

Edizione di lunedì 15 dicembre 2014

EDITORIALI

[Quando i soci del circolo golf sono anche proprietari della club house](#)

di Guido Martinelli, Marta Saccaro

ACCERTAMENTO

[La Cassazione si esprime sul “tovagliometro”](#)

di Luigi Ferrajoli

IVA

[Le presunzioni sulla territorialità IVA dei servizi digitali](#)

di Marco Peirolo

OPERAZIONI STRAORDINARIE

[Registro con dubbi nell'affitto di azienda con immobili strumentali](#)

di Luca Caramaschi

IMPOSTE SUL REDDITO

[I compensi agli amministratori non residenti](#)

di Nicola Fasano

ORGANIZZAZIONE STUDIO

[Sognando la pratica perfetta](#)

di Michele D'Agnolo

EDITORIALI

Quando i soci del circolo golf sono anche proprietari della club house

di Guido Martinelli, Marta Saccaro

Ci occupiamo del contenzioso che ha interessato un'**associazione sportiva dilettantistica** che **gestisce un circolo golf** il cui statuto ha una particolarità: tutti i soci dell'associazione sono infatti **obbligati a sottoscrivere una quota di partecipazione nella società** che detiene la proprietà dei locali affittati allo stesso circolo.

Si tratta di una condizione evidentemente escogitata per mantenere i **soci stabilmente legati all'associazione** ma che ha destato molte perplessità nei funzionari dell'Agenzia delle Entrate che hanno sottoposto l'ente a verifica.

Il conseguente accertamento ha generato il contenzioso che, ad oggi, è definito dalle sentenze n. 4157 del 25 luglio 2014 della Commissione Tributaria regionale della Lombardia, sez. 42, e n. 521 del 20 ottobre 2014 della Commissione Tributaria Provinciale di Como, sez. 2, relative a due diverse annualità.

Sull'argomento, i giudici concordano nel ritenere che il fatto che alcuni soci dell'associazione detengano partecipazioni nella società immobiliare che concede in locazione l'impianto al sodalizio **non può essere qualificato come elusivo dell'obbligo di devoluzione dei beni in caso di scioglimento dell'ente**.

Il possesso della quota di partecipazione nella società immobiliare non costituisce infatti utili ricollegabili all'associazione e la sorte del patrimonio personale del sodalizio, da devolversi in caso di suo scioglimento secondo le norme statutarie, è indipendente rispetto a quella del patrimonio dell'immobiliare, dipendendo dalle decisioni dei relativi soci secondo la disciplina delle società di capitali. Secondo i giudici, inoltre, **non è nemmeno configurabile un'interposizione fittizia tra i due enti**, il golf club e l'immobiliare (nonostante quest'ultima sia proprietaria di un unico immobile concesso in locazione all'associazione), dal momento che gli eventuali utili dipendenti dalla locazione risultano acquisiti dai soci dell'associazione in quanto soci della distinta società di capitali.

Le sentenze offrono poi ulteriori spunti di riflessione in relazione alla disciplina delle associazioni sportive dilettantistiche.

In primo luogo viene infatti affrontato il problema della **compatibilità delle disposizioni del comma 8 dell'art. 148 del Tuir e dell'art. 90, commi 17 e 18, della L. n. 289/2002** che

impongono entrambi all'ente di adeguare il proprio statuto a precise prescrizioni. Sul punto, le sentenze osservano che con l'art. 90 della L. n. 289/2002 si è inteso **integrare le disposizioni dell'art. 148 del Tuir.**

La circostanza risulta confermata – ricordano le sentenze – dalla circ. n. 21/E del 2003 dell'Agenzia delle Entrate con la quale è stato affermato che la mancata aderenza alle clausole previste nel comma 18 dell'art. 90 della L. n. 289/2002, insieme al mancato rispetto dei regolamenti adottati dalle Federazioni sportive nazionali riconosciute dal Coni, costituisce causa ostativa all'applicazione del particolare beneficio fiscale.

Le sentenze richiamano inoltre il contenuto della sentenza della Corte Europea del 19 dicembre 2013, intervenuta a chiarimento dell'applicazione degli artt. 133, comma 1, lett. d) e 134, lett. b) della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, emessa il 28 novembre 2006. Con tale pronuncia è stato specificato che gli organismi senza fini di lucro che gestiscono campi da golf e propongono piani associativi devono però riservare lo **stesso trattamento, agli effetti dell'IVA**, per chiunque pratichi l'attività sportiva presso la propria struttura, compresi quindi anche i visitatori non membri dell'organismo.

