

## Edizione di lunedì 1 dicembre 2014

### EDITORIALI

#### [Tassazione dei dividendi per fondazioni bancarie e trust](#)

di Luigi Ferrajoli

### CONTENZIOSO

#### [Stop alle sponsorizzazioni "lontane" dall'azienda](#)

di Maurizio Tozzi

### OPERAZIONI STRAORDINARIE

#### [Conferimenti non proporzionali al nodo delle liberalità indirette](#)

di Ennio Vial, Vita Pozzi

### IVA

#### [Triangolazioni comunitarie all'esportazione con IVA](#)

di Marco Peirolo

### ACCERTAMENTO

#### [Nullo l'avviso non notificato collettivamente agli eredi](#)

di Leonardo Pietrobon

### ORGANIZZAZIONE STUDIO

#### [Lo studio è un acquario](#)

di Michele D'Agnolo

## EDITORIALI

---

### **Tassazione dei dividendi per fondazioni bancarie e trust**

di Luigi Ferrajoli

Tra i temi più dibattuti in questi giorni tra gli addetti ai lavori vi è sicuramente la annunciata modifica al regime di **tassazione dei dividendi** distribuiti agli **enti non commerciali** contenuta all'art. 44 del **disegno di legge stabilità 2015** in fase di approvazione.

La bozza di norma il cui testo è stato divulgato statuirebbe la riduzione dell'importo escluso dalla tassazione ex art. 4, co. 1, lett. q) del D.Lgs. 344/2003 **dal 95% al 22,26%**, il che comporterà quindi che i dividendi distribuiti a **trust non commerciali** e ad altri enti non commerciali, quali le fondazioni bancarie, concorreranno alla formazione della base imponibile Ires nella misura del 77,74%, **con una tassazione pari al 21,37%** (ossia il 27,5% del 77,74) **anziché del 1,375%** (ossia il 27,5% del 5%) come attualmente previsto.

Ciò che appare censurabile è non tanto l'aumento della pressione fiscale anche in tale ambito bensì il fatto che si intenderebbe applicare la novella **in via retroattiva** agli utili già distribuiti da contribuenti ignari sin dal **1° gennaio 2014**, in totale spregio del **principio di tutela dell'affidamento e della buona** fede di chi avrebbe potuto compiere scelte diverse se avesse potuto prevedere di dover perdere in tal modo quasi un quarto degli utili distribuibili, in un ambito che rappresenta forza trainante del risparmio delle famiglie e alimento del settore *non-profit*, che molto al Paese possono restituire in termini di reinvestimenti finalizzati alla crescita e iniziative benefiche per il più vasto pubblico.

La norma, se approvata in tal guisa, si porrebbe in palese contrasto con l'**art. 3 dello Statuto del Contribuente** che, come noto, vieta espressamente che le norme tributarie abbiano effetto retroattivo, in ciò costituendo il punto di arrivo di quel noto dibattito che, muovendo dai lontani anni '60, da tempo immemore ci ha ricordato il fatto che l'irretroattività – sebbene mai elevata a principio di dignità costituzionale – in sé costituisce principio generale del nostro ordinamento già in quanto posto all' **art.11 delle preleggi** e che, per tali ragioni, con specifico riferimento alla materia tributaria, è stato volutamente ribadito ad hoc nella legge 212/2000.

Si tratta quindi di una regola cui il legislatore fiscale deve attenersi “*salva un'effettiva causa giustificatrice*”, causa specifica che secondo l'insegnamento della Corte Costituzionale – 4.4.90 n. 155 – dovrebbe essere esplicitata e giustificata sul piano della ragionevolezza onde non violare altri valori costituzionalmente protetti e soprattutto quello di certezza del diritto (anziché imposta in maniera silente ed immotivata).

Sebbene il canone di irretroattività sia stato più volte purtroppo disatteso dal legislatore, non si deve dimenticare infatti che la **legge 212/2000** sancisce i **principi generali dell'ordinamento**

**tributario** ed è direttamente applicativa dei precetti costituzionali espressi negli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, ragion per cui sarebbe bene evitare una promulgazione “distratta” di norme che preferiscono, in spregio dei richiamati sacri principi, l'uovo oggi alla gallina domani.

Si rammenta inoltre che la Corte Costituzionale, con l'**ordinanza n. 216 del 6/7/2004** ha chiarito che le disposizioni dello Statuto rappresentano criteri di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria e, pertanto, i giudici tributari devono fare **diretta applicazione** delle predette norme, valutando sempre la possibilità di una **interpretazione adeguatrice** della norma censurata, in senso conforme ai principi espressi dallo Statuto.

