

**Edizione di martedì 17 dicembre 2013**

## **IVA**

[Il difficile inquadramento IVA delle cessioni di beni esistenti all'estero](#)

di **Adriana Padula**

## **IVA**

[La nota di credito può documentare anche le campagne promozionali direttamente da produttore a consumatore finale](#)

di **Fabio Landuzzi**

## **ENTI NON COMMERCIALI**

[E' tempo di raccolte pubbliche di fondi](#)

di **Guido Martinelli, Marta Saccaro**

## **FISCALITÀ INTERNAZIONALE**

[E' iniziata la gestazione della voluntary disclosure](#)

di **Nicola Fasano**

## **ACCERTAMENTO**

[Sul rapporto tra l'art.21 octies L. 241/90 e l'obbligo di motivazione](#)

di **Massimiliano Tasini, Patrizia Pellegrini**

## **ORGANIZZAZIONE STUDIO**

[Il sito web dello studio](#)

di **Michele D'Agnolo**

## IVA

---

### ***Il difficile inquadramento IVA delle cessioni di beni esistenti all'estero***

di **Adriana Padula**

La **vendita di beni allo stato estero, precedentemente trasferiti in regime di esportazione temporanea o in esportazione definitiva in “franco valuta”,** in assenza di un accordo negoziale ad effetti immediati o differiti già all'atto dell'invio, **è esclusa da IVA per carenza del presupposto territoriale.**

La movimentazione di beni al di fuori del territorio doganale comunitario, oltre che in esecuzione di atto traslativo della proprietà o di trasferimento di diritti reali, può infatti scaturire da ragioni legate al **traffico internazionale** attuato **in regime di temporanea esportazione**, ovvero di esportazione in “franco valuta”, vale a dire non valida ai sensi dell'art. 8, del D.P.R. n. 633/1972.

La **nozione doganale di esportazione** non coincide in realtà con quella di “cessione all'esportazione”, agli effetti dell'IVA. Ai fini doganali, l'esportazione si perfeziona con il superamento da parte dei beni del valico doganale comunitario, mentre la disciplina IVA richiede che la cessione all'esportazione sia funzionalmente vincolata al trasferimento dei diritti di proprietà o di altro diritto reale. La puntuale qualificazione ai fini IVA della cessione dei beni presenti in paesi extracomunitari, poiché ivi precedentemente trasportati, sembra quindi dipendere dalla esistenza fin dall'origine dell'atto negoziale che ne giustifichi il trasferimento.

Si consideri, inoltre, che la corretta individuazione del regime IVA applicabile alle transazioni che si perfezionano in un momento successivo alla consegna o spedizione dei beni all'estero, esplica effetti ai fini della **determinazione del plafond** dell'esportatore abituale, dal momento che le cessioni non soggette da IVA ne sono escluse.

La prassi amministrativa consolidatasi sull'argomento in esame si è espressa nel senso di **escludere dalla non imponibilità di cui all'art.8, del D.P.R. n. 633/1972, tutti i trasferimenti di beni all'estero non avvenuti in esecuzione di un contratto di vendita.** Nel caso di cessione causalmente svincolata dall'esportazione di beni già situati all'estero, infatti, l'operazione risulterebbe **esclusa dal campo di applicazione dell'IVA, per carenza di requisito territoriale.**

Il **Dipartimento delle dogane**, con **nota del 6 maggio 1997 n. 1248**, sollecitata da richieste di

chiarimento in merito al regime doganale applicabile in caso di invio in paesi extracomunitari di beni per lavorazioni, ha precisato che *“ove le merci esportate dovessero durante la permanenza all'estero formare oggetto di cessione, tale transazione non assume rilevanza ai fini IVA, ai sensi dell'art. 7, secondo comma, del DPR n. 633/1972 (ora art. 7-bis, comma 1, del DPR n. 633/1972)”*. Tale approccio, consolidatosi negli anni successivi, ha trovato nuova declinazione nella [risoluzione 5 maggio 2005, n. 58/E](#), intervenuta a chiarire il regime IVA applicabile alle cessioni effettuate in esecuzione di un **contratto di consignment stock**.

