicato aveva carattere ordinatorio e non era stabilito a pena di decadenza, ma, come è stato incisivamente rilevato dalla C.T.P. di Roma (Sent. 3.6.98) e dalla C.T.P. del Lazio (Sent. 22.2.99 n. 4), l'art. 28 della Legge 449/97 ha natura "innovativa" ed, al massimo, ha trasformato in ordinatori i termini ancora pendenti alla data della sua entrata in vigore e non quelli già scaduti, in applicazione, peraltro, della disposizione di cui all'art. 154 c.p.c. secondo cui il termine ordinatorio può essere prorogato prima della scadenza, ma, una volta scaduto, produce gli stessi effetti preclusivi derivanti dall'inosservanza di un termine perentorio. Analoga osservazione può farsi in ordine alla nuova disposizione dettata dall'art. 9, comma 2, della Legge 23.12.1998 n. 448 che ha espressamente prorogato i termini di liquidazione dei tributi con scadenza 31.12.1998.

L'Ufficio, pertanto, nell'anno 1997 per gli anni 1990-91-92 era già decaduto dal potere di liquidare le imposte *de quo* visti i termini di presentazione delle relative dichiarazioni.

Infine L'A.F. prima di procedere alla iscrizione a ruolo dell'imposta (stante che le imposte sospese a pagamento sono state gravate da rilevanti

somme aggiuntive) aveva l'obbligo di comunicare al contribuente l'esito della liquidazione dell'imposta stessa, invitando il contribuente a fornire chiarimenti in merito od a produrre documenti entro un termine non inferiore a trenta giorni, consentendogli di proporre eccezioni in merito. La omissione di tale obbligo, concretizza la violazione della norma con la conseguente nullità del provvedimento.

Tale quadro normativo di riferimento è stato puntualizzato e chiarito dalla stessa Amministrazione finanziaria centrale la quale, con Circolare ministeriale dell'Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso del 03.08.2001 n. 77/E/2001/45808, argomentando proprio sulla Legge 212/2000, proprio al paragrafo 1 intitolato "Liquidazione delle Imposte", scrive: *"In effetti, l'incombenza dell'Amministrazione finanziaria di comunicare agli interessati, prima dell'iscrizione a ruolo (e cioè riscossione, che è l'unica fase della complessa procedura amministrativa che si conclude con la notifica della cartella di pagamento, atto quest'ultimo amministrativo impositivo) l'esito della liquidazione effettuata a seguito di controlli automatici delle dichiarazioni era già prevista dall'art. 36 bis, comma 3, del D.P.R. 600/73... Peraltro, dall'esame dell'art. 6, comma 5, dello Statuto, sono desumibili i seguenti elementi di novità: ...l'espressa previsione della nullità dell'iscrizione a ruolo eseguita senza il rispetto delle regole procedurali predette..."*.

Pertanto, risulta evidente che la notifica della suddetta comunicazione al contribuente prima dell'iscrizione a ruolo dell'imposta liquidata è da ritenere adempimento essenziale per la corretta procedura di liquidazione del tributo (condizione di procedibilità). Peraltro, la mancata preventiva comunicazione predetta, lede il diritto soggettivo del contribuente, stante che gli consente di definire l'eventuale violazione con il pagamento ridotto della sanzione ad un terzo, ex art. 36 bis del citato D.P.R. 600/73.

Pertanto, ove l'A.F. fosse ancora nei termini per riscuotere ai sensi e per gli effetti delle varie norme che hanno prorogato la riscossione dei tributi e contributi di cui si discute, non è nei termini per procedere, nel 2006, alla liquidazione delle imposte ex art. 36 bis D.P.R. 600/73, se tali possono essere considerate le comunicazioni dove sono indicati i debiti dei contribuenti residenti nei comuni colpiti dal sisma '90.

La disposizione di cui all'art. 9, comma 17, della L. 289/2002, al fine di chiudere le problematiche connesse ai tributi sospesi a seguito del sisma '90, ha definitivamente previsto il versamento "dell'intero ammontare dovuto per ciascun tributo a titolo di capitale, al netto dei versamenti già eseguiti a titolo di capitale e interessi, diminuito al 10%".

Tale disposizione è stata inserita all'interno di una norma di condono, ma la stessa non può essere considerata alla stregua di una norma di sanatoria poiché, in sede di condono, le posizioni da sanare riguardano sempre comportamenti omissivi, evasivi o illegittimi; invece, tutti i contribuenti che hanno usufruito dell'art. 9 comma 17, all'epoca del caso del provvedimento, erano debitori nei termini e come tali sono stati destinatari da parte del legislatore di una sorta di *contributo a fondo perduto* sotto forma di cancellazione del debito tributario.

Tale disposizione, pertanto, è del tutto estranea alla tecnica e alle finalità del "condono fiscale", essa si limita, in via del tutto eccezionale, a collegare il pieno effetto liberatorio dell'obbligazione all'adempimento anche solo parziale (10% del debito originario).

In sostanza il legislatore dell'art. 9 comma 17 accordando la riduzione al 10% del debito tributario, non ha inteso incentivare i pagamenti dei tributi dovuti e non ancora effettuati (il pagamento dei tributi era regolarmente sospeso) ma soltanto stabilire per il passato una più favorevole agevolazione per tutti i contribuenti interessati dal sisma del dicembre 1990 disponendo, in considerazione anche dei gravi danni derivanti dal sisma 90 in termini economici e per uniformità di regolamentazione, che tutti i contribuenti sono tenuti ad effettuare solo il pagamento del 10% dei tributi dovuti.

La prova e valida conferma che la definizione del 10% non ha nulla a che vedere con il vero e proprio "condono fiscale", si rinviene anche nella circostanza che i contribuenti non erano tenuti a presentare alcuna istanza o comunicazione di "condono", né, tantomeno, tale incombenza è stata prevista in via amministrativa.

Alla luce di quanto sopra, è evidente che l'Agenzia delle Entrate avrebbe potuto iscrivere a ruolo, per gli anni 1990-91-92, così anche come previsto dall'art. 9 comma 17 L. 289/2002, solo esclusivamente un importo pari al 10% delle presunte imposte dovute per tali anni e sospese a seguito del sisma del 13-16 dicembre 1990.

Lo stato della giurisprudenza

Si riportano di seguito alcune sentenze recenti dei giudici tributari che hanno accolto le doglianze dei contribuenti:

- Commissione tributaria provinciale Ragusa², sez. II, 11-12-2006, n. 247 – Pres. Ciarcià. – Rel. Poidomani.
- Commissione tributaria provinciale Catania³, sez. VII, del 03-11-2006, n. 535 e del 17-11-2006 n. 592 – Pres. Iraci Sareri. – Rel. Privitera.
- Commissione tributaria provinciale Siracusa⁴, sez. IV, 10-01-2007, n. 203 – Pres. Tamburini G. – Rel. Ciccarello.

In quest'ultima pronuncia, i Giudici censurano l'Ufficio che *“non ha provveduto nel termine predetto (ex 36 bis) né alla liquidazione delle imposte né tanto meno alla iscrizione a ruolo. Va, inoltre, osservato che il termine di cui all'art. 36 bis del D.P.R. 600/73, applicabile al caso concreto, non è stato mai prorogato prima della sua scadenza”*.

- Corte di Cassazione, Sentenza n. 20641 del 27 giugno 2007, depositata il 1° ottobre 2007.

Per la Cassazione, il beneficio concesso dalla legge 289/2002, di cui si è detto, si attua secondo due possibilità di definizione: in favore di chi aveva ancora dei debiti, pagando, come già detto, solo il 10% del dovuto; in favore di chi ha già pagato tutto, attraverso il rimborso del 90% di quanto versato allo stesso titolo. Ciò per effetto dell'intervento normativo citato, cui va riconosciuto il carattere di *“ius superveniens”* favorevole al contribuente, tale da rendere quanto già versato non dovuto *“ex post”*.

È con queste motivazioni, che la Suprema Corte di Cassazione, sezione tributaria, ha accolto il ricorso del contribuente che, avendo pagato per intero i tributi del triennio 1990-92, aveva chiesto l'applicazione della norma di favore, di cui all'articolo 9, comma 17, della legge 289/2002, chiedendo il rimborso del 90 per cento.

Per la Cassazione la *“definizione automatica per gli anni pregressi”* con il forfait del 10%, deve riguardare sia chi aveva ancora dei debiti da pagare, sia chi aveva pagato tutto o quasi delle somme relative al triennio 1990-1992, nel rispetto del principio di

tutela dell'affidamento proprio dell'ordinamento comunitario e della legge sui diritti del contribuente, Legge 212/2000, e dell'articolo 3 della Costituzione (*“Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti la legge”*).

Conclusioni

Per concludere, stante le norme analizzate e la giurisprudenza sia di merito che di legittimità, si deve ritenere dovuto d'ufficio, visto l'art. 36 bis del Decreto cosiddetto mille proroghe che proroga il termine per aderire al dettato dell'art. 9 comma 17 della L. 289/2002 al 31.03.2008 riportando al 10% dal 30%, il rimborso della differenza pagata dai contribuenti nelle more della vigenza al 30% dell'art. 9 appena enunciato.

