



Edizione di martedì 12 novembre 2013

REDDITO IMPRESA E IRAP

[La trasformazione delle imposte anticipate in crediti di imposta](#)

di Luigi Scappini

CRISI D'IMPRESA

[IVA e concordato, il debitore scelga quale delitto commettere](#)

di Claudio Ceradini

ENTI NON COMMERCIALI

[Anche il TAR Lazio smaschera le finte associazioni](#)

di Carmen Musuraca, Guido Martinelli

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[Dubbi sulla corretta ritenuta da applicare al pagamento di royalties da una società italiana a una società svizzera](#)

di Fabio Landuzzi

ISTITUTI DEFLATTIVI

[Anche per il “vecchio” redditometro possibile definire l’invito al contradditorio](#)

di Leonardo Pietrobon, Sergio Pellegrino

ORGANIZZAZIONE STUDIO

[E adesso la pubblicità](#)

di Michele D'Agnolo

REDDITO IMPRESA E IRAP

La trasformazione delle imposte anticipate in crediti di imposta di Luigi Scappini

L'**art. 2, commi da 55 a 59 del D.L. n. 225/2010**, nella versione vigente a seguito delle modifiche e integrazioni introdotte con il successivo **art. 9 del D.L. n.201/2011** prevede la possibilità di **trasformare le imposte differite attive (Dta) iscritte in bilancio in crediti di imposta spendibili da parte delle società**.

La norma, come affermato nella recente **circolare Assonime n.33 del 5 novembre 2013** con cui l'Associazione ha ripercorso la disciplina, rappresenta uno strumento di indubbio interesse per le imprese, in quanto permette, di fatto, il **realizzo anticipato di attività iscritte** in bilancio.

Originariamente la norma era stata concepita per le banche e gli istituti finanziari, ma l'Agenzia delle Entrate, con la **risoluzione n. 94/E del 22 settembre 2011**, ne ha esteso l'ambito di applicazione anche agli **altri soggetti Ires** (con conseguente esclusione, nell'alveo delle imprese, delle sole ditte individuali e società di persone).

La limitazione ai soggetti Ires deriva dall'analisi del dato letterale della norma che ammette la trasformazione delle Dta esistenti alla **data di “approvazione del bilancio”**.

La trasformazione è **obbligatoria per banche e istituti di credito**, mentre per gli **altri soggetti è facoltativa**.

L'obbligatorietà è, probabilmente, una diretta conseguenza della *ratio* ispiratrice stessa della norma, nata, tra le altre cose, per migliorare la “qualità” patrimoniale di alcune Dta, in ragione dell'entrata in vigore, a decorrere dal 2013, di una nuova definizione di patrimonio di vigilanza (cd. Basilea III).

Le **Dta trasformabili in crediti di imposta** sono, ai sensi dell'articolo 2, comma 55, quelle iscritte in bilancio come tali secondo i corretti principi contabili e derivanti da:

- svalutazioni di crediti non ancora dedotti ai sensi dell'art. 106, comma 3 Tuir;
- ammortamento dell'avviamento di cui all'art. 15, comma 10 del D.L. n. 185/2008;
- ammortamento di altre attività immateriali di cui all'art.15, comma 10 richiamato.

Ma la norma, ai fini della trasformabilità delle Dta così iscritte in bilancio, richiede **altri requisiti** e più precisamente:

– ai sensi dell'art. 2, comma 55, la **presenza di una perdita civilistica**. In questa fattispecie, il successivo comma 56, stabilisce che le Dta sono trasformabili nel limite dell'importo risultante dal rapporto tra le perdite di esercizio e il patrimonio netto. Quest'ultimo, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la [**circolare n. 37/E/2012**](#), deve essere inteso quale patrimonio netto al lordo della perdita di esercizio. Conseguenza logica è che se la perdita di esercizio è uguale o superiore al patrimonio netto, le Dta saranno integralmente trasformabili.

L'ultimo periodo del comma 56 stabilisce che “*con decorrenza dal periodo di imposta in corso alla data di approvazione del bilancio, non sono deducibili i componenti negativi corrispondenti alle attività per imposte anticipate trasformate in credito d'imposta ai sensi del presente comma*”.

