

Edizione di lunedì 29 dicembre 2014

DICHIARAZIONI

[730 precompilato e responsabilità degli intermediari per il visto](#)

di Luca Mambrin

CONTENZIOSO

[Principio dell'antieconomicità ed applicabilità al sistema Iva](#)

di Luigi Ferrajoli

ACCERTAMENTO

[Voluntary disclosure: i punti da chiarire sul raddoppio dei termini](#)

di Nicola Fasano

ADEMPIMENTI

[Verifica dei limiti per contabilità semplificata e liquidazioni Iva](#)

di Federica Furlani

ADEMPIMENTI

[Prestazioni di servizi e vies: obbligo sostanziale? – parte 2](#)

di Maurizio Coser

ORGANIZZAZIONE STUDIO

[Il siluro a lenta corsa](#)

di Michele D'Agnolo

DICHIARAZIONI

730 precompilato e responsabilità degli intermediari per il visto

di Luca Mambrin

Tra i principali aspetti **innovativi** e particolarmente delicati in tema del nuovo modello **730 precompilato** vi è sicuramente la **responsabilità in capo agli intermediari per l'apposizione del visto di conformità**.

In particolare l'art. 5 del D. Lgs n. 175/2014 ha introdotto differenze sostanziali in tema di **controlli formali ex art. 36-ter** del d.P.R. n. 600/1973 a seconda che **il contribuente presenti** il modello 730 precompilato **direttamente**, tramite il **proprio sostituto d'imposta** che presta assistenza fiscale o tramite **CAF o professionista abilitato** e a seconda che il contribuente **accetti il modello 730 precompilato senza modifiche o vi apporti integrazioni o correzioni**. In particolare si possono presentare **tre differenti situazioni**:

- la dichiarazione viene **accettata, presentata senza modifiche direttamente o tramite il datore di lavoro** che presta assistenza fiscale: l'art. 5, comma 1 del D.Lgs n. 175/2014 **esclude il controllo formale** sui dati relativi agli oneri indicati nella dichiarazione precompilata forniti all'Agenzia dagli enti esterni, **fermo restando il controllo** della sussistenza delle **condizioni soggettive** che danno diritto alle detrazioni, alle deduzioni e alle agevolazioni;
- la dichiarazione viene **presentata con modifiche** (che incidono sulla determinazione del reddito o dell'imposta) **direttamente o tramite il datore di lavoro** che presta assistenza fiscale: l'art. 5, comma 2, prevede che in tale circostanza **non operino le esclusioni** di cui al comma precedente, pertanto il **controllo formale è eseguito su tutti gli oneri indicati nella dichiarazione** compresi quelli trasmessi all'agenzia dagli enti esterni, **fermo restando inoltre il controllo** delle **condizioni soggettive** che danno diritto a detrazioni, deduzioni ed agevolazioni;
- la dichiarazione viene **presentata, con o senza modifiche, tramite CAF o professionisti abilitati**: l'art. 5, comma 3, prevede che in caso di presentazione della dichiarazione precompilata, anche con modifiche, **effettuata mediante CAF o professionista, il controllo formale è effettuato nei confronti del CAF o del professionista su tutti gli oneri indicati nella dichiarazione** anche con riferimento ai dati relativi agli oneri, forniti all'Agenzia da soggetti terzi, indicati nella dichiarazione precompilata, **fermo restando**

anche in tale circostanza **il controllo nei confronti del contribuente** della sussistenza delle condizioni soggettive che danno diritto alle detrazioni, alle deduzioni e alle agevolazioni.

Dunque, se i

modelli 730 precompilati (con o senza modifiche) vengono presentati tramite **CAF o professionisti abilitati**, il controllo formale ex art. 36-ter viene eseguito in capo agli stessi, in quanto obbligati a rilasciare **il visto di conformità sulla dichiarazione**.

Il successivo art. 6 introduce una specifica **responsabilità** in capo agli intermediari (CAF e professionisti abilitati) **in caso di errori riscontrati in sede di controllo formale** da parte dell'Agenzia: ai sensi del comma 1, infatti, nel caso **di rilascio del visto di conformità infedele** il CAF o il professionista incaricato è **tenuto al pagamento dell'imposta, della sanzione e degli interessi** che sarebbero stati richiesti al contribuente a seguito dei controlli ex art. 36-ter, **a meno che il visto infedele non sia stato apposto a causa della condotta dolosa o gravemente colposa del contribuente**.

Dalla nuova norma emerge chiaramente, rispetto al passato, un **maggior livello di responsabilizzazione** di Caf e professionisti sull'apposizione del visto di conformità sulla dichiarazione, in quanto tali soggetti saranno **direttamente** chiamati a versare **le maggior imposte, le sanzioni e i relativi interessi** derivanti dalle comunicazioni di controllo emesse da parte dell'Agenzia, a meno che non venga dimostrata la **condotta dolosa o gravemente colposa del contribuente che escluda** la responsabilità dell'intermediario (e sul punto sarebbe auspicabile un chiarimento da parte dell'Agenzia su cosa si intenda per "condotta dolosa o gravemente colposa" e come questa debba essere eventualmente dimostrata).

Per la verifica del visto di conformità, entro il

31 dicembre del secondo anno successivo a quello di trasmissione della dichiarazione, l'Agenzia delle entrate trasmette in via telematica **le richieste di documenti e di chiarimenti relative alle dichiarazioni al CAF o al professionista che ha rilasciato il visto di conformità**, i quali a sua volta dovranno trasmettere **entro 60 giorni** in via telematica all'Agenzia i documenti e i chiarimenti richiesti.