Lo schema negoziale in parola comporta il trasferimento di beni di proprietà del fornitore in un **deposito del cliente**, il quale ha facoltà di estrarli per la successiva rivendita o per l'impiego nell'ambito del processo produttivo. L'operazione, deve quindi essere considerata in modo unitario con la specificazione che la cessione, pur esistente al momento dell'abbandono delle merci dalla Comunità, esplica effetti traslativi differiti poiché si perfeziona al prelievo dal deposito. L'esistenza dell'atto negoziale già al momento dell'invio dei beni in un Paese extracomunitario, nonostante abbia manifestazione reale differita, pare sufficiente a integrare i presupposti per inquadrare la fattispecie come cessione all'esportazione non imponibile ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. a) del D.P.R. n. 633/1972. **Al di fuori dello specifico caso del consignment stock**, aggiunge la medesima circolare, **le vendite di beni allo stato estero non rilevano ai fini dell'imposta**, a norma dell'art. 7-bis, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972.

Tale approccio sembra confermato da una lettura *a contrariis* dell'art. 7-bis, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 che considera effettuate ai fini IVA in Italia le cessioni dei beni vincolati al regime di temporanea importazione. Cosicché, non esisterebbero margini per ritenere che la vendita di beni inviati all'estero con vincolo di esportazione temporanea, risulti non imponibile ai sensi dell'art. 8.

Nonostante la chiara presa di posizione dell'Amministrazione finanziaria, di recente la Suprema Corte, nella **sentenza 20 dicembre 2012, n. 23588**, sembra aver recepito l'indirizzo espresso dall'Associazione Dottori commercialisti di Milano, nella **nota 31 luglio 2005, n. 161**.

La norma IVA, nella rilettura dei giudici, **non disporrebbe in merito all'ordine cronologico di esecuzione dell'atto di vendita dei beni** rispetto alla consegna o spedizione in Paesi terzi. In particolare, chiarisce la Suprema Corte, *“non si riscontra disposizione né esigenza sistematica che imponga una sequenza temporale vincolata degli effetti della transazione nel senso della necessaria anteriorità dell'effetto traslativo del diritto reale rispetto a quello dell'uscita della merce dal territorio comunitario”*. In altri termini, affinché la cessione dei beni precedentemente esportati possa avvenire in regime di non imponibilità IVA, **è necessario che traspaia l'intenzione ab origine di inviare detti beni all'estero in ragione della successiva vendita**, la quale neanche può parre eventuale o probabilistica.

Cosicché le esportazioni per tentata vendita, per partecipazione a fiere mercato, o per deposito in un magazzino di proprietà del cedente, rimangono escluse da tale impostazione, poiché la vendita avrebbe carattere eventuale non essendo intervenuto un accordo di cessione a monte, a giustificazione della movimentazione delle merci.

Ciò a cui i giudici di legittimità attribuiscono invece rilievo è che **la transazione assuma carattere definitivo e che il promotore della stessa offra adeguata prova** (contabile e documentale) **che l'operazione fin dall'origine sia stata concepita in vista del definito trasferimento e della cessione dei beni all'estero.**

## IVA

---

### ***La nota di credito può documentare anche le campagne promozionali direttamente da produttore a consumatore finale***

di Fabio Landuzzi

In periodi di **promozione delle vendite** può accadere che il **produttore**, nonché fornitore dei beni, sia disposto a **farsi carico direttamente**, e quindi in luogo del dettagliante, degli **sconti e dei premi** straordinariamente riconosciuti **agli acquirenti finali** dei prodotti; si tratta del caso in cui la casa produttrice decide di incentivare la vendita di determinati beni, magari in un pacchetto abbinato, impegnandosi a **rifondere direttamente al compratore una somma di denaro** prestabilita **secondo le condizioni** contrattualmente **previste nella campagna promozionale**. Si pone allora la questione di **come** il produttore possa **documentare ai fini Iva l'operazione** per riconoscere il rimborso in denaro all'acquirente finale, poiché egli non ha alcun rapporto giuridico diretto, diversamente dal dettagliante, con questo soggetto.