Ne deriva che, in caso di trasformazione parziale delle Dta, si dovrà procedere all'annullamento delle variazioni in diminuzione a scadenza più prossima;

- ai sensi dell'art. 2, comma 56-bis, la **presenza di perdite fiscali** riportabili ex art. 84 del Tuir. Con la circolare n.37/E, l'Agenzia delle Entrate ha ammesso la cumulabilità dell'agevolazione in esame con la trasformazione in ipotesi di sola perdita civilistica. In presenza di un gruppo, l'Agenzia delle Entrate, sempre con lo stesso documento di prassi, ha precisato che se una consolidata o la stessa consolidante procede alla trasformazione delle Dta in crediti di imposta, automaticamente si determina la proporzionale riduzione della perdita trasferita;
- ai sensi dell'art. 2, comma 56-ter, in caso di **liquidazione volontaria o di assoggettamento a procedure concorsuali o di gestione della crisi**, purché dal bilancio finale emerga un patrimonio netto positivo.

In passato ci si è sempre interrogati sull'applicabilità o meno della disciplina di favore in riferimento alle Dta che si originano ai fini **Irap**, poiché nessun cenno viene fatto, sia dalla norma, sia dalla circolare n. 37/E/2012. Solo l'ABI si era espressa in senso positivo con la circolare 19.12.2012 n. 11 (§ 2.1). Sul tema Irap Assonime, in premessa della circolare 33, rileva come “*il Governo sembrerebbe intenzionato ad introdurre una norma in base alla quale se il valore della produzione netta è negativo e a formare tale valore negativo abbiano concorso reversal sottostanti alle DTA prese in considerazione dal regime di conversione in esame, tali DTA si rendono convertibili nella misura in cui il valore negativo della produzione netta corrisponda ai reversal in parola*.”.

Infine, si rileva come l'art. 2, comma 57, preveda i seguenti modi di utilizzo dei crediti generati:

- in compensazione, ai sensi dell'art.17 del D.Lgs. n. 241/1997, di versamenti di imposte e/o ritenute senza limiti di importo;
- cessione al valore nominale a soggetti terzi facenti parte del gruppo, nel rispetto delle regole di cui all'art. 43-ter del D.P.R. n. 602/1973.

L'eventuale **eccedenza** risultante può essere chiesta a **rimborso**.

CRISI D'IMPRESA

IVA e concordato, il debitore scelga quale delitto commettere

di Claudio Ceradini

La recente sentenza della [Cassazione Penale, n.44283 del 31.10.2013](#) impone una riflessione, con riferimento alla sempre crescente difficoltà del definire un quadro normativo sufficientemente certo che governi il trattamento del **debito erariale per IVA**, la cui gestione in **prossimità** del ricorso a procedure concorsuali, e nella costruzione del piano concordatario e della conseguente proposta ai creditori, costituisce un reale problema, oltre che sotto il profilo della relativa possibilità di falcidia, anche per le conseguenze penali in cui il rappresentante legale può incorrere, che determinano anche pesanti conseguenze patrimoniali.

Anche questo aspetto, come la più volte affrontata questione della falcidiabilità del debito (**titoli di due articoli miei, 11 settembre e più recente**) sconta il conflitto tra pronunce di merito e di legittimità, perlomeno negli ultimi quattro anni.

La sintesi del problema è la seguente: il **debitore in crisi**, che non abbia nella propria disponibilità la **provista necessaria** al versamento dell'IVA, ed al quale quindi il relativo versamento si renda **impossibile**, commette **delitto** se alla scadenza del termine previsto dall'**art. 10-ter L. 74/2000 non provvede** al pagamento del debito? Il problema non è trascurabile, perché dalla soluzione dipendono numerose conseguenze, soprattutto con riferimento al comportamento da tenersi e agli errori da evitarsi, nell'approccio alla crisi.

Ed allora, constatare anche in questo campo un divario tra l'orientamento giurisprudenziale di merito, e quello di legittimità, non aiuta certo. La vicenda nasce nell'ormai lontano 2009, quando la **CTP di Perugia con sentenza 36/2009** esclude la punibilità per mancato versamento del tributo in crisi di liquidità. Fa eco la [CTP di Lecce, con sentenza 352/1/10](#), che nel caso di **contribuente in crisi ha escluso la punibilità** dell'omesso versamento, perché conseguente a **forza maggiore**. Successivamente e tra gli altri il **GIP di Firenze con sentenza del 10.08.2012**, il **GIP di Milano con sentenza n. 2818 del 5.11.2012** e da ultimo con [sentenza n. 3926 del 7/01/2013](#). La sostanza della interpretazione è che in assenza della **componente soggettiva**, e quindi della volontà di omettere il pagamento, mancherebbe il presupposto essenziale del delitto, che è pur sempre il **dolo**, anche se generico. In altri termini l'impossibilità di adempiere, a causa della crisi finanziaria, qualunque ne sia la genesi, non consentirebbe di rilevare quella **componente intenzionale** che costituisce il presupposto soggettivo del delitto disciplinato dall'art. 10ter. Nello stesso senso si è espresso molto recentemente il **GIP di Milano De Marchi**, assolvendo un imprenditore nelle medesime condizioni, "perché il fatto **non costituisce reato**".