Qualora quindi, nonostante le numerose critiche, il seguito dei lavori parlamentari od un intervento del Quirinale in fase di promulgazione non modifichi il testo della norma in esame prevedendone l'applicazione ai soli utili distribuiti **successivamente alla sua entrata in vigore**, è facilmente prevedibile ed auspicabile un celere intervento del Giudice delle leggi che tuteli concretamente la **buona fede del contribuente** ed il diritto del medesimo a porre in essere scelte finanziarie che non possano essere rese nefaste da una **successiva** tassazione punitiva.

Ed invero, se la norma dovesse essere approvata nella sua **formulazione attuale** non solo metterebbe in pericolo il futuro di trust non commerciali e fondazioni bancarie, che ovviamente perderebbero di appetibilità, ma creerebbe gravi **problemi pratici** in tutti i casi in cui tali enti abbiano effettivamente ricevuto, nel corso del 2014, la distribuzione di dividendi.

In particolare, a livello pratico, ci si chiede quali potranno essere le ripercussioni con particolare riferimento all'obbligo, di cui all'art. 4 co. 1, lett. q) del D.Lgs. 344/2003 di **versamento della ritenuta d'acconto** sugli utili distribuiti agli enti non commerciali: la base imponibile infatti coincide con quella della **tassazione ai fini Ires** e pertanto risulterà parimenti ampliata in via retroattiva, con conseguente insufficienza dei versamenti già effettuati.

Poiché il soggetto che ha già effettuato la **distribuzione degli utili**, applicando la ritenuta sulla “vecchia” base imponibile, non potrebbe procedere ad un'integrazione della stessa, il problema si porrebbe al momento della **presentazione della dichiarazione** dei redditi relativi al 2014, in capo all'ente che ha ricevuto i dividendi.

Il trustee, quale soggetto responsabile dell'adempimento degli **obblighi fiscali da parte del trust**, si troverebbe dinanzi a diverse ipotesi di comportamento:

1. indicare nella **dichiarazione dei redditi** i dati con riferimento alla “nuova” base imponibile e versare l'intero importo dovuto (comprensivo della maggiore ritenuta d'acconto non corrisposta dalla società che ha distribuito gli utili), per poi proporre eventualmente **istanza di rimborso** e radicare il prevedibile conseguente contenzioso da impugnativa del relativo diniego che porti a sollevare l'attenzione del Giudice delle Leggi;
2. indicare nella dichiarazione dei redditi i dati con riferimento alla “nuova” base

imponibile ma non versare l'importo relativo alla **maggior ritenuta d'acconto** non corrisposta dalla società che ha distribuito gli utili.

Nel secondo caso l'Agenzia delle Entrate potrebbe rilevare l'**omesso versamento della ritenuta** tramite i **controlli automatici** delle dichiarazioni dei redditi ex art. 36 bis D.P.R. n. 600/1973, oppure tramite i **controlli formali** previsti dall'art. 36 ter D.P.R. n. 600/1973, con conseguente invio al contribuente della comunicazione di irregolarità e contestazione delle sanzioni amministrative.

Il **trustee** potrebbe procedere al pagamento del maggiore importo accertato entro 30 giorni dalla notifica dell'avviso bonario, oppure potrebbe impugnare il medesimo (per il quale – si rammenta – la Cassazione con la sentenza n. 7344/2012 ha sancito l'**autonoma impugnabilità** benché l'atto non sia ricompreso tra quelli indicati dall'art. 19 D.Lgs. 546/1992) o, ancora, attendere l'emissione della cartella esattoriale e procedere alla sua impugnazione.

Possibili articolati scenari che, come spesso accaduto, potrebbero portare dopo qualche tempo a vanificare gli effetti di una norma ingiusta con oneri aggiuntivi per il Fisco che si troverebbe a dover restituire con gli interessi le somme retroattivamente prelevate: è allora davvero auspicabile un **intervento correttivo** che modifichi la disposizione *in fieri* contenuta nella legge di stabilità, e ciò sia per evitare il sorgere di contenziosi ulteriori, **ma soprattutto per evitare di far passare l'ennesimo scoraggiante segnale che disilluda il contribuente italico**.

