

**Edizione di martedì 9 dicembre 2014**

## **ACCERTAMENTO**

[Disclosure definitiva: conviene fare alcune valutazioni?](#)

di Giovanni Valcarenghi

## **ENTI NON COMMERCIALI**

[Attività commerciale ed elusione fiscale: quale sorte per le ASD?](#)

di Guido Martinelli, Mattia Cornazzani

## **IMPOSTE SUL REDDITO**

[L'ammortamento non è contestabile se sono decorsi i termini](#)

di Fabio Landuzzi

## **IVA**

[Limiti allo sdoppiamento dell'operazione intra-UE con clienti non VIES](#)

di Marco Peirolo

## **FISCALITÀ INTERNAZIONALE**

[I non residenti sono sostituiti di imposta?](#)

di Ennio Vial, Vita Pozzi

## **ORGANIZZAZIONE STUDIO**

[Strane creature](#)

di Michele D'Agnolo

## ACCERTAMENTO

---

### ***Disclosure definitiva: conviene fare alcune valutazioni?***

di **Giovanni Valcarenghi**

Il giorno 4 dicembre 2014 il [Senato ha approvato in via definitiva](#) il disegno di legge sulla **voluntary disclosure**; con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, dunque, si potrà materialmente disporre di uno **strumento** che sembra essere **l'ultimo ideale punto di contatto** tra scenario vecchio e nuovo in tema di **detenzione di capitali all'estero**.

A testimonianza dell'attesa che circonda la tematica, sono già stati anche **pubblicati i modelli in bozza** sul sito dell'Agenzia delle entrate ([modelli in bozza](#)).

Nelle prossime edizioni torneremo a parlare dell'aspetto tecnico della vicenda, che verrà analizzata anche in aula nella giornata di gennaio del Master Breve ed in eventi della formazione specialistica; in questo momento, invece, ci **interessa una riflessione di natura generale**.

E' come se ci volessimo **porre una domanda** di natura generale: può valere la pena di valutare l'istituto a prescindere dal costo della sanatoria?

Dietro all'interrogativo, ovviamente, risiedono:

- da un lato, il **riscontro** pressoché **unanime** della dottrina che ritiene eccessivamente **gravosa la pretesa** del Fisco;
- dall'altro, il generalizzato fenomeno di **"abbassamento della guardia"** da parte anche dei più recalcitranti **paesi difensori** di una qualche forma di **"segreto bancario"**.

Dalle stime effettuate, sembra che **oltre il 90% dei capitali all'estero** sia collocato o transitato **in Svizzera**, paese che sostanzialmente ha affermato che **dal 2018 "toglierà i veli"**.

Non solo vi è questa prospettiva, ma addirittura sembra che le **informazioni** saranno **disponibili con effetto retroattivo sin dal 2014/2015**, unitamente alla considerazione che, trattandosi di paese black list, si applicano anche le presunzioni di costituzione dei capitali derivanti da evasione fiscale.

Ciò significa che anche eventuali **prospettate "transumanze" dei capitali** verso paesi che rappresentano nuove frontiere per il segreto bancario non sembrano poter garantire una soluzione efficace, poiché resterebbe comunque traccia del pregresso.

Allora la **riflessione appare quanto mai delicata**, per i seguenti motivi:

1. la presenza di capitali all'estero diverrà più vulnerabile in termini di rischio di accertamento;
2. ove il paese di detenzione sia black list, possono scattare delle maggiorazioni e delle presunzioni in caso di accertamento;
3. l'input di continuare a combattere i paradisi fiscali giunge direttamente dai documenti comunitari, quindi non pare si tratti di un capriccio dell'attuale legislatore, pertanto suscettibile di un successivo (e, magari, repentino) cambio di rotta.

Se tutto quanto sopra è vero, in realtà **non pare potersi disporre di una grande discrezionalità nella scelta**, per il semplice motivo che il panorama successivo appare davvero grigio.

Quindi, forse più correttamente, si dovrebbe valutare la *disclosure* come **una sorta di ultima occasione** per rimuovere patologie del passato, oggi non più in linea con le nuove modalità di accertamento.

Il **tempo non manca**, poiché la "pratica" può essere attivata **sino al prossimo mese di settembre 2015** (con riferimento alle violazioni commesse sino al 30 settembre 2014), sia pure con l'accortezza di rammentare che la emersione **deve essere assolutamente volontaria** e, quindi, rimane bloccata nel caso di avvio delle operazione di controllo o accertamento.