Questo orientamento, non maggioritario per la verità, sembrava quindi farsi strada, e la stessa **Corte di Cassazione con sentenza n. 37242 del 28/03/2013**, pur nella fattispecie pronunciandosi in senso negativo, aveva da un lato individuato l'elemento soggettivo nella semplice **presentazione della dichiarazione**, e dall'altro però respinto la tesi della presenza di "gravissime difficoltà economiche" non in quanto **non sostenibile**, ma piuttosto perché non sufficientemente documentata, autorizzando quindi la percezione di un'apertura.

In senso però **opposto**, poco dopo la pronuncia del GIP di Milano, di nuovo la Corte di Cassazione ha questa volta con chiarezza, con la recentissima **sentenza n. 44283 del 31.10.2013**, ribadito le note ragioni a favore dell'obbligo di pagamento per intero del debito per IVA nel concordato preventivo, ed **escluso** che il ricorso alla procedura possa **esentare** l'imprenditore dall'obbligo di pagamento dell'IVA, secondo le scadenze e perlomeno nei limiti previsti dall'art. 10ter, producendosi in assenza le **conseguenze penali** dallo stesso previste. La tesi della Suprema Corte, secondo cui sarebbero accessibili anche al debitore in crisi finanziaria talmente grave da approcciare una procedura concorsuale **numerose opzioni** per non commettere il delitto, a partire dalla **transazione fiscale** sino al **concordato** che potrebbe e dovrebbe prevedere, nel piano che lo supporta, il **pagamento del debito IVA** nei tempi necessari ad evitare la maturazione della responsabilità penale, oltre ad essere sul piano della realtà estremamente discutibile, segna certamente un passo indietro nel consolidamento, auspicabile, dell'orientamento favorevole.

La situazione che si presenta oggi, quindi, è per certi versi **paradossale**. L'imprenditore in crisi finanziaria, che ne percepisce la gravità e reputa ormai prevedibile il ricorso ad una **procedura concorsuale** che ne consenta il risanamento, è nella condizione di dover **scegliere** che delitto commettere, ma non in quella di **non commetterne**.

Se decide di versare l'IVA, e di non incorrere del delitto di cui al più volte citato art. 10ter, compie un atto che in moltissime circostanze configura **bancarotta preferenziale**, ex art. **217 L.F., co. 1, n. 3.**, poiché i fondi quasi certamente non saranno disponibili nella misura sufficiente a saldare integralmente tutti i creditori muniti di titolo di prelazione superiore, e sono praticamente tutti i privilegiati. Al contrario, imponendosi il rispetto della **par condicio**, molto probabilmente dovrà **astenersi** dal versare l'imposta, evitando la **bancarotta** ma commettendo il delitto di cui all'art. 10ter. La facilità con cui la Suprema Corte risolve la situazione, assegnando al piano concordatario l'onere di prevedere **finanza** in misura sufficiente sia al **versamento dell'IVA** nei tempi necessari, che anche al pagamento nel medesimo termine di tutti gli **altri privilegiati**, per cui non si porrebbe nemmeno una questione di rispetto della par condicio, non considera minimamente né la realtà, né quanto previsto dall'art. 160, co. 2, L.F. che non potrebbe in queste condizioni mai trovare applicazione.

Si era accolta con estremo **favore**, proprio per le ragioni riportate, l'apertura che la giurisprudenza di merito dimostrava nelle circostanze di conclamata e dimostrabile crisi finanziaria. La perseguitabilità penale del rappresentante legale, che porta con sé anche la possibilità che la procura competente proceda con **sequestro** preventivo dei beni personali ex

art. 321 c.p.c., finalizzato alla **confisca** ex art. 322ter c.p., in applicazione dell'art. 1, co. 143, L. 244/2007, appare poco in linea con il **comportamento** del debitore, che apparirebbe effettivamente carente di **dolo**, nel momento in cui non solo **dichiara** il proprio debito in dichiarazione, ma propone anche nel piano concordatario il **pagamento integrale**, imposte ed interessi inclusi. Che in tale circostanza egli debba anche subire la **confisca** dei propri beni, e quindi in potenza pagare per il proprio debito **più di due volte**, ed una **condanna**, sembra decisamente in contrasto palese con lo spirito che ha circa un anno fa ispirato la riforma della Legge Fallimentare, e cioè la creazione delle condizioni di favore per la soluzione della crisi.