## CONTENZIOSO

### **Stop alle sponsorizzazioni “lontane” dall’azienda**

di Maurizio Tozzi

La sentenza n. 25100 della Corte di Cassazione, depositata in cancelleria il 26 novembre 2014, affronta in maniera dettagliata, peraltro richiamando altri precedenti giurisprudenziali, due tematiche molto delicate e diffuse:

1. La validità della ricostruzione della **percentuale di ricarico** ancorata ai dati emergenti dalla contabilità del contribuente, soprattutto se determinata in larga parte mediante l’applicazione di una **media ponderata** riferita ad un campione significativo dei prodotti dell’azienda;
2. **L’indeducibilità** del costo sostenuto per una **sponsorizzazione** di fatto “**non inerente**” all’attività aziendale, in quanto effettuata a vantaggio di una attività sportiva (nel caso, autovetture impegnate in corse di *racing*), con “visibilità” del marchio in zone geografiche **estere** (come la Croazia e l’Austria), del tutto distanti dall’ambito commerciale dell’azienda, limitato alle province di Bergamo e Brescia.

Per quanto concerne la ricostruzione della percentuale di ricarico è anzitutto possibile fare un parallelo della decisione in commento con quanto rappresentato nella sentenza n. 25093 della medesima Corte di Cassazione depositata in pari data. In tale giudicato, la Suprema Corte ha bocciato la ricostruzione dei ricavi conseguiti da un ristorante sulla base del c.d. “**caffettometro**”, ossia il numero dei caffè serviti alla clientela. Si intuisce dalla motivazione che secondo l’organo giudicante non è contestabile la valutazione del giudice della CTR, secondo cui nel caso specifico il presunto impiego del caffè **non rappresenta** una presunzione grave, precisa e concordante atta a sostenere l’avviso di accertamento. Il richiamo di detta sentenza permette di evidenziare che quando **la ricostruzione è aleatoria** (nel caso di specie, tra l’altro, l’amministrazione finanziaria non aveva compiutamente dimostrato l’impiego del caffè e soprattutto non aveva considerato che nell’ambito della ristorazione lo stesso è a volte offerto a fine pasto, è sicuramente destinato all’autoconsumo ed è impiegato per la realizzazione di dolci e altri prodotti), l’accertamento è destinato a sgonfiarsi.

Di contro, il caso esaminato dalla sentenza n. 25100 appare esattamente opposto, essendosi in presenza di una ricostruzione minuziosa della media ponderata applicata dal contribuente. Rilevano i supremi giudici che: “(...) *l'affidabilità logica della metodologia seguita promana dalla minuziosa indicazione da parte dell'Ufficio, e già in sede di accesso* dei verificatori, dei criteri di calcolo della media ponderata, **il cui riferimento** – per la gran parte dei prodotti merceologicamente trattati e classificati in azienda – **è diretto alla pratica seguita dallo stesso imprenditore** destinatario dell'accertamento e per classi di merce, mentre per i prodotti residui la media, continuando ad essere desunta dai punti di ricarico aziendale spalmato sull'intera merce, assicura il

*rispetto, del tutto disatteso nella pronuncia impugnata, del più prudente indirizzo di legittimità in materia". Dopo aver richiamato alcuni precedenti giurisprudenziali, la conclusione è la seguente: "(...) la CTR ha del tutto trascurato che la media ponderale applicata dall'Ufficio era ancora più prudente di quella che, alle citate condizioni, consentirebbe le predette rettifiche, facendo essa riferimento (...) proprio agli standards di ricalcolo (desunti dal sistema della formazione dei prezzi) interni all'azienda stessa (...)".*

In termini pratici la Corte di Cassazione sottolinea come la ricostruzione dei ricavi ancorata ai dati emergenti dalla contabilità e basata sull'applicazione prudenziale di una media ponderata non può essere contrastata con un semplice richiamo alla formale regolarità contabile, essendo necessaria una prova contraria più efficace. In realtà il problema è a monte, divenendo necessario chiedersi se l'imprenditore conosce, in termini di ricarico e di "quantità del venduto", **quale sia il dato effettivo** emergente dalla documentazione contabile. Sia sufficiente il seguente esempio: se le rimanenze non sono determinate in maniera ottimale, potrebbero risultare vendute in quantità maggiore dei prodotti rispetto al quale l'incrocio dei costi di acquisti e dei prezzi di vendita conduce a ricarichi più elevati, con riflessi "poco piacevoli" sulla potenziale ricostruzione dei ricavi. La non conoscenza di tali informazioni mina però alla base ed in maniera forte le possibilità difensive del contribuente, posto che sarà difficile contrastare una media ponderata desunta proprio dai dati contabili dichiarati, con l'implicito corollario che sarebbe necessario **prima dell'attività di controllo** verificare che le rimanenze siano attendibili, nonché valutare le dinamiche che influenzano il ricarico applicato.