Un'ultima considerazione riguarda il trattamento fiscale da riservare ai **servizi "aggiuntivi"** che il circolo offre ai propri soci. Si tratta, nello specifico, delle attività di noleggio, dietro corrispettivo, delle "car golf", degli armadietti, dei caricabatteria per i carrelli e dell'utilizzo della sacche da golf. Sul punto viene affermato che tali corrispettivi devono essere considerati **accessori all'attività sportiva e non rivestono natura commerciale**; di conseguenza possono essere considerati decommercializzati e, in quanto tali, non imponibili. Viene, in proposito, richiamato il parere della Direzione Regionale Entrate per la Lombardia riportato nella nota n. 47792/98 del 22 aprile 1999, che ha indicato queste prestazioni di servizi come rientranti tra quelle costituenti "il naturale completamento degli scopi specifici e particolari che caratterizzano ciascun ente associativo dilettantistico-sportivo".

L'osservazione è **in linea con quanto più volte precisato, sia dalla giurisprudenza che dall'amministrazione finanziaria**, in merito al regime fiscale applicabile ai servizi offerti dal sodalizio ai propri soci. L'accento va infatti posto sulla circostanza se questi siano o meno **riconducibili alle attività istituzionali** dei circoli. Più volte è stato ricordato, ad esempio che l'agevolazione non può essere invocata per tutte quelle attività che possono essere rese a prescindere dall'attività sportiva. Quest'ultima, però, deve essere intesa in senso ampio, non restringendo il campo alla sola attività agonistica ma considerando anche tutta l'attività di promozione dello sport inteso anche come strumento di socializzazione (si veda, ad esempio, la ris. n. 38/E del 17 maggio 2010 dell'Agenzia delle Entrate). **In giurisprudenza un orientamento di rilievo, sotto questo profilo, è quello da ultimo assunto dalla Corte di cassazione con la sentenza n. 4626 pronunciata il 25 febbraio 2011.**

ACCERTAMENTO

La Cassazione si esprime sul “tovagliometro”

di Luigi Ferrajoli

Presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti inducono a ritenere l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate ai sensi dell'**art. 39**, comma 1, lett. d), del D.P.R. 600/1973.

Tali presunzioni, quando l'Amministrazione agisce nei confronti di esercizi di ristorazione, possono essere rinvenute anche nell'utilizzo dei **tovaglioli**: ad ogni coperto corrisponde un tovagliolo, più una piccola percentuale di tolleranza, ma oltre tali limiti l'Agenzia delle Entrate procede con l'accertamento **analitico-induttivo dei redditi**.

E' così che l'Amministrazione ha agito nei confronti di una società e dei suoi soci, ai quali sono stati notificati ben quindici **avvisi di accertamento** emessi ai fini IRPEG, IRPEF, IRAP e IVA per gli anni 1998, 1999 e 2000, con i quali sono stati recuperati a tassazione i maggiori **redditi** d'impresa e di partecipazione non dichiarati, sulla base del numero dei **pasti** – desumibile dal consumo dei **tovaglioli di carta**, ridotto di una percentuale di errore del 25% c.d. "**sfrido**" e di **stoffa** adoperati – maggiore di quelli risultanti dalle **fatture** e ricevute fiscali **emesse** negli anni in contestazione.

Avverso tali atti sia la società che i soci proponevano **ricorso** dinanzi alla **Commissione Tributaria** di primo grado di Trento, che **accoglieva parzialmente** le doglianze sollevate; i giudici di secondo grado **accoglievano** il gravame proposto dall'Agenzia e confermavano la legittimità dell'accertamento effettuato, disattendendo l'appello incidentale proposto dai contribuenti.

La vicenda giungeva quindi in Cassazione, in quanto, ad avviso dei contribuenti, i giudici di appello avrebbero **errato** nel ritenere legittimi gli accertamenti induttivi operati, ai sensi dell'art. 39, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973, sulla base di **rilievi formali** di modesta entità, in presenza di una **contabilità** complessivamente **regolare** e nei confronti di soggetti i cui ricavi e **corrispettivi** dichiarati, nel triennio in contestazione, erano stati sempre **coerenti** con quelli previsti dagli specifici **studi di settore**.

La Suprema Corte, con la **sentenza n. 20060/14 del 24.09.2014 rigetta** il ricorso proposto dai contribuenti e conferma la **legittimità** del metodi di ricostruzione del reddito societario utilizzato dall'Ufficio.

Confermando precedenti orientamenti, i giudici di palazzaccio osservano che l'accertamento analitico-induttivo presuppone **scritture** regolarmente tenute e, tuttavia, **contestabili** in forza

di valutazioni condotte sulla base di **presunzioni** gravi, precise e concordanti che facciano seriamente **dubitare** della completezza e fedeltà della **contabilità** esaminata, sicché possa essere considerata, nel suo complesso, inattendibile.

Nel caso di specie, i rilievi mossi al contribuente circa la **mancata conservazione** ed esibizione degli **inventari** delle merci in giacenza, della conservazione delle **ricevute** fiscali, la non corrispondenza tra i **corrispettivi** annotati nei registri Iva con quelli risultanti dai documenti fiscali e la inattendibilità dei **redditi** dichiarati a fronte dei volumi di affari realizzati in ciascun anno contestato, sono stati puntualmente evidenziati dal giudice di appello.