ENTI NON COMMERCIALI

Anche il TAR Lazio smaschera le finte associazioni

di Carmen Musuraca, Guido Martinelli

Con la [sentenza n.9013 depositata il 18 ottobre 2013](#), il **TAR Lazio** elenca una serie di **indizi certamente rivelatori del fraudolento abuso delle agevolazioni di carattere fiscale e amministrativo** da parte di fintizie associazioni e centri culturali, con una pronuncia che lancia diversi *input* con importanti ricadute anche per la magistratura tributaria.

Il Tribunale amministrativo ha rigettato il ricorso presentato da una **associazione culturale affiliata ad una associazione di promozione sociale** a carattere nazionale avente finalità assistenziali, avverso la determina dirigenziale con la quale Roma Capitale ordinava la cessazione dell'attività di somministrazione di alimenti e bevande al pubblico illegittimamente intrapresa senza essere in possesso delle necessarie autorizzazioni amministrative.

A seguito di un controllo dalla polizia municipale della capitale presso la sede sociale dell'ente, infatti, gli agenti avevano accertato che, **sotto la parvenza di associazione culturale**, era stata avviata una **attività di somministrazione di alimenti e bevande** congiuntamente all'attività di esecuzioni musicali, camuffando la natura di soci della clientela indistinta presente nel locale attraverso la predisposizione di finti tesseramenti per chiunque accedesse al solo scopo di legittimare il godimento delle agevolazioni fiscali e amministrative riservate agli enti associativi.

La materia delle attività di somministrazione dei circoli privati trova il proprio fondamento normativo nella legge n. 287 del 1991 e nel successivo D.P.R. 4 aprile 2001, n. 235 attraverso cui è stato introdotto il *"regolamento recante semplificazioni del procedimento per il rilascio dell'autorizzazione alla somministrazione di alimenti e bevande da parte di circoli privati"* eliminando il **regime della "doppia autorizzazione"** solo per gli enti che operano **esclusivamente in favore dei propri soci** e inserendo uno **stretto collegamento** tra la **disciplina amministrativa e quella fiscale** agevolativa di cui all'art. 148 del Tuir che vanno, adesso, **lette in parallelo**.

Affinché si possa legittimamente godere del regime di vantaggio di cui al combinato disposto delle norme citate è, dunque, di primaria rilevanza la sussistenza del presupposto che l'attività svolta dal sodalizio sia **effettivamente resa in favore e nell'interesse esclusivo di una ristretta cerchia di soggetti legati tra di loro dal vincolo associativo o del tesseramento al medesimo ente di promozione sociale a carattere nazionale**, legami questi capaci di conferire il carattere

di familiarità tipico di un circolo privato ed escludere, di contro, la circostanza che i servizi siano, invece, messi sul mercato a potenziale vantaggio del pubblico indistinto.

Nel caso di specie, invece, gli agenti di polizia locale nel corso del sopralluogo avevano accertato che nel circolo in questione si svolgeva attività di intrattenimento musicale rivolto al pubblico senza la presenza delle relative autorizzazioni amministrative per ciò necessarie; presso il bar vi era una persona addetta al tesseramento che rilasciava le tessere al momento dell'ingresso degli avventori senza alcuna formalità, procedendo contemporaneamente alla compilazione delle stesse ad alla trascrizione dei nominativi sul libro dei soci e sul verbale di assemblea retrodatandoli; l'unica attività svolta era la somministrazione e l'ascolto della musica e non veniva svolta alcuna attività socio culturale né vi erano spazi potenzialmente ad essa destinati.

A parere del Collegio, tutti gli elementi appena richiamati “*appaiono senza alcun dubbio congruenti indici rivelatori di un espediente volto in realtà a consentire nel locale l'ingresso indiscriminato del pubblico senza che sussista l'effettivo collegamento stabile con l'associazione*”, e ciò anche in ragione del fatto che, il modus operandi riscontrato, si poneva in chiara **violazione con le norme dello Statuto** della ricorrente che prevedeva, al fine del perfezionamento del rapporto associativo, la presentazione di una **apposita domanda** da parte dell'aspirante socio e la **relativa accettazione** da parte dell'ente, portando ad ogni modo a ritenere comunque “**non regolarmente associati gli avventori presenti al momento del sopralluogo**”.