Allora, il primo passo da fare, a parere di chi scrive, è quello di **trasferire ai clienti il clima attuale ed una ragionevole previsione delle prospettive future**: compreso il livello di condivisione di tali indicazioni, si potrà poi passare a valutare il costo della *disclosure*. Tema, quest'ultimo, che di fatto propone l'obbligo di **pagamento delle imposte dovute**, unitamente al **beneficio della riduzione** ad un quarto **delle sanzioni**.

Ciò significa che, oltre al costo, non può essere trascurato nemmeno l'**onere della ricostruzione dei redditi** stessi.

L'unica scappatoia che sembra esserci è quella della possibilità di applicare **la procedura "alleggerita" forfetaria** che, tuttavia, interessa solo patrimoni di importo limitato a 2 milioni di euro.

In particolare, *"su istanza del contribuente, ..., l'Ufficio, in luogo della determinazione analitica dei rendimenti, calcola gli stessi applicando la misura percentuale del 5 per cento al valore complessivo della loro consistenza alla fine dell'anno e determina l'ammontare corrispondente all'imposta da versare utilizzando l'aliquota del 27 per cento. Tale istanza può essere presentata solo nei casi in cui la media delle consistenze di tali attività finanziarie risultanti al termine di ciascun periodo d'imposta oggetto della collaborazione volontaria non ecceda il valore di 2 milioni di euro.*

Per tali casi, dunque, si forfetizza sia il reddito che la tassazione, il che potrebbe non essere poco, pur se confronti con i precedenti provvedimenti di scudo fiscale appaiono chiaramente non sostenibili.

## ENTI NON COMMERCIALI

---

### **Attività commerciale ed elusione fiscale: quale sorte per le ASD?**

di **Guido Martinelli, Mattia Cornazzani**

La Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, con la **sentenza n. 19751 del 19 settembre 2014**, ha svolto interessanti considerazioni sul caso in cui, all'esito delle verifiche fiscali, **l'Ufficio contesti la natura giuridica di una associazione sportiva.**

Il caso in esame attiene al ricorso avverso la sentenza della C.T.R. Puglia del 23.07. 2007, con cui il Collegio di seconde cure rigettava – previa riunione – gli appelli dell'Ufficio contro quattro sentenze della C.T.P. di Bari.

Quest'ultima aveva, infatti, accolto i ricorsi proposti da una associazione sportiva e dai singoli soci, disgiuntamente, contro gli avvisi di accertamento loro notificati, nei **quali venivano rispettivamente contestati: in capo all'associazione – ritenuta società di fatto in forza delle accertate finalità commerciali – maggior reddito di impresa a titolo di ILOR; in capo ai singoli soci – conseguentemente – maggior reddito a titolo di IRPEF**, in forza della loro partecipazione all'asserita società.

La prima, interessante, osservazione è desumibile dall'esito del giudizio di legittimità: i giudici della Suprema Corte, infatti, hanno rigettato il ricorso dell'Ufficio in quanto *“la circostanza – posta alla base dell'avviso di accertamento – secondo cui l'associazione non si era adeguata alla normativa introdotta in materia, per finalità antielusive, dall'art. 5 D. Lgs. 460/97 (...) doveva ritenersi irrilevante ai fini della decisione, **in ragione della inapplicabilità ratione temporis della detta novella efficace a decorrere solo dal 1 gennaio 1998, laddove l'avviso impugnato concerneva le annualità 1995, 1996, 1997**”.*

La massima sopra riportata contribuisce – senza soluzione di continuità – ad irrobustire l'orientamento giurisprudenziale, consolidato e risalente, secondo cui *“gli enti di tipo associativo possono godere del trattamento agevolato previsto dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 111 (pre riforma 2004, ndr, in materia di IRPEG) e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 4, (in materia di IVA) – come modificati, con evidente finalità antielusiva, dal D. Lgs. n. 460 del 1997, art. 5 – a condizione non solo dell'inserimento, negli atti costitutivi e negli statuti, di tutte le clausole dettagliatamente indicate nel D. Lgs. n. 460 cit., art. 5, ma anche dell'accertamento – effettuato dal giudice di merito con congrua motivazione – che la loro attività si svolga, in concreto, nel pieno rispetto delle prescrizioni contenute nelle clausole stesse”* (dal testo della Cass. Civ. n. 11456/10, si vedano anche Cass. Civ. n. 22598/06 e 16032/05).

In altre parole, (purtroppo) non si è certo in presenza di una solenne affermazione del principio di efficacia temporale delle norme tributarie ex art. 3 comma 1 Statuto del Contribuente; tuttavia merita di essere condivisa la statuizione della Corte di Cassazione laddove censura il macilento tentativo dell'Ufficio di applicare ai periodi d'imposta oggetto di verifica, ancorché in chiave antielusiva, una norma entrata in vigore successivamente alla verifica medesima.

