

Edizione di martedì 14 gennaio 2014

CONTROLLO

[La partita sull'equipollenza della Revisione Legale non è ancora chiusa](#)

di Andrea Pardini, Riccardo Stiavetti

IMPOSTE SUL REDDITO

[Legge stabilità: deducibilità dei canoni leasing](#)

di Federica Furlani, Sergio Pellegrino

REDDITO IMPRESA E IRAP

[Trasformazione elusiva, l'inopponibilità è parziale. Risoluzione 84/E/13](#)

di Claudio Ceradini

ACCERTAMENTO

[Accertamento immotivato se non tiene conto delle deduzioni difensive in sede di contraddittorio](#)

di Maurizio Tozzi

ACCERTAMENTO

[Mentire al Fisco può costare sino a 3 anni di reclusione!](#)

di Massimo Conigliaro

ORGANIZZAZIONE STUDIO

[Pianificare la campagna bilanci e dichiarazioni](#)

di Michele D'Agnolo

CONTROLLO

La partita sull'equipollenza della Revisione Legale non è ancora chiusa

di **Andrea Pardini, Riccardo Stiavetti**

L'iscrizione automatica dei Dottori Commercialisti nel Registro dei Revisori Legali **non è ancora una partita chiusa**, infatti, a seguito della mancata conversione in legge del D.L. 126/2013, la norma che ristabilisce l'equipollenza non è stata inclusa nel Decreto "Milleproroghe".

IL D.L. 150/2013 (c.d. Milleproroghe) ha riproposto **solamente** la disposizione che da diritto all'iscrizione nell'Albo dei Revisori Legali a coloro che **hanno superato l'esame d'abilitazione** da Dottore Commercialista ed Esperto Contabile e che hanno maturato i restanti requisiti previsti dal D.M. 145/2012 in materia di onorabilità, titolo di studio e compiuto tirocinio triennale.

Il contenuto dell'articolo 9, comma 14, del D.L. 150/2013 è il seguente: *"Al fine di consentire l'accesso all'esercizio dell'attività di revisione legale, fino alla data di entrata in vigore del regolamento di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, fermo restando al momento della presentazione dell'istanza il possesso dei requisiti previsti dall'articolo 1, comma 1, lettere a), b) e c), del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 20 giugno 2012, n. 145, l'ammissione all'esame per l'iscrizione al Registro dei revisori ed i relativi oneri restano disciplinati dagli articoli 3, 4 e 5 del decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 88, e dalle relative disposizioni attuative"*.

Il dibattito sull'equipollenza, entrato nel vivo nel secondo semestre del 2013, è stato caratterizzato dalle **pressioni dell'INRL** (Istituto Nazionale Revisori Legali) affinché **non fosse ristabilita** l'automatica iscrizione dei Commercialisti nell'Albo dei Revisori Legali.

Le posizioni contrarie all'equipollenza hanno basato le proprie ragioni sulla **necessità di recepire integralmente la legislazione europea** e la **necessaria terzietà richiesta al revisore**, non riscontrabile, a loro veduta, nella professione di commercialista.

Le proteste dell'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili erano sfociate anche in una **manifestazione a Roma il 19 novembre 2013**, con la quale i commercialisti avevano ottenuto l'impegno personale da parte del vice ministro all'Economia, Stefano Fassina, e il sottosegretario alla Giustizia, Giuseppe Beretta.

Impegno che era stato mantenuto con l'approvazione, da parte della commissione Bilancio al Senato, di un **emendamento** al D.L. 126/2013 (c.d. Decreto "Salva Roma") che aveva ristabilito l'equipollenza.

Grande soddisfazione era stata espressa da Giancarlo Laurini (commissario del Consiglio nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili): *"Un sentito ringraziamento al Governo per aver sostenuto in sede parlamentare un'istanza legittima e assolutamente non corporativa, al fine di riaffermare il ruolo nella società e nello Stato dei commercialisti italiani e di tutte le professioni regolamentate".* **La nostra battaglia in difesa dell'equipollenza non è stata dettata da interessi di parte, riconducibili ad una specifica categoria, ma rivolta a ristabilire equità e giustizia, dal momento che un ulteriore esame per l'accesso al Registro dei revisori legali non era imposto ai commercialisti dalla direttiva europea, ne è condizione della terzietà prevista dalla direttiva stessa. Anzi, è in perfetta linea con l'orientamento europeo e con la concreta attuazione che dello stesso si è data nei diversi Paesi membri dell'Ue".**

Con la decisione del Governo di **non provvedere con la conversione in legge del D.L. 126/2013**, l'emendamento avrebbe dovuto trovare spazio nel Decreto Milleproroghe, ma non è stato così, e non è facile comprenderne le ragioni, tranne che a causa di un ostruzionismo messo in atto da una parte della burocrazia ministeriale.