L'**art. 26 del D.P.R. 633/1972** è come noto la norma prevista dall'ordinamento per disciplinare il caso in cui, al ricorrere di determinate condizioni, si rende necessario procedere all'eliminazione degli effetti della fatturazione e del conseguente concorso alla liquidazione dell'Iva a debito di una operazione che, in conseguenza di uno specifico evento, subisce una riduzione del proprio ammontare imponibile. Nel caso in questione, la **particolarità** di applicare la procedura prevista dall'art. 26 risiede nel fatto che **fra il produttore e l'acquirente finale non esiste alcun rapporto giuridico diretto**; in queste situazioni, il produttore ha conoscenza dei dati dell'acquirente finale e degli importi in denaro che gli competono in base all'iniziativa promozionale, solo in quanto questi è tenuto alla **compilazione di un coupon** o di una **scheda** in cui indicare, oltre ad i **propri dati**, anche il **codice identificativo dei prodotti** acquistati, ovvero il numero seriale che li identifica in modo univoco e che ne consente la **piena tracciabilità** in tutta la catena distributiva.

Il caso di specie è stato affrontato e risolto positivamente dall'Amministrazione Finanziaria nella [risoluzione n. 147/2008](#), alla luce dei precetti già affermati dalla [Corte di Giustizia \(sentenza 24/10/1996, causa C-317/94\)](#). La procedura proposta dal produttore interpellante, e approvata dall'Amministrazione nella risposta all'interpello che ha sortito la citata risoluzione, prevedeva questi passaggi essenziali:

- **fatturazione ordinaria** dei beni **dal produttore al rivenditore** dettagliante;
- **cessione** dei beni **dal dettagliante all'acquirente finale**, certificati mediante **fattura** o mediante **scontrino fiscale** a seconda della soggettività Iva del compratore;

- **compilazione** da parte del compratore finale di una **scheda di adesione alla campagna promozionale** con riporto dei dati anagrafici e dei dati seriali dei prodotti acquistati;
- **emissione della nota di variazione** per l'importo dei rimborsi erogati;
- **annotazione della nota di variazione** nel registro Iva vendite, ovvero nel registro Iva acquisti.

La **nota di credito**, pertanto, viene riconosciuta essere lo **strumento idoneo** a documentare la fattispecie esame, **anche in assenza di un rapporto giuridico diretto** fra produttore (concedente il premio) e acquirente finale; ciò che rileva è che lo **sconto concesso** al compratore finale del bene sia **univocamente ricollegabile all'operazione originaria** di acquisto.

L'Amministrazione evidenzia che **la nota di credito**, se emessa **verso soggetti consumatori finali**, potrà essere **anche in unico esemplare** corrispondente all'importo complessivo del rimborso corrisposto direttamente a questi soggetti; anche in questo caso, però, viene richiesto che il documento **contenga i dati fondamentali** in grado di identificare in modo univoco le transazioni, ovvero **identificazione dei beneficiari dello sconto, quantità e qualità dei beni ceduti, ammontare imponibile e Iva, riferimento alla fattura originaria emessa dal produttore al rivenditore**.

## ENTI NON COMMERCIALI

---

### ***E' tempo di raccolte pubbliche di fondi***

di **Guido Martinelli, Marta Saccaro**

Il Natale si avvicina e, con esso, l'occasione per molte organizzazioni *non profit* per dare vita ad una **raccolta pubblica di fondi**. Che sia uno spettacolo, una serata-evento o, più semplicemente, l'offerta del panettone o della stella di Natale è molto frequente, in questo periodo, imbattersi in uno dei **banchetti** organizzati presso le più importanti piazze cittadine dove gruppi di volontari presidiano la raccolta.