La complessiva inattendibilità della contabilità così **delineata**, seppur a fronte della regolarità meramente formale, ad avviso dei Giudici, è **idonea** a legittimare l'accertamento induttivo, espletato dall'Ufficio sulla base del **riscontro** relativo al consumo dei tovaglioli utilizzati.

In materia la **Corte** ha più volte affermato che è legittimo l'accertamento che ricostruisca i ricavi di un'impresa di ristorazione sulla base del **consumo unitario dei tovaglioli** utilizzati (risultanti, per quelli di **carta**, dalle fatture o ricevute di acquisto, e per quelli di **stoffa**, dalle ricevute della lavanderia); per **ciascun pasto** ogni cliente adopererebbe normalmente **un solo** tovagliolo e, quindi, il numero di questi rappresenterebbe un fatto noto idoneo a lasciare **ragionevolmente** e verosimilmente presumere il numero dei pasti **effettivamente** consumati; altrettanto ragionevolmente, ad avviso dei giudici, occorre **sottrarre** al totale una certa percentuale di tovaglioli utilizzati normalmente per altri scopi, c.d. percentuale di **sfrido** (Cass. n. 9884/2002, Cass. n. 15808/2006, Cass. n. 13068/2011).

Circa il secondo aspetto evidenziato, i Giudici osservano che gli **studi** di settore costituiscono solo uno degli **strumenti** utilizzabili dall'Amministrazione per accettare in via induttiva il reddito reale del contribuente e, pertanto, in presenza di **altri** elementi da cui emergono gravi **incongruenze** tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati, la congruità agli studi **non impedisce** l'accertamento.

IVA

Le presunzioni sulla territorialità IVA dei servizi digitali

di Marco Peirolo

Dal 1° gennaio 2015, entreranno in vigore le **nuove regole territoriali** per i “*Telecommunication, Broadcasting and Electronic Services*” (TBES), introdotte dall’art. 5 della Direttiva n. 2008/8/CE, basate sulla **tassazione nel Paese di destinazione** anche nei **rapporti “B2C”**, cioè quando il cliente è un “privato”.

Per tali operazioni, sarà dunque importante individuare:

- da un lato, il **luogo di stabilimento** del cliente e
- dall’altro, la **qualità del cliente** avente *status* di soggetto passivo Iva, cioè quando agisce in veste di “privato”.

Sotto il primo profilo, i servizi digitali saranno imponibili nel luogo in cui il destinatario è **stabilito**, oppure ha l'**indirizzo permanente** o la **residenza abituale**. Al riguardo:

- **il luogo dell’attività:**
 1. è il luogo in cui sono svolte le funzioni dell’amministrazione centrale dell’impresa. A tal fine, si tiene conto del luogo in cui vengono prese le decisioni essenziali concernenti la gestione generale dell’impresa, del luogo della sua sede legale e del luogo in cui si riunisce la direzione. Se tali criteri non consentono di determinare con certezza il luogo della sede dell’attività economica, prevale il criterio del luogo in cui vengono prese le decisioni essenziali concernenti la gestione generale dell’impresa (art. 10 del Reg. UE n. 282/2011);
 2. per le persone giuridiche che non sono soggetti passivi, è il luogo in cui sono svolte le funzioni dell’amministrazione centrale o quell luogo della stabile organizzazione destinataria del servizio (art. 13- del Reg. UE n. 282/2011, introdotto dal Reg. UE n. 1042/2013);
- **l’indirizzo permanente** è l’indirizzo figurante nel registro della popolazione o in un registro analogo, oppure indirizzo comunicato alle Autorità fiscali competenti (art. 12 del Reg. UE n. 282/2011);
- la **dimora abituale** è il luogo in cui la persona fisica vive abitualmente a motivo di interessi personali e professionali. Ove gli interessi professionali siano presenti in un Paese diverso da quello in cui lo sono gli interessi personali, oppure in assenza di interessi professionali, la residenza abituale è determinata dagli interessi personali che

presentino stretti legami tra la persona fisica e il luogo in cui vive (art. 13 del Reg. UE n. 282/2011).

Al fine di evitare l'**elusivo spostamento del luogo impositivo**, è stato previsto – con una **presunzione assoluta** – che se il cliente è **stabilito in più Paesi**, oppure ha l'indirizzo permanente in un Paese e la residenza abituale in un altro, si dà la priorità (art. 24 del Reg. UE n. 282/2011, introdotto dal Reg. UE n. 1042/2013):

- nel caso di una **persona giuridica non soggetto passivo**, al luogo in cui sono svolte le funzioni della sua **amministrazione centrale**, a meno che sia provato che l'utilizzazione del servizio avviene nel luogo della sua **stabile organizzazione**;
- nel caso di una **persona fisica non soggetto passivo**, al luogo della sua **residenza abituale**, a meno che sia provato che l'utilizzazione del servizio avviene nel luogo del suo **indirizzo permanente**.