Nonostante le difficoltà incontrate, l'auspicata equipollenza, **rivolta a ristabilire equità e giustizia**, dovrebbe essere riproposta tramite emendamento in sede di conversione in legge del Decreto Milleproroghe (D.L. 150/2013).

IMPOSTE SUL REDDITO

Legge stabilità: deducibilità dei canoni leasing

di **Federica Furlani, Sergio Pellegrino**

L'art.1, commi 162 e 163, della L. 147/2013 ha apportato importanti **modifiche alle regole di deducibilità** dei canoni di locazione finanziaria per imprese e professionisti, per una volta a favore del contribuente, novità applicabili ai **contratti stipulati dal 1° gennaio 2014**.

Negli ultimi anni la rilevanza dei canoni di leasing nella determinazione del reddito di impresa è stata già oggetto di rilevanti modifiche.

Ricordiamo infatti l'art. 4 bis del D.L. 16/2012, che, con decorrenza **dai contratti stipulati dal 29 aprile 2012**, aveva affrancato la subordinazione della deducibilità dei canoni di locazione finanziaria dalla durata minima del contratto di leasing: la deduzione fiscale dei canoni, sia dal reddito di impresa che di lavoro autonomo, deve pertanto avvenire in un arco temporale determinato in funzione del bene oggetto del contratto **senza necessità di rispettare una durata minima dello stesso**.

Questo significa che la durata pattuita del contratto di leasing potrebbe essere anche inferiore a quella minima fiscale: in tale ipotesi si rende necessario effettuare le opportune variazioni in aumento in dichiarazione per poi consentire, dopo il riscatto, la deduzione di quanto prima ripreso a tassazione. Sul punto si veda la [circolare 17/E/2013](#).

L'intervento della Legge di Stabilità (comma 162) modifica **l'art. 102, comma 7, del Tuir** per quanto riguarda le imprese, prevedendo una riduzione del periodo di deducibilità fiscale dei canoni di leasing.

Per i beni mobili passa **dai 2/3 alla metà del periodo di ammortamento fiscale**, eccetto se si tratti di autovetture aziendali non strumentali che continuano ad operare la deduzione in quattro anni (periodo pari all'ammortamento fiscale).

Per queste ultime inoltre è stata eliminata la doppia tassazione IPT, una volta in sede di stipula del contratto di leasing e una seconda in occasione del riscatto dell'autovettura.

Schema deducibilità leasing beni mobili per imprese

REGIME FISCALE DI VANTAGGIO PER L'IMPRENDITORIA GIOVANILE E LAVORATORI IN MOBILITÀ

VO33 Determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari (art. 27, commi 1 e 2, d.l. n. 98/2011) Opzione 1

Opzione per il regime contabile agevolato (art. 27, comma 3, d.l. n. 98/2011) Opzione 2

Per i **professionisti**, con riguardo ai beni mobili, nulla è cambiato: l'art. 54 Tuir già sanciva la deducibilità proporzionata alla **metà del periodo di ammortamento** a prescindere dalla durata contrattuale che può essere liberamente pattuita senza inficiare sulla deducibilità fiscale dei canoni.

In caso di **beni immobili** per le imprese la novità della Legge di stabilità riguarda la deduzione dei canoni di leasing per un **periodo non inferiore a 12 anni** con durata contrattuale libera, fermo restando la necessità di rendere indeducibile, ai sensi dell'art. 36, comma 7-bis, D.L. 223/2006, la quota capitale del canone relativa al terreno sottostante (scorporo dell'area).

Schema deducibilità leasing beni immobili per imprese

La vera novità riguarda i **lavoratori autonomi** con riferimento ai **leasing immobiliare** con la modifica dell'art. 54 comma 2 del Tuir.

