



## Edizione di martedì 7 gennaio 2014

### ISTITUTI DEFLATTIVI

#### [La mediazione rileva anche ai fini INPS](#)

di Giovanni Valcarenghi, Mario Agostinelli

### CONTENZIOSO

#### [Impugnabilità del diniego di disapplicazione: orientamenti della giurisprudenza di legittimità](#)

di Luigi Ferrajoli

### CASI CONTROVERSI

#### [Separazione attività ai fini IVA](#)

di Giovanni Valcarenghi

### OPERAZIONI STRAORDINARIE

#### [E' destinato a complicarsi il pagamento del prezzo nei trasferimenti di azienda](#)

di Fabio Landuzzi

### IVA

#### [Compensazioni libere fino ad € 5.000 per i crediti IVA](#)

di Fabio Garrini

### ACCERTAMENTO

#### [Delega di firma degli avvisi di accertamento da provare in giudizio: onere in capo all'erario](#)

di Massimo Conigliaro

### ORGANIZZAZIONE STUDIO

**Obiettivi e buoni propositi**

di Michele D'Agnolo

## ISTITUTI DEFLATTIVI

---

### ***La mediazione rileva anche ai fini INPS***

di **Giovanni Valcarenghi, Mario Agostinelli**

La legge di stabilità 2014 modifica le norme in materia di reclamo/mediazione con estensione degli effetti anche ai fini INPS.

Con riferimento a tale ultima novità, il Legislatore ha normato quanto già affermato dall'Agenzia delle Entrate con [circolare 9/E/2012](#) nell'ambito della quale, al punto 1.4, l'amministrazione ha chiarito che: *“la mediazione produce effetti anche sui contributi previdenziali e assistenziali, in quanto la loro base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi”*.

La nuova norma, oltre a stabilire la rilevanza dell'esito della procedura anche ai fini contributivi previdenziali e assistenziali, prevede che sugli eventuali maggiori importi dovuti a tale titolo, in ragione della chiusura, con esito positivo, della procedura amministrativa, non sono in ogni caso dovuti sanzioni e interessi.

Il co. 611 dell'unico articolo della L. 147/2013, modifica il co. 8 dell'art. 17 bis, infatti, introducendo due precisi periodi. Dopo il primo, prevede che: *“l'esito del procedimento rileva anche per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi. Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non si applicano sanzioni e interessi”*.

Ne deriva che, ai fini contributivi previdenziali e assistenziali, due sono le novità introdotte nella mediazione tributaria:

1. la rilevanza dell'esito della mediazione ai fini INPS;
2. la non applicazione sulla maggiore pretesa contributiva di interesse e sanzioni.

Poiché ai sensi del co. 611 (lett. b), le modifiche apportate all'istituto della mediazione si applicano agli atti notificati a decorrere dal 60° giorno successivo all'entrata in vigore della Legge di Stabilità, si potrebbe ritenere che la rilevanza dell'esito della mediazione ai fini INPS, abbia effetto a decorrere e con riferimento a tali atti, con esclusione delle mediazioni perfezionate precedentemente e non contemplate, temporalmente, dalle novità introdotte, superando quindi quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate con la circolare 9/E/2012. Probabilmente, invece, l'intento era quello di cristallizzare un comportamento di fatto già applicato nella pratica.

Senza ombra di dubbio, invece, conserva validità l'ulteriore chiarimento fornito dall'agenzia delle Entrate, con il documento di prassi richiamato secondo il quale, in ogni caso, il valore della lite, ai fini della verifica dell'applicazione dell'istituto del Reclamo/Mediazione, deve essere valorizzato senza tener conto dei contributi accertati.

Ne deriva che il contribuente, per verificare la corretta procedura di proposizione del ricorso e per non incorrere nella fattispecie punita con il provvedimento di "non procedibilità" del ricorso, non dovrà tener conto dei maggiori contributi ricalcolati sulla base del reddito imponibile accertato nell'atto stesso ma, nel caso di successo dell'istanza del reclamo o di esito positivo dell'accordo in mediazione, il maggiore reddito imponibili definito, assumerà rilevanza ai fini della pretesa contributiva, che dovrà essere ricalcolata senza l'applicazione di sanzioni e interessi.