Sotto il secondo profilo considerato, dal prossimo anno, per i servizi digitali, sarà altresì di fondamentale rilevanza stabilire se il cliente, avente lo **status di soggetto passivo IVA**, agisca o meno in tale **qualità**.

In base al 6° Considerando del Reg. UE n. 1042/2013, “(a)l fine di individuare il **debitore dell'IVA** per la prestazione di servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione o di servizi prestati tramite mezzi elettronici, e tenuto conto del fatto che il luogo di imposizione è lo stesso a prescindere dal fatto che il destinatario sia o meno un soggetto passivo, il prestatore **dovrebbe** poter determinare lo status di un destinatario **unicamente sulla base del fatto che questi comunichi o meno il proprio numero individuale di identificazione IVA**. Conformemente alle norme generali, tale *status* deve essere modificato se il destinatario effettua successivamente una comunicazione in tal senso. Se tale comunicazione non viene ricevuta, il prestatore dovrebbe rimanere debitore dell'IVA”.

La corrispondente norma è contenuta nell'art. 18, par. 2, del Reg. UE n. 282/2011, così come integrata dal Reg. UE n. 1042/2013. Come regola generale, “*il prestatore può considerare che il destinatario stabilito nella Comunità ha lo status di persona non soggetto passivo qualora dimostri che tale destinatario non gli ha comunicato il suo numero individuale di identificazione IVA*”. Tuttavia, viene ora aggiunto, “*che disponga o no di informazioni contrarie, il prestatore di servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione o prestati tramite mezzi elettronici può considerare che il destinatario stabilito nella Comunità sia una persona che non è soggetto passivo se tale destinatario non gli ha comunicato il proprio numero individuale di identificazione IVA*”.

In pratica, il fornitore è **autorizzato ma non obbligato** a considerare che il cliente sia un “privato” se non gli ha comunicato il proprio numero di partita Iva (cfr. § 5.5.2 delle *Explanatory Notes* pubblicate dalla Commissione europea il 3 aprile 2014).

Nello specifico, il prestatore “può” trattare i destinatari privi di un numero individuale di identificazione Iva come consumatori finali. Così facendo si tutela da qualsiasi obbligo di

assolvimento successivo nel caso in cui il destinatario non gli comunichi mai un proprio numero individuale di identificazione Iva; tale circostanza può essere interpretata come un'indicazione del fatto che il destinatario effettivamente non ha agito in quanto soggetto passivo.

Tuttavia, il prestatore non ha l'obbligo di trattare un destinatario che è soggetto passivo e che agisce in quanto tale come se fosse un consumatore finale: se vuole trattarlo come un soggetto passivo, sebbene il destinatario non gli abbia comunicato il proprio numero individuale di identificazione Iva, lo può fare, ma **l'onere della prova ricadrà su di lui** e, per tutelarsi da obblighi di assolvimento, avrà bisogno di **informazioni sufficienti a dimostrare lo status del destinatario**" (cfr. § 5.4 delle *Explanatory Notes* pubblicate dalla Commissione europea il 3 aprile 2014).

Il concetto di "**informazione contraria**" non è, però, al momento, definito, sicché per considerare come soggetto Iva un cliente che, **per presunzione relativa**, è un "privato" (o viceversa), occorre possedere elementi di prova incontrovertibili.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Registro con dubbi nell'affitto di azienda con immobili strumentali

di Luca Caramaschi

L'**art. 35 comma 10-quater** dell'oramai lontano **D.L. n. 223/2006** ha previsto che “*Le disposizioni in materia di imposte indirette previste per la locazione di fabbricati si applicano, se meno favorevoli, anche per l'affitto di aziende il cui valore complessivo sia costituito, per più del 50 per cento, dal valore normale di fabbricati, determinato ai sensi dell'articolo 14 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.*”

La norma, dal chiaro intento **antielusivo**, comporta che vengano poste a confronto le tassazioni di due distinte operazioni: la **locazione** dell'azienda e la locazione dei fabbricati strumentali.

L'affitto d'azienda è ordinariamente **assoggettato** ad Iva nella misura ordinaria del 22% e all'imposta di registro in misura fissa. La locazione di **immobili strumentali** è oggi naturalmente esente o, in alternativa, assoggettata ad Iva nella misura del 22% per cento qualora venga esercitata l'**opzione per l'imponibilità**. In ogni caso le locazioni di fabbricati strumentali, esenti o imponibili ad IVA, sono assoggettate all'imposta di registro nella misura **dell'1 per cento**.