In sostanza, concludono i Giudici, è chiaro “*essersi in presenza di un pubblico esercizio che intende qualificarsi come circolo privato al precipuo fine di eludere le limitazioni poste dalla legge e dai regolamenti locali alla apertura di nuovi esercizi di somministrazione al pubblico*” e devono considerarsi pienamente legittimi i controlli e i provvedimenti adottati da parte dell'autorità amministrativa e, dunque, rigettarsi ogni eccezione e deduzione dell'associazione ricorrente.

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Dubbi sulla corretta ritenuta da applicare al pagamento di royalties da una società italiana a una società svizzera

di Fabio Landuzzi

La [**Commissione Tributaria Provinciale di Milano \(sentenza n. 66 del 1 febbraio 2013\)**](#) ha giudicato **non applicabile la riduzione al 5%** (rispetto all'aliquota ordinaria del 30%), in forza dell'**art. 12 della Convenzione contro le doppie imposizioni Italia-Svizzera**, della **ritenuta applicata da una società italiana sul pagamento di royalties** per la licenza d'uso di marchi **ad una consociata svizzera**; ciò in quanto **questa non era il beneficiario effettivo del pagamento** poiché le *royalties* venivano a loro volta trasferite alla capogruppo, anch'essa svizzera, che godeva però dell'esclusione dalle imposte cantonali e municipali (cd. società holding).

Il caso trattato dalla CTP è interessante sotto un duplice profilo: il primo concerne la **corretta tassazione alla fonte di royalties** nel quadro della regolamentazione Italia-Svizzera; il secondo profilo attiene invece **l'irrogazione delle sanzioni amministrative** in caso di erronea applicazione da parte del soggetto italiano della ritenuta ridotta nella misura stabilita dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia con altri Stati.

Il regime di tassazione riguardante le **royalties pagate da società italiane a favore di società svizzere** è molto complesso in quanto concorrono ben **tre disposizioni**:

1. **la norma nazionale:** l'articolo 25, comma 4, D.P.R. n. 600/1973, che prevede l'applicazione di una ritenuta pari al 30%;
2. **la Convenzione contro le doppie imposizioni Italia-Svizzera:** l'articolo 12, comma 2, che prevede l'applicazione, al ricorrere delle condizioni, di una ritenuta pari al 5%;
3. **l'Accordo Unione Europea – Svizzera del 26/10/2004:** l'articolo 15, che prevede la stessa esenzione della Direttiva europea 2003/49/Ce, al ricorrere delle condizioni.

In forza del **primato degli accordi internazionali**, la norma nazionale risulta essere applicabile solo laddove non vi siano le condizioni per poter applicare quelle di fonte estera.

In particolare, il punto controverso riguarda l'applicazione al caso di specie della più favorevole norma convenzionale (ritenuta 5%) rispetto a quella nazionale (ritenuta 30%). **La società italiana** aveva ricevuto dalla sua consociata svizzera **un'apposita istanza di applicazione della ritenuta convenzionale del 5%** in cui era affermata la sussistenza delle condizioni di legge, accompagnata dal certificato dell'Autorità fiscale estera. Come si è detto,

la CTP di Milano, per il fatto che la *royalty* era stata poi trasferita dalla consociata alla capogruppo svizzera, aveva negato l'applicazione della ritenuta ridotta al 5%; in sostanza, sembra che la CTP di Milano abbia ravvisato nel caso una situazione di cd. società "conduit", termine con cui si indicano società utilizzate per superare i vincoli posti dalle Convenzioni. Tuttavia, questo giudizio suscita delle perplessità, in quanto il Commentario Ocse all'art. 12 della Convenzione ammette che la ritenuta ridotta può essere applicata anche quando il beneficiario effettivo del pagamento è un soggetto diverso, pur sempre residente nello stesso Stato del soggetto intermediario, purché soddisfi i requisiti richiesti dalla Convenzione. Nel caso in commento, il beneficiario finale del pagamento era sempre una società svizzera, per cui non si applicavano neppure i limiti indicati dall'articolo 23 della Convenzione Italia-Svizzera; né il fatto che questa fruisca dell'esonero dall'assoggettamento alle imposte cantonalI e municipali è, ai fini degli effetti dell'applicazione della ritenuta ridotta ex articolo 12 della Convenzione Italia-Svizzera, un elemento necessario.