Una modifica che avvicina l'istituto del reclamo/mediazione a quello dell'accertamento con adesione che, ai sensi del D.Lgs. 218/1997 art. 2 co. 3 e 5, prevede che "*l'accertamento definito con adesione [...] non rileva ai fini dell'imposta comunale per l'esercizio di imprese e di arti e professioni, nonché ai fini extratributari, fatta eccezione per i contributi previdenziali e assistenziali, la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi*", e "*sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali di cui al comma 3 non si applicano sanzioni e interessi*".

L'accoglimento dell'istanza di reclamo o la conclusione con esito positivo della procedura di mediazione potranno quindi consentire al contribuente di fruire della depenalizzazione delle sanzioni sui maggiori contributi previdenziali e assistenziali calcolati sul reddito definito, come già avviene nella procedura dell'accertamento con adesione.

Le nuove disposizioni, come già detto, si applicano agli atti notificati a decorrere dal 60° giorno successivo all'entrata in vigore della Legge di Stabilità 2014. Si tratterà ora di comprendere quale sarà il trattamento da riservare agli atti precedenti.

## CONTENZIOSO

---

### **Impugnabilità del diniego di disapplicazione: orientamenti della giurisprudenza di legittimità**

di Luigi Ferrajoli

In tema di autonoma impugnabilità del diniego di disapplicazione emanato con provvedimento della Direzione Regionale delle Entrate in esito al procedimento instaurato con la presentazione dell'istanza di interpello antielusivo, ai sensi dell'**articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. 600/1973**, l'orientamento della Corte di Cassazione si attesta senz'altro sul riconoscerne l'ammissibilità, seppur con motivazioni non univoche.

Occorre ricordare, preliminarmente, che il **provvedimento** emanato in esito alla presentazione dell'istanza di interpello **non** risulta annoverato tra gli atti direttamente impugnabili dinanzi alle Commissioni tributarie dall'**articolo 19 del D.Lgs. 546/1992**. Da tale silenzio normativo discende la problematica relativa alla sua autonoma impugnabilità oggetto di contenzioso tra il destinatario dell'atto e l'Amministrazione finanziaria che sostiene la tesi della non impugnabilità.

Le **pronunce** più **rilevanti** della Corte di Cassazione in merito alla questione che ci occupa sono prevalentemente due.

Con la [\*\*sentenza n.8663 del 15/04/2011, la Suprema Corte\*\*](#) ammette l'autonoma impugnabilità dinanzi alle Commissioni tributarie del diniego di disapplicazione della norma antielusiva assimilandolo nella sostanza alla **negazione di agevolazioni fiscali**, pertanto il relativo provvedimento sarebbe **direttamente impugnabile ai sensi dell'articolo 19, lettera h), del D.Lgs. 546/1992. La mancata** impugnazione nei termini di legge del provvedimento comporta, inoltre, l'impossibilità di una successiva contestazione. La conseguente **definitività** del provvedimento rende, pertanto, **“necessaria”** tale impugnazione laddove il contribuente voglia contestare la posizione assunta dall'Amministrazione.

L'**interesse ad agire** del destinatario del diniego viene individuato nella circostanza che attraverso l'azione giurisprudenziale il ricorrente è in grado di evitare un effetto a sé **pregiudizievole**.

Infine, la Suprema Corte riconosce che la vicenda ha ad oggetto **diritti soggettivi** e non interessi legittimi ed il giudizio del giudice tributario è a cognizione piena, per cui estendendosi questa al merito dell'atto e non alla mera illegittimità del medesimo è possibile

una **decisione di merito** sulla fondatezza o meno della domanda di disapplicazione, attribuendo direttamente, ove si ritengano ricorrenti le condizioni applicative, la agevolazione fiscale richiesta.

Tale orientamento non è, tuttavia, pienamente accolto neanche dalla stessa Cassazione che, in una successiva pronuncia, giunge alla **medesima soluzione** in merito alla impugnabilità pur basandosi su **presupposti diversi**.

Con la successiva [\*\*sentenza n. 17010 del 05/10/2012\*\*](#), la Suprema Corte riconosce la sussistenza dell'**interesse ad agire** del ricorrente in quanto il diniego di disapplicazione è atto idoneo ad incidere immediatamente nella sfera giuridica del destinatario, perché, pur non traducendosi in un diniego di agevolazione in senso tecnico, al verificarsi di determinati presupposti conduce all'applicazione di un **regime impositivo diverso** da quello ordinariamente applicabile.