#### **La previsione normativa**

A partire dal 1998 questa attività ha trovato una vera e propria regolamentazione nel **comma 3, lett. a) dell'attuale art. 143 del Tuir**. Grazie a questa disposizione non concorrono alla formazione del **reddito degli enti non commerciali** *"i fondi pervenuti ai predetti enti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione"*.

Nella sostanza, quindi, anche se all'interno della colletta **si realizza un'attività di scambio** (l'offerta del bene o del servizio a fronte del corrispettivo) questa non è assoggettata a tassazione. Ciò vale sia ai fini delle imposte dirette, sia ai fini IVA (ovvio, l'iniziativa è occasionale quindi per definizione non soggetta all'imposta sul valore aggiunto) e di ogni altra imposta.

Attenzione, però, perché l'agevolazione si renda applicabile è necessario:

- che l'iniziativa sia **occasionale** (quindi non continuativa);
- che sia organizzata **in concomitanza di un'occasione particolare** (un evento, una ricorrenza come, appunto, il Natale, ecc.);
- che il bene o il servizio oggetto dello scambio abbia un **valore commerciale modico**: in pratica, deve rappresentare solo un **simbolo**, il pretesto per chiedere una sovvenzione in denaro.

La disposizione ha un precedente. Il **D.M. 25 maggio 1995**, nel disciplinare le attività commerciali e produttive delle **organizzazioni di volontariato** (quelle della L. n. 266/1991) alla lettera a) del comma 1 dell'art. 1 ha indicato le *"attività di vendita occasionali o iniziative occasionali di solidarietà svolte nel corso di celebrazioni o ricorrenze o in concomitanza a campagne di sensibilizzazione pubblica verso i fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato"*.

Esiste poi una versione più “limitativa” della norma. Secondo quanto prevede l’art. 25 della L. n. 133/1999 per le **associazioni sportive dilettantistiche che si avvalgono delle disposizioni della L. n. 398/1991** *“non concorrono a formare il reddito imponibile, per un numero di eventi complessivamente non superiore a due per anno e per un importo non superiore”* a 100.000 euro i proventi realizzati per il tramite della raccolta pubblica di fondi effettuata in conformità all’art.143 del Tuir. Nella sostanza, quindi, solo per le associazioni sportive dilettantistiche in 398 è posto un limite alle raccolte fondi.

### **Gli adempimenti connessi alla colletta**

Per gli altri, il limite sopra indicato non produce effetti. Vale però per tutti l’obbligo di seguire un determinato **iter per formalizzare la raccolta**. Come infatti prevede il **comma 2 dell’art. 20 del D.P.R. n. 600/1973** *“indipendentemente alla redazione del rendiconto annuale economico e finanziario, gli enti non commerciali che effettuano raccolte pubbliche di fondi devono redigere, entro quattro mesi dalla chiusura dell’esercizio, un apposito e separato rendiconto .... dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione”*. Il rendiconto in questione non deve essere trasmesso all’Agenzia delle Entrate ma è sufficiente che sia predisposto e conservato ai sensi dell’**art. 22 del D.P.R. n. 600/1973**.

L’Agenzia delle Entrate ha precisato la portata applicativa della disposizione relativa alla raccolta di fondi e gli obblighi di rendicontazione. In particolare, nella [circolare n. 59/E del 2007](#) si legge che *“è necessario “individuare e quantificare un rapporto tra i fondi raccolti e la loro destinazione, prevedendo che i costi totali, sia amministrativi sia per l’attività di raccolta fondi, debbano essere contenuti entro limiti ragionevoli e tali da assicurare che, dedotti tali costi, residui, comunque, una certa quota di fondi da destinare ai progetti e alle attività per cui la stessa campagna è stata attivata”*. In ogni caso, sempre secondo la circolare, la raccolta di fondi non può essere attivata per sostenere l’attività nell’ente nel complesso ma deve essere ben individuata l’iniziativa solidaristica che si intende sostenere. In una più recente declaratoria l’Agenzia delle Entrate ha poi affermato che la **mancata compilazione dello specifico rendiconto** previsto dall’**art. 5 del D.M. n. 473/1999** non comporta l’inapplicabilità della disposizione di esclusione dall’Ires per i proventi realizzati e non rilevati, sempre che, in sede di controllo, sia comunque possibile fornire una **documentazione idonea ad attestare la realizzazione dei proventi esclusi dal reddito imponibile** ([circolare n. 9/E del 2013](#)).



## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

---

### ***E' iniziata la gestazione della voluntary disclosure***

di **Nicola Fasano**

Con un **emendamento alla legge di stabilità 2014**, prende forma concretamente la procedura di **regolarizzazione degli investimenti all'estero**.

Vediamo i tratti principali della procedura, fermo restando che, ovviamente, andrà verificato l'iter parlamentare della proposta.

La **voluntary disclosure** troverebbe collocazione normativa nell'ormai noto D.L. 167/1990 riguardante gli **obblighi di monitoraggio fiscale** e quindi di compilazione del **quadro RW**.

Presupposto ai fini dell'accesso alla procedura è proprio la **mancata compilazione del quadro RW** in presenza di investimenti posseduti all'estero e il mancato avvio di controlli di natura sostanziale (accessi, verifiche, ecc.) da parte del Fisco. In tal caso è previsto che l'interessato possa presentare all'amministrazione finanziaria **apposita richiesta in cui indichi spontaneamente tutti gli investimenti e tutte le attività di natura finanziaria detenuti all'estero** (anche tramite soggetti interposti), con la relativa documentazione di supporto, atta a ricostruire, fra l'altro, i **redditi che servono per costituirli**.

L'**"autoaccertamento"** deve riguardare **tutti i periodi di imposta** per i quali **non siano scaduti i termini di accertamento o di constatazione delle violazioni da RW**.

Affinchè la regolarizzazione si perfezioni è necessario il **pagamento, in unica soluzione**, entro il termine di presentazione del ricorso, delle somme dovute a seguito dell'accertamento e della constatazione delle violazioni da RW notificati dall'Agenzia delle entrate.

L'adesione all'emersione, dunque, dovrà essere valutata molto attentamente in quanto di fatto, una volta presentata l'istanza, non è più possibile "ripensarci" poiché il soggetto interessato è venuto allo scoperto con il Fisco, non essendo prevista (a differenza di quello che avveniva con lo scudo fiscale) **alcuna forma di anonimato**. In caso di mancato versamento delle somme dovute, pertanto, l'Agenzia ha a disposizione un anno di tempo (31 dicembre dell'anno successivo all'originario accertamento) **per notificare un nuovo atto di contestazione con le sanzioni senza abbattimento**.

Le somme dovute a seguito della **disclosure** sono le **imposte in misura piena per le annualità ancora accertabili** (determinate con le regole ordinarie in base, per esempio, a dividendi

percepiti, canoni di locazione, interessi, plusvalenze, ecc.), **senza alcun abbattimento o forfetizzazione** (almeno allo stato attuale), **oltre agli interessi e le sanzioni in misura ridotta**. Sulle annualità più risalenti non sarà agevole reperire la documentazione utile alla ricostruzione dei redditi prodotti all'estero, soprattutto quelli di natura finanziaria, molto "volatili".

I **benefici maggiori** si hanno in effetti proprio sul versante delle **sanzioni** in quanto se le attività sono detenute o trasferite in **Paesi UE** o dello **Spazio economico europeo** è prevista, ai sensi dell'art. 7, comma 4 del **D.Lgs. 472/1997**, l'applicazione delle sanzioni (sia sul versante delle imposte che su quello del modulo RW) nella misura pari alla **metà del minimo edittale** (che sarebbero ulteriormente abbattute a seguito del pagamento che necessariamente deve avvenire prima della presentazione del ricorso, secondo le regole ordinarie). Negli altri casi, il minimo edittale della sanzione sarebbe **ridotto di un quarto**.