Nella versione precedente la norma così recitava: *La deduzione dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali è ammessa a condizione che la durata del contratto non sia inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito nel predetto decreto e comunque con un minimo di otto anni e un massimo di quindici se lo stesso ha per oggetto beni immobili. Ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili dei beni immobili strumentali, si applica l'articolo 36, commi 7 e 7-bis, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248.*

La **Finanziaria 2007** aveva infatti introdotto una deduzione totale dei canoni di leasing immobiliare (50% per gli immobili ad uso promiscuo) in relazione ai contratti con durata non inferiore alla metà del periodo di ammortamento (con minimo di 8 anni e massimo di 15) stipulati nel triennio 2007-2009; per quelli stipulati **dal 2010** si è invece tornati all'**indeducibilità totale**.

Le modifiche di favore introdotte dalla L. 147/2013 reintroducono la **deducibilità** dei canoni di locazione finanziaria immobiliare per i lavoratori autonomi in un **periodo non inferiore a 12 anni** (resta intesa la necessità di scorporo dell'area).

La relazione illustrativa alla Legge di Stabilità 2014 nel commentare tale novità fa riferimento ai beni immobili aventi finalità strumentali; si rende pertanto necessario un chiarimento in

merito alla possibile deducibilità nello stesso arco temporale ma al 50% per gli immobili ad uso promiscuo.

Schema deducibilità leasing beni immobili strumentali lavoratori autonomi

CONTRIBUENTI MINIMI - Determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari (art. 1, comma 96, l. n. 244/2007)		
VO35	Applicazione regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità (art. 27, commi 1 e 2, d.l. n. 98/2011)	Revoca 1 <input type="checkbox"/>
	Applicazione regime contabile agevolato (art. 27, comma 3, d.l. n. 98/2011)	Revoca 2 <input type="checkbox"/>

Il nuovo assetto normativo sopra descritto ha effetto per i contratti di leasing sottoscritti a partire dall'entrata in vigore della Legge 147/2013, ovvero dal 1° gennaio 2014.

REDDITO IMPRESA E IRAP

Trasformazione elusiva, l'inopponibilità è parziale. Risoluzione 84/E/13

di **Claudio Ceradini**

L'occasione offerta dalla [Risoluzione n.84/E del 27 novembre 2013](#) è non nuova ma utile per ricordare quali siano gli effetti della applicazione dell'**art.37bis del DPR 600/1972**.

Il quesito posto dal contribuente nella fattispecie attiene la **trasformazione di una società a responsabilità limitata in società semplice**, ed il successivo **accertamento** con cui l'Amministrazione Finanziaria ha ritenuto elusiva l'operazione, inclusa tra quelle previste dal citato art. 37bis, al comma 3, trovando applicazione di conseguenza il comma 2.

Senza entrare nel merito dell'operazione accertata, le ragioni che hanno spesso condotto a questo tipo di trasformazioni "regressive" posano più o meno pesantemente su elementi di **convenienza fiscale**, nella maggior parte dei casi riferiti alla diversa **imposizione diretta** che la cessione di immobili comporta in capo ad una **società di capitali** o ad una **società semplice**, soggetta alla disciplina prevista per le **persone fisiche**. Su questi presupposti, ed ove non sussistano altre e più valide ragioni, è piuttosto immediato per l'Amministrazione ritenere che l'operazione sia diretta ad **aggirare** un **obbligo** previsto dall'ordinamento tributario al fine di ottenere una **riduzione** di imposte.

Ne consegue l'applicazione della disciplina che si sarebbe resa obbligatoria in assenza dell'atto asseritamente **elusivo**. La trasformata società semplice dovrà quindi **applicare** le regole previste per le **società di capitali**, inclusivi di obblighi contabili ex **art. 14 DPR 600/1973** e di modelli dichiarativi (UNICO SC).

Nella fattispecie il tentativo del contribuente, trasformato, è quello di andare oltre. Posto che l'Amministrazione reputa applicabile la disciplina tributaria delle **società di capitali**, egli chiede di essere ammesso al **consolidato fiscale** nazionale ex art. 120 TUIR ed all'**IVA di gruppo** ex art. 73 DPR 633/1972.