Ciò implica la **facoltà** di ricorrere al giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'ente impositore che **portano** comunque a conoscenza del contribuente una **"ben individuata" pretesa tributaria**, senza necessità di attendere che la stessa sia concretizzata nella forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall'articolo 19 del D.Lgs. 546/1992

La mancata impugnazione non determina la non impugnabilità (e cioè la cristallizzazione) della **pretesa reiterata** in uno degli **atti tipici** previsti dallo stesso articolo 19.

All'atto *de quo non* può comunque attribuirsi natura meramente endoprocedimentale o di **semplice parere interpretativo** (al pari di una circolare), pertanto non può negarsi che il contribuente, destinatario della risposta, abbia l'interesse, ex art. 100 Cod.Proc.Civ., ad invocare il controllo giurisdizionale sulla legittimità dell'atto stesso.

Le **sentenze** illustrate sono le più emblematiche di quell'**orientamento** giurisprudenziale, oramai **prevalente**, che ammette l'autonoma impugnabilità del provvedimento emanato in esito alla presentazione dell'istanza di interpello. Al contrario, in sede **amministrativa** risulta ancora prevalente la tesi che **non ammette** tale autonoma impugnabilità e quindi la necessità di attendere che la pretesa tributaria si concretizzi in uno dei **provvedimenti tipici** emessi al termine della eventuale successiva fase di accertamento.

## CASI CONTROVERSI

### **Separazione attività ai fini IVA**

di Giovanni Valcarenghi

Passa il tempo e, nonostante l'assestamento quasi definitivo che è stato apportato alla normativa **IVA** relativa alla **cessione e locazione di fabbricati** negli ultimi anni, ancora sussistono alcune **incertezze** in merito al tema della **separazione** delle **attività**.

Al riguardo, l'**articolo 36** del DPR 633/1972 (come modificato nel corso del mese di gennaio del 2012), prevede che le disposizioni in tema di separazione delle attività si applicano anche *ai soggetti che effettuano sia locazioni, o cessioni, esenti da imposta, di fabbricati o porzioni di fabbricato a destinazione abitativa che comportano la riduzione della percentuale di detrazione ... (omissis) ..., sia locazioni o cessioni di altri fabbricati o di altri immobili, con riferimento a ciascuno di tali settori di attività.*

Innanzitutto va chiarito che le attività di **locazione** e di **cessione** di fabbricati **possono** essere tra loro **separate senza problemi** di sorta, in quanto contraddistinte da differenti codici ATECO; il **problema**, diversamente, si pone quando all'interno della **medesima attività** (di locazione, oppure di cessione) coesistano **operazioni** contraddistinte da un **differente regime IVA** (imponibilità, oppure esenzione).

Il tenore letterale della disposizione non è dei più felici, ma sembra evocare una separazione di attività esclusivamente fondato sulla tipologia di fabbricato; da un lato la categoria dei fabbricati abitativi, dall'altro la categoria dei fabbricati diversi dai predetti.

Non è però scontato che questa sia la impostazione più corretta, tenuto anche conto di quanto affermato dalla Agenzia delle entrate con la [circolare 22/E del 28 giugno 2013](#), paragrafo 9; nel documento di prassi, infatti, si introduce il concetto di sub-settore di attività. Infatti, si afferma testualmente che *i sub-settori di attività ulteriormente separabili nell'ambito di ciascun settore* (ndr: per settore intendi attività di locazione e/o attività di cessione) *sono costituiti, rispettivamente, dalle locazioni di fabbricati abitativi esenti e locazioni di altri fabbricati o immobili e dalle cessioni di fabbricati abitativi esenti e cessioni di altri fabbricati o immobili.*

In linea di principio il concetto del sub-settore è calzante, se non fosse che poi, all'interno del medesimo, la ulteriore suddivisione patisce il limite della tipologia di fabbricato e non del regime IVA. La stessa circolare, pertanto, conclude che *"i sub-settori di attività delle cessioni di altri fabbricati e delle locazioni di altri fabbricati saranno costituiti, pertanto, non solo da operazioni imponibili ma, altresì, da operazioni esenti (ad esempio, rispettivamente, cessioni e*

*locazioni di fabbricati strumentali in regime di esenzione).".*

Ciò che non si riesce a comprendere, in sostanza, è se il contribuente possa **separare le attività** in ragione del **solo regime IVA applicabile** alle operazioni che riguardano la medesima tipologia di fabbricato; a esempio, la locazione di un fabbricato strumentale con opzione per l'IVA, dalla locazione di un fabbricato strumentale per il quale si preferisce l'esenzione (regime naturale).