Benefici ancora più consistenti sono previsti sul **piano penale**, poiché viene espressamente esclusa la punibilità dei reati per omessa o infedele dichiarazione, mentre, in caso di dichiarazione fraudolenta, le pene sono diminuite fino alla metà. Ovviamente tali benefici sono limitati alle fattispecie strettamente connesse con l'emersione.

Il termine entro cui sarebbe possibile attivare la procedura (comunque esperibile una sola volta) è quello del **30 settembre 2016**. Non si tratterebbe dunque di una norma a regime, almeno inizialmente (magari anche per "sollecitare" ulteriormente le istanze nel breve periodo).

Sarà, come prassi oramai consolidata, l'Agenzia delle entrate ad adottare un **provvedimento attuativo** che regolerà il modello e le modalità di richiesta.

Fra i punti da chiarire si evidenzia, infine, quello relativo all'**antiriciclaggio**, soprattutto per quanto riguarda gli **obblighi di segnalazione da parte del consulente**.

## ACCERTAMENTO

---

### ***Sul rapporto tra l'art.21 octies L. 241/90 e l'obbligo di motivazione***

di **Massimiliano Tasini, Patrizia Pellegrini**

L'art. 21 *octies*, L. 241/1990, introdotto dall'art. 14 della L. 15/2005, al suo primo comma, secondo periodo, ha positivizzato la teoria del **vizio non invalidante** in forza del quale **non è annullabile il provvedimento amministrativo emesso in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti**, qualora sia palese che il contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato.

In buona sostanza, con la norma in questione il legislatore ha **depotenziato i vizi formali e procedurali dei provvedimenti amministrativi** a contenuto vincolato con l'effetto che detti vizi non sono più sanzionati a pena di nullità.

Atteso il prevalente orientamento dottrinario che assume l'applicabilità ai procedimenti tributari della L. 241/1990, ed in specie degli art. 21 *septies* ed *octies*, la questione investe il **rapporto tra l'art.21 octies e l'obbligo di motivazione del provvedimento amministrativo tributario**.

Le considerazioni che qui si vogliono svolgere presuppongono la necessaria definizione del concetto di **vincolatezza**.

L'art. 1, co. 1, L. proc. amm., afferma che l'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge. Da ciò deriva che l'attività amministrativa non è libera, ma predeterminata nei modi di azione, nella tipologia degli atti e negli effetti che essi sono capaci di produrre, dalle norme (di diritto pubblico).

I principi dell'attività amministrativa trovano esplicita affermazione nell'art. 97 Cost. e nell'art. 41 della Carta Diritti U.E. e sono intesi ad assicurare una buona amministrazione, ovvero a garantire il rispetto delle posizioni soggettive giuridicamente protette.

Ciò premesso, sembra potersi dedurre che un atto è vincolato quando è emesso in presenza di un **determinato presupposto stabilito per legge**, di per sé idoneo ad escludere qualsiasi attività di tipo valutativo da parte dell'amministrazione procedente.

Ovviamente, non può negarsi che **l'attività impositiva sia attività vincolata** e, dunque, mai

discrezionale. Ciò non di meno, è altrettanto evidente che gli atti di determinazione del tributo comportano una serie di attività di apprezzamento/valutazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria: dall'attività istruttoria volta a reperire gli elementi probatori che consentono di pervenire all'accertamento del fatto, al procedimento logico-giuridico al fine di giungere, in via diretta od induttiva, alle determinazioni di rettifica delle somme assoggettate a tassazione. Con la logica conseguenza che l'**atto impositivo privo di motivazione od avente motivazione insufficiente** conduce *ex se* ad escludere che non può mai essere palese per alcuno che (l'atto) poteva avere contenuto diverso da quello in concreto adottato.