Relativamente al costo di sponsorizzazione la posizione dei giudici è tranciante: non solo la zona territoriale in cui la stessa è avvenuta (come detto, corse di *racing* effettuate in paesi esteri – Croazia, Austria ed altri – distanti dall'ambito di commercializzazione – province di Bergamo e Brescia – del prodotti dell'azienda), ma anche la **modalità di erogazione** (logo utilizzato sulle vetture con scarsa visibilità, difficoltà di identificare correttamente l'azienda e assenza di un contatto telefonico), conducono a ritenere **non ragionevole e non attendibile** in termini di inerzia il costo medesimo. Si conferma pertanto il trend giurisprudenziale della medesima Suprema Corte: è indispensabile la dimostrazione del **potenziale incremento** della propria attività commerciale, altrimenti la sponsorizzazione è valutata non inerente ed indeducibile.

## OPERAZIONI STRAORDINARIE

---

### ***Conferimenti non proporzionali al nodo delle liberalità indirette***

di Ennio Vial, Vita Pozzi

Per **conferimento non proporzionale** si può intendere un apporto fatto da due soci in una società laddove le azioni o le **quote ricevute** in cambio del predetto apporto **non vengono attribuite in modo proporzionale** al valore apportato ma, per così dire, in modo **“addomesticato”**.

Il caso interviene soprattutto in ambito familiare dove il genitore **conferisce l'azienda** in una srl, mentre il **figlio apporta** un ammontare di **liquidità modesta**. A fronte dell'apporto contenuto effettuato dal figlio viene attribuita una partecipazione di una certa significatività. Si tratta di una soluzione invalsa nella prassi per favorire il **passaggio generazionale**.

Sotto il profilo dei rapporti familiari, il conferimento non proporzionale costituisce anche una modalità interessante per operare una **donazione indiretta** a favore di terzi.

La differenza tra donazioni dirette e indirette non consiste nella diversità dell'effetto pratico che da esse deriva, ma nel mezzo con il quale è attuato il fine di liberalità. Anche le donazioni indirette sono soggette alla **revocatoria per ingratitudine e/o sopravvenienza di figli** o per reintegrazione delle quote dei legittimari, situazioni tipiche della donazione.

La Cassazione, con **sentenza 10 aprile 1999, n. 3499**, ha affermato che, per la validità delle donazioni indirette **non è richiesta la forma dell'atto pubblico**, essendo sufficiente l'osservanza delle forme prescritte per utilizzare il negozio tipico utilizzato per realizzare lo scopo di liberalità.

La **donazione indiretta** può essere realizzata anche mediante una **rinunzia abdicativa** a condizione che sussista tra la rinunzia e l'arricchimento un nesso di causalità diretta. Un esempio di rinuncia può essere la remissione del **debito da finanziamento** ex art. 1236 codice civile. La **remissione** costituisce un negozio unilaterale recettizio che non richiede l'*animus donandi* e non è soggetto a particolari requisiti di forma nemmeno *ad probationem*.

Rientrando nell'alveo del **conferimento** evidenziamo come, secondo la dottrina, l'operazione dovrebbe risultare **fiscalmente neutra** in quanto le previsioni dell'art. 176 del TUIR sembrano avere una portata generale e la neutralità non sembra subordinata al fatto che la “sproporzione” sia connessa ad effettivi apporti ulteriori suscettibili di valutazione economica.

Peraltro, si deve prestare attenzione che qualora si dovesse seguire questa strada si dovrà **evitare di ledere la legittima**.

Da ultimo ricordiamo che **l'art. 56 bis del D.Lgs. 346/1990** prevede una possibile tassazione ai fini dell'imposta di donazione anche delle liberalità indirette. Infatti, è previsto che l'accertamento delle liberalità diverse dalle donazioni e da quelle risultanti da atti di donazione effettuati all'estero a favore di residenti può essere effettuato esclusivamente in presenza di **entrambe** le seguenti **condizioni**:

1. quando **l'esistenza** delle stesse **risulti da dichiarazioni rese dall'interessato** nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi;
2. quando le liberalità abbiano determinato, da sole o unitamente a quelle già effettuate nei confronti del medesimo beneficiario, un **incremento patrimoniale** superiore all'importo di 350 milioni di lire.

In sostanza, la tassazione emerge nel caso in cui il soggetto che ha beneficiato dell'erogazione **palesi tale circostanza**, ad esempio per difendersi in un accertamento da redditometro, e, ovviamente, se l'ammontare supera la **soglia fissata in un ammontare pari a euro 180.759,91**.