Di conseguenza, nel caso di specie sembra che potessero sussistere le condizioni per l'applicazione della ritenuta ridotta al 5% secondo l'articolo 12 della Convenzione Italia-Svizzera, diversamente dalla conclusione a cui è giunta la CTP di Milano nella sentenza in commento.

E' infine interessante notare che la stessa CTP di Milano, in considerazione del fatto che la società italiana aveva ricevuto apposita istanza dalla società svizzera per la riduzione della ritenuta al 5%, che essa poteva non essere a conoscenza del riversamento delle royalties alla capogruppo, ed infine tenuto conto della complessità e delle incertezze applicative della norma, ha cancellato l'irrogazione delle sanzioni amministrative.

ISTITUTI DEFLATTIVI

Anche per il “vecchio” redditometro possibile definire l’invito al contradditorio

di Leonardo Pietrobon, Sergio Pellegrino

In attesa di conoscere come gli Uffici si comporteranno nella **gestione del “nuovo accertamento sintetico**, ancora ai box per i problemi di rispetto della **privacy** riscontrati dal Garante, va segnalata una **nuova prassi** attivata da parte degli Uffici nella **gestione degli accertamenti effettuati con il previgente art. 38 del D.P.R. 600/1973 ed aventi ad oggetto le annualità fino al 2008.**

E’ noto come l’Agenzia delle entrate abbia più volte indicato, da ultimo nella [**circolare n. 24/E/2013**](#), come **non vi debba essere alcuna commistione tra la “nuova” disciplina e gli accertamenti sui periodi di imposta soggetti alla “vecchia” normativa**. La posizione, difficilmente difendibile dal punto di vista logico, nasconde il “timore” che si possano indebolire gli atti impositivi fondati sul redditometro fondato sugli indicatori di capacità contributivi individuati dal decreto del 1992.

In realtà la **“contaminazione”** tra le due procedure è **inevitabile**, ed il comportamento posto in essere da alcuni Uffici ne è testimonianza evidente.

E’ noto come una delle **novità di maggior rilievo** della procedura, così come novellata dal D.L. 78/2010, sia rappresentata dall’**obbligo da parte dell’Agenzia di attivare il contraddittorio con il contribuente e successivamente l’accertamento con adesione**.

Il contraddittorio preventivo è infatti alla base della legittimità del nuovo redditometro, in quanto, tale passaggio procedimentale è **espressamente statuito** dal comma 7 dell’art. 38 D.P.R. n. 600/1973, nella parte in cui viene stabilito che *“l’ufficio che procede alla determinazione sintetica del reddito complessivo ha l’obbligo di invitare il contribuente a comparire (...) per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell’accertamento (...)”*.

Nel caso in cui a seguito del contraddittorio preventivo continuino a sussistere elementi di incertezza circa le giustificazioni fornite dal contribuente (o quest’ultimo non si presenti affatto in Agenzia per la discussione preventiva), vi è l’obbligo per l’ufficio di **attivare il procedimento di accertamento con adesione ex art.5 D.Lgs. n.218/1997**.

Il contribuente riceverà allora un **nuovo invito al contraddittorio** con la quantificazione del

maggior reddito accertabile e delle maggiori imposte e la proposta di adesione ai contenuti dell'invito. Secondo quanto stabilito dal citato **art. 5 D.Lgs. n. 218/1997**, l'avviso di accertamento con adesione dovrà riportare i motivi che hanno dato luogo alla determinazione del maggior reddito e delle maggiori imposte, facendo peraltro riferimento al risultato emerso nel corso dell'eventuale contraddittorio preventivo, richiamando le argomentazioni di entrambe le parti, contribuente ed ufficio.

Come stabilito dal **comma 1-bis dell'art. 5 del D.Lgs. n. 218/1997**, l'invito all'adesione proposta dall'Ufficio può essere oggetto di **definizione "agevolata"** da parte del contribuente, mediante il versamento delle somme indicate entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione, beneficiando così della riduzione alla metà delle sanzioni.

Se invece il contribuente **non aderisce ai contenuti dell'invito al contraddittorio**, il procedimento ordinario di adesione su iniziativa dell'ufficio prosegue, lasciando comunque inalterata la possibilità per il contribuente di portare ulteriore documentazione e motivazioni a sostegno della propria situazione. Se al termine di questo contraddittorio si giunge al perfezionamento dell'adesione, il contribuente può beneficiare delle **sanzioni ridotte ad 1/3** del minimo previsto dalla legge. Nel caso in cui, invece, non venga raggiunto il perfezionamento o il contribuente non si presenta al "secondo" contraddittorio, l'Agenzia procede con la notifica dell'avviso di accertamento, in cui devono essere riportate, come evidenziato nella C.M. n. 24/E/2013, l'intero iter accertativo, i motivi del mancato accoglimento delle proposte avanzate dal contribuente.