Per quanto riguarda il rimborso delle imposte pagate per intero dai contribuenti diligenti si deve ritenere che spetta nella misura del 90% se ed in quanto la norma prevista dall'art. 9 comma 17 L. 289/2002 è una norma di natura agevolativa e non un *“Condono”* e semprechè il rapporto non sia definito. Infatti le domande di rimborso, in mancanza di specifiche disposizioni normative, non possono essere presentate oltre il 48° mese di versamento ovvero, se successivamente, dal giorno in cui si è verificato il presupposto giuridico per il rimborso (per esempio sentenza della Suprema Corte).



² Sentenza pubblicata in questa rivista nel n. 1/2007, disponibile anche on line all'indirizzo www.odcsr.it/giornale.htm

³ Sentenza pubblicata in questa rivista nel n. 1/2007, disponibile anche on line all'indirizzo www.odcsr.it/giornale.htm

⁴ Sentenza pubblicata in questa rivista nel n. 1/2007, disponibile anche on line all'indirizzo www.odcsr.it/giornale.htm

Frodi Iva intracomunitarie I reati contestabili all'utilizzatore

di Alessandro Atanasio

Il fenomeno delle frodi intracomunitarie può attuarsi con diverse varianti. Una prima può essere illustrata con cifre esemplificative.

Prima variante

- Una società estera intracomunitaria Alfa vende ad una società italiana fantasma (*missing trader*) merce per euro 1000, senza iva trattandosi di cessione intra UE.
- Il *missing* rivende ad una società italiana, Beta, la merce per euro 900 + iva 180, a prezzo inferiore ma in realtà non a sottocosto, poichè non versa l'iva all'erario ma la incamera, stante che paga euro 1000 alla società Alfa, e divide il resto in percentuali variabili con la società Beta.

Ne deriva:

- 1 La società Beta immette nel mercato prodotti a prezzi più contenuti, esercitando una sorta di sleale concorrenza e avendo, peraltro, a disposizione fondi extrabilancio pari alla percentuale di iva risultante dalla divisione con il *missing trader*.
- 2 Il *missing* incamera una percentuale variabile di iva, non versata, che costituisce il corrispettivo della propria attività illegale.

Seconda variante: viene realizzata con l'inserimento nel meccanismo di due *missing trader*

- La società Alfa, italiana, vende prodotti ad un soggetto intracomunitario B senza iva.
- Il soggetto B vende ad un soggetto terzo C italiano gli stessi prodotti senza iva.
- Il soggetto C cede i prodotti ad una società italiana, Beta.

Ciò è quello che appare cartolarmente, mentre in realtà il rapporto diretto è tra le società Alfa e Beta, interponenti, per cui i soggetti B e C sono meri interposti, la cui presenza è finalizzata ad ostacolare le indagini per accertare l'effettivo versamento dell'iva.

Il fenomeno delle frodi IVA ha subito un profondo cambiamento, nel senso che i *trader*, già diretta emanazione delle società destinatarie finali della merce, si sono successivamente dotati di una certa struttura e vengono gestiti "professionalmente", per cui sono autonomi rispetto ai clienti.

Nella generalità dei casi, tra emittente ed uti-

lizzatore, vi è comunque un accordo sottostante, per cui anche se l'utilizzatore sfugge al concorso, art. 9 D.lgs. 74/2000, esiste la responsabilità del cessionario nei casi in cui:

- utilizza fatture soggettivamente inesistenti, di cui ha effettivamente pagato imponibile e imposta;
- i suoi acquisti e le sue vendite si inscrivono in un circuito fraudolento.

Altre varianti di frodi iva, che in questa sede non affrontiamo, sono costituite dalle false dichiarazioni d'intento previste dall'art. 8 del DPR 633/72, dall'abuso del regime del margine e dall'abuso del regime dei depositi fiscali.

Reati contestabili all'utilizzatore

In tema di frodi IVA intracomunitarie, all'imprenditore, che in virtù delle cosiddette frodi carosello immette nel mercato italiano prodotti a prezzi altamente concorrenziali e che riceve le fatture dai *missing trader*, potrà essere contestato il seguente reato:

- Art. 2 D.lgs 74/2000. - Dichiarazione fraudolenta nell'eventualità di computo in dichiarazione di fatture per operazioni inesistenti. Reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.

La Suprema Corte di Cassazione, con un orientamento costante - Sentenze 7289/2001; 12353/2005; 309/2006; 1950/2007 - ha giustificato l'indetraibilità dell'IVA nel caso di operazioni inesistenti con il principio della "realità delle operazioni di cessione" posto a base della disciplina dell'IVA.

Il ragionamento della Corte può così sintetizzarsi:

- Il soggetto emittente la fattura per una operazione soggettivamente inesistente diventa, a fronte della semplice emissione del titolo, debitore d'imposta nei confronti dell'Erario, in virtù del principio di cartolarità di cui all'art. 21 della normativa IVA.
- Il destinatario della fattura non può esercitare il diritto di detrazione in carenza del suo presupposto fondamentale, ossia l'acquisto effettivo di un bene da un determinato soggetto, e ciò per una nozione evolutiva del concetto di inerenza, secondo il quale il nesso tra acquisti ed esercizio dell'impresa non avrebbe solo una dimensione meramente oggettiva ma anche soggettiva.

Tale soluzione è da ritenersi compatibile:

- con il diritto comunitario della Corte di Giustizia Ce 13.12.1989 (Genius Holding),

19.9.2000 (Schmeink & Cofreth), 21.2.2006 (Halifax), 11 maggio 2006 e 6 luglio 2006, che ha ritenuto indetraibile l'IVA in caso di condotta fraudolenta;

- con l'art. 14 comma 4 bis legge 537/1993 il quale prevede che "nella determinazione dei redditi di cui all'art. 6 comma 1 TUIR non sono ammessi in deduzione i costi o le spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato".

Nella sentenza dell'11 maggio 2006 (FTI), si afferma la legittimità delle norme nazionali che stabiliscono la responsabilità solidale dell'acquirente, in presenza di frodi IVA, sempreché la responsabilità sia circoscritta alle sole ipotesi in cui l'acquirente *sapeva o avrebbe potuto sapere* che il suo acquisto si inseriva in una catena di operazioni dirette a frodare l'IVA.

Nella sentenza del 6 luglio 2006 (Kittel Computime, Ricolta Recycling) si statuisce espressamente che *il diritto di detrazione dell'imposta non può essere esercitato da chi sapeva o avrebbe potuto sapere* che il suo acquisto si inseriva in una catena di operazioni dirette a frodare l'IVA.

L'Agenzia delle entrate, con circolare 42/E ha esemplificato le ipotesi di indeducibilità: "attività manifatturiera che utilizza lavoratori non regolari, il costo delle retribuzioni di tali lavoratori non può essere dedotto in quanto riconducibile a una attività qualificabile come reato. Un altro caso potrebbe essere la vendita di beni commerciali ma acquistati in violazione delle norme doganali sull'importazione o provenienza furtiva. La commercializzazione di questi beni è in sé attività lecita ma i costi sono indeducibili in quanto riconducibili ad attività qualificabili come reato, quali il contrabbando e la ricettazione".

Il legislatore delegato, peraltro, usando la locuzione "elementi passivi fittizi", nel 1° comma dell'art. 2, e non quella di elementi inesistenti, ha inteso comprendere sia i non spettanti che gli inesistenti, per cui il prefato art. 2 ha compiuta rilevanza nel campo delle frodi intracomunitarie, come dianzi delineato, e quindi sia in presenza di credito IVA generato da fattura soggettivamente falsa che da fattura oggettivamente falsa.

- **Concorso dell'art. 640 c.p.**

La tesi di alcune Procure della Repubblica riguardo il concorso dell'art. 2 D.lgs 74/2000 con l'art. 640 c.p., teorizzata soprattutto nell'ottica di superare i paletti posti dal cosiddetto "condono tombale", non è stata avallata dalla Cassazione, sentenza 7916/07, sulla base di una duplice considerazione:

- Le due norme sono in rapporto di specialità sotto il profilo oggettivo, in quanto la frode fiscale è disciplinata in modo compiuto e speciale dal D.lgs 74/2000;
- Il concorso potrebbe reintrodurre le sanzioni per le condotte antecedenti alla di-

chiarazione, in contrasto con gli obiettivi perseguiti dal legislatore delegante.

- **Concorso dell'art. 11 D.lgs 74/2000.**

La vendita sottocosto potrebbe configurare, a carico dell'utilizzatore, tale concorso di reato, sempreché in presenza di tutti gli altri fattori.

Poteri istruttori degli organi preposti all'accertamento delle frodi IVA.