Con la [**Circolare n. 12/E del 01.03. 2007**](#), al **paragrafo 5**, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che la **ratio antielusiva** della norma richiede di individuare il regime di **maggior sfavore** nella applicazione della imposta proporzionale di registro, prevista per tutte le **locazioni** di fabbricati strumentali, sia imponibili che esenti, poste in essere ai sensi dell'articolo 10, n. 8). In relazione a tale aspetto, in sostanza, l'applicazione del regime di tassazione previsto per i **fabbricati strumentali** risulterà sempre più sfavorevole rispetto a quello previsto per le locazioni di **azienda**. La norma antielusiva, pertanto si applica nelle ipotesi in cui il **valore dei fabbricati** compresi nell'azienda costituisca la maggior parte del **valore dell'azienda** stessa. Poiché la norma per la valutazione dei fabbricati richiama i **criteri** del valore normale come determinati dall'articolo 14 del DPR n. 633 del 1972, si ritiene – prosegue il documento di prassi – che tale criterio di **valutazione** per ragioni di omogeneità debba essere riferito ad entrambi gli elementi del **rappporto** comparativo, il complesso aziendale e i fabbricati.

Ciò significa che per valutare correttamente il predetto rapporto è necessario procedere alla **valutazione dell'azienda**, processo che implica la possibile applicazione di **differenti metodologie** (patrimoniali, reddituali e miste per citare quelle classiche) unitamente alla non semplice quantificazione dell'**avviamento**. Già queste prime considerazioni evidenziano come in presenza di **aziende** “complesse” la determinazione della debenza o meno **dell'imposta di registro** sul relativo canone di affitto sia esercizio non del tutto agevole.

La situazione poi si **complica** ulteriormente laddove l'immobile concesso in affitto d'azienda non sia di proprietà del concedente ma da questi acquisito in forza di un **contratto di locazione** o ad altro titolo. Sul tema occorre richiamare sempre la citata C.M. n. 12/E/2007 laddove al **paragrafo 7** afferma che l'eventuale rapporto di **sublocazione**, anche se ai sensi dell'articolo 1595 Cod. Civ. risulta collegato al contratto di locazione da un vincolo di **reciproca** dipendenza, conserva, ai fini fiscali una **autonoma** rilevanza economica; pertanto le **prestazioni** derivanti da rapporti di sublocazione risultano autonomamente assoggettate a tassazione, secondo le regole e i **criteri** previsti per i contratti di locazione da cui mutuano i caratteri contrattuali. Trasferendo tali concetti alla situazione rappresentata **dall'affitto di azienda** l'Agenzia delle Entrate, nel richiamato documento di prassi, afferma che *"per le medesime ragioni anche nelle ipotesi di sublocazione occorre applicare il regime fiscale previsto per le locazioni di immobili qualora il valore del ramo aziendale sia costituito per la maggior parte dal valore degli immobili"*.

Tale affermazione, quindi, vale a **ricomprendere** nel campo di applicazione delle disposizioni in commento anche quei casi nei quali l'immobile nel quale viene svolta l'attività concessa in **affitto d'azienda** sia concesso in **sublocazione** da parte del soggetto concedente. Una simile situazione, come si può bene comprendere, va ulteriormente ad **aggravare** il percorso di necessaria **verifica** dei due termini di confronto (valore di mercato sia dell'azienda che dell'immobile) posto che la verifica del valore di quest'ultimo deve avvenire su un bene di **proprietà** di un **soggetto terzo** (caso tipico è la società immobiliare) che non costituisce parte contrattuale **nell'affitto di azienda** oggetto di indagine.

Con la [**Risoluzione n. 35/E del 06.02.2008**](#) l'Agenzia delle Entrate, dopo aver confermato le considerazioni già espresse nella precedente Circolare n. 12/E/2007, si esprime sulle modalità con le quali si ritiene possibile assolvere **all'imposta di registro** nella misura dell'**1 per cento** nei casi in cui la stessa, per le ragioni sopra esposte, si ritiene dovuta. Partendo dal **presupposto** che la norma, in un'ottica **antielusiva**, impone il confronto tra la disciplina applicabile ai fini delle imposte indirette **all'affitto di azienda** e quella applicabile alla **locazione di fabbricati**, al fine di valutare, con riferimento al caso concreto, quale dei due sistemi di imposizione comporti una **tassazione più vantaggiosa**, il citato documento afferma che qualora l'affitto di azienda abbia **durata pluriennale**, al fine del confronto con la disciplina dettata in materia di locazione di immobili strumentali, si dovrà tener conto anche della disposizione dettata dalla nota I) all'articolo 5 della Tariffa, parte prima, allegata al Tur, nella parte in cui prevede una **riduzione dell'imposta di registro** (pari alla metà del tasso di interesse legale moltiplicato per il numero di annualità) se il **pagamento** della stessa avvenga in un'**unica soluzione** per l'intera durata del contratto.