Poiché tale impostazione **sembra** oggi **preclusa**, a noi sembra che si venga a svuotare di significato l'istituto della separazione delle attività, nato proprio per evitare "confusione" tra operazioni esenti ed operazioni imponibili. Vero è che l'istituto si riferisce alla separazione delle "attività" e non delle "operazioni", ma l'attuale impostazione è sorta con un panorama legislativo (oggi modificato) che vincolava la locazione di fabbricati abitativi al solo regime di esenzione.

Per giungere a una impostazione maggiormente equilibrata, ai noi sembra **più corretto** affermare che la **separazione delle attività** debba oggi essere canalizzata verso una **separazione delle operazioni**, affinché si possa finalmente **evitare** l'applicazione del **pro rata**. Applicare tale principio, in definitiva, non comporterebbe alcun disequilibrio del sistema, poiché l'imputazione di un bene alla categoria delle operazioni esenti determinerebbe l'obbligo di rettifica, ed i successivi passaggi interni sarebbero regolati dalle norme a sistema.

Una rivisitazione delle conclusioni, allora, a nostro giudizio diviene assolutamente necessaria ed urgente.

## OPERAZIONI STRAORDINARIE

---

### ***E' destinato a complicarsi il pagamento del prezzo nei trasferimenti di azienda***

di Fabio Landuzzi

Con i commi dal 63 al 67 la **Legge di Stabilità 2014** interviene in modo radicale sulle **modalità di pagamento del prezzo**, fatta esclusione della parte di esso oggetto di dilazione, nei **contratti** che implicano il **trasferimento della proprietà di aziende** o la costituzione ed estinzione di diritti reali sulle medesime. La disposizione non è però immediatamente applicabile, in quanto **entro il 30 aprile 2014 deve essere pubblicato un decreto** da adottarsi su proposta del Ministero dell'Economia di concerto con il Ministro di Giustizia, e sentito il parere del Consiglio nazionale del Notariato, il quale avrà il contenuto di un **regolamento attuativo** e dovrà contenere i **termini, le condizioni e le modalità** di attuazione della nuova disciplina.

Con l'entrata in vigore del nuovo regime, **il venditore non riceverà più il prezzo di vendita direttamente dal compratore**, bensì fra i due **si interporrà il Notaio** al quale il Legislatore intende quindi affidare anche una sorta di funzione di garante dell'esecuzione dell'atto di vendita a evidente tutela del cessionario quando questi esegue il pagamento prima che l'atto sia stato iscritto al registro imprese. **Il Notaio** chiamato alla stipula dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata con cui le parti contraenti dispongono il trasferimento dell'azienda **sarà infatti tenuto a ricevere l'intero prezzo in denaro**, ovvero il saldo del prezzo qualora siano stati in precedenza pagati acconti, e **a versarlo su di un apposito conto corrente dedicato**; tale procedura riguarda gli **importi versati contestualmente alla stipula dell'atto di quietanza**, e **non** quindi a **quelli il cui pagamento è dilazionato** (comma 64). **Le somme acquisite dal Notaio** e da questi versate nel conto corrente dedicato **costituiscono un "patrimonio separato"**, sono escluse dalla successione del Notaio, dal regime patrimoniale della sua famiglia, **sono impignorabili**, come pure non è pignorabile il credito riferito al pagamento e restituzione delle somme. La norma, quasi a voler sottolineare la separazione delle somme introitate dal Notaio rispetto al patrimonio personale del pubblico ufficiale, usa per ben due volte l'avverbio **"assolutamente"**.