Tale considerazione permette di proporre una seconda osservazione attinente, in particolare, ai motivi proposti dal ricorrente in Cassazione.

Nel primo motivo il ricorrente, dapprima, eccepisce la possibilità di inquadrare come società commerciale il soggetto sottoposto a verifica nel caso in cui

*“dall'analisi e dagli elementi raccolti si accerti la carenza dei principi di trasparenza nella gestione e di democraticità della struttura, nonché il mancato perfezionamento di finalità di solidarietà sociale”*. Nel secondo motivo l'Ufficio prosegue individuando in capo “

*al contribuente l'onere di fornire la prova contraria in ordine alla esistenza dei requisiti previsti dall'art. 111 TUIR (pre riforma, ndr*

*) nonché dalla L. 398/91 e dal codice civile”* ed infine conclude per l'attribuzione del maggior reddito accertato in capo all'associazione secondo le modalità previste per la società di fatto.

In prima battuta, potrebbe apparire che la ricostruzione proposta dal ricorrente attraverso i tre illustrati quesiti rimanga priva di un'esauriente risposta; del resto

**, la Suprema Corte rigetta il ricorso rilevando che “il motivo è inammissibile perché lo stesso ed i relativi quesiti non investono la ratio decidendi della sentenza impugnata”.**

Oggetto della censura da parte della Corte è il tentativo dell'Ufficio di ascrivere la condotta dell'associazione e dei soci al paradigma dell'elusione fiscale. Se si accetta tale considerazione, l'argomento della Suprema Corte, sotteso alla succinta motivazione della sentenza in commento, non può che essere condivisibile, per almeno due buone ragioni.

La prima, evidente, è costituita dalla circostanza che

**la “scelta difensiva” dell'Ufficio di ricorrere alla novella introdotta – in chiave antielusiva – dal D. Lgs. n. 460/1997, finisce per rivelarsi “non azzeccata” in quanto priva del necessario supporto normativo, di fatto inapplicabile *ratione temporis* al caso concreto.**

La seconda, non meno importante, permette di porre in discussione la tesi proposta dall'Ufficio poiché, prima ancora di essere priva di un saldo ancoraggio normativo, è incongruente dal punto di vista sostanziale. Invero

**, ritenere che il mancato adeguamento alla normativa introdotta dall'art. 5 D. Lgs. n. 460/1997 – addirittura non esigibile per i periodi d'imposta oggetto della verifica – potesse comunque integrare gli estremi della condotta finalizzata al conseguimento di un vantaggio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili, costituisce senza dubbio una forzatura interpretativa del concetto stesso di elusione fiscale stessa.**

## IMPOSTE SUL REDDITO

---

### ***L'ammortamento non è contestabile se sono decorsi i termini***

di **Fabio Landuzzi**

La **Commissione Tributaria Regionale della Lombardia**, con la **sentenza n. 5447/14**, è ritornata su di un argomento molto dibattuto e di ampio interesse: la legittimità o meno di un **accertamento** avente per oggetto la **deduzione** in un esercizio della **quota di ammortamento di un costo formato in un precedente periodo d'imposta**, ma **non soggetto** per detto anno ad alcuna **contestazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria**, per il quale i termini per l'accertamento risultavano già decorsi.

Infatti, la **tesi sostenuta dall'Amministrazione Finanziaria**, la quale ha anche trovato l'avallo in una sentenza della Cassazione – la n. 15178/10 – è che essa conserverebbe il **potere di accertare maggiori imposte** in un determinato esercizio anche se queste sono relative ad elementi di reddito, oppure a situazioni, che si sono verificate originariamente in un altro **precedente esercizio non più accertabile** per via dello spirare del **termine di decadenza** di cui all'art. 43, D.P.R. n. 600/1973. In altre parole, l'Amministrazione Finanziaria conserverebbe il potere di controllare, in base alle scritture contabili ed ai documenti acquisiti nell'accesso, la correttezza delle operazioni e delle rilevazioni contabili eseguite dalla società anche negli **anni che sono già chiusi rispetto all'attività di accertamento tributario**, se gli effetti di queste situazioni si riflettono sugli esercizi futuri.

Secondo questa tesi, quindi, **nessun valore fiscale potrebbe mai dirsi cristallizzato** anche allo spirare del termine di decadenza dell'accertamento dell'esercizio in cui esso si è formato, quando per sua natura questo stesso elemento viene a riflettersi sulla determinazione del reddito d'impresa degli esercizi seguenti.