L'esito del controllo verrà poi comunicato in via telematica al CAF o al professionista con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica dei dati contenuti nella

dichiarazione; entro i

60 giorni successivi sarà possibile da parte dell'intermediario

la segnalazione di eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di controllo del visto di conformità

ovvero versare le somme dovute (imposta, interessi e sanzione ridotta a due terzi, quindi pari al 20%).

Nel caso in cui CAF o professionista incaricato

si accorgano di aver rilasciato un visto infedele è possibile poi,

entro il 10 novembre dell'anno in cui la violazione è stata commessa, presentare una dichiarazione rettificativa del contribuente, o, nel caso in cui il contribuente non intenda presentare una nuova dichiarazione,

una comunicazione dei dati relativi alla rettifica; in tali circostanze il CAF o professionista abilitato dovrà

versare unicamente la sanzione, ridotta ad 1/8 se il versamento è effettuato entro tale data; il contribuente dovrà invece versare la maggiore imposta dovuta e i relativi interessi.

CONTENZIOSO

Principio dell'antieconomicità ed applicabilità al sistema Iva

di **Luigi Ferrajoli**

In una recente pronuncia della **Commissione tributaria Provinciale di Bari**, la **sentenza n. 2500 del 24/10/2014** i Giudici di merito hanno richiamato il principio espresso dalla Corte di Giustizia Europea nella **pronuncia del 20/01/2005** relativa alla **causa C-412/03** secondo il quale non è possibile applicare direttamente ed automaticamente i principi espressi in tema di imposizione diretta, con riguardo al tema dell'**antieconomicità**, all'interno dell'Iva.

La questione sottoposta al Giudice pugliese riguardava l'accertamento con **metodo induttivo** condotto ai sensi dell'**art. 39, comma 1, lett. d) del d.P.R. n. 600/1973** nei confronti della titolare di una **ditta individuale** esercente l'attività di commercio al dettaglio di articoli casalinghi, cristalleria e vasellame.

La ripresa, riguardante, sotto il profilo delle imposte dirette, l'**accertamento di ricavi** asseritamente non contabilizzati ai sensi dell'**art. 85 del Tuir**, veniva dall'Agenzia trasposta sul piano Iva con la contestazione di omessa fatturazione e dichiarazione di **operazioni attive ex art. 1 del d.P.R. n. 633/1972** e la conseguente **ripresa a tassazione** di una maggiore imposta suppostamente ricevuta a titolo di rivalsa e non versata.

La Commissione di merito ha ribadito la legittimità della **presunzione** invocata dall'Ufficio, secondo la quale l'**irragionevolezza economica** del comportamento del contribuente che, per esempio, affermi per più anni di avere conseguito esclusivamente **perdite** o di aver sostenuto **costi sproporzionati** ai ricavi, rappresenta **un fatto sintomatico** di possibili violazioni all'obbligo della dichiarazione (v. Cass., sentenze nn. 1821/01, 1645/01, 6337/02, 7487/02, 7680/02, 14428/05, 20422/05), perché, non essendo **conforme a logica** ed a esperienza impostare o **proseguire l'attività** secondo criteri o malgrado **risultati poco vantaggiosi** o addirittura dannosi, la circostanza autorizza a presumere che l'interessato abbia, in realtà, incassato più di quanto indicato nella **denuncia dei redditi**.

Il Collegio, inoltre, ha attribuito al contribuente l'onere probatorio di fornire **giustificazioni** tali da superare le **presunzioni** valorizzate dall'Amministrazione e, non ritenendole sussistenti nel caso sottoposto al suo esame, ha confermato la pretesa quanto alle **imposte dirette**.

La CTP di Bari ha statuito diversamente con riferimento **all'imposta sul valore aggiunto**, nell'ambito della quale, ribadendo l'ormai costante orientamento della Corte di Cassazione che in recenti pronunce ha più volte mostrato di aderire al **principio comunitario** (v. Cass. Sez. V, **sentenza n. 22130/13, sentenza n. 12502/14 e sentenza 14703/14**) secondo cui prevale il **principio di neutralità** dell'imposta che si esprime attraverso il riconoscimento ad ogni

fornitore o prestatore di servizio che ha corrisposto l'Iva per l'acquisto di beni o servizi di detrarre la stessa relativa ai costi sostenuti con **il meccanismo della detrazione**.

Il suddetto composito **meccanismo di rivalsa e di detrazione** fa sì che l'Erario non subisca alcun danno in caso di regolare indicazione dell'Iva nei vari passaggi che caratterizzano la **cessione del bene** o del servizio. D'altronde, il regime delle detrazioni mira a sgravare interamente l'imprenditore **dall'onere dell'Iva dovuta o pagata** nell'ambito di tutte le sue **attività economiche** (V. **Corte Giust. 6 dicembre 2012, causa C-285/11**).

In perfetta aderenza ai dettami della **Corte Europea** la Commissione di merito ha affermato: *“la circostanza che **un'operazione economica** sia effettuata ad un **prezzo superiore od inferiore al prezzo normale** di mercato è irrilevante”* precisando come: *“in situazioni normali non sia consentito all'amministrazione di **rideterminare** il valore delle prestazioni e dei servizi acquistati dall'imprenditore escludendo il **diritto a detrazione** per le ipotesi in cui **il valore dei beni e servizi** sia ritenuto antieconomico e dunque diverso da quello da considerare normale o comunque sia tale da produrre un **risultato antieconomico**. Tale verifica l'amministrazione potrà solamente fare allorché la riscontrata **antieconomicità** rilevi quale indizio di non **verità della fattura**, nel senso di non verità dell'operazione, oppure di non verità del prezzo o, ancora, di non esistenza dell'inerenza e cioè della **destinazione del bene** o del servizio acquistati ad essere utilizzati per operazioni assoggettate ad Iva”*.

La sentenza ha concluso attribuendo all'Agenzia delle entrate **