Ricorda l'Agenzia, nell'occasione, che il concetto di **inopponibilità** previsto dall'art. 37bis del DPR 600/1973, è per così dire **relativo**. Non incide minimamente sugli effetti "**civilistici**" dell'atto o dell'operazione, che rimangono intonsi e perfettamente opponibili ai terzi e dai terzi, quanto invece ed unicamente sul **regime tributario** applicabile, corrispondente non a quello naturale ma a quello "eluso".

Il risultato, quindi, è quello di una società semplice perfettamente funzionante dal punto di vista ad esempio delle **responsabilità** dei soci, che sconta però IRES ed IRAP esattamente come una s.r.l.. L'[art. 2500sexies del C.C.](#), ultimo comma, è chiarissimo nell'allargare alle obbligazioni **precedenti** all'operazione la responsabilità di quei soci che ne rispondono illimitatamente per effetto della trasformazione. E pertanto gli effetti dell'accertamento e le conseguenti **obbligazioni debitorie** della società in caso di soccombenza finiscono per incidere potenzialmente anche sul patrimonio personale dei **soci**, senza che nemmeno l'Amministrazione debba preventivamente **escutere** la società ex art. 2304 C.C.

In questo scenario deduce rigorosamente l'Agenzia che una società semplice, in quanto tale, non può aderire al **consolidato nazionale** ai sensi del citato art. 120 TUIR, che ne riserva la facoltà alle società di capitali. Allo stesso modo l'art. 73 del DPR 633/1972 riserva alle società di capitali la possibilità di aderire al meccanismo **liquidatorio di gruppo dell'IVA**, non potendovi accedere una società semplice, indipendentemente dalle modalità con cui calcola l'imponibile ed alla tipologia di imposte che è tenuta a versare. Nessuna estensione di facoltà o di opportunità per la società semplice, desumibili dalle conseguenze dell'accertamento patito, rimanendone l'ambito limitato alla **disciplina applicabile** ai fini del **calcolo** delle imposte dirette, e dei relativi **obblighi dichiarativi**.

Peraltro l'Amministrazione, con coerenza peraltro gratuita, ammette che in tal caso la successiva trasformazione da società semplice (proveniente da società di capitali) di nuovo in società di capitali, in modo tale da ripristinare l'originaria condizione, non è realizzativa e non comporta la necessità di suddividere il periodo di imposta in due, caratterizzati da diversa disciplina. L'applicazione degli art. **170, comma 2** e **171, comma 1** del TUIR così come gli obblighi dichiarativi di cui all'art. **5bis DPR 322/1998** si rendono obbligatori solo in caso di discontinuità tributaria, e quindi ove si abbandonino le regole IRPEF per approdare alla disciplina IRES, o viceversa. Non si rileva la circostanza nel caso in esame, e la società trasformata potrà quindi presentare in via ordinaria ([art. 2, comma 2 del DPR 322/1998](#)) la dichiarazione dei redditi per l'intero periodo di imposta.

Non si sofferma la Ris 84/2013 sui **termini di pagamento** delle imposte sui redditi, ed un dubbio non può non sorgere. Per uniformità interpretativa si dovrebbe poter concludere che anche sotto questo profilo debbano essere applicate le regole delle società di capitali, di cui al secondo periodo del primo comma dell'art. **17 DPR 435/2001**. La questione, però, è che il termine così disciplinato dipende da un adempimento, **l'approvazione del bilancio di esercizio**, sconosciuto alle società di persone e quindi anche alla società semplice. Pare difficile poter allineare anche concettualmente il **rendiconto** al **bilancio** di esercizio, e mancando tecnicamente nelle società di persone l'organo assembleare è quindi probabile che per questo aspetto debbano essere recuperate le regole delle persone fisiche e delle società di persone (versamento il **16 giugno**). L'aspetto meriterebbe, forse, un chiarimento.

ACCERTAMENTO

Accertamento immotivato se non tiene conto delle deduzioni difensive in sede di contraddittorio

di **Maurizio Tozzi**

Importante pronuncia della CTR Sicilia, sede di Catania, in ordine **all'obbligo motivazionale** dell'avviso di accertamento in presenza di **adeguate giustificazioni prodotte** dal contribuente in sede di contraddittorio preventivo. Peraltro, è anche evidenziato come in materia di indagini finanziarie **non sia possibile chiedere al contribuente di soddisfare una "prova diabolica"**, come nel caso di non obbligo alla tenuta di una contabilità ordinaria, unica modalità con cui è possibile tener conto adeguatamente delle movimentazioni finanziarie effettuate.