E' questo il tipico caso degli **ammortamenti**, o delle **deduzioni fiscali differite**, ovvero di quegli elementi negativi di reddito che per loro natura – vuoi contabile od anche solo fiscale – vengono **dedotti in esercizi successivi a quelli in cui hanno avuto origine**.

Nel **caso** oggetto della sentenza in commento si trattava della **quota annua di deduzione differita di una svalutazione di partecipazione** operata nell'anno 2003, contestata dall'Amministrazione per l'anno 2007 sulla base di un accesso in società compiuto nel 2009, ovvero dopo che era decaduto il termine previsto dalla Legge per accertare l'anno 2003 (termine corrispondente al 31 dicembre 2008).

L'Amministrazione sosteneva il proprio **diritto di poter sempre risalire alla genesi di un costo** per valutarne la **congruità** e la **legittimità della deduzione** della quota di esso riferita all'anno accertato, indipendentemente dal fatto che il periodo d'imposta da cui il componente negativo

trae origine non fosse più accertabile.

La **C.T.R. della Lombardia**, confermando il giudizio di primo grado, ha invece affermato che **una volta decaduto il termine** consentito all'Amministrazione Finanziaria per rettificare i presupposti di deduzione di quella svalutazione, **la successiva quota annua di ammortamento si deve ritenere "cristallizzata"** nel tempo, non essendo oggetto di contestazione l'inesistenza o l'illiceità dell'operazione da cui ha preso origine.

Un diverso modo di operare, sottolineano i Giudici della C.T.R., **esporrebbe il contribuente infinitamente all'arbitrio dell'azione amministrativa** senza poter avere alcuna **certezza del diritto**. Inoltre, poiché come rilevano i Giudici le operazioni contabili e fiscali del contribuente sono state rese note mediante atti pubblici – la presentazione regolare delle dichiarazioni dei redditi – l'Amministrazione avrebbe avuto il tempo di procedere al relativo accertamento entro i termini di decadenza. Non avendolo fatto, quindi, i conseguenti componenti di reddito (le **quote di deduzione differita**) devono ormai ritenersi **cristallizzati**.

## IVA

---

### ***Limiti allo sdoppiamento dell'operazione intra-UE con clienti non VIES***

di **Marco Peirola**

Nei rapporti commerciali intrattenuti con altri Paesi membri dell'Unione europea può accadere che i clienti non residenti, pur essendo **dotati di un codice di identificazione fiscale, non siano iscritti all'archivio VIES** e non intendano neppure provvedere alla relativa registrazione.

Per esemplificare, si consideri l'impresa manifatturiera che vende capi di abbigliamento ad alcuni **negozi spagnoli**, dotati di codice identificativo fiscale (NIF), ma non di numero di partita IVA (NIF-IVA, cioè codice identificativo fiscale di nove caratteri preceduti dal prefisso ES), che si ottiene solo con l'iscrizione nel **registro degli operatori intracomunitari (ROI)**.

Per evitare l'applicazione dell'**imposta in Italia**, di regola dovuta quando il suddetto codice identificativo non trova riscontro a seguito di consultazione nella banca dati VIES (cfr. Corte di giustizia 9 ottobre 2014, causa C-492/13), si potrebbe ipotizzare l'**apertura di una posizione IVA**, da parte del fornitore nazionale, nello specifico Paese membro interessato.

L'obiettivo, dunque, è quello di assoggettare le vendite all'**IVA locale**, che per i clienti è detraibile.

A tal fine, occorre considerare distintamente il trattamento impositivo:

- da un lato, della **movimentazione della merce** dal Paese di origine a quello di destinazione, vale a dire dalla partita IVA italiana a quella comunitaria del fornitore nazionale, e
- dall'altro, della **vendita**.

Riguardo al primo aspetto, attraverso l'identificazione diretta o la nomina di un rappresentante fiscale, il fornitore italiano, per i beni trasportati/spediti in altro Paese membro, effettua un **trasferimento a "se stesso"**, assimilato ad una cessione intracomunitaria, **non imponibile IVA** ai sensi dell'art. 41, comma 2, lett. c), del D.L. n. 331/1993, con il corrispondente acquisto intracomunitario, assoggettato a IVA da parte della posizione IVA locale.

A questo punto, per individuare il **regime IVA della vendita** occorre stabilire se il Paese membro considerato ha previsto l'**obbligo di reverse charge** per le cessioni di beni ivi territorialmente rilevanti. La circostanza che il cliente non sia iscritto al VIES non costituisce, invece, un ostacolo all'applicazione dell'inversione contabile quando l'operazione **non è**



**intracomunitaria, ma interna** (come si verifica nel caso esaminato, in cui la cessione ha per oggetto i beni già presenti nel Paese di destinazione).