L'attività deve essere principalmente rivolta ad accertare che tra l'utilizzatore e il fornitore esista un rapporto diretto: ricerche in Internet, accesso contestuale presso gli interponenti e gli interposti, tabulati telefonici, indagini bancarie per accertare pagamenti diretti al fornitore, indubbiamente costituiscono, sia pure in maniera non esaustiva, elementi incontrovertibili per provare tale rapporto.

Per la Corte di Cassazione, *ex pluribus* sentenza n. 10964 del 14 maggio 2007, le indagini bancarie, da parte del Fisco, in precedenza circoscritte ai rapporti di conto, ora estese alle operazioni cosiddette fuori conto e allo sportello, sono legittime anche in assenza di contraddittorio preventivo. Tale indirizzo appare in contrasto con quanto sottolineato dalla Agenzia delle Entrate nella circolare n. 32/E 2006 che ritiene, invece, essenziale nella fase prodromica dell'accertamento l'intervento del contribuente "in quanto l'indagine-prima solamente bancaria e ora più in generale finanziaria... non costituisce uno strumento di applicazione automatica".

L'indirizzo dell'Agenzia, del tutto condivisibile, poiché mira alla formulazione di un accertamento che abbia caratteristiche di fondatezza, trova ostacoli:

- Nella natura amministrativa dell'attività di rilevazione dei dati bancari, come tale non obbligatoria ma meramente facoltativa;
- nel processo tributario in cui, a differenza di quello penale, non sono ammesse le prove testimoniali e le informazioni a terzi che non siano soggetti appartenenti a categorie ben individuate e limitatamente a notizie circoscritte sul piano oggettivo;
- nei tempi ristretti in cui gli uffici operativi dell'Agenzia delle Entrate sono costretti ad operare, con evidente pregiudizio delle esigenze di economia processuale;
- nella inadeguatezza dell'attuale legislazione tributaria riguardo la corretta utilizzazione dei dati finanziari raccolti dall'Amministrazione, nel rispetto della privacy.

Il diritto di difesa è comunque pienamente assicurato al contribuente in sede giurisdizionale, potendo egli far valere le proprie ragioni nel contenzioso tributario anche depositando memorie e documenti fino alla trattazione del ricorso in primo grado, (Cass. 16 settembre 2005, n. 18421, 13 giugno 2002, n. 8422).

Il patto di stabilità interno 2008

di Claudio Bennardo

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze con l'emanazione della circolare n° 8 del 28 febbraio 2008 ha tracciato le linee guida per l'applicazione delle regole del patto di stabilità a seguito delle modifiche introdotte dalla legge finanziaria 2008.

Al pari di quanto indicato nelle circolari degli anni scorsi, l'individuazione degli enti locali soggetti al patto è stabilita dalla stessa norma: province e comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti, determinati calcolando la popolazione residente alla fine del penultimo anno precedente secondo i dati ISTAT (per il 2008, quella al 31 dicembre 2006).

La legge finanziaria 2008 ha introdotto alcune modifiche che si sono rese necessarie per dare soluzione ad una serie di problematiche applicative emerse nel corso dell'anno 2007. In particolare il riferimento è agli enti locali che:

1. hanno registrato, nel periodo base di riferimento (2003/2005), un saldo finanziario positivo in termini di cassa e che, sulla base della normativa, hanno dovuto migliorare tale situazione già positiva. In questo caso la soluzione al problema è stata trovata tramite l'azzeramento per gli anni 2008/2010 del concorso alla manovra per gli enti con saldo di cassa positivo con conseguente fissazione dell'obiettivo programmatico in misura pari al saldo finanziario medio 2003/2005;
2. non hanno potuto utilizzare il proprio avanzo di amministrazione per il finanziamento delle spese rilevanti ai fini del patto di stabilità. La soluzione in questo caso è arrivata tramite l'adozione del criterio della competenza mista. Si tratta del crite-

rio di contabilizzazione del saldo obiettivo in base al quale le entrate e le spese di parte corrente sono considerate in termini di competenza e quelle di parte capitale per cassa. Questa soluzione consente l'utilizzo, sempre con molta prudenza, dell'avanzo di amministrazione a copertura delle spese di investimento.

La finanziaria 2008 conferma, inoltre, che il bilancio di previsione deve essere redatto in coerenza con l'obiettivo da raggiungere, mentre introduce la novità secondo la quale la mancata trasmissione via web degli obiettivi programmatici viene a costituire inadempimento al patto di stabilità interno.

Si segnala, infine, che gli enti che non avessero rispettato il patto 2007, in attesa dell'emanazione dei provvedimenti sanzionatori in vigore dal 2008, potranno già in sede di predisposizione del bilancio 2008 recuperare lo scostamento registrato rispetto agli obiettivi del patto 2007.

COLLABORATE AL GIORNALE!

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

giornale@odcsr.it

La Corte di Cassazione conferma una sentenza della CTR Sicilia, sezione staccata di Siracusa, che aveva escluso la presunzione di costanza dei flussi reddituali

L'accertamento induttivo relativo ad un periodo d'imposta non è automaticamente estendibile alle annualità successive

Corte di Cassazione, Sentenza n. 27008 dell'11 ottobre 2007 (dep. il 21 dicembre 2007), Sez. tributaria – Pres. Altieri, Rel. D'Alonzo

Con ricorso notificato a G.A. il 13 luglio 2005 (depositato il 5 settembre 2005) l'AGENZIA delle ENTRATE – premesso che:

- “controparte” (“rinviato a giudizio per usura e contestualmente prosciolti dal reato associativo, ex art. 436 bis cod. pen.”, avendo il G.I.P. di Siracusa riconosciuto, con sentenza del 31 gennaio 1996, “esservi solo una ditta individuale a lui facente capo e non una società di fatto...”) aveva impugnato “l’avviso di accertamento per II.DD. 1993... con cui si recuperavano a tassazione i proventi dell’attività illecita esercitata”;
- “l’avviso si fondava sul PVC della G. di F... che aveva dato origine anche al processo penale;
- che i verbalizzanti avevano reperito appunti extracontabili sull’attività illecita ma, poiché l’agenda corrispondente all’anno 1993 appariva illeggibile perchè cancellata a penna in modo da rendere indistinguibile lo scritto, si riteneva, in totale assenza di contabilità e dichiarazione, di accertare il reddito induttivamente ex art. 39, 2° c., lett. a) DPR n. 600/73, presumibilmente uguale a quello che si era potuto accertare per il 1991”;
- in forza di un solo motivo, chiedeva di *cassare* (“con ogni conseguenza anche in ordine alle spese”), la sentenza n. 27/07/03 depositata il 12 marzo 2003 dalla Commissione tributaria regionale della Sicilia la quale aveva *disatteso* l’appello dell’Ufficio avverso la decisione (25/02/01) con cui la Commissione tributaria Provinciale di Siracusa aveva *recepito* il ricorso del contribuente contro l’avviso detto.

Con atto, denominato “ricorso incidentale”, notificato il 22 settembre 2005 (depositato il 5 ottobre 2005), G.A. instava per la “declaratoria di inammissibilità del... gravame rassegnato dall’Agenzia delle Entrate... con ogni altra statuizione, anche in ordine alle spese e compensi di difesa, aggravati ex art. 96 del c.p.c.”.

1. In via preliminare, ai sensi dell’art. 335 c.p.c., si deve disporre la riunione del “ricorso incidentale” del contribuente all’anteriore ricorso dell’Agenzia avendo gli stessi ad oggetto la medesima decisione.
2. In via ancora preliminare, ma gradata, poi, va *disattesa* l’“eccezione” di inammissibilità del ricorso per tardività, sollevata dal contribuente.
 - A. Ai sensi del settimo comma dell’art. 16 legge n. 289 del 2002, infatti Cass., trib., 11 novembre 2005 n. 22891, i termini per l’impugnazione delle sentenze delle commissioni tributarie (quindi anche quelli per il ricorso per cassazione, come chiarite dalla legge n. 27 del 2003), se concernenti liti che possono essere definite ai sensi dei commi 1 e 3 della medesima disposizione, sono sospesi a decorrere dal primo gennaio 2003 (data di entrata in vigore della legge n. 289/02), inizialmente fino al 17 marzo 2003, quindi fino al 30 giugno 2003 (ai sensi della legge 27 del 2003), e, in seguito, sino al *primo giugno 2004*.

In base a tali disposizioni, il computo del termine per l’impugnazione delle sentenze depositate (come nel caso) dopo il primo gennaio 2003 deve essere effettuato partendo (*dies a quo*) dal 2 giugno 2004 e non già dalla data di deposito della sentenza da impugnare: da tanto è agevole riscontrare la tempestività (ex art. 327 c.p.c.) della pro-

posizione del ricorso atteso che il termine relativo (compreso il periodo di sospensione ex art. 1 della legge n. 742 del 7 ottobre 1969) veniva a scadere lunedì 18 luglio 2005, quindi dopo la notifica del ricorso avvenuta il 13 luglio 2005.