E quando avverrà il successivo trasferimento del denaro dal Notaio al venditore dell'azienda? Il comma 66 dispone che **eseguita la registrazione e la pubblicità dell'atto** secondo la normativa vigente, e verificata l'assenza di altre formalità pregiudizievoli rispetto a quelle risultanti dall'atto ed esistenti a tale data, **il Notaio dovrà provvedere "senza indugio" allo svincolo dell'importo**. Maggiore complicazione si ha negli atti di cessione che subordinano il pagamento del prezzo all'avveramento di un determinato fatto oppure a una determinata

prestazione; in questi casi, infatti, per poter procedere allo svincolo del prezzo a favore del venditore, **il Notaio dovrà ricevere la prova risultante da atto pubblico** o scrittura privata autenticata, o mediante **altra forma probatoria concordata fra le parti, che** quando dedotto quale **condizione** si sia **verificato**. Solo a seguito della produzione di questa ulteriore formalità il Notaio potrà pagare il prezzo o la parte di esso al cedente.

Gli **interessi** che matureranno **sul conto corrente dedicato**, al netto delle spese di gestione del conto, dovranno essere **destinati a finanziare fondi di credito agevolato** per le piccole e medie imprese. Risulta evidente che **la concreta operatività** di questa disposizione **necessita del regolamento di attuazione** al quale è anche demandato di definire le condizioni contrattuali omogenee da applicare ai conti correnti dedicati destinati al servizio di questa nuova procedura da applicare, come abbiamo visto, anche alle operazioni di cessione di aziende.

Dall'ambito di questa nuova disciplina restano invece **esclusi i contratti di cessione di partecipazioni e azioni**, i quali non sono infatti menzionati al comma 63 della Legge di Stabilità 2014; pertanto, quand'anche stipulate mediante atto pubblico o scrittura privata autenticata, alle cessioni di partecipazioni continueranno ad applicare le ordinarie modalità di pagamento senza l'intervento obbligato del conto corrente dedicato del Notaio.

## IVA

---

### **Compensazioni libere fino ad € 5.000 per i crediti IVA**

di **Fabio Garrini**

L'inizio del nuovo anno è spesso atteso dalle imprese per la possibilità di utilizzare in compensazione i **crediti** scaturenti dalle **dichiarazioni annuali**: malgrado i modelli dichiarativi vengano compilati a diverse scadenze nel corso del 2014, i crediti da essere risultanti sono utilizzabili già dallo scorso **1 gennaio**. Va però rammentato che tali crediti conoscono diversi **vincoli**, in primis il credito IVA.

Preliminarmente si ricorda che, ai sensi del DL 78/2010, i crediti tributari possono essere compensati solo se non vi sono debiti iscritti a **ruolo** per importi superiori ad **€ 1.500** (salvo vedersi comminata una ragguardevole sanzione del 50% dell'importo indebitamente compensato).

Premettendo che il credito IVA annuale deve essere “vistato” da parte del professionista (o da parte del revisore della società) quando supera l'importo complessivo di **€ 15.000** (previsione che la recente Legge di Stabilità ha allargato anche agli altri crediti tributari – imposte dirette, ritenute, sostitutive, Irap), andiamo brevemente a ricordare le regole riguardanti il **momento di utilizzo** dei **crediti IVA**. Diversamente dalla disciplina sul visto di conformità, che dal 2014 diviene generalizzata, quanto di seguito si dirà riguarda unicamente il credito scaturente dalla dichiarazione IVA (dichiarazione annuale e modelli TR trimestrali). Almeno per ora.

#### **Il limite di € 5.000**

Chi intende utilizzare in compensazione il credito Iva annuale del 2013 per importi non superiori a €5.000 (**indipendentemente dall'importo complessivo del credito**) può presentare il modello F24 senza alcuna preventiva presentazione della dichiarazione e potendo utilizzare per il versamento sia i canali telematici di Entratel/Fisconline (direttamente o tramite intermediario abilitato) sia un sistema di *home* o *remote banking*.