Laddove il *reverse charge* sia obbligatorio, come accade in Spagna, **l'IVA è dovuta dal cliente**, mentre il fornitore italiano (e non la sua partita IVA locale) deve emettere **fattura non soggetta a IVA** ai sensi dell'art. 21, comma 6-*bis*, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972 con la **dicitura "inversione contabile"** e con l'eventuale specificazione della norma comunitaria o nazionale di riferimento.

Se, invece, il *reverse charge* non è ammesso, è la posizione IVA locale del fornitore che deve emettere fattura con l'addebito della relativa imposta.

In ogni caso, affinché la procedura descritta, volta ad evitare l'applicazione dell'IVA italiana, sia percorribile, è necessario stabilire se lo **sdoppiamento dell'operazione** in un trasferimento a "se stessi" con successiva vendita interna sia consentito solo quando l'**effetto traslativo della proprietà** nei confronti del cliente si verifica **dopo che la merce è giunta nel Paese membro di destinazione**, per esempio a seguito di deposito in un magazzino del fornitore nazionale. In questa ipotesi, infatti, le esigenze commerciali che impongono di evitare l'addebito dell'IVA italiana potrebbero non giustificare i costi di gestione del deposito.

Dal punto di vista nazionale, il limite in esame è stato opportunamente puntualizzato dall'Amministrazione finanziaria. Secondo la C.M. 23 febbraio 1994, n. 13-VII-15-464 (§ B.8), *"l'obbligo di avvalersi del rappresentante fiscale, ancorché già nominato per altre operazioni, non sussiste nelle ipotesi in cui, sia per le cessioni che per le prestazioni, l'operazione venga posta in essere **direttamente tra l'operatore comunitario e quello nazionale**; più in particolare, non si rende necessaria l'utilizzazione o la nomina del rappresentante fiscale quando le operazioni sono **direttamente qualificabili come acquisti o cessioni intracomunitari tra le parti contraenti** (ivi comprese le operazioni triangolari), ovvero quando per le prestazioni di servizi rese dal soggetto appartenente all'altro Stato membro l'imposta non è da questi dovuta"*.

La stessa limitazione, confermata dalla risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 19 novembre 2008, n. 447 (§ 1), era stata precedentemente disattesa dalla risoluzione n. 4 del 9 gennaio 2003, la quale ha consentito ad un soggetto di altro Stato membro di poter effettuare cessioni intracomunitarie nei confronti del proprio rappresentante fiscale in Italia, il quale procedeva, da un lato, ad effettuare l'acquisto intracomunitario in Italia e, dall'altro, ad effettuare cessioni interne con addebito dell'IVA nei confronti dei propri clienti soggetti d'imposta nazionali, **a nulla rilevando la circostanza che i beni vengano inviati direttamente al cliente finale**.

Da ultimo, la libertà di scelta della posizione IVA locale è stata ammessa dalla risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 6 maggio 2009, n. 123, ma con l'avvertenza che, *"in sede di controllo si potrà addivenire ad una **diversa qualificazione delle operazioni descritte** qualora gli uffici, sulla base dell'esame degli specifici elementi di fatto dovessero riscontrare che le **modalità operative** abbiano come **unico intento quello di procurarsi un indebito vantaggio fiscale**"*.



## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

---

### ***I non residenti sono sostituti di imposta?***

di **Ennio Vial, Vita Pozzi**

Una domanda apparentemente banale è la seguente: i **non residenti** devono operare la **ritenuta** a titolo di acconto del 20% sui **compensi** corrisposti ad un **professionista italiano**? La **risposta** scontata appare quella **negativa**. I soggetti non residenti opereranno eventualmente una ritenuta dovuta in base alla loro disciplina interna, ma sicuramente **non sono sostituti di imposta** in Italia **a meno** che, ovviamente, non abbiano una **stabile organizzazione** nel nostro territorio.

La questione merita tuttavia un **approfondimento**. Un risalente intervento sul punto è costituito dalla **Nota n. 12/649 dell'8 luglio 1980**. Il caso affrontato è stato quello degli **Enti non residenti senza stabile organizzazione** in Italia i quali, pur non essendo in proprio soggetti d'imposta nel nostro Paese, si avvalgono di **collaboratori dipendenti** od autonomi **residenti nel territorio nazionale**. Si chiede se possano **esimersi dall'essere** considerati "**sostituti d'imposta**" e di conseguenza non obbligati agli adempimenti previsti a carico di tali soggetti dalla vigente legislazione tributaria.