- B. Nessun dubbio, peraltro, sussiste in ordine alla definibilità della presente controversia ex art. 16 detto e, di conseguenza, sulla sua sospensione *ex lege* atteso che, giusta la lett. a) del terzo comma, “per lite pendente” si intende “quella avente ad oggetto avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e ogni altro atto di imposizione per i quali alla data di entrata in vigore della presente legge, è stato proposto l’atto introduttivo del giudizio”. La definibilità detta, inoltre, non trova ostacolo nel fatto (impeditivo della sospensione delle “liti fiscali” definibili, come si desume dal sesto comma) che al momento della entrata in vigore della norma era stata “già fissata la trattazione” della controversia nella quale è stata resa la sentenza impugnata e che il contribuente (il quale, si legge nella sentenza impugnata, non aveva presentato “controdeduzioni”) non ha chiesto di sospendere il giudizio dichiarando di volersi avvalere delle disposizioni definitive in quanto, comunque, per la stessa norma – giusta l’inciso finale aggiunto con l’art. 5 bis del DL 24 dicembre 2002 n. 282 (come modificato dalla legge di conversione 21 febbraio 2003 n. 27) – “per le liti fiscali che possono essere definite... sono altresì sospesi... i termini per la proposizione di ricorsi, appelli, controdeduzioni, ricorsi per cassazione, controricorsi e ricorsi in riassunzione, compresi i termini per la costituzione in giudizio”: la sospensione della trattazione della controversia, disposta dalla prima parte della norma, intuitivamente, è cosa del tutto diversa dalla sospensione, unica qui rilevante, dei termini “per la proposizione di... ricorsi per cassazione” disposta dall’ultima parte.
3. Con la sentenza impugnata la Commissione Tributaria Regionale – premesso che “i giudici di primo grado, pur avendo rilevato che le somme ed i titoli sono stati sottoposti a sequestro cautelativo nell’anno 1991 e che pertanto, il contribuente nell’anno 1993 ha goduto della

piena della somma, tuttavia hanno accolto il ricorso... ritenendo l’accertamento mancante di motivazione in quanto l’art. 39 del DPR n. 600/73 stabilisce che la determinazione induttiva del reddito deve avvenire sulla base di dati e notizie comunque raccolti, che comunque concernono l’anno in cui si fa l’accertamento, mentre nel caso di specie i dati e le notizie riguardano un anno diverso da quello per cui si ricorre” – ha respinto l’appello dell’Ufficio osservando che, “come già evidenziato dai giudici di prime cure”, “ogni periodo d’imposta è autonomo rispetto ad altri” per cui (“conseguentemente”) “l’accertamento induttivo per l’anno d’imposta 1993, avrebbe dovuto basarsi su dati e notizie relativi allo stesso anno e non su dati e notizie riguardanti anno o anni precedenti”.

4. Con l’*unico* motivo di ricorso [nel quale, come evidenziato dal contribuente, è effettivamente interpolato [“da pag. 2, rigo 20, a pag. 4, rigo 8”] un lungo *excursus* del tutto estraneo alla fattispecie (siccome relativo a pretesa attività di commercio di autoveicoli svolta da altri soggetti)] l’Agenzia denuncia “violazione” dell’art. 39, 2° comma, DPR n. 600/1973 e dell’art. 2697 cod. civ. nonché “omessa e comunque insufficiente e illogica motivazione” adducendo che “l’assunto” secondo cui il principio dell’annualità dell’imposizione si spinga fino a comportare che anche l’accertamento (e in particolare quello induttivo puro) si debba fondare in esclusiva su dati dell’anno in esame... non è minimamente previsto dalla norma, che al contrario sottolinea come l’Ufficio, nell’ipotesi del 2° c. dell’art. 39/600, possa servirsi “di dati e notizie comunque raccolti”, senza alcuna altra specificazione o limitazione” e ciò è “perfettamente logico in un caso che la legge stessa ricollega... all’omessa tenuta di scritture (... in questo caso... totale) e all’inattendibilità globale della contabilità, sicché è ovvio che ben difficilmente possono esservi dati dell’anno e inerenti al soggetto accertato” in quanto “l’accertamento induttivo puro... si conduce o sulla base di riscontri per casi analoghi (come... in caso di richiamo agli “studi di settore”, che anch’essi prevalentemente riguarderanno anni precedenti, preesistendo all’accertamento) o sulla base di dati riguardanti lo stesso soggetto, ma evidentemente, in anni diversi”.

La ricorrente aggiunge (a) che “nella specie questa seconda ipotesi è stata seguita con criteri sufficientemente ragionevoli, poiché si è supposta la costanza del reddito e si è richiamato un anno molto vicino (il 1991 per il 1993)” e che “a fronte di tale e più che corretta presunzione... la parte non ha opposto il minimo elemento concreto”, per cui “la sua pretesa andava rigettata per carenza di prova contraria a quella adeguatamente fornita dall’Ufficio”.

Per l’Agenzia, infine, è “anche inesatto che l’Ufficio non si sia avvalso dei dati dell’anno, perché... se ne è avvalso, ma dopo aver dovuto ricostruirli presuntivamente, ritenendoli equivalenti a quelli di due anni prima, unici noti; né il giudice ha spiegato perché non ritenesse plausibile tale presunzione di equivalenza del reddito 1991 a quello 1993 (che anzi era ispirata a “*favor rei*”, poiché è invece plausibile che l’attività illecita vedesse un periodico aggiornamento dei tassi, con corrispondente incremento periodico del profitti)”.

5. Il ricorso deve essere *respinto* perché infondato in tutti i suoi profili.

A. L’attenta lettura della sentenza impugnata, invero, consente, in primo luogo, di escludere la denunciata violazione dell’art. 39, secondo comma DPR 29 settembre 1973, n. 600 atteso che il giudice di appello *non* ha affatto affermato che “il principio dell’annualità dell’imposizione si spinga fino a comportare che anche l’accertamento (in particolare quello induttivo puro) si debba fondare in esclusiva su dati dell’anno in esame” essendosi limitato ad affermare, in via di mera ricognizione fattuale, che “l’accertamento induttivo per l’anno d’imposta 1993, avrebbe dovuto basarsi su dati e notizie *relativi* allo stesso anno e non su dati e notizie riguardanti anno o anni precedenti”. Siffatta tesi *non* viola affatto il potere dell’Ufficio, riconosciuto dalla norma, di servirsi “di dati e notizie comunque raccolti” perché l’irrelevanza della fonte di acquisizione dei dati – propugnata dall’Agenzia ricorrente e certamente desumibile dal tenore logico e letterale della norma – non consente affatto di travolgere il fondamentale principio dell’imposizione fiscale dato dall’*inerenza* dei dati raccolti ad un determinato e specifico periodo di imposta attesa l’autonomia di ciascun periodo di imposta legislativa-

mente sancita dall’*incipit* dell’art. 1 dello stesso DPR n. 600 del 1973 (per il quale “ogni soggetto passivo deve dichiarare annualmente i redditi posseduti anche se non ne consegue alcun debito d’imposta”).

B. Il principio della effettività della capacità contributiva, posto dall’art. 53 Cost. a fondamento e baluardo della legittimità di qualsiasi prelievo fiscale, poi, esclude legittimità non solo ad un principio (per così dire) di “supposizione della costanza del reddito” in anni diversi (anteriori o, come nel caso, successivi) da quello per il quale è stata accertata la produzione di un determinato reddito ma benanco alla mera operazione logica di supposizione materiale di tale costanza (o “presunzione di equivalenza”, secondo la ricorrente) atteso che la “supposizione” in questione non rinviene nessun fondamento nel potere dell’Ufficio di avvalersi, nell’accertamento del reddito o del maggior reddito, “di dati e notizie comunque raccolti” – dovendo questi riguardare un ben individuato periodo di imposta e non contiene nessuna forza logica presuntiva della supposta costanza.

C. L’affermazione contestata della sentenza impugnata, poi, racchiude un giudizio di inidoneità dell’accertata produzione di un reddito non dichiarato in un determinato anno (fatto noto) a dimostrare il fatto ignoto della produzione dello stesso reddito o, comunque, di un reddito anche per gli anni successivi: tale apprezzamento, eminentemente fattuale, però, non può dirsi contrastato dalla mera (peraltro interessata) affermazione dell’Agenzia ricorrente secondo la quale “nella specie” la “supposta... costanza del reddito” sarebbe sorretta da “criteri sufficientemente ragionevoli”.