## IVA

---

### **Triangolazioni comunitarie all'esportazione con IVA**

di Marco Peirolo

Nelle triangolazioni comunitarie che prevedono l'intervento di un soggetto extracomunitario occorre prestare attenzione al **soggetto che organizza il trasporto** della merce nel Paese di destinazione finale.

Si consideri il caso dell'impresa italiana che vende i beni al cliente di altro Paese membro dell'Unione europea con consegna, da parte dell'operatore nazionale, in un Paese non appartenente all'Unione europea.

Nella situazione considerata, esaminata dalla C.M. 23 febbraio 1994, n. 13-VII-15-464 (§ 16.3), la cessione posta in essere dall'impresa italiana **non ha natura intracomunitaria** in quanto non risulta integrato il presupposto del trasferimento materiale della merce – immediato o, comunque, finale – in altro Paese membro. È vero, infatti, che la controparte dell'operatore nazionale è identificata ai fini IVA in un diverso Paese comunitario, ma i beni sono destinati, come detto, in un Paese extracomunitario.

Ed è proprio in considerazione del luogo di destinazione della merce che la cessione, in linea di principio, può beneficiare del regime di non imponibilità previsto per le cessioni all'esportazione, a nulla rilevando la circostanza che il cessionario sia comunitario.

Utilizzando uno dei **termini di resa del gruppo C o del gruppo D**, la consegna della merce avviene, **a cura del cedente italiano**, nel Paese extracomunitario.

Ai fini IVA, l'operazione è riconducibile alle **cessioni all'esportazione "dirette"**, non imponibili ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972. Si considerano, infatti, tali *"le cessioni, anche tramite commissionari, eseguite mediante trasporto o spedizione di beni fuori del territorio della Comunità economica europea, a cura o a nome dei cedenti o dei commissionari, anche per incarico dei propri cessionari o commissionari di questi"*.

Se, invece, il trasporto/spedizione all'estero dei beni è **organizzato dal cliente comunitario**, con la merce consegnata in Italia a quest'ultimo, il quale ne cura l'esportazione, la cessione continua ad essere non imponibile, ma ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. b), del D.P.R. n. 633/1972. A seguito della pronuncia della Corte di giustizia nella causa C-563/12 del 19 dicembre 2013, la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 98 del 10 novembre 2014 ha precisato che il **termine di 90 giorni**, entro il quale i beni devono essere inviati al di fuori dell'Unione europea, non è perentorio, a condizione che il cedente sia in grado di dimostrare l'avvenuta esportazione.

Nella prassi commerciale, la clausola Incoterms normalmente utilizzata per quest'ultima tipologia di cessione all'esportazione è la **resa EXW (franco fabbrica)**, che implica l'effettuazione delle **formalità doganali a cura del cessionario comunitario**, il quale è pertanto libero di scegliere non solo il vettore, ma anche l'ufficio doganale.

Infine, nell'ipotesi in cui il trasporto/spedizione all'estero dei beni sia **organizzato dal cliente finale extracomunitario**, la citata C.M. n. 13-VII-15-464/1994 ha precisato che la consegna della merce in Italia direttamente al destinatario finale non residente *“non comporta la realizzazione, neanche in senso lato, della cessione all'esportazione da parte del contribuente nazionale, il quale in tale ultima ipotesi è tenuto ad emettere fattura soggetta ad IVA nei confronti del proprio cessionario”*.

L'applicazione dell'IVA alla cessione interna resta confermata anche utilizzando la **clausola FCA (franco vettore)**. Anche in questo caso, infatti, la merce viene consegnata, seppure già sdoganata all'esportazione, in Italia (nella specie, al vettore scelto dal cessionario extracomunitario), per cui opera il divieto indicato dall'Amministrazione finanziaria.

Dal punto di vista del cliente comunitario, l'IVA addebitata dal fornitore italiano **non può essere chiesta a rimborso** ai sensi dell'art. 38-bis2 del D.P.R. n. 633/1972, in quanto la successiva cessione nei confronti del destinatario finale extracomunitario, essendo **territorialmente rilevante in Italia**, è diversa da quelle espressamente consentite, che sono le operazioni il cui debitore d'imposta è il cessionario/committente e quelle non imponibili di trasporto o ad esse accessorie (si veda anche l'art. 3 della Direttiva n. 2008/9/CE).