In ambito tributario, dunque, quel che assume rilievo ai fini *de qua* è proprio il contenuto della motivazione, cioè l'**esplicitazione dei presupposti di fatto e/o di diritto** in presenza dei quali, ovvero mancando i quali, si è ritenuto necessario (in quanto attività vincolata) adottare quell'atto impositivo.

Del resto, sia le singole leggi di imposta che lo Statuto del Contribuente sanciscono l'obbligo di motivazione fissandone, altresì, il contenuto minimo. L'**art. 42 del D.P.R. 600/1973**, con riferimento alle **imposte sul reddito**, oltre a prevedere, **a pena di nullità**, l'esplicitazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che hanno determinato l'atto impositivo, stabilisce che lo stesso debba essere motivato in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni di cui ai precedenti articoli, le quali, come è noto, ineriscono ai poteri istruttori.

Peraltro, con riferimento agli **accertamenti induttivi e sintetici**, la norma espressamente richiede la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a quei metodi.

Anche con riguardo all'**IVA**, l'**art. 56 del D.P.R. 633/1972, comma 2**, prevede la specifica indicazione, anche in questo caso, **a pena di nullità**, degli errori, delle omissioni e delle false od inesatte indicazioni su cui è fondata la rettifica ed i relativi elementi probatori, altresì precisando che per le omissioni ed inesattezze desunte in via presuntiva devono essere indicati i fatti certi che danno fondamento alla presunzione.

E' appena il caso di inferire che la previsione a pena di nullità rinveniente in norme tributarie (speciali) prevale (principio di specialità) sulla norma generale, anche se successiva, secondo il principio derivato dalla *ius latina lex specialis derogat legi generali; lex posterior generalis non derogat legi priori speciali*.

Né, infine, può essere disatteso il rinvio ai principi comunitari contenuto nell'art. 1 della L. 241/1990, come novellato dall'art. 1 della L. 15/2005, nel quale è specificato che l'**azione amministrativa è retta anche dai principi comunitari**, nonché il recepimento della Carta Diritti U.E. nel Trattato di Lisbona il quale, all'art. 41 rubricato "**Diritto ad una buona amministrazione**", prevede, tra l'altro, l'obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni.

La giurisprudenza della Corte di Giustizia è costante nel ritenere che il difetto o l'insufficienza

di motivazione integri la fattispecie del vizio sostanziale, mai formale, dal che, **in forza del principio del primato del diritto UE, dovrebbe conseguire l'obbligo di disapplicare la normativa interna.**

## ORGANIZZAZIONE STUDIO

---

### *Il sito web dello studio*

di Michele D'Agnolo

Negli ultimi anni il modo di esercitare la professione è profondamente mutato: oltre alla capacità di **proporre soluzioni valide** sul piano tecnico giuridico, è diventato ormai un imperativo saper **adeguare modalità e strumenti di relazione e di interazione** con una clientela che, sul punto, pretende dal professionista molto di più di quanto aspettasse in un passato nemmeno poi così lontano. Da questo punto di vista, il **sito web dello studio** porta con sé tutta una serie di opportunità ma anche di insidie che lo studio deve saper governare.

Il web può garantire **visibilità a basso costo** e quindi rappresenta ora come ora il **principale alleato nella comunicazione della professione**, dispersa in una miriade di microstudi. Ma il miracolo riesce **solo se lo strumento viene gestito con consapevolezza e con cognizione di causa**. E la cosa non è poi così scontata come può sembrare. Capita, infatti, di imbattersi spesso in siti web standardizzati, assolutamente inadeguati in termini di contenuti e di stile espositivo, che non rispecchiano l'identità dello studio, scarni di informazioni utili all'utente e insufficienti in termini di possibilità di interazione con lo studio, che è invece ciò che il cliente si attende.

Il sito web dello studio è allora insieme **una chance e una trappola**. Tutto dipende dalla visione, dalle risorse, dall'impegno e dal tempo che decidiamo/possiamo mettere in campo.