6. Il contribuente ha denominato “ricorso incidentale” il suo atto difensivo ma nello stesso si è limitato a chiedere la “declaratoria di inammissibilità del... gravame rassegnato dall’Agenzia... con la conseguente conferma della sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Siracusa” (cioè della sezione staccata di Siracusa), senza svolgere nessuna censura contro detta sentenza. Nello stesso atto, peraltro, il contribuente denuncia (terzo paragrafo) “violazione e falsa applicazione dell’art. 14 della legge 537/93 nonché dell’art. 43 del DPR

600/73” adducendo (1) che “la tassazione dei proventi illeciti si appalesa consentita solo quando gli stessi non siano già sottoposti a sequestro e pignoramento come, invece, avvenuto nella fattispecie... i cui titoli in possesso [di esso] G. sono stati sottoposti a sequestro... emesso in data 25 marzo 1994 ai sensi dell’art. 260 del c.p.p.” e (2) che i “termini” previsti dall’art. 43 detto “si appalesano ampiamente superati” avendo ricevuto “la notifica dell’ accertamento in data 3 gennaio 2000, cioè quando il prescritto termine di notifica del 31 dicembre 1999 era decaduto”.

Tali censure – involgenti, peraltro, questioni delle quali non vi è cenno nella sentenza impugnata – sono comunque *inammissibili* per assoluta carenza di interesse (art. 100 c.p.c.) del contribuente attesa l’integrale reiezione della pretesa fiscale dell’amministrazione.

7. Le spese del presente giudizio di legittimità vanno integralmente compensate tra le parti ai sensi del secondo comma dell’art. 92 c.p.c. per la reciproca soccombenza discendente dalla reiezione anche della questione (inammissibilità del ricorso per cassazione) sollevata dal contribuente.

Tale compensazione, di per sé, esclude fondamento alla richiesta del G. di refusione delle

“spese e compensi di difesa, aggravati ex art. 96 del c.p.c.” perché la condanna consentita da quest’ultima norma suppone di necessità (Cass., III, 7 agosto 2002, n. 11917) la condanna alle spese della parte totalmente soccombente.

Peraltro ed infine, va ricordato che [Cass., II, 15 febbraio 2007 n. 3388; I, 12 dicembre 2005 n. 27383] la responsabilità aggravata per lite temeraria – avente natura extracontrattuale – pur proponibile per la prima volta in sede di legittimità se concerne i danni che si riconnettono esclusivamente al giudizio di cessazione (Cass., I, 12 dicembre 2005 n. 27383), richiede sempre la prova, incombente alla parte istante e che nel caso manca del tutto, sia dell’*an* che del *quantum debeatur* ovvero, essendo la relativa liquidazione effettuabile d’ufficio (Cass., I, 4 novembre 2005 n. 21393), la desumibilità dagli atti di tutti i necessari e concreti elementi (nel caso del tutto mancanti).

P.Q.M.

La Corte *riunisce* i ricorsi; *rigetta* ricorso principale; dichiara *inammissibile* il ricorso incidentale; *compensa* integralmente tra le parti le spese del giudizio di legittimità.

SOGEAS

SOCIETÀ GESTIONE ACQUE SIRACUSA

Servizi idrici integrati



SOGEAS S.p.A.

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

www.sogear.it

Note minime sulla chiamata in causa dell'ente creditore (art. 39 D.Lgs. 112/99)

di Antonio Antonuccio

Premessa

Queste note traggono spunto da una recente ordinanza con la quale il Giudice tributario provinciale ha autorizzato l'Agente della Riscossione a chiamare in causa l'Ente creditore.

In sostanza, il difensore dell'Agente della Riscossione, all'udienza di trattazione del merito (tenutasi diversi mesi dopo l'udienza relativa alla sospensione ex art. 47 D.Lgs. 546/92), ha chiesto al Giudice di essere autorizzato, così come esplicitato nella sua costituzione in giudizio, a chiamare in causa l'Ente creditore ex art. 269 c.p.c.

Il Giudice, con apposita ordinanza, ha autorizzato la chiamata in causa dell'Ente creditore, rinviando l'udienza di trattazione e disponendo che *“la citazione sia notificata all'Ente impositore, a cura del convenuto, entro il termine del.....”*.

Precisata, anche se in maniera sintetica, la vicenda processuale, vediamo di spiegare le ragioni che ci portano a dissentire dalle modalità con cui il Giudice ha reso possibile l'ingresso dell'Ente creditore nel giudizio ex art. 39, D.Lgs. n° 112/1999.

Legittimazione passiva nei ricorsi avverso cartelle di pagamento

L'art. 10 del D.Lgs. 31.12.1992 n° 546 dispone: *“Sono parti nel processo dinanzi alle Commissioni Tributarie oltre al ricorrente, l'Ufficio del Ministero delle Finanze o l'ente locale o il concessionario del servizio di riscossione che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto ovvero, se l'ufficio è un centro di servizio, l'ufficio delle entrate del Ministero delle Finanze al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso”*.

L'art. 39 del D.Lgs. 13.04.1999 n° 112 (decreto che disciplina il riordino del Servizio Nazionale della Riscossione ed i rapporti tra

Agente della Riscossione ed Ente creditore), a sua volta, dispone: *“Il Concessionario, nelle liti promosse contro di lui che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, deve chiamare in causa l'Ente creditore interessato; in mancanza, risponde delle conseguenze della lite”*.

Delineato il quadro normativo di riferimento, occorre premettere che nel passato, sin dal momento della redazione del ricorso introduttivo avverso una cartella di pagamento, in presenza di vizi da imputare sia al Concessionario della Riscossione (ora Agente della Riscossione) e sia all'Ente creditore, è sorto sempre il problema di individuare il soggetto passivamente legittimato.

In sostanza, ci si chiedeva se il ricorso:

- andava proposto solo contro il Concessionario della Riscossione, autore dell'atto impugnato (cartella di pagamento) ex art. 10 D.Lgs. n° 546/92;
- ovvero, andava proposto nei confronti del Concessionario della Riscossione e dell'Ente creditore;
- ovvero, ancora, andava proposto solo contro l'Ente creditore, essendo quest'ultimo, comunque, il titolare del diritto di credito.

Sulle pagine di questa rivista (cfr. *“Il Dottore commercialista”* n° 4, luglio-agosto 2005) è stato già autorevolmente sostenuto che in presenza di una norma come quella contenuta nel succitato art. 39 del D.Lgs. n° 112/99, il ricorso, in presenza di vizi da imputare al Concessionario e all'Ufficio, poteva essere legittimamente proposto solo contro il Concessionario della Riscossione, non potendosi configurare un litisconsorzio necessario.

Recentemente, dopo non poche incertezze interpretative, sulla legittimazione passiva nei ricorsi avverso cartelle di pagamento, si sono pronunziate le Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione con la sentenza 25.07.2007 n° 16412.

In detta sentenza, la Suprema Corte di Cassazione afferma chiaramente, e senza

spazio per possibili dubbi, che quando il contribuente impugna atti dell'Agente della Riscossione, per vizi da imputare a quest'ultimo e all'Ente creditore, può evocare in giudizio solo l'Agente medesimo, e il Giudice adito, non sussistendo un'ipotesi di litisconsorzio necessario, non deve ordinare l'integrazione del contraddittorio.

Viene affermato, pure, che l'Agente della Riscossione, evocato in giudizio, ha sempre l'onere di chiamare in causa l'Ente creditore per vizi a quest'ultimo imputabili, pena l'accollo delle conseguenze negative della lite.

In buona sostanza, ai sensi e per gli effetti dell'art. 39 del D.Lgs. n° 112/99, così come interpretato da ultimo dalla Suprema Corte di Cassazione con la suindicata sentenza n° 16412/2007, resa a sezioni Unite, si ritiene di poter affermare che:

- se con il ricorso avverso la cartella di pagamento vengono dedotti vizi da imputare all'Agente della Riscossione e all'Ente creditore, il ricorso può essere proposto solo contro l'Agente della Riscossione, il quale, per i vizi che non sono a lui imputabili, ha l'onere di chiamare in causa l'Ente creditore interessato. Se non provvede, risponderà delle conseguenze negative della lite;
- se con il ricorso avverso la cartella di pagamento vengono dedotti vizi da imputare solamente all'Agente della Riscossione, il ricorso è legittimamente proposto solo contro quest'ultimo, il quale non ha motivo alcuno di chiamare in causa l'Ente creditore;
- se con il ricorso avverso la cartella di pagamento vengono dedotti vizi da imputare solamente all'Ente creditore, il ricorso può legittimamente essere proposto sempre solo contro l'Agente della Riscossione, il quale resta onerato di chiamare in causa l'Ente creditore interessato.

Chiamata in causa dell'Ente creditore

Risolto un problema (si fa per dire, atteso che, ancora oggi, alcuni Giudici tributari di secondo grado, in presenza di ricorso introduttivo proposto solo contro l'Agente della Riscossione, rimettono la causa al Giudice di *prime cure* per l'integrazione del contraddittorio), occorre, però, sciogliere il nodo circa i modi ed i tempi per effettuare la chiamata in

causa dell'Ente creditore prevista dall'art. 39 del D.Lgs. n° 112/99, norma, quest'ultima, che pur essendo da sempre presente nel nostro ordinamento tributario (la chiamata in causa dell'A.F. da parte dell'Esattore, era già prevista dall'art. 17 dei Capitoli Normali per l'esercizio delle ricevitorie ed esattorie delle imposte dirette approvati con D.M. 18.09.1923; successivamente disciplinata dall'art. 17 del T.U. delle leggi sui servizi della riscossione delle imposte dirette approvato con D.P.R. 15.05.1963 n° 858; recentemente, prima dell'art. 39 del D.Lgs. 112/99, era prevista dall'art. 40 del D.P.R. 43/88), è poco conosciuta e non sempre correttamente applicata.