In quell'occasione è stato evidenziato come l'art. 4 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 dispone che **le società od enti** che **non** hanno la **sede legale** o amministrativa nel territorio dello **Stato** debbono indicare nella dichiarazione dei redditi **l'indirizzo** della stabile organizzazione nel territorio dello Stato in quanto vi sia e, in ogni caso, le generalità e l'indirizzo in Italia di un **rappresentante per i rapporti tributari**. Si evidenzia come il citato articolo sia stato abrogato dal "decreto semplificazioni" – D. Lgs. n. 175/2014 – pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 277 del 28 novembre 2014.

Le conclusioni di quella nota sono le seguenti: se il soggetto non residente è tenuto a **presentare** la **dichiarazione dei redditi**, allora opera anche come **sostituto di imposta**. Diversamente, se gli enti non residenti **non sono tenuti** alla presentazione della **dichiarazione dei redditi** nel nostro Paese in quanto non soggetti d'imposta, nei confronti di tali enti **mancherebbero i presupposti** per attribuire loro la funzione di **sostituto d'imposta**. La motivazione di tale esclusione discenderebbe dal fatto che, pur essendo ricompresi nell'art. 23 del D.P.R. n. 600/1973, ne vengono oggettivamente esclusi per ovvii motivi attinenti alla **delimitazione** territoriale della **potestà tributaria dello Stato**.

Le tesi esposte nella Nota non paiono condivisibili, in quanto sembrano distinguere il caso in cui il soggetto non residente ha una **presenza significativa** nel nostro Paese **pur in assenza** di una **stabile organizzazione**. Potrebbe trattarsi, a titolo di esempio, di un **ufficio di rappresentanza**, dove magari viene assunto un dipendente o un collaboratore a progetto e

dove ci si avvale di consulenti terzi con partita iva in pianta stabile.

Diverso, invece, è il caso di un **soggetto non residente** che paga una **parcella** ad un **notaio** per l'acquisto di un immobile in Italia. In questo caso, come fa il soggetto a sapere se deve presentare la dichiarazione dei redditi? Certamente, i **fabbricati** sono da dichiarare nel **quadro RB** ma l'adempimento avverrà l'anno successivo; inoltre potrebbero esserci o intervenire discipline che escludono la **tassazione** ai fini reddituali (ad esempio in presenza di un effetto assorbente dei redditi in capo ad imposte patrimoniali).

Il ruolo di **sostituto di imposta non** può essere **legato** al mero fatto che un soggetto non residente sia obbligato a presentare una **dichiarazione dei redditi**, **quanto** piuttosto per il fatto che egli abbia una presenza come una base fissa, che tuttavia non costituisce una **stabile organizzazione**.

In tal senso, peraltro, depone anche la più recente e nota **C.M. n. 326/E/1997** la quale, oltre a non richiamare la Nota del 1980, pur elencando tra i sostituti di imposta anche i **soggetti non residenti**, precisa espressamente (anche se con una formulazione non proprio felice) che risultano sostituti *“per i redditi corrisposti da loro **sedi fisse** in Italia”*.

Sembra quindi **richiesta** una **presenza** con un **minimo di consistenza** nel nostro Paese, che non può configurarsi per la mera presenza di qualche immobile o per l'effettuazione di una prestazione occasionale che non subisce una ritenuta alla fonte da parte del committente italiano pagatore.

In questo caso, la **presentazione** del **Modello Unico non** può implicare *sic et simpliciter* l'assunzione del **ruolo di sostituto di imposta** nel caso di un acquisto di un servizio da un professionista residente.

## ORGANIZZAZIONE STUDIO

---

### **Strane creature**

di **Michele D'Agnolo**

Negli studi professionali italiani, le strutture organizzative sono generalmente piuttosto semplici. Di conseguenza, le risorse umane dovrebbero essere abbastanza agevoli da classificare.

Dovremmo innanzitutto riscontrare una **chiara suddivisione tra professionisti e dipendenti**.

1. I primi, dediti alla consulenza, al problem solving, alla gestione delle pratiche più difficili, sono generalmente destinatari di una più o meno marcata evoluzione carrierale da praticante a collaboratore, a titolare o contitolare. Negli studi più strutturati avremo magari degli scalini ulteriori. A livello di titolari, distingueremo inoltre i partner di utili e dei partner di capitali.
2. I dipendenti, invece, saranno di norma figure destinate a ricoprire ruoli para-professionali, strumentali e di supporto all'attività dei professionisti, quale segreteria generale, contabilità, elaborazione dei cedolini paga, ecc...

E tuttavia sarebbe troppo semplice se il mondo fosse veramente così. In realtà i nostri studi professionali sono spesso popolati di **strane creature**. Soggetti che difficilmente si lasciano incasellare con chiarezza nelle categorie che abbiamo delineato.