A seconda del **tipo d'investimento** che si è disposti a fare, non solo in termini di progettazione ed implementazione ma soprattutto in termini di **manutenzione e aggiornamento**, il sito web può assolvere a diverse funzioni:

- può fungere da semplice **vetrina**, attraverso la quale lo studio si limita a statuire la propria esistenza nell'ambito del mondo virtuale,
- ma può anche diventare uno **strumento di differenziazione** rispetto ai propri *competitors*, laddove si riesca ad introdurre elementi di innovazione nella modalità di relazione e interazione con il cliente.

Ad esempio, accedendo ad una sezione riservata del sito, il cliente potrebbe:

- da un lato essere parte attiva del processo di realizzazione della prestazione professionale (e quindi conferire documenti, dati, informazioni)
- e dall'altra avrebbe accesso alla sua pratica, esaminare i suoi documenti o scaricarne

copia, da qualunque luogo si trovi.

Con evidente beneficio per tutti:

1. per lo studio che può rendere più efficienti i processi di lavorazione della pratica,
2. e per il cliente può reperire ciò che gli occorre in tempo reale.

Un ulteriore valore aggiunto può essere rappresentato dalla **disponibilità** di una serie di **informazioni** volte all'approfondimento di alcune tematiche ritenute **utili per il target di riferimento** dello studio (come ad esempio materiale tecnico scientifico, meglio se con un taglio divulgativo), che possono essere proposte sia in formato di documenti da scaricare, sia – e questo è più interessante – in formato di *podcast* da scaricare e ascoltare o visualizzare in qualunque momento.

Pur animato da buone intenzioni, lo studio però non riesce sempre a trarre giovamento dal sito web che ha magari faticosamente messo a punto. Le cause principali che rendono un **sito web poco frequentato** e delle quali è opportuno tenere conto sono normalmente:

- L'autoreferenzialità dei contenuti (siamo i consulenti più bravi del mondo, facciamo questo, quello e quest'altro)
- La scarsità d'informazioni utili *per* il potenziale cliente, che dovrebbero già costituire l'assaggio del nostro approccio e della nostra qualità professionale
- Un non buon posizionamento nei motori di ricerca,
- La staticità ovvero il mancato continuo aggiornamento dei contenuti
- La scarsa personalità del layout grafico e della logica di navigazione,
- La lentezza o la difficoltà di navigazione
- La mancanza di possibilità d'interazione con i visitatori

Per ovviare a questi problemi, è quanto mai opportuno **affidarsi a esperti del settore**. Succede, infatti, molto di frequente che il professionista aspiri ad avere un proprio sito e ambisca, come per altri aspetti organizzativi di studio, al fai da te e che poi non riesca a dedicargli il tempo necessario, rimandando tutta una serie di aspetti per mesi se non per anni e così il sito dello studio rimane statico se non incompiuto. E' preferibile quindi accantonare la tuttologia, che sarebbe del tutto controproducente, e ricorrere a **figure professionali in grado di gestire tutti gli aspetti che riguardano la progettazione e la messa in funzione del sito web**. Più specificatamente, lo studio dovrebbe affidarsi ad un **web master** per la progettazione e lo sviluppo del sito (un po' come se fosse l'ingegnere per una costruzione), il **web designer** per la messa a punto dello stile e della grafica (l'arredatore d'interni, per mantenere la metafora) e, soprattutto, avvalersi dell'assistenza continuativa di un **seo specialist** per garantire un buon posizionamento del sito nei motori di ricerca (un sito favoloso ma non visibile è inutile). Per gli studi di nuova generazione o che intendono fare un ulteriore salto nel mondo del web, vale la pena considerare l'idea di affidarsi ad un social strategist per dare visibilità al sito sui **social network** più importanti, quali Facebook, LinkedIn, Twitter, Youtube.

Qualunque sia la scelta strategica che lo studio intende operare, è importante costruire un **sito *ad hoc***, coordinato con gli altri elementi che caratterizzano lo studio e in linea con l'immagine che lo studio vuole dare di sé, **coerentemente** che con altri strumenti di comunicazione di cui lo studio si avvale.