Come chiarito dalla [\*\*circolare 29/E/2010\*\*](#) non ricadono nel monitoraggio (quindi sono liberi) gli utilizzi del credito Iva per pagare debiti d'imposta che sorgono successivamente (a esempio credito Iva dell'anno 2013 risultante dalla dichiarazione Iva 2014 utilizzato per pagare il debito Iva di gennaio 2014), mentre devono essere **conteggiate nel limite** le compensazioni che riguardano il pagamento di un **debito Iva sorto precedentemente** (a esempio debito Iva ottobre 2013 ravveduto utilizzando in compensazione il credito Iva dell'anno 2013 risultante dalla DR Iva 2014).

Chi intende compensare il credito Iva per importi **superiori a €5.000**, invece, dovrà **prima presentare la dichiarazione annuale Iva** e poi procedere alla compensazione non prima del giorno **16 del mese successivo** a quello di presentazione della dichiarazione annuale (ricordando che questa può essere sempre separata dal modello UNICO e presentata già nel mese di febbraio). Gli F24 contenenti utilizzi in compensazione del credito Iva annuale per importi superiori a €5.000 potranno essere trasmessi **unicamente tramite i canali di Entratel o Fisconline** (direttamente o tramite intermediario abilitato), quindi non si può utilizzare il canale bancario (*home banking* o *remote banking*).

### Credito 2012 residuo

Il **residuo** credito Iva relativo al periodo d'imposta **2012**, emerso dalla precedente dichiarazione Iva annuale e **utilizzato nel 2014 fino al termine di presentazione della dichiarazione Iva2014** relativa all'anno 2013, non deve sottostare alle regole descritte, fin tanto che non venga fatto confluire nella prossima dichiarazione annuale Iva (in pratica, nel modello F24, deve ancora essere indicato "2012" come anno di riferimento); ciò in quanto per questo credito relativo al 2012 la dichiarazione annuale è stata già presentata nel 2013 e quindi le tempistiche sono già state rispettate (l'unica cautela riguarda il caso di superamento del limite di €15.000, laddove la dichiarazione Iva relativa al 2012 non sia stata "vistata").

Dal momento in cui il credito residuo 2012 **confluisce nella prossima dichiarazione annuale Iva**, esso viene a tutti gli effetti **"rigenerato" nella dichiarazione Iva2014** come credito Iva relativo all'anno 2013 e come tale soggetto alle regole di monitoraggio in precedenza descritte (sia in termini di momento a partire dal quale è possibile compensarlo, sia in termini di apposizione del visto di conformità se viene superato il termine di € 15.000).

La logica conclusione è che, **se oggi è ancora disponile credito 2012, spesso conviene attendere a presentare la nuova dichiarazione IVA** fino a quando tale credito risulti esaurito.

## ACCERTAMENTO

---

### ***Delega di firma degli avvisi di accertamento da provare in giudizio: onere in capo all'erario***

di Massimo Conigliaro

La **delega di firma** negli avvisi di accertamento è tema che continua a interessare la giurisdizione tributaria. Da ultimo la [CTP di Reggio Emilia, sez. n. 3, n. 204 del 15 novembre 2013](#) ha ribadito che l'avviso di accertamento è **nullo** se non reca la **sottoscrizione del capo dell'ufficio** o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato. E in caso di contestazione, *"incombe all'Agenzia delle Entrate l'onere di dimostrare il corretto esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore o la presenza di eventuale delega, trattandosi di un documento, se esistente, già in possesso dell'amministrazione finanziaria, mentre la distribuzione dell'onere della prova non può subire eccezioni"*. Ne consegue che laddove non risulti **comprovata l'esistenza** di una delega direttoriale, l'avviso di accertamento è da considerare privo di sottoscrizione e pertanto **radicalmente nullo**. I giudici di Reggio Emilia hanno pertanto accolto il ricorso del contribuente, annullato l'atto impugnato e condannato l'Amministrazione finanziaria al pagamento delle **spese di giudizio**.