In particolare, il problema che si pone è quello di stabilire se la chiamata in causa prevista dall'art. 39 del D.Lgs. n° 112/1999, possa essere assimilata all'intervento coatto su istanza di parte, disciplinato dagli artt. 106 e 269 c.p.c., ovvero se debba, più correttamente, essere equiparata ad altri istituti, anche non processuali, presenti nel nostro ordinamento giuridico.

A tal proposito valgano le seguenti considerazioni.

L'art.106 c.p.c. disciplina l'intervento del terzo su istanza di parte, e contempla due tipi di chiamate in causa: la chiamata in garanzia e la chiamata per comunanza di lite.

La chiamata in garanzia è quella attraverso la quale una delle parti chiama in causa un terzo dal quale pretende di essere manlevata.

Esempio tipico è quello che si ha quando una delle parti chiama in causa la propria compagnia di assicurazione.

La chiamata per comunanza di lite ricorre, invece, quando il terzo chiamato è titolare di un rapporto giuridico connesso, per il titolo o per l'oggetto, con quello dedotto in giudizio.

Entrambe le fattispecie predette sono finalizzate a rendere opponibile la sentenza che definisce giudizio anche nei confronti del terzo chiamato, che, a seguito della acquisizione della qualità di parte, ne dovrà subire la efficacia.

La chiamata in causa, di cui all'art. 39 del D.Lgs. n° 112/99, si distingue nettamente dalle fattispecie processualciviltistiche disciplinate dall'art.106 c.p.c..

Innanzitutto, si differenzia dalla chiamata

in garanzia, perché il garantito non ha alcun obbligo di chiamare in causa il garante, mentre l'art. 39 prevede espressamente l'obbligo per l'Agente della Riscossione di chiamare in causa l'Ente creditore, sanzionando l'inadempimento di tale obbligo con il risarcimento del danno in caso di soccombenza.

Inoltre, è radicalmente diverso il rapporto tra garante e garantito, che è accessorio rispetto al rapporto principale oggetto di causa, rispetto a quello tra Agente della Riscossione ed Ente creditore.

L'Ente creditore, infatti, è il titolare del rapporto sostanziale, di cui si controverte, la cui riscossione coattiva è affidata *ex lege* all'Agente della Riscossione, che assume, pertanto, la veste di *adiectus solutionis causae*.

La chiamata in causa ex art. 39, D.Lgs. n° 112/99, si distingue, infine, da entrambe le fattispecie disciplinate dall'art. 106 c.p.c. – si ribadisce, entrambe finalizzate ad estendere la efficacia del provvedimento che definisce il giudizio anche al terzo chiamato –, perché la sentenza pronunciata in una controversia tra il contribuente e l'Agente della Riscossione è direttamente efficace nei confronti dell'Ente creditore, anche se non chiamato in causa, come si evince dal chiaro disposto normativo dell'art. 39 in esame.

Ed infatti, se è vero, come è vero, che l'Agente della Riscossione è obbligato al risarcimento del danno in caso di omessa chiamata in causa, è evidente che la sentenza, che definisce il giudizio, è direttamente efficace anche nei confronti dell'Ente creditore, poiché, altrimenti, non sussisterebbe il presupposto per alcun risarcimento.

Al contrario, la chiamata in causa prevista e disciplinata dall'art. 39 del D.Lgs. n° 112/99, invece, è esclusivamente preordinata a rendere edotto l'Ente creditore della pendenza della lite e dei motivi di ricorso, così da consentirgli, ove lo ritenesse opportuno, di intervenire volontariamente nel giudizio in corso, per spiegare le proprie difese in relazione ai vizi dell'atto al medesimo imputabili.

Alla luce delle superiori considerazioni, appare evidente che l'art. 39, del D.Lgs. n° 112/99, non contempla una fattispecie processuale sussumibile nella previsione dell'art. 106 c.p.c., bensì una ipotesi di semplice denuncia della lite ovvero di *litis comunicatio*,

istituto, di natura meramente sostanziale, già previsto in specifiche disposizioni di legge, che ha lo scopo di mettere il terzo in condizioni di poter intervenire.

Si pensi, ad esempio, all'art. 1586 del nostro codice civile, relativo ai rapporti tra locatore e conduttore, oppure all'art. 1777, comma 2, sempre del nostro codice civile, relativo ai rapporti tra depositante e depositario.

In buona sostanza, la chiamata in causa prevista dall'art. 39 del D.Lgs. n° 112/1999 non ha natura processuale, bensì natura sostanziale.

Conferma quanto sopra esposto la stessa collocazione topografica della norma, inserita nel provvedimento normativo che disciplina proprio il rapporto (squisitamente di natura sostanziale) tra Agente della riscossione ed Ente creditore, in relazione all'affidamento al primo del servizio di riscossione delle entrate tributarie, nonché la circostanza, per cui la omessa chiamata in causa dell'Ente creditore, determina conseguenze solo sul piano meramente sostanziale (obbligo di risarcimento del danno), mentre non incide minimamente sul rapporto processuale già instaurato tra contribuente ed Agente della riscossione, come confermato dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la pronuncia sopra richiamata.

Dalla natura meramente sostanziale della *litis comunicatio*, consegue che la chiamata in causa dell'Ente creditore, ex art. 39 del D.Lgs. n° 112/99, può avvenire con qualunque modalità (raccomandata a.r.; notifica tramite ufficiale giudiziario; etc.), liberamente scelta dall'Agente della Riscossione, idoneo a portare a conoscenza dell'Ente la esistenza della lite.

Pertanto, l'Agente della Riscossione non abbisogna di alcuna autorizzazione (da parte del giudice) per chiamare in causa l'Ente creditore, perché l'art. 269, c. 3, c.p.c. impone solo all'attore, che intenda chiamare un terzo, l'onere di chiederne preventiva autorizzazione al giudice, mentre l'Agente della Riscossione, nel processo tributario, assume la posizione processuale di resistente, assimilabile a quella del convenuto nel giudizio ordinario di cognizione.

Per la verità, occorre dire che tutto l'art. 269 c.p.c. appare incompatibile con la strut-

tura del processo tributario atteso che, in quest'ultimo, non esiste la figura del Giudice Istruttore e non è prevista alcuna forma di citazione.

Attendere, dunque, l'udienza di trattazione del merito del ricorso per chiedere e ottenere l'autorizzazione a chiamare in causa l'Ente creditore appare, oltre che sommarmente inutile, gravemente lesivo della posizione del contribuente e dei principi che sorreggono l'intero sistema processuale.

Se all'udienza di trattazione del merito, in maniera sistematica, la trattazione del ricorso venisse rinviata (per periodi di solito non inferiori a 6-8 mesi) per autorizzare e consentire la chiamata in causa dell'Ente creditore, in caso di soccombenza del contribuente, gli interessi di mora nel frattempo maturati, graverebbero ingiustificatamente su quest'ultimo, rendendone più oneroso l'esercizio del diritto di difesa, con conseguente violazione della norma costituzionale che ne garantisce il libero esercizio.

Ma un danno, dicevamo, lo subirebbe il sistema processuale, innanzitutto, in termini di ragionevole durata del processo, perché verrebbe ingiustificatamente disatteso il principio sancito dall'art. 111 della Costituzione, che impone la concentrazione del tempo della lite.

A ciò si aggiunga che, recentemente, la Suprema Corte di Cassazione (Cassazione 08.02.2006 n° 2787 e Cassazione 11.12.2006 n° 26345) ha affermato il principio di diritto secondo il quale, ai sensi e per gli effetti dell'art. 32 del D.Lgs. 546/92, i documenti non prodotti venti giorni liberi prima dell'udienza di merito, non possono più prodursi, con la conseguenza che resta inibito al Giudice fondare la propria decisione sui documenti tardivamente prodotti, anche nel caso di rinvio dell'udienza su richiesta del difensore o di mancata opposizione della controparte alla produzione tardiva.

Alla luce del suindicato principio di diritto, considerato che l'Ente creditore entra nel processo con tutte le preclusioni che nel frattempo sono maturate, risulta evidente che se l'Agente della Riscossione attende l'udienza di trattazione del merito per essere autorizzato a chiamare in causa l'Ente creditore, a quest'ultimo resta preclusa ogni attività di-

fensiva in quanto, così come statuito dalla C.T.R. Lombardia con sentenza 05.06.2006 n° 52, l'ufficio se non si costituisce entro i termini perentori previsti dall'art. 32 del D.Lgs. n° 546/92, non può nemmeno partecipare all'udienza di trattazione.