Con la **sentenza 335/17/13, depositata il 17.10.2013**, i giudici siciliani si sono espressi su un caso di indagini finanziarie con contestazioni di movimentazioni ritenute sospette che avevano condotto ad un avviso di accertamento suffragato anche dallo scostamento degli studi di settore e dal possesso di beni da parte del contribuente ritenuto non proporzionato rispetto ai redditi dichiarati (undici immobili e due autovetture). In primo grado il contribuente aveva avuto parziale accoglimento delle proprie obiezioni, **sentenza che era stata prontamente appellata**, al pari dell'amministrazione finanziaria che di contro si lamentava della riduzione della pretesa erariale.

La CTR Sicilia ha ritenuto fondato l'appello del contribuente, evidenziando un importante principio che inizia a farsi sempre più strada nella giurisprudenza di merito. Illustra il collegio giudicante, infatti, che la sentenza di primo grado presenta un'evidente contraddizione tra motivazione e dispositivo. Il contribuente già nel contraddittorio preventivo con l'amministrazione accertatrice **aveva ampiamente documentato circa tutti i rilievi che gli venivano sollevati**. In particolare era stata dimostrata la non obbligatorietà alla tenuta della contabilità ordinaria, la modalità con cui avvenivano gli incassi e la relativa difficoltà ad operare una completa riconciliazione tra le fatture emesse e i versamenti bancari, la presenza dei rilevanti acquisti operati. Inoltre, **il contribuente aveva compiutamente completato gli elenchi delle operazioni contestate dal fisco**, sia in ordine alle prestazioni effettuate che alle fatture di acquisto. Infine, circa gli immobili e le vetture, il contribuente aveva dimostrato che si trattavano della casa di proprietà, dello studio professionale, di alcune pertinenze e di un immobile ereditato, mentre l'auto era esposta in contabilità.

A fronte di tale ampia difesa preventiva, i giudici siciliani evidenziano come *"Può quindi dirsi*

*che l'accertamento, nonostante preceduto da contraddittorio, **non tiene conto delle ampie e documentate giustificazioni del contribuente** che, inoltre, non risultano contestate in maniera specifica dall'Agenzia delle Entrate. E la Commissione tributaria provinciale (...), pur avendo rilevato tutte le carenze e contraddittorietà dell'accertamento e pur avendo affermato di non riscontrare vendite e/o prestazioni certe e acquisti certi, hanno elevato il reddito professionale sulla base di un principio di carattere generale, ma, in concreto, senza alcuna base logica ricavabile **dall'atto di accertamento risultato illegittimo**".*

Aggiunge inoltre il collegio giudicante che in materia di indagine finanziaria non può semplicemente invocarsi l'onere probatorio del contribuente, il quale non può essere chiamato a fornire una prova impossibile, **che invece può ritenersi soddisfatta quando lo stesso fornisce adeguate spiegazioni e supporti documentali che non sono contestati in maniera specifica da parte dell'Ufficio accertatore** e che giustificano la impossibilità di porre in essere, in assenza di obbligo alla tenuta della contabilità ordinaria, una riconciliazione tra movimenti finanziari e accadimenti contabili.

Al dunque la sentenza in commento conduce a conclusioni oltremodo importanti. **Il contribuente deve assolutamente difendersi in sede di contraddittorio**, illustrando tutte le proprie giustificazioni all'organo accertatore. In materia di indagini finanziarie, poi, devono essere dati tutti i riscontri possibili (senza sfociare nella prova diabolica), come ad esempio illustrare la provenienza di un versamento che è razionalmente riconducibile ad una serie ravvicinata di incassi, al netto di eventuali somme trattenute (si immagina l'incasso di sette ricevute in tre giorni per complessivi 800 euro, con versamento sul conto di 600 euro avvenuta al quarto giorno). Fatto ciò, "la palla" passa all'ufficio che deve **compiutamente illustrare le ragioni per cui disconosce le tesi di parte, altrimenti configurandosi una violazione dell'obbligo motivazionale**, tema già fatto proprio più volte dalla giurisprudenza sia di merito (che ha più volte evidenziato come tale inadempienza concretizza gli estremi della nullità dell'avviso di accertamento per difetto di motivazione – *ex pluribus*, sentenza della CTR Campania, n. 463/12/12 e sentenza CTP Milano n. 275/03/12), che della Corte di Cassazione, secondo cui è *ius receptum* il principio per cui l'atto d'imposizione tributaria deve contenere un'adeguata replica in grado di superare le deduzioni formulate dal contribuente: in mancanza, l'atto è radicalmente nullo per difetto di motivazione (tra le altre, Cassazione, sentenza n. 26638 del 18/12/2009 e sentenza n. 4624 del 22/02/2008).