E così nella fauna di studio possiamo distinguere, ad esempio, il *falsus praticans*, il consulente *in pectore*, il *consulniente* e il topo di biblioteca.

Il **falsus praticans** è un neodottore che strada facendo si accorge che sta meglio a non crescere. Laureato tardissimo e con il minimo dei voti, sembra sia stato catapultato in studio per sbaglio. È l'eterno Peter Pan della professione. Veterano del corso praticanti presso l'ordine, ha fatto l'esame di stato una manciata di volte ma rimane perennemente nel limbo. Fino a convincersi che quello è il suo posto nella vita. **Né carne né pesce**. Darebbe un occhio della testa per poter passare a libro paga e fare la pensione in studio. Non cresce e non impara cose nuove salvo che ne sia costretto dal titolare dello studio. Alle richieste degli altri risponde mimetizzandosi accuratamente dietro le altre incombenze. E ogni nuovo compito in più deve essere accompagnato da mezza giornata di persuasione, da un esonero di compiti precedenti e da una formazione accurata, che deve ripartire almeno dalla mela di Adamo ed Eva.

Lo riconosci facilmente perché, contrariamente agli altri professionisti che sono sempre stressatissimi, distrattamente vestiti e con il muso lungo, è **sempre di buon umore e fresco di**

## tintoria.

Il falsus praticans adora sparire nei corridoi dello studio con una cartina in mano, fino a farsi inghiottire dai vortici della contabilità o dell'elaborazione dei cedolini. In ambito legale ama invece le code, ciarliere e riposanti, davanti alla porta delle cancellerie. I reparti elaborativi e le commissioni fuori studio sono degli autentici buchi neri nei quali qualsiasi quantità di persone verrà immediatamente assorbita a fare e disfare lavori a bassissimo valore aggiunto. E tra l'altro, le nostre vestali della busta paga e i nostri piccoli Luca Pacioli hanno così bisogno di lui o di lei dentro al reparto che quando il professionista chiama dall'esterno per chiedere qualcosa, il nostro non può rispondere perché è già impegnato.

Secondo i titolari, il **falsus praticans familiarizza troppo con la truppa**. Mangia con loro, e come loro fa i pisolini di nascosto sui mucchi delle pratiche da archiviare quando i professionisti sono fuori sede. Non esce di studio per andare da un cliente se non per andare a comprarsi il pranzo. Detesta i nuovi quesiti, trova la frequentazione dell'Ordine e delle associazioni di categoria un po' vintage: preferisce di gran lunga andare a giocare a tennis. "Mens sana in corpore sano, caro Dottore. Mica come Lei che da quando si è iscritto all'Ordine vive di antiacidi e di panini trangugiati in fretta tra una telefonata e una mail."

Nella prossima gabbia del nostro zoo professionale troviamo un'altra creatura affatto particolare. Il **consulente in pectore**. Il consulente in pectore è un dipendente che si è stufato di fare sempre le stesse cose. In cuor suo ha sempre desiderato fare dell'altro. Pensate peraltro che noia per tutta la vita inputare contabilità o formulare dichiarativi. Chiusi dentro in una stanza con la faccia appiccicata ad uno schermo baluginante, tra montagne di carte alla rinfusa. Una vita illuminata solo dalla freddezza del neon e dalla gioia di timbrare il cartellino per rincasare, a volte anche a notte fonda. Spesso senza mai neppure un grazie.

È molto meglio fare consulenza. I clienti ti cercano, si fidano con te. Hanno perfino... bisogno di te. Ti raccontano un sacco di cose interessanti che poi puoi spargere ai quattro venti quando il fine settimana o a sera vai a sfogarti dal parrucchiere o in palestra.

Il consulente in pectore lo si riconosce facilmente perché **non rispetta quasi mai l'ordine di esecuzione delle pratiche** desiderato dai titolari di studio. Lascia sempre per ultime quelle che per noi sono le più urgenti. Fa solo quelle che gli piacciono e quelle dei clienti che gli sono simpatici e in quelle mette una cura quasi maniacale, fino a farle costare il doppio o il triplo. Il tripudio del colloquio e della telefonata. Altro sintomo: consulente in pectore **ha sempre tempo per rispondere immediatamente alle mail**, e le risposte raramente durano meno di una pagina.

Il problema è che il consulente in pectore ha una lunghissima esperienza pratica, ma sovente non conosce la normativa e conseguentemente non è in grado di affrontare compiutamente casi nuovi che richiedono una accurata valutazione e ponderazione di novità legislative, interpretazioni, definizione del rischio. **Degli iceberg vede solo le punte**, e pertanto spesso naufraga lo studio come il Titanic dentro al gelido mare della responsabilità professionale.