La chiamata in causa dell'Ente creditore successivamente alla udienza di trattazione, non consentendo a quest'ultimo di esercitare alcuna attività difensiva è, pertanto, priva di utilità alcuna, e non vale, di certo, ad esonerare l'Agente della riscossione dall'obbligo del risarcimento del danno previsto dall'art. 39, D.Lgs. n° 112/1999.

Conferma, infine, l'incompatibilità dell'art. 269 c.p.c. con la struttura del processo tributario, il fatto che se l'Agente della Riscossione, dopo aver chiesto ed ottenuto l'autorizzazione del Giudice, per un motivo qualunque, non procede a chiamare in causa l'Ente creditore, il giudizio, ai sensi e per gli effetti del disposto normativo contenuto nell'art. 45 del D.Lgs. n° 546/92, si estingue per inattività delle parti, con gravissimo danno per l'incolpevole contribuente.

Conclusioni

Alla luce delle argomentazioni sopra riportate e considerata, soprattutto, la natura giuridica della peculiare chiamata in causa prevista dall'art. 39 del D.Lgs. 112/99, riteniamo di poter affermare che l'Agente della Riscossione, se intende chiamare in causa l'Ente creditore, dovrà manifestare questa sua intenzione nella sua prima difesa ex art. 23 D.Lgs. n° 546/92 e, successivamente, di sua iniziativa e senza chiedere o attendere una qualunque autorizzazione da parte del Giudice, comunicare all'Ente creditore l'esistenza della lite invitandolo a costituirsi in giudizio, entro i termini perentori previsti dall'art. 32 del D.Lgs. 546/92, per controdedurre sui motivi del ricorso che lo riguardano.

EDOARDO SANGUINETI

Smorfie

Feltrinelli, Milano 2007, pp. 422, € 19,00

La casa editrice Feltrinelli di Milano ha riproposto testi ormai introvabili di Edoardo Sanguineti, raccolti sotto il titolo di *Smorfie*. Il corposo volume contiene opere nate nel periodo fecondo degli interventi impegnati e del rinnovamento radicale operato negli anni Cinquanta-Sessanta: *Capriccio italiano* è del 1963, *Il giuoco dell'oca* è del 1967, *E* è del 1959, *Clara* del 1960, *Smorfie* del 1986, ma nato sulla traccia delle opere degli anni Sessanta (una sorta di poemetto composto da frammenti, ammassati senza filo di continuità, come le opere sopra indicate).

Sanguineti è una personalità originale e complessa, la figura più rappresentativa della neoavanguardia e del *Gruppo 63*, con una notevolissima attività di critico, poeta e romanziere. In quest'ultima attività è meno noto. La sua produzione polemica in prosa è diventata la voce della "ribellione" dei giovani e degli intellettuali, spinta dall'istanza fondamentale di uscire dall'inadeguatezza della tradizione letteraria italiana, la quale ancora ignorava i fermenti europei. La realtà culturale in atto mutava, in netto contrasto con il blocco conservatore, impantanato nelle pastoie di un neorealismo ormai asfittico ed esangue, divenuto già manierismo ambiguamente chiuso in un impegno ideologico. In questo clima intervenne Sanguineti e nel '65 operò interventi incisivi e determinanti sia sul piano teorico che su quello pratico: sua è la creazione iniziale dell'"*antiromanzo*", basata sia sull'esperienza pratica di *Capriccio italiano* e del *Giuoco dell'oca*, sia sull'impostazione teorica e polemica. Condizione imprescindibile della "sperimentazione" doveva essere l'annullamento totale del cosiddetto "eroe" del romanzo tradizionale. Sopperiva il riferimento ideologico anche nell'annullamento del fatto come accadimento. Per conseguenza veniva annullata ogni trama; la realtà quotidiana nella narrazione risultava irreali, disunita, ridotta a frammenti, senza continuità e senza sviluppo. Mancando la partecipazione emotiva di personaggi, la "cosalità" non veniva affatto trasfigurata artisticamente, ma restava avulsa, evasiva, senza vitalità. Il linguaggio non poteva essere più quello tradizionale. Ma veniva sottoposto a sperimentazioni audaci di plurilinguismo, anche gergale, conseguenza diretta

delle visioni oniriche tradotte in flusso di coscienza e in monologo interiore.

Queste impostazioni teoriche avevano trovato già concreta realizzazione nelle poesie, nella contestazione al "poetese", nella creazione dell'"*antiromanzo*", *Capriccio italiano* e *Il giuoco dell'oca*. Soprattutto il primo sperimentava una scrittura "bassa", a livello d'esistenza, di quotidianità, di ossessioni erotiche, di esaltazioni oniriche: si stenta a trovare di tanto in tanto una linea strutturale nelle pulsioni che fanno riferimento ai giorni che precedono la nascita di un terzo figlio. Tensioni frammentarie, esasperazioni interiori si disperdono in ogni parte, a scapito di una linea conduttrice. Ancora più astratta è l'operazione su cui viene costruita l'opera *Il giuoco dell'oca*, un esperimento quasi meccanico di adattamento tradizionale di centoundici "cartelle", che racchiudono frammenti di realtà, senza collegamento, affidati al caso, ad un giuoco di dadi appunto, ad un giuoco dell'inesistenza. Solo l'ironia resta valida.

Più recente e di respiro più ampio è *L'orologio astronomico*, ma ripropone gli schemi delle opere passate.

a questo punto è opportuno chiedersi perché la Feltrinelli abbia riproposto le opere passate di Feltrinelli. Anzitutto queste costituiscono già documenti storici degli anni ricchi di fermenti, quando la contestazione proponeva problemi vivi e Sanguineti operò azione rivoluzionaria, creando un tipo particolare di poesia, di linguaggio, di romanzo, meglio di antiromanzo. Da qui l'interesse principale del libro per le opere in prosa. Sanguineti resta la personalità più significativa del *Gruppo 63*, perché aveva già messo a nudo le istanze più significative di rinnovamento nelle opere già composte prima. Un altro aspetto bisogna considerare. Sanguineti resta l'esempio più valido di una nuova "ars dictandi", senza la quale non si spiegherebbero altre sperimentazioni di anni più vicini a noi.

Carmelo Depetro

ANTONIO CALDARELLA

Detto fra noi

Libreria Editrice Urso, Avola 2007, pp. 63, € 8,50

L'autore è nato a Siracusa nel 1959 ed ha conseguito la laurea in Scienze Politiche all'Istituto Orientale di Napoli. È poeta, drammaturgo, attore e regista. Lavora in teatro, cinema e televisione dal 1977.

Con la medesima casa editrice ha pubblicato *La luna sfogliata dal vento* (1991) accreditata dalla prefazione di Jean-Paul Manganaro, noto traduttore e critico letterario, professore all'Università di Lille, già professore alla Sorbona di Parigi città dove vive.

La raccolta ora data alle stampe è dedicata "di cuore, o meglio di polmone, al professore Umberto Veronesi" e agli altri della sua équipe per averlo "riportato sull'isola... che c'è".

Non v'è bisogno di aggiungere altro per dar contezza del dolore e della sofferenza patiti da questo bel giovane poeta che anche con i versi ha sconfitto la malattia.

Questo libro testimonia perciò anche, ove mai ve ne fosse bisogno, del dolore e della gioia per la rinascita, cui il verso ha concorso sensibilmente.

Antonio Caldarella, nei versi e coi versi, è riuscito a coniugare con ottimismo, gioia di vivere e amore... anche per la sua terra, i conterranei, le cose del reale, descritte con semplicità e trasparenza di linguaggio e di immagine.

* * *

Circostanze queste che nella serata di presentazione del libro, nella fredda ma poi calda serata del 22 dicembre scorso, nel salone comunale di Avola, organizzata dall'infaticabile editore Ciccio Urso e presentata con garbo e stile da Libero D'Agata, egli ha saputo rappresentare, sia nella lettura dei versi, sia nelle risposte alle domande del pubblico, una persuasiva determinazione.

Ricorrente è stato il tema dominante nelle domande e negli interventi del pubblico: chi è il poeta? Cos'è la poesia?

Ungaretti diceva che fino a diciotto anni

tutti scrivono poesie. Dopo lo fanno solo i poeti e gli sciocchi.

Il poeta – io credo – è un uomo come altri, che a differenza di altri riesce a far affiorare in superficie quanto viceversa resterebbe nel sommerso, nei suoi fondali.

E perciò comunica ed esteriorizza ciò che nel suo profondo alberga e da esso promana: le sofferenze, i dolori, le gioie, gli amori... e quant'altro la vita e la storia ci regalano quotidianamente. Granelli di stati d'animo, momenti di confronto con se stesso.