ACCERTAMENTO

Mentire al Fisco può costare sino a 3 anni di reclusione!

di **Massimo Conigliaro**

Fino a **3 anni di reclusione** per chi fornisce all'Agenzia delle Entrate **documenti falsi o notizie non veritiere**. E' questa la pena prevista dall'**art.11, primo comma, del D.L. 201/2011** (c.d. "decreto salva Italia"), che assimila la produzione di documenti falsi o le risposte non veritiere ai casi di falsità delle **autodichiarazioni**.

La norma punisce "chiunque" durante un'attività di accertamento ex artt.32 e 33 del DPR n.600/73, o artt. 51 e 52 del DPR n.633/72, a seguito delle richieste effettuate dagli accertatori, esibisce o trasmette atti o documenti falsi in tutto o in parte, oppure fornisce dati o notizie non rispondenti al vero per i quali si configurano **reati tributari** in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto di cui al D. Lgs. n.74/00.

Il legislatore sembra essersi accorto che troppo spesso i contribuenti rispondono con leggerezza, ovvero forniscono **dati strumentali** ad una parziale ricostruzione dei redditi, allorquando ricevono **questionari** o **richieste di chiarimenti** da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Tale comportamento dal 1° gennaio 2012, data di entrata in vigore della norma, è punito ai sensi dell'articolo 76 del D.P.R. 445/2000 (il decreto che disciplina le autocertificazioni). Da segnalare che in sede di conversione la **portata** della norma è stata **attenuata**, prevedendo che relativamente ai dati ed alle notizie non rispondenti al vero, la pena si applica solo se a seguito delle richieste effettuate si configura un **reato tributario** di cui al D. Lgs. 74/2000.

Ad oggi bisogna pertanto tenere presente che:

- l'**esibizione** e la **trasmissione di documenti falsi** ha sempre rilevanza penale;
- la **comunicazione di dati non rispondenti** al vero ha rilevanza penale nel solo caso in cui, in seguito alle richieste dell'Amministrazione Finanziaria, si configura un reato ai sensi del D. Lgs 74/2000.

E' noto che l'articolo 32 del D.P.R. 600/73 in materia di imposte dirette e l'art. 51 del D.P.R. 633/72 in ambito Iva, conferiscono agli uffici dell'Amministrazione Finanziaria **numerosi poteri ai fini dei controlli fiscali**: tra questi si segnalano quelli relativi alla possibilità di richiedere informazioni e notizie ai contribuenti. Chiunque riceve una richiesta del Fisco è tenuto a rispondere, nel termine assegnato, al fine di non incorrere nella **sanzione amministrativa da**

258,22 ad euro 2.065,82 prevista dall'art. 11 del D. Lgs. 471/97.

L'esibizione e la trasmissione di documenti falsi

La prime delle due ipotesi sanzionate penalmente in base all'articolo 11, comma 1, del D.L. 201/2011 è quella prevista per chiunque esibisce o trasmette atti o documenti falsi in tutto o in parte.

Come evidenziato anche dalla relazione di accompagnamento al decreto, il previgente sistema normativo, sprovvisto di sanzioni in proposito, finiva per **incoraggiare comportamenti volti a nascondere dati ed informazioni** ed ostacolare l'attività di accertamento; in passato, tali condotte comportavano soltanto l'irrogazione di una sanzione amministrativa ai sensi dell'art. 11 del D. Lgs. 471/97. Oggi il **sistema sanzionatorio penale** di cui all'art. 76 del D.P.R. 445/2000 è stato esteso al caso del rilascio all'Amministrazione Finanziaria di documenti in tutto, o anche soltanto in parte, falsi.