Per gli **accertamenti riguardanti gli anni fino al 2008**, l'Agenzia delle Entrate inviava invece al contribuente un **questionario ex art. 32 D.P.R. n. 600/1973**, al fine di avere evidenza dei beni e servizi a disposizione della persona in un determinato anno o più anni, gli investimenti ed i disinvestimenti realizzati nel periodo d'imposta interessato e nei successivi. Il contribuente veniva, inoltre, avvertito che per fornire le relative risposte aveva a disposizione 15 giorni di tempo. Una volta ottenuta la risposta, l'Ufficio chiedeva eventualmente un'integrazione della documentazione e poi procedeva immediatamente all'invio dell'avviso di accertamento o all'eventuale archiviazione delle posizioni, senza comunicare alcun esito al contribuente interessato.

Ora, in questa fase di transizione, alcuni Uffici hanno previsto, in modo innovativo, la possibilità di definizione anche degli "**inviti a comparire per l'instaurazione del contraddittorio**" formulati per le attività di **verifica sulle annualità "coperte" dal vecchio redditometro**.

Il contribuente riceve l'invito che reca come oggetto la dicitura "**Accertamento con adesione per l'anno di imposta 2008**" e l'avvertenza che:

- **in caso di adesione** ai contenuti dell'invito e versamento delle somme dovute, le **sanzioni minime sono ridotte ad un sesto** ed il contribuente deve darne comunicazione all'Ufficio entro i 15 giorni antecedenti alla data fissata per il contraddittorio;
- **in caso contrario**, deve **presentarsi in ufficio** personalmente o tramite persona munita

di procura per attivare il procedimento di **accertamento con adesione** (le sanzioni minime sono ridotte ad un terzo);

- nell'invito sono indicati gli elementi rilevanti ai fini dell'accertamento in possesso dell'ufficio e gli **importi dovuti in caso di definizione agevolata**.

Un interessante modo di procedere, quindi, che evidenzia come gli Uffici siano interessati a **"stimolare" i contribuenti** alla definizione immediata dell'invito, prima ancora che si affermi la pretesa impositiva, beneficiando della **riduzione delle sanzioni ad 1/6**, con una possibilità che potrà rivelarsi "interessante" nei casi in cui la difesa non abbia molte frecce al proprio arco.

ORGANIZZAZIONE STUDIO

E adesso la pubblicità

di Michele D'Agnolo

Il titolo, preso a prestito da una canzone degli anni '80 di Claudio Baglioni, serve a ricordarci che, **anche per gli studi professionali**, in un mondo ipercompetitivo ed commodizzato, la **comunicazione al cliente** deve necessariamente **assumere** – e di fatto sta assumendo – **connotazioni differenti** da quelle che aveva in passato: **non basta più saper fare, ma è diventato importantissimo far sapere.**

Girando per l'Italia, frequentando stazioni e aeroporti, leggendo i quotidiani e utilizzando i motori di ricerca *web*, mi rendo conto che i **professionisti stanno cominciando ad utilizzare** in maniera sempre più significativa i **canali pubblicitari**: complice anche la *deregulation* in materia, con le riforme degli ordinamenti, le "lenzuolate" dell'Antitrust e la difficoltà per gli ordini professionali di presidiare con efficacia la tutela deontologica, è tutto un fiorire di iniziative più o meno adeguate per far conoscere il proprio studio all'esterno.

Se già ci spaventa il canone annuo della *software house*, e preferiamo tenerci il nostro vecchio 486 a manovella pur di non spendere, ci verrà sicuramente un mezzo infarto quando vedremo il conto degli esperti di marketing e comunicazione. Pensate che un'importante **società alimentare italiana**, produttrice di pasta e prodotti da forno e nota in tutto il mondo, spende il **6% dei suoi ricavi in pubblicità**, ritraendo una **redditività** sul fatturato **del 3%**: in altre parole, **spende in pubblicità il doppio di quello che guadagna**. Un noto attore spagnolo è il persuasivo *testimonial* dei suoi prodotti per la prima colazione. Le campagne sono studiate nei minimi dettagli: colori, tempistiche, frasi e atmosfere per convogliare un senso di benessere e di unione familiare. In passato, persino noti sociologi come Francesco Alberoni hanno fatto parte del *team* che sviluppava i progetti di comunicazione.