Nel caso pertanto di **durata pluriennale** del contratto di **affitto d'azienda**, al conduttore della medesima (in quanto soggetto inciso dall'imposta di registro) si profila una **duplice scelta**: pagare l'imposta di registro alla scadenza di ciascun anno contrattuale, oppure corrispondere la stessa in **unica soluzione** al momento della prima registrazione del contratto medesimo. Considerato peraltro che la registrazione dei contratti di affitto d'azienda avviene a cura del **notario** rogante e che sarà quindi tale soggetto a dover richiedere al concedente l'imposta di

registro e a **versarla** in qualità di “sostituto”, la scelta non risulta certamente priva di **conseguenze** sotto il profilo pratico.

Sempre in merito alla disciplina contemplata dall’art. 35 del D.L. n. 223/2006 l’Agenzia delle Entrate ha avuto modo di pronunciarsi con riferimento ai frequenti **contratti di franchising** (o affiliazione commerciale) che prevedono per il cosiddetto **franchisee** il diritto di godimento di un immobile. Con la [**Risoluzione n. 49/E del 13.03.2007**](#) l’Amministrazione finanziaria ritiene che, precisati gli elementi essenziali che qualificano il contratto di *franchising*, la **concessione** del diritto di godimento di un **immobile** non rientra tra le prestazioni riconducibili nello schema tipico del contratto di *franchising*; ai fini dell’imposta di **registro** tale pattuizione deve invero essere inquadrata nell’ambito di una **più complessa** operazione negoziale, in cui al contratto di *franchising* è collegato un ulteriore negozio giuridico caratterizzato da un distinto nesso causale, come ad esempio un contratto di **locazione di immobile commerciale**. Sulla base di tali considerazioni, quindi, l’Agenzia ritiene che nel caso in cui il *franchisor* (o affiliante) conceda in godimento al *franchisee* (o affiliato) un **immobile** per un periodo di tempo, verso un determinato e specifico corrispettivo, risulterà integrato il contratto di locazione; **conseguentemente**, dovrà applicarsi la disciplina fiscale prevista per le locazioni di immobili strumentali (art. 35 del D.L. n. 223/2006). Al contrario, ulteriori considerazioni si rendono necessarie nella diversa ipotesi in cui, dall’esame delle singole clausole contrattuali, **emerga** che il contratto (*franchising* e locazione d’immobile) **integri** la fattispecie del contratto di **affitto d’azienda**. La **differenza**, in quest’ultimo caso, non è **trascutabile**, posto che in caso di unitario **contratto** di affitto di azienda tutto il **canone contrattualmente previsto** risulterebbe assoggettato ad **imposta di registro** della richiamata misura dell’**1 per cento**.

IMPOSTE SUL REDDITO

I compensi agli amministratori non residenti

di Nicola Fasano

Capita spesso che società italiane debbano corrispondere il compenso di amministratore a un soggetto **fiscalmente non residente** in Italia.

Partendo dal quadro normativo **interno** (ben sintetizzato e analizzato dalla **norma di comportamento dell'ADC 169/2007**) come noto, l'art. 50, comma 1, lett. c-*bis*), Tuir prevede che sono **redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente**, “*le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione agli uffici di amministratore*”

Resta confermato tale inquadramento reddituale anche qualora l'amministratore sia un **lavoratore dipendente**, in quanto la lettera b) del citato art. 50 Tuir qualifica come **redditi assimilati** a quelli di lavoro dipendente anche le indennità e i compensi **percepiti a carico di terzi** dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità, **ad esclusione** di quelli che per clausola contrattuale **devono essere riversati** al datore di lavoro e di quelli che per legge devono essere riversati allo Stato.

Pertanto, nel caso di **compenso “reversibile”**, erogato cioè al datore di lavoro (e non all'amministratore persona fisica), non siamo più nell'ambito dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, ma si ritiene che si versi nell'ambito del **reddito di impresa**, poiché il compenso in esame rappresenta un **componente positivo** di reddito.

Le cose però potrebbero cambiare qualora il compenso sia erogato ad un **soggetto non residente**. In tal caso, infatti, la normativa interna, sotto il profilo della **territorialità** (art. 23, comma 2, lett. b), Tuir) stabilisce che si presume prodotto in Italia (e dunque è ivi tassabile) il compenso di amministratore corrisposto **da un sostituto di imposta residente in Italia**, indipendentemente dunque da dove l'attività sia fisicamente svolta. La **modalità di tassazione** è invece delineata dall'art. 24, comma 1-ter, D.P.R. n. 600/1973, secondo cui in tal caso il sostituto italiano deve operare la

ritenuta a titolo di imposta, sull'ammontare imponibile del compenso, pari al 30%.