L'**avviso di accertamento**, in quanto atto idoneo a incidere autoritativamente la sfera giuridico-patrimoniale del contribuente, è un **atto amministrativo** che deve riunire tutti gli elementi previsti dalla legge e tra i quali, quindi, anche la **sottoscrizione**, ovvero il segno documentato e certo che renda esplicita, con chiara procedura di delega, la piena adesione, quale soggetto investito del pubblico potere della rappresentanza dell'Agenzia delle Entrate. L'**avviso di accertamento**, nella disciplina dettata dall'articolo 42 del D.P.R. n. 600/1973, costituisce, infatti, atto amministrativo suscettibile di incidere sulla sfera giuridico-patrimoniale del contribuente e **deve** pertanto **contenere tutti gli elementi essenziali** tipici degli atti giuridici della Pubblica Amministrazione aventi carattere di provvedimento definitivo (così [CTP di Vicenza, sez. n. 5, sentenza n. 46 del 9 maggio 2007](#)). La **ratio** della norma è evidente: la rappresentanza in giudizio rientra nell'esercizio della pubblica funzione e viene conferita al **titolare dell'ufficio**. Se detto esercizio della funzione viene delegato, non può che esserlo a impiegato che per qualifica o profilo funzionale contribuisce a formare la **volontà dell'ente pubblico**. In buona sostanza il titolare dell'ufficio non può delegare persona che gode semplicemente della sua fiducia ed è ritenuta in grado di rappresentare l'ente in giudizio *"poiché la potestà di delega, in quanto potestà e non diritto, non è libera nel suo esercizio e non può quindi prescindere, pur nella sua discrezionalità, dai principi di diritto"* (cfr. [CTP di Enna, sentenza n. 41 del 23.03.2006](#)).

Appare evidente pertanto che l'ufficio, all'atto della costituzione in giudizio, non si possa limitare a controdedurre genericamente che il funzionario ha agito con potere di firma conferito da **ordine di servizio interno**, ma occorre poter verificare l'**esistenza e la validità della delega** in sede giurisdizionale, senza che ciò implichi un controllo sull'organizzazione interna della pubblica amministrazione, ma solo sull'esercizio della funzione amministrativa e degli atti integranti la relativa estrinsecazione.

La CTP di Reggio Emilia, con la pronuncia in commento, richiama e conferma i principi di recente espressi dalla [Corte di Cassazione con la sentenza n. 14942/2013](#). In particolare *“L'avviso di accertamento è nullo, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42, se non reca la sottoscrizione del capo dell'ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato. Se la sottoscrizione non è quella del capo dell'ufficio titolare ma di un funzionario, quale il direttore tributario, di nona qualifica funzionale, incombe all'Amministrazione dimostrare, in caso di contestazione, il corretto esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore o la presenza della delega del titolare dell'ufficio, poichè il solo possesso della qualifica non abilita il direttore tributario alla sottoscrizione, dovendo il potere di organizzazione essere in concreto riferibile al capo dell'ufficio. (Cass. 17400/12).”*

A tale orientamento è stata data ulteriore continuità ribadendo che, nella individuazione del soggetto legittimato a sottoscrivere l'avviso di accertamento, in forza del D.P.R. n. 600/1973, articolo 42, incombe sull'Agenzia delle entrate l'onere di dimostrare il **corretto esercizio del potere** e la presenza di eventuale delega. Tale conclusione è effetto diretto dell'espressa **previsione della tassativa sanzione legale della nullità dell'avviso di accertamento** (cfr. in materia di II.DD. Cass. 17400/2012, 14626/2000, 14195/2000).

E' da segnalare, invece, che in diversi contesti fiscali – quali ad esempio la **cartella di pagamento**, il **diniego di condono**, l'**avviso di mora** – opera la presunzione generale di riferibilità dell'atto all'organo amministrativo titolare del potere nel cui esercizio esso è adottato (Cass. 11458/2012, diniego di condono; 4283/2010, avviso di mora; 8248/2006, attribuzione di rendita; 13461/2012, cartella). Infine, da segnalare che per i **tributi locali** è valida anche la mera firma **“stampata”** ex articolo 3, comma 87 Legge n. 549/1995 (Cass. 9627/2012).

## ORGANIZZAZIONE STUDIO

---

### ***Obiettivi e buoni propositi***

di Michele D'Agnolo

E' tradizione iniziare ogni nuovo anno con **tanti buoni propositi**. Lo facciamo nella nostra vita privata e certamente tendiamo a farlo anche per quanto riguarda l'organizzazione e la comunicazione dello studio nel quale lavoriamo.

È altrettanto usuale che i buoni propositi che ognuno di noi fa, **rimangano in gran parte lettera morta**.