La comunicazione di dati non veritieri

L'altra fattispecie penalmente rilevante, prevista dal comma 1 dell'art. 11 del D.L. 201/11, è quella riguardante la comunicazione di dati e informazioni non rispondenti al vero in seguito alle richieste del Fisco. La norma, però, prevede in questo caso **un'importante precisazione**: non tutte le dichiarazioni mendaci sono **sanzionate penalmente** ai sensi del D.P.R. 445/2000, ma **soltanto** quelle rese nell'ambito di un controllo che abbia portato alla contestazione di una delle **fattispecie di reato tributario** previste e punite dal D. Lgs. 74/2000. Occorre cioè che i dati e le informazioni siano state rese in occasione di controlli fiscali al termine dei quali vi sia stata la comunicazione della **notizia di reato** alla Procura della Repubblica per uno dei seguenti casi:

- **dichiarazione fraudolenta;**
- **dichiarazione infedele;**
- **omessa dichiarazione;**
- **emissione di fatture per operazioni inesistenti;**
- **occultamento e distruzione di scritture contabili;**
- **omessi versamenti di iva e ritenute;**
- **indebita compensazione.**

Soggetto attivo del reato: i pericoli per i professionisti

L'utilizzo da parte del legislatore della parola "**chiunque**" lascia chiaramente intendere come la disposizione **punisca** non soltanto il contribuente che si dovesse rendere responsabile di produrre documenti falsi o rendere dichiarazioni non veritiere, ma **qualsiasi** altro **soggetto** dovesse farlo in sua vece e nel suo interesse. Soggetti attivi del reato possono dunque essere:

- **i contribuenti persone fisiche;**
- **i legali rappresentati di società, enti o associazioni;**
- **i professionisti delegati allo specifico rapporto;**
- **gli intermediari finanziari;**
- **i notai;**
- **gli amministratori di condominio.**

Tale circostanza impone alcune **cautele**, in particolare ai professionisti che dovessero produrre documenti per conto dei clienti agli uffici finanziari ovvero alla Guardia di finanza. Si pensi ai **documenti** contenenti la **quantificazione** delle **rimanenze** di un'azienda, ai **contratti** non registrati, alle ricevute dei pagamenti delle imposte e, comunque, ad ogni documento utile a rideterminare l'imponibile ovvero ad ostacolare l'attività di accertamento. Negli scorsi anni, non sono stati infrequenti i casi di modelli F24 con **false quietanze** o di **distinte delle rimanenze prive di qualsiasi riscontro**: in tali circostanze sarà sempre prudente che il professionista incaricato si accerti della **genuinità dei documenti** e dei dati che gli viene richiesto di fornire agli uffici finanziari, per evitare di incorrere egli stesso nelle sanzioni penali previste in casi del genere. E' da ricordare, infatti, che la **Corte di Cassazione** ha più volte statuito la **responsabilità solidale** del professionista per le violazioni e gli errori commessi nell'attività di **assistenza fiscale al cliente** (*ex pluribus* sentenza n. 11082 del 7 maggio 2010).

ORGANIZZAZIONE STUDIO

Pianificare la campagna bilanci e dichiarazioni

di **Michele D'Agnolo**

Siamo appena tornati al lavoro dopo la pausa natalizia e già ci accorgiamo che senza volerlo è iniziato il nuovo rodeo della campagna bilanci e dichiarativi. Occorre **predisporsi a livello mentale prima ancora che organizzativo** per la comunicazione annuale dati IVA, per le dichiarazioni IVA a rimborso, per la campagna bilanci e dichiarativi delle società di capitali, per i modelli 730 e per i modelli unici.

Psicologicamente la rinuncia alla primavera e all'estate in nome del fisco è piuttosto pesante da digerire. Le persone vanno dunque adeguatamente motivate e preparate.

Dal punto di vista psicologico è quindi importante che **un certo pressing giunga dalla direzione dello studio** agli addetti fin dall'inizio dell'anno.

Dal punto di vista organizzativo, si parte generalmente dalla **revisione degli elenchi dei clienti** ai quali sono destinati tali adempimenti, per essere certi di non dimenticare qualcuno. Gente che viene, gente che va.

È utile predisporre questi elenchi in forma **tabellare** in modo da poter seguire e annotare per le fasi salienti lo stato avanzamento lavori, verificandolo assieme alle risorse coinvolte con **periodicità sempre più frequente** via via che ci si avvicina alle scadenze e ripianificando ogniqualvolta necessario.