Va sempre verificata, tuttavia, la presenza di una **norma convenzionale** di maggior favore, ove l'Italia abbia stipulato la Convenzione contro le doppie imposizioni con lo Stato interessato. La disposizione cui fare riferimento è l'art. 16 della Convenzione (se conforme al Modello Ocse), che, tuttavia, segue un **approccio simile a quello del legislatore italiano**, ammettendo di fatto la tassazione (anche) nello Stato del soggetto che provvede al pagamento. Il **Commentario** al Modello Ocse, peraltro, specifica che l'impostazione in esame resta valida anche quando le **remunerazioni siano corrisposte a persone giuridiche**, in qualità di membro del Consiglio di amministrazione di una società residente nell'altro Stato contraente.

Tuttavia, in caso di compenso reversibile erogato al soggetto datore di lavoro non residente, resta il dubbio che questo, essendo **qualificabile come un componente del reddito di impresa** non debba scontare alcuna tassazione in uscita dall'Italia, considerato che l'art. 7 del Modello Ocse, prevede che, in linea di principio, gli utili delle imprese sono tassati nello Stato della fonte **solo se riferibili a una (eventuale) stabile organizzazione ivi presente**.

E' chiaro che si tratta di una questione molto delicata, da risolvere con **estrema prudenza**, perché in caso di controlli, l'Amministrazione finanziaria **potrebbe contestare** al sostituto italiano **la mancata effettuazione della ritenuta** alla luce del disposto dei citati art. 24, comma 1-ter, d.P.R. 600/1973 e dell'art. 16 dell'eventuale Convenzione contro le doppie imposizioni (alla luce anche delle relative precisazioni del Commentario). Ciò dovrebbe portare il sostituto a **operare prudenzialmente la ritenuta del 30%** anche nel caso in cui il compenso sia **corrisposto al datore di lavoro** (persona giuridica) dell'amministratore, eventualmente **valutando di presentare istanza di rimborso** nel caso, per nulla teorico, in cui lo Stato estero consideri tale erogazione quale componente positivo di reddito di impresa e pertanto **non riconosca il credito di imposta** (o l'esenzione da tassazione locale del relativo reddito) rispetto alla ritenuta in uscita applicata in Italia, generandosi di fatto un fenomeno di doppia imposizione.

ORGANIZZAZIONE STUDIO

Sognando la pratica perfetta

di Michele D'Agnolo

Ad ogni professionista è capitato di sognare la **pratica perfetta**. La pratica perfetta è una prestazione professionale nell'ambito della quale va **tutto liscio** al primo colpo. Roba da leccarsi i baffi!

Nel caso del commercialista, ad esempio, pensiamo ad un cliente che ci contatta per la prima volta per la compilazione e spedizione di una dichiarazione dei redditi. Un cliente che non fa come di solito succede l'improvvisata a studio, ma invece chiede civilmente un appuntamento (uno zelo quasi sospetto). Ci telefona, trova subito la linea dello studio libera (strano), e immediatamente la nostra segretaria gli fissa una riunione con i sottoscritti, in quanto conosce le nostre disponibilità (incredibile).

Arriviamo entrambi puntuali all'incontro e anche preparati. Il cliente porta tutti i dichiarativi degli anni precedenti e in una cartellina tutta la documentazione già ordinata in base ai quadri della dichiarazione cui afferisce (roba da non credere). Al termine del colloquio, che si mantiene nel tempo stanzioso, il cliente accetta il preventivo senza batter ciglio e sottoscrive immediatamente il mandato, consegnando tutta la documentazione inherente (da perderci la testa, per un cliente così).

La pratica viene assegnata seduta stante dal professionista a un collaboratore, che la accetta senza discutere, anzi di buon grado (fantascienza), e la inserisce correttamente nella propria pianificazione riuscendo a soddisfare anche le particolari scadenze richieste dal cliente. Le istruzioni arrivano tempestivamente e anche gli aggiornamenti software, e funzionano tutti perfettamente (quasi surreale).

L'inserimento dei dati viene effettuato in un'unica sessione senza interruzioni e senza errori. Il controllo è effettuato dal professionista seduta stante, senza attese per l'operatore. L'addetto telefona al cliente, che risponde subito e accetta l'appuntamento. Il cliente dà il via libera all'F24. Il cliente passa a sottoscrivere i modelli e paga spontaneamente la fattura nei confronti dello studio. La trasmissione telematica parte al primo colpo senza alcun errore (è più facile fare 13 al Totocalcio...). Il modello così spedito non genera avvisi bonari né alcun genere di non conformità nemmeno negli anni successivi. Il cliente ritira puntualmente e senza discutere la documentazione di propria competenza allo scadere del periodo pattuito per la conservazione presso lo studio (sembra di essere a Disneyland...).

Fatte pari a cento le pratiche che svolgiamo nei nostri studi, **quante vanno a finire così?** Una rapida indagine svolta dal vivo intervistando i colleghi e le colleghie in sala durante l'ultimo

ciclo di convegni Attractive Tour di Team System ha indicato percentuali variabili dallo zero dei più pessimisti al 15% dei più ottimisti.

In altre parole **solo il 15% delle cose che facciamo sono completamente giuste**, mentre l'85% delle pratiche svolte comporta almeno un problema.