In alcuni casi non succede proprio nulla. L'idea rimane nella nostra mente o su qualche appunto che sonnecchia ai margini della nostra affollata scrivania o si nasconde nella memoria del nostro ultimo gadget.

Altre volte il "Vorrei dimagrire" diventa un mero acquisto di barrette energetiche o una sterile iscrizione in palestra, che non verranno mai utilizzate. Altre volte ancora si frequentano un paio di lezioni, poi alla prima emergenza – vera o supposta – tutto torna come prima. Come ammonisce lapidariamente il proverbio, **la via dell'inferno è lastricata di buone intenzioni**.

Viviamo infatti in una realtà economica dove **l'unica cosa che conta è la performance**, tanto che anche al professionista – salvo casi eccezionali – ormai sono ascritte obbligazioni di risultato e non di mezzi.

Le buone intenzioni hanno, tra l'altro, un grosso difetto. Quando **non vengono soddisfatte diventano fonte di stress**, quindi il suggerimento che ogni tanto ricordo in primis a me stesso è di non pensare nemmeno a cose che certamente non riuscirò a realizzare, perché altrimenti oltre a non realizzarle dovrò anche **gestire un carico non indifferente di illusioni e disillusioni**. Che può portare alla demotivazione cronica.

Un **tipico esempio di ottimi propositi** che alla prova dei fatti si sciolgono come gelato al sole è quello che molti di noi vivono durante la "notte prima degli esami". Si tratta della **notte precedente alla scadenza ultima per il versamento delle imposte sui redditi** a saldo e primo acconto. Notte che una volta segnava l'inizio di una tranquilla estate e che oggi, complici le proroghe e gli invii telematici, ce la divora tutta. Sono le quattro del mattino, in uno studio qualsiasi. Il titolare con uno sparuto gruppetto di fidati collaboratori ha appena finito di confezionare l'ultimo F24 a debito e lo spedisce per email al cliente.

Stanchi ma felici si brinda con una vecchia bottiglia rimasta in frigo dalle ultime festività natalizie. E coralmente si festeggia: **“anche per quest’anno ce l’abbiamo fatta”**. Segue l’amarra constatazione: **“non possiamo andare avanti così”**. E a ruota arriva l’ottima petizione di principio: **“il prossimo anno dobbiamo cominciare prima”**. Poi tutti a nanna. Passata la nottata, nessuno si ricorda più di nulla. Il prossimo anno ci ritroveremo esattamente nelle stesse condizioni di prima.

Che cosa avremmo dovuto fare invece al risveglio?

Probabilmente avremmo dovuto ricostruire sull’agenda il giorno in cui abbiamo iniziato la campagna redditi nella stagione appena conclusa e, visto che quella data era troppo avanti nel tempo, **stabilire per il prossimo anno una data di inizio lavoro anticipata** di almeno una decina di giorni. Avremmo anche dovuto **assegnare a qualcuno la responsabilità** di ricordarci di iniziare a lavorare sugli adorati dichiarativi. Nessuno rinuncia volentieri alla primavera, tantomeno noi. Ma spesso sono proprio gli inizi controvoglia, lenti e progressivi che ci costringono poi alle nottatacce estive. Tutto diventa urgente, basta saper aspettare.

Quindi, **la differenza fondamentale tra una buona intenzione e un obiettivo è che quest’ultimo è misurabile**. Ma ci sono anche altre caratteristiche altrettanto importanti, che possiamo riassumere in un acronimo agevole da ricordare. **I nostri obiettivi devono essere SMART. Specifici, misurabili, ambiziosi, realistici e tempificati.**

Quando diciamo a Gina o a Pino che devono aggiornare più velocemente le contabilità li offendiamo e basta. Non gli facciamo capire quali sono i risultati che ci attendiamo. Ora che conosciamo il metodo SMART, potremo invece **fissare di comune accordo con loro un obiettivo individuale misurabile**, ad esempio di passare da 26.000 movimenti contabili l’anno a 28.500. Poi forniremo loro le risorse in termini di addestramento per poter migliorare la loro performance, aiutandoli a gestire meglio il loro tempo. E alla fine potremo misurare se hanno raggiunto l’obiettivo e analizzare assieme a loro eventuali scostamenti. Buon anno, e buoni obiettivi a tutti!