## ACCERTAMENTO

### ***Nullo l'avviso non notificato collettivamente agli eredi***

di Leonardo Pietrobon

Se l'avviso di accertamento è intestato direttamente al *de cuius*, anziché collettivamente e impersonalmente agli eredi, la notifica **effettuata a uno degli eredi è insanabilmente nulla**. Questo è, in estrema sintesi, il concetto espresso ancora una volta dalla **C.T.P. di Lecce con la sentenza n. 2100/22/14**, la quale è stata chiamata ad esprimersi sulla corretta notifica degli atti agli eredi di un contribuente deceduto.

Da un punto di vista giuridico, il riferimento è rappresentato dall'articolo 65 D.P.R. n. 600/1973, secondo cui per le **obbligazioni di carattere tributario gli eredi sono responsabili in solido e non per quota ereditaria**, attribuendo in sostanza all'Erario la facoltà di richiedere a ciascuno di essi di onorare l'intero debito del *de cuius*.

La medesima disposizione normativa – con riferimento all'articolo 65 D.P.R. n. 600/1973 – oltre a stabilire le regole generali riguardanti la solidarietà passiva degli eredi per i debiti tributari del *de cuius*, traccia anche i **presupposti procedurali** affinché si realizzzi la successione nell'assolvimento di quanto dovuto all'Erario da parte degli eredi. In particolare, secondo quanto previsto dall'articolo 65, comma 2, D.P.R. n. 600/1973, gli eredi del committente devono **comunicare all'Agenzia delle entrate** competente, **in base al domicilio fiscale del dante causa**, le proprie generalità e il **proprio domicilio fiscale**, in quanto “*la notifica degli atti intestati al dante causa può essere effettuata agli eredi impersonalmente e collettivamente nell'ultimo domicilio dello stesso ed è efficace nei confronti degli eredi che, almeno trenta giorni prima, non abbiano effettuato la comunicazione di cui al secondo comma*” (comunicazione delle proprie generalità e del proprio domicilio fiscale – ndr). Da un punto di vista pratico, anche sulla base anche di quanto affermato dalla **Corte di Cassazione con la sentenza n. 3225/2007**, quindi:

- se la **comunicazione** da parte degli eredi **viene eseguita, gli atti impositivi vanno notificati personalmente e nominativamente agli eredi** nel domicilio fiscale da costoro comunicato;
- se, invece, la citata **comunicazione è omessa**, l'Agenzia delle entrate **può notificare gli atti intestati al dante causa nell'ultimo domicilio** dello stesso **agli eredi collettivamente ed impersonalmente**.

Procedendo ad un corretta interpretazione della citata disposizione normativa, a parere della C.T.P. di Lecce “**la notifica dell' avviso di accertamento intestato al de cuius ed effettuata direttamente nei confronti dell'odierno appellante presso il proprio indirizzo, è da ritenersi insanabilmente nulla**, giacché, in difetto della comunicazione prevista dall' art. 65 del dpr n. 600 del 1973, come nel caso, gli atti intestati al dante causa possono essere notificati nell' ultimo

*domicilio dello stesso, ma devono essere diretti agli eredi collettivamente e impersonalmente*”. A parere dei giudici di primo grado “*l’inoservanza di tale procedimento notificatorio, incidendo sul rapporto tributario, perché relativo a un soggetto non più esistente, implica la nullità insanabile della notifica e dell’ avviso di accertamento*” (con le medesime motivazioni si segnala anche la sentenza della **C.T.R. Puglia del 20/6/2011 n. 63**, che segue la sentenza della **C.T.P. di Bari n. 17/24/09**, con le quali viene affermato che la mancata notifica degli atti a tutti gli eredi costituisce un vizio della notifica che comporta l’annullamento degli atti, non essendo state rispettate le disposizioni di cui all’art. 65 D.P.R. n. 600/1973).

Secondo quanto stabilito dalla **C.T.P. di Treviso con la sentenza n. 132 del 28/3/2008**, inoltre, il mancato rispetto della procedura di cui all’articolo 65 D.P.R. n. 600/1973 determina una **lesione del diritto alla difesa** di cui all’articolo 24 della Costituzione. In particolare, secondo i giudici trevigiani “*una cosa infatti è la responsabilità degli eredi per le imposte dovute dal de cuius e altra questione è il diritto dei medesimi a ricevere la notifica di copia degli atti posti a base dell’accertamento e precedentemente notificati al de cuius e di cui per i motivi più vari possono non essere a conoscenza. Se è vero infatti che il de cuius ha ricevuto la notifica non è altrettanto pacifico che della stessa siano a conoscenza anche gli eredi, vuoi perché abitano altrove, vuoi perché non sono mai entrati in possesso delle carte del de cuius. Agli eredi va altresì garantito il diritto di difesa costituzionalmente garantito (art. 24 Cost.) e dunque di poter verificare la fondatezza della pretesa mediante la notifica ai medesimi degli atti presupposti rispetto alla notifica delle cartelle impugnate. Si ritiene pertanto che agli eredi dovevano necessariamente essere notificati gli atti precedentemente notificati al de cuius dando riscontro della effettiva notifica allo stesso degli atti prodromici alle cartelle di pagamento qui impugnate*”.