Non a caso, il consulente in pectore è adorato dai clienti più beceri dello studio. Quelli che quando li incontri nel corridoio ti chiedono la luna nel pozzo ma non si accomodano in sala riunioni perché hanno paura che appena posano le terga sulla poltroncina scatti il tassametro. Il cliente sa che il consulente in pectore non è avaro di consigli come noi, anzi non vede l'ora di mettere in mostra la propria erudizione e al momento di segnalare l'attività per la fatturazione chiuderà volentieri un occhio. Il consulente in pectore è una autentica Onlus dentro lo studio. Il nostro Victor Ukmar in erba non vuole che ci sia traccia di questa sua attività parallela, che giustamente i titolari dello studio non vedono di buon occhio. E quando lo pescano, ha l'alibi già bello e pronto. Lui lo fa esclusivamente a fin di bene.

Ma la galleria dei fenomeni che albergano negli anfratti dei nostri studi non finisce qui. Tra le strane creature che popolano i nostri uffici ce n'è un'altra che merita la nostra attenzione. E' il famigerato **consulniente**. Si tratta di un professionista che non ama studiare ma che, in compenso, ha un sacco di amicizie. Lo si distingue subito perché la compagnia telefonica gli ha bloccato e ritirato il contratto a forfait per eccesso di utilizzo. Ha almeno due telefonini. Uno all'orecchio e l'altro sempre in carica. E' il social network di sé stesso.

**Il consulniente è uno che fa consulenza per sentito dire.** Non sa nulla e non studia nulla. Gli manca ab origine quell'elemento fondamentale dell'armamentario del professionista che è la curiosità intellettuale e rinuncia con facilità all'altro importante paradigma che è quello dello scetticismo professionale. Quando non sa qualcosa, chiede agli amici, ai colleghi di studio, oppure fa mente locale e si ricorda che una certa pratica di due anni fa si è fatta in un certo modo. Magari nel frattempo la norma è cambiata. Se proprio ne è costretto, sfruguglia distrattamente dentro ai manuali, nei bigini della professione. Con estremo ribrezzo si accosta alla circolare. Il testo normativo proprio lo aborrisce, è un orpello inutile la cui ricostruzione lo allontana dalle amicizie. Molto meglio farsela raccontare dal compagno di scuola che lavora presso gli uffici o dal cancelliere. Anche se l'oste tende sempre a dire che il suo vino è quello buono. Talvolta questi soggetti sono tollerati all'interno dello studio in virtù dell'apporto di clientela. Non sempre però l'attività di acquisizione di questi soggetti compensa la loro scarsa preparazione tecnica e la loro non assidua presenza in studio. Non possiamo permetterci di mantenere quello che gli inglesi chiamerebbero un "senior drinking partner".

L'esatto opposto del consulniente è il **topo di biblioteca. Supersecchione, teorico della vita e della professione**, lo riconosci perché è l'unico che non ha le riviste ancora incellofanate sulla scrivania. Lui non solo le scarta e le disseziona, creando come noi simpatiche raccolte di patchwork cartaceo. Lui, le legge veramente. Anzi, le sa a memoria.

È il tipo di persona che non va neanche a pranzo se non ha studiato prima a memoria il menù. Piuttosto che farsi trovare impreparato preferirebbe morire di fame. Trova peraltro assolutamente dozzinale e volgare il confronto professionale con i colleghi. Perché spendere del tempo per far prevalere la sua tesi che è quella corretta per definizione. Altrettanto infruttuoso consultare gli uffici. Il rischio, in un Paese in cui ciascun burocrate stiracchia la legge a suo uso e consumo, è che questo tipo di collega può prendere delle cantonate gigantesche perché non accetta le prassi, e finisce per combatterla come Don Chisciotte con i

mulini a vento. **Il topo non accetta di dover dipendere dagli altri**, crede che in uno stato democratico si dovrebbe riuscire ad adempiere ai propri obblighi tributari e lavoristici come in quella vecchia pubblicità del deodorante: senza chiedere mai.

In sintesi, spesso i dipendenti, i praticanti e i professionisti dello studio adottano comportamenti non in linea con il proprio ruolo ma piuttosto imitando quelli delle altre categorie di risorse umane presenti all'interno dello studio. Altre volte interpretano il proprio ruolo enfatizzandone solo alcuni tratti, in modo non equilibrato. **Di questa confusione di ruoli e di questi squilibri è importante che i titolari di studio siano informati per intervenire con gli opportuni correttivi.** Altrimenti diminuisce l'efficienza e aumenta il rischio professionale complessivo della struttura.