All'interno della metropolitana di Milano e negli spazi affissione della stazione ferroviaria di Venezia Mestre campeggia un manifesto dal titolo "Dentisti dell'Altro Mondo": e giù a spiegare quali vantaggi possono derivare dal farsi curare in quella catena di studi. Perfino nel **quotidiano locale** della mia sonnacchiosa città, ormai, più di **mezza pagina al giorno** è dedicata ai **piccoli annunci** soprattutto di **medici, odontoiatri, ma anche tecnici e commercialisti**: uno studio si è "comprato" il cofano posteriore di un autobus e presenta il suo *team* con tanto di foto attraverso tale mezzo.

All'aeroporto di Fiumicino e di Linate, per mesi una graziosa modella in dimensione reale si atteggiava da provetta giuslavorista per promuovere un blasonato studio legale: mancano solo

gli striscioni degli aerei e gli uomini *sandwich* e credo che poi le avremo viste veramente tutte ... come sembrano **lontani i tempi** in cui ci **vergognavamo** di fare i **calendari con il nome dello studio** o ci chiedevamo quale **punizione** ci sarebbe stata **riservata dall'Ordine** per aver osato aprire un **sito web informativo**.

Il dilemma della pubblicità, come diceva un noto esperto del settore, **è che per metà è del tutto inutile: il problema è che non sappiamo quale metà**.

Scegliere quindi per il nostro studio professionale **se fare o se non fare pubblicità**, e in caso affermativo quale e quanta comprarne, **non è affatto facile**. Esistono infatti campagne diversificate che a volte servono a far conoscere un soggetto e altre che, in casi diversi, servono a proporre una particolare prestazione. **Si possono utilizzare vari media, con caratteristiche e target diversi**: radio, tv, giornali, manifesti, mailing e quant'altro.

La pubblicità è, peraltro, soltanto uno degli strumenti di comunicazione attivabili da uno studio professionale e occorre quindi preliminarmente **verificare detto strumento se è adeguato agli obiettivi e politiche** dello studio che andiamo a promuovere.

C'è chi dice che la **pubblicità** di una **prestazione professionale non funziona** perché è una **contraddizione** in termini. Corollario di tale teorema è che se un professionista è bravo, i clienti arrivano da soli. Nessuno abboccherà al messaggio commerciale, perché i criteri selettivi di un professionista sono altri.

In effetti, soprattutto per le **prestazioni più standardizzabili**, è **altamente probabile** che la **pubblicità abbia un effetto positivo** per lo studio che la adotta: bisogna però fare attenzione in quanto la pubblicità, soprattutto se svolta indiscriminatamente, può avere un effetto negativo sul posizionamento.

Secondo **altra scuola di pensiero** infatti si fanno **pubblicità** solo coloro i quali debbono proporre un **prodotto dappoco** e debbono comunque fare volumi: "fatti un nome e poi vendi aceto". Magari propongo un abbonamento telefonico che è una mezza truffa, dirotto i clienti nel labirinto infinito di un *call center*, li malmeno, gli prosciugo la carta di credito, ma poi piazzo in TV la *soubrette* del momento con una campagna pubblicitaria ammiccante e ricca di suggestioni e il gioco è fatto.

In realtà, **per avere successo, la campagna pubblicitaria** dello studio dovrà evidenziare i **reali vantaggi delle prestazioni** che vogliamo andare a proporre. Vantaggi di costo o differenziali? O entrambi? I vantaggi dovranno essere poi **effettivamente riscontrabili da parte dei clienti**, altrimenti prima o poi il palco crolla. Inoltre, lo studio dovrà essere strutturato per svolgere la quantità di lavoro indotta dalla campagna pubblicitaria, altrimenti i clienti rimarranno insoddisfatti.

La pubblicità, quella che serve, costa. E anche molto. È quindi altamente probabile che per accedere ai **media nazionali** si creino opportune **forme di aggregazione tra professionisti** di

diversi territori o di diverse specialità sotto un unico marchio e un'identità di immagine comune. Anche senza costituire strutture giuridiche permanenti o intrusive come associazioni professionali o società tra professionisti. Immediatamente dopo si porrà il problema di **controllare che la qualità promessa venga effettivamente erogata**, altrimenti i *brand* faticosamente lanciati si scioglieranno come neve al sole; la pubblicità potrebbe diventare allora promotrice di aggregazioni permanenti tra i professionisti. Se così fosse, ben venga la pubblicità.