## ORGANIZZAZIONE STUDIO

---

### ***Lo studio è un acquario***

di Michele D'Agnolo

Ogni volta che il mio amico mi invita a cena, sono enormemente attratto dal suo **acquario**. In un angolo del soggiorno fa bella mostra di sé un piccolo mondo in miniatura. È bello poter ammirare dietro ad un cristallo un **piccolo ma completo ecosistema** dove diverse specie di pesci variopinti, alghe lussureggianti e piccoli molluschi convivono in apparente armonia.

Non so perché, ma quando guardo agli acquari mi viene sempre in mente lo studio professionale. E non sono, come si potrebbe immaginare, reminescenze di fantozziana memoria.

Anche nello studio professionale come nell'acquario ci sono animali di varia foggia e dimensione: ci sono i professionisti, i praticanti, gli impiegati. Ci sono i fornitori e i clienti che ci danno il nutrimento e guardano oltre il vetro lo spettacolo dell'organizzazione dello studio: i pesci e i molluschi si muovono liberamente, ma non vanno mai a sbattere sulle pareti. Tutto convoglia il senso di una certa armonia.

Eppure quel mare bonsai di calma apparente è in realtà il risultato di un **duro e incessante lavoro di pianificazione e di gestione**.

Il primo problema dell'acquario, mi riferisce il mio amico, è che se sbagli il tipo di pesce che inserisci puoi avere un sacco di problemi. In altre parole se il pesce è della specie sbagliata, troppo vorace, si inghiotte gli altri. Inoltre, se quel pesce non è adatto a certe temperature o a un certo dosaggio di microrganismi, finirà col danneggiare le altre creature e morirà dopo poco. Esattamente quello che succede quando inseriamo in studio una persona sbagliata. Sbagliata per lo studio, intendo. L'impiegato che sembrava brillantissimo in sede di colloquio e invece si rivela superficiale, ciarliero e disordinato. Il praticante fancazzista o quello troppo aggressivo e rampante. Il professionista inserito lateralmente che porta con sé una cultura diversa dell'organizzazione e del rischio sono tutte ipotesi di attentati alla cultura faticosamente raggiunta e sedimentata dallo studio.

E quindi l'attento appassionato di acquari deve studiare e conoscere le specie, saperne le abitudini e le idiosincrasie. E deve continuamente frequentare i negozi di animali acquatici per sondare la disponibilità delle specie che ha deciso di combinare insieme. In altre parole uno studio professionale, visto il sempre più elevato turnover dei collaboratori e dipendenti, dovuto alla globalizzazione e alla scarsa soddisfazione delle carriere professionali, deve tenere aperto uno sportello di reclutamento permanente. E deve saper identificare a priori e rapidamente eventuali caratteristiche negative di un candidato. Altrimenti invece di risolvere

un problema, l'inserimento sbagliato ne genera molti di più.

L'acquariologo, inoltre, dovrà scegliere e mantenere appropriato ed equilibrato di tempo in tempo il **giusto mix tra pesci e altre creature** proprio come un managing partner deve assicurare allo studio un certo numero di cavalli da corsa e cavalli da tiro, di risorse con una adeguata proporzione di competenze motivazionali, commerciali, organizzative ed esecutive.

Ci sono anche **problemi di indole, di personalità**. Alcuni pesci, assolutamente inoffensivi, messi vicino ad altri esemplari della stessa specie o di specie diverse, si rivelano particolarmente aggressivi, ostili e difficili da gestire. È come il nitro con la glicerina, sono inoffensivi ma messi assieme diventano esplosivi. E allora il bravo hobbista di acquari deve avere la possibilità di dividerli, oppure disporre di una vasca abbastanza grande da assicurare che ci sia spazio per tutti. E così il nostro appassionato si deve prodigare continuamente per far sì che **le creaturine all'interno della vasca vadano d'amore e d'accordo**. Gestendo e ridimensionando le prime donne con i loro atteggiamenti competitivi e troppo inclini al rischio, ma anche lavorando per far recuperare spazio a chi è rimasto indietro, a quelli che non riescono a stare al passo.