Gli studi più organizzati conoscono già il carico di lavoro storicamente associato alle varie pratiche di ciascun cliente e siccome bilanci e dichiarativi si fanno ogni anno, **è agevole pianificare l'impegno delle singole risorse umane** attribuendo responsabilità e ore di lavorazione previste in modo univoco sui vari adempimenti e sui vari clienti.

Questo consente di **ottimizzare il carico di lavoro sulle persone disponibili** e di **reperire eventuali risorse aggiuntive** già in questa stagione, prima che sia troppo tardi.

Si informano poi con **adeguato anticipo** i clienti del fabbisogno di dati e documentazione che lo studio ha per poter assolvere al meglio il proprio lavoro.

Si procede generalmente allo **studio dei modelli dei dichiarativi**, meglio ancora se per differenza rispetto ai modelli dello scorso anno. Occorre in particolare stabilire le modalità e

le responsabilità dell'aggiornamento. Devono essere i singoli addetti a leggere o deve essere qualcuno all'interno dello studio che addestra le risorse rispetto alla nuova modulistica? E' sufficiente studiare o è meglio avvalersi di corsi di formazione esterni od online? E chi va a questi corsi che obbligo ha di "vuotare il sacco" in studio quando torna, condividendo la conoscenza maturata?

C'è bisogno di acquistare e rendere disponibili nella forma e nelle modalità più opportune i **manuali** che le società specializzate forniscono e ormai da anni integrano le istruzioni ministeriali con casi pratici e riferimenti normativi e di prassi.

È molto utile anche fare mente locale su quanto è andato storto nella scorsa campagna per prendere le **opportune contromisure**. Reclami dei clienti, trasmissioni rifiutate da Entratel possono essere preziose fonti di suggerimento. Magari scopriamo che c'è un quadro dei dichiarativi che si è rivelato più ostico degli altri, o un collaboratore che ha mostrato meno competenze su un problema specifico. Qualsiasi errore che abbia avuto una certa regolarità può essere **fonte preziosa di spunti per il miglioramento**.

È utile stabilire la **data di inizio della campagna dei singoli adempimenti**, avendo a mente quanto fatto l'anno precedente e nell'ambito dei singoli adempimenti è fondamentale stabilire in che ordine di clientela eseguirli. È più corretto privilegiare il cliente puntuale e preciso o quello che porta i dati all'ultimo momento? È meglio concentrarsi sul bilancio difficile o su quello facile? È meglio fare le dichiarazioni di cui abbiamo tutti i dati o lavorare per approssimazioni successive buttando dentro intanto i dati che abbiamo disponibili? Occorre naturalmente tener presenti anche eventuali desiderata o necessità dei singoli clienti. Per esempio un cliente che consolida il suo rendiconto all'interno di quello della sua capogruppo potrebbe aver bisogno del bilancio prima degli altri, anche se porta le carte successivamente.

E come si conciliano questi impegni annuali con le altre scadenze periodiche dei nostri collaboratori?

La scelta delle priorità di delivery, ove lasciata a collaboratori non opportunamente addestrati ad identificare le criticità, può portare a privilegiare pratiche più semplici ed agevoli da svolgere o quelle di clienti più simpatici ed affabili a scapito di quelle dei clienti più puntuali e di quelle più difficili sul piano tecnico professionale o relazionale, con conseguente ingolfamento e stress sotto scadenza.

È indispensabile fare una lista dei "pierini": quei clienti che portano sempre le carte tardi e che possono essere sollecitati e stressati ad hoc fin da oggi per evitare che siano loro a fare questo a noi tra qualche mese. Tanto sono sempre gli stessi.

Andiamo anche a vedere **come sono aggiornate le contabilità**, soprattutto dal punto di vista finanziario. Spesso le lungaggini e le nottate che facciamo in estate dipendono dal fatto che le contabilità, rimaste indietro durante la precedente campagna di bilanci e dichiarativi, non vengono recuperate abbastanza in fretta durante l'autunno.

Alcuni studi fissano poi gli appuntamenti per i colloqui col cliente, mentre altri lasciano al cliente una modalità a sportello. L'importante è evitare riunioni multiple e ottenere la documentazione completa il prima possibile. In questo senso si può molto **lavorare sull'educazione del cliente alla puntualità e alla precisione.**