E lo fa con l'uso della parola, ma di una parola sensibile, che confina con la musica, perciò poesia, mezzo al fine. Così quelle parole, quei versi gli si appartengono fin quando restano nel ventre del vulcano, ché una volta spifferati sono lapilli da lasciar macerare in fondo a uno dei tanti cassettei, finché le fiamme della purgazione, prima o poi, non le divorano. Ma se cede alla tentazione di pubblicare, quei versi non gli si appartengono più, sono di *tout le monde*, perciò dei lettori, che al di là della critica letteraria li apprezzeranno o meno, secondo un proprio metro di valutazione e un personale convincimento che attribuisce a quelle poesie un significato che magari prescinde interamente dallo stato primigenio, intenzionale, dell'autore nel momento del parto. Perciò Bufalino scrisse che "*Simile a un colombo viaggiatore / il poeta porta sotto l'ala / un messaggio che ignora*".

Chi è il poeta dunque? Un uomo sensibile nei confronti del quale si possono dare tante definizioni. Qui privilegiamo quella di Pessoa "*Il poeta è un fingitore, / finge così completamente / che arriva a fingere che è dolore il dolore che davvero sente*".

Senza dimenticare la definizione che della poesia diede Montale nel ricevere a Stoccolma il premio Nobel nel 1975 "... un prodotto assolutamente inutile quasi mai nocivo".

E nella società di oggi da tanto tempo ci si domanda se c'è un futuro per la poesia. Quasi modo da poeta siculo-greco come amava de-

finirsi non poteva che conclamarne la perenne attualità.

E Addamo, forse profeticamente, scrisse che “*Solo un poeta / potrà dichiarare estinta l’era dei poeti*”.

* * *

Le poesie di Antonio non hanno titolo perché, come lui stesso ha spiegato, “la vita non ha titolo”.

Questa raccolta, in ogni caso e indipendentemente dalle circostanze che l’hanno germinata, rappresenta un notevole passo avanti e un ulteriore salto di qualità nei confronti della precedente, datata oltre quindici anni fa. Tre lustri che si notano e... si leggono.

“*Mani piccole e grandi gesti / storie e mi- gnoli / unti di bugie / E poi rossetti e calze smagliate, sudate*”. Così i versi di esordio del volume. Poi “*Quante rose nascono, muoiono, / diventano pane per gli uccelli*”. Il passaggio altalenante dall’uomo ai fiori e agli animali con estrema sintesi è fulmineo.

Tutta la raccolta è una piacevole mescolanza di sensazioni umane, di effetti della natura che si alternano e poi sfilano come in un palcoscenico per la gioia degli occhi, la dolce musicalità del verso, la forte emozione e sensazione che riesce a comunicare anche quando si riferisce all’Isola, ai suoi figli alle sue cose, con il linguaggio originale della terra che ci ha dato i natali e che ci ospita.

“Clandestino di me stesso”, ecco chi è e come si vede, ancora in una fulgurazione, il poeta, che come tale, continua “a sognare un ponte che porti alla luna”, a quella meta ideale da sempre di poeti e innamorati. E poi, ben conscio, ammonisce “*Generalmente non si scrive / si correggono solo i fogli bianchi*”.

È quel che ora ho fatto anch’io usando i fogli dono di Ciccio, che col suo consueto sorriso sornione sotto baffi inesistenti, mi ha incitato a scrivere.

E adesso sono io a invitare il lettore a leggere la raccolta di Antonio. Giuro che non si pentirà.

Giovanni Stella



La preghiera di San Bernardo alla Vergine

Vergine Madre, figlia del tuo figlio,
umile e alta più che creatura,
termine fisso d’eterno consiglio,

tu se’ colei che l’umana natura
nobilitasti sì, che ‘l suo fattore
non disdegnò di farsi sua fattura.

Nel ventre tuo si raccese l’amore,
per lo cui caldo ne l’eterna pace
così è germinato questo fiore.

Qui se’ a noi meridiana face
di caritate, e giuso, intra ‘ mortali,
se’ di speranza fontana vivace.

Donna, se’ tanto grande e tanto vali,
che qual vuol grazia e a te non ricorre
sua disianza vuol volar sanz’ali.

La tua benignità non pur soccorre
a chi domanda, ma molte fiata
liberamente al dimandar precorre.

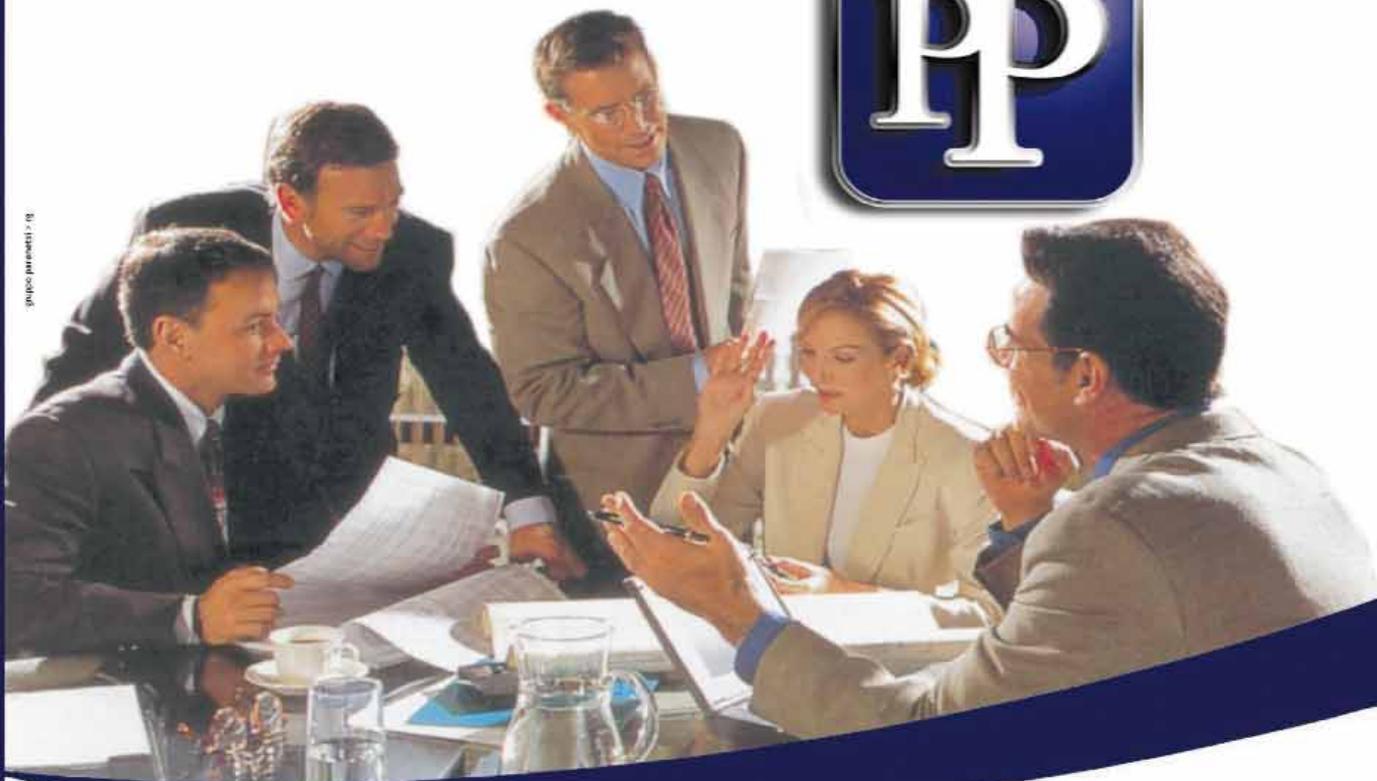
In te misericordia, in te pietate,
in te magnificenza, in te s’aduna
quantunque in creatura è di bontate.

Dante Alighieri
(*Paradiso, canto XXXIII*)

Maggiori informazioni
presso le nostre filiali
o sul nostro sito

www.bapr.it

PACCHETTO PROFESSIONISTI



PP è il nuovo pacchetto di servizi "su misura" pensato per te **Professionista**.
Con soli **8 euro** al mese potrai scegliere il pacchetto "**Tutto Compreso**", nella
versione Base o Plus, più adatto alle tue reali esigenze.

Base

Il "Pacchetto Professionisti" è costituito dalla seguente *struttura "base"* di prodotti e servizi, tariffati con un unico **canone mensile forfettario**.

1. Conto Corrente
2. Carta PagoBancomat
3. CartaSi Free Card - Professionisti
4. Servizio Bapr On-Line

Plus

Il Pacchetto Base può essere arricchito, senza maggiorazioni del canone mensile, dei seguenti servizi:

5. POS
6. Servizio Azienda Più Bapr attraverso il quale effettuare il pagamento on-line delle deleghe F24
5. Cartasi Business (1° anno gratuita)

e inoltre Con soli **3 euro** al mese potrai avere un **Conto Personale**
con significative remunerazioni delle giacenze.



**BANCA AGRICOLA
POPOLARE DI RAGUSA**

GRUPPO BANCARIO BANCA AGRICOLA POPOLARE DI RAGUSA