Mi ritorna in mente quel mio cliente che ha una fabbrichetta nel padovano, che produce i battiscopa. Sì, quei pezzi di legno che servono per rifinire la posa in opera dei pavimenti e delle cucine componibili. Nella sua attività, lo scarto ammesso è di poco più del 2%. Se avesse uno scarto di produzione dell'85% sarebbe completamente fuori mercato.

È chiaro che sto estremizzando e semplificando. Noi non produciamo battiscopa, abbiamo processi produttivi dove discrezionalità e complessità sono di gran lunga maggiori. Inoltre allo scarto del 2% andrebbero aggiunti nel computo anche le non conformità di processo che avvengono in catena di produzione ma che non hanno un impatto sul prodotto finito in termini di quantità ma solo in termini di tempo o scadenza di produzione.

E tuttavia balza all'occhio il dato dell'85% nella sua estrema rilevanza.

Rifacimenti, duplicazioni, attese possono ammontare anche al 30% dei tempi necessari a produrre un dichiarativo, una contabilità, una busta paga ma anche una consulenza o un'operazione straordinaria.

La nostra federazione internazionale IFAC ha stimato importi simili per i costi della non qualità presenti nel conto economico di ogni studio o azienda. Questi costi non si vedono a occhio nudo nel conto economico dello studio in quanto sono "annegati" per lo più nel costo del personale e dei consulenti.

Ma il vero danno del lavorare "alla Claudio Baglioni", aggiustando le cose "strada facendo", è quello sul morale dello studio. A nessuno piace sbagliare, neanche a chi viene a lavorare solo per attendere il 27 del mese. **Ma ai professionisti e ai loro collaboratori lavorare male spiaice in modo particolare.** È altamente demoralizzante la pratica boomerang, quella non si schioda dalla scrivania. È la negazione della professionalità. Come un perfetto assassino, non vorremmo mai dover tornare sulla scena del delitto.

E talvolta la demoralizzazione porta a non amare le pratiche problematiche e a buttarle su, generando così potenziali nuovi problemi. Qualcuno riesce perfino a convincersi che un certo cliente è sfortunato, palesemente vittima del malocchio. Profezie che si autoavverano. Raddrizzare i processi produttivi per ottenere l'errore zero non è affatto facile. In particolare, certi problemi saranno difficili da affrontare perché non sono nel nostro pieno controllo. Se Entratel non funziona dovrò rimbalzare il modello fino a quando non riuscirò a spedirlo. Se non ho le istruzioni per le dichiarazioni in tempo utile, anche il software arriva tardi e io comincerò a lavorare tardi. Tutto diventa urgente, basta aspettare. Nel risolvere queste problematiche di interesse collettivo sarebbe interessante un ruolo positivo e propositivo da

parte degli organismi di categoria e una maggiore apertura degli organismi statali con i quali lavoriamo in filiera, senza mai avere la possibilità di organizzarci reciprocamente.

Molti **altri problemi sono invece nel pieno del nostro controllo**. Organizzare l'accesso del cliente, educarlo a tenere ordine nelle proprie pratiche, mandargli un elenco personalizzato di documenti da produrre, rintuzzare le riunioni fiume, dissuaderlo dall'utilizzare lo studio come uno scaffale di casa sua, sollecitare fin da marzo i ritardatari cronici sono cose che potremmo tranquillamente fare, se solo ne trovassimo il tempo.

E parimenti potremmo pianificare e gestire la produzione in base alle possibilità effettive di carichi di lavoro dei singoli. Potremmo organizzare l'ordine di esecuzione dei dichiarativi in modo da risolvere i problemi che si sono manifestati negli anni precedenti, anticipando i dichiarativi tecnicamente complessi, quelli con maggiori debiti di imposta e poi quelli dei clienti puntuali e precisi. Lasciando per ultimi quelli più facili e non viceversa. Potremmo anticipare la raccolta dei dati extracontabili per gli studi di settore e magari precompilare ai primi di gennaio tutte le mappine per le pratiche.

Se fossimo un pochino più coesi tra colleghi, potremmo addirittura organizzare la produzione dei dichiarativi in studi o centri servizi collettivi che abbiano una mole di lavoro sufficiente a giustificare la presenza di un manager di linea a tempo pieno, per non far attendere una risposta tecnica per settimane ai nostri collaboratori e bloccare così la produzione dello studio.

Pensate se solo il numero delle "pratiche perfette" raddoppiasse, quale sarebbe il vantaggio in termini economici e di vivibilità dello studio. Immaginatevi di ritrovare finalmente dopo tanti anni un vecchio amico che non pensavamo di poter mai più rivedere: il piacere di lavorare. Altrimenti quella del professionista rischia di diventare una triplice condanna: non solo dobbiamo lavorare sempre e dovremo lavorare per sempre, ma dovremo pure farlo male.