Devono sempre essere tenute funzionanti e perfettamente pulite la macchina per l'ossigeno e la macchina che distribuisce il cibo, altrimenti i pesci rallentano il metabolismo e le alghe avvizziscono, fino a perire.

Non bisogna però esagerare, perché al contrario i pesci non sanno dosare il proprio nutrimento da soli e finiscono con lo sbafare tutto ciò che gli viene messo davanti.

Le alghe, se la quantità di nutrienti è eccessiva, possono crescere fino a ricoprire completamente i sassi e i coralli e fanno diventare l'acqua torbida.

Ed ecco che anche il professionista che gestisce lo studio deve **assicurare un continuo flusso di lavoro**, ma deve **altrettanto evitare eccessivi carichi** o picchi di lavoro ed anche periodi di eccessiva stanca, da entrambi i quali è difficilissimo recuperare.

Di tanto in tanto, l'acquario deve comunque essere svuotato, prima dei pesci e delle altre creature viventi, che vengono conservate in un secchio a parte, e poi deve essere liberato dall'acqua, per poterlo ripulire.

È un po' quello che succede nello studio quando si fa, almeno un paio di volte l'anno, un audit interno completo, intervistando le persone davanti ad una pratica da loro svolta, per vedere quali sono i problemi che incontrano.

L'acquario inoltre è pieno zeppo di aggeggi che servono a misurare la temperatura dell'acqua, la quantità di ossigeno, e molti altri parametri che debbono essere letti continuativamente dal nostro appassionato.

Allo stesso modo, all'interno dello studio è utile **misurare il tempo di attraversamento dei**

**processi**, il tempo di esecuzione degli stessi, la quantità di lavoro svolta dalle varie persone e reparti. Senza di queste misure si rischia di commettere vistosi errori gestionali e di andare a correggere situazioni stabili, portando instabilità o di non vedere e affrontare tempestivamente situazioni potenzialmente dirompenti.

I coralli e le pietre che giacciono sul fondo dell'acquario non hanno soltanto una funzione estetica, o di arredo, ma servono anche a consentire la vita degli organismi. Nello studio le infrastrutture come le stanze, gli arredi, le dotazioni informatiche, gli eventuali apparecchi di cui certe professioni abbisognano, possono davvero fare la differenza se sono della giusta qualità e quantità e se sono correttamente mantenuti e utilizzati.

**L'illuminazione**, infine, deve essere del colore e della temperatura giusta, a seconda del tipo di creature coinvolte.

E quindi chi gestisce uno studio deve saper **dare soddisfazione alle persone** sapendole mettere sotto i riflettori, ma nel modo giusto, senza esagerare. Lodando sempre e senza far mancare il supporto quando si è realizzato qualcosa di eccezionalmente bello o difficile. E i riflettori devono essere non solo per alcuni, ma per tutta la squadra.

Anche il vetro della vasca ha la sua importanza. Non deve essere troppo permeabile, altrimenti i pesci si spaventano per i visitatori che appiccicano il naso sulle pareti e per ciò che accade all'esterno, ma deve essere sempre assicurato un sufficiente apporto di luce esterna. E così chi gestisce uno studio deve dosare la disponibilità delle persone nei confronti dei clienti, senza renderle introvabili ma proteggendole al contempo da clienti troppo insistenti o invadenti.

Lo studio manifesta quindi, nel suo piccolo, tutti i comportamenti tipici degli ecosistemi. E così, per esempio, qualsiasi possa essere il nostro intervento, **lo studio tenderà a reagire per rimanere in equilibrio**, a rimanere omeostatico. Di conseguenza, talvolta i nostri sforzi organizzativi si scontreranno con uno scomodo muro di gomma.

Lo studio ha comportamenti sistemici. In altre **parole quando interveniamo è come tirare un filo ad un burattino**: dobbiamo chiederci quale sarà il saldo finale, cioè cosa accadrà dopo che si saranno riaggiustate tutte le altre funi che si saranno mosse di conseguenza.

Lo studio risponde alle sollecitazioni con comportamenti tipicamente non lineari, e quindi quando interveniamo alle volte basta una parola per far scoppiare rapporti durati decenni o per scrostare situazioni apparentemente sclerotizzate mentre qualche altra volta anche licenziando in tronco mezzo studio non si riesce a ribaltare una semplicissima cattiva abitudine.

Ho sempre ammirato il mio amico e il modo in cui gestisce il suo bell'acquario, ma dopo aver scritto questo pezzo, lo rispetto e gli voglio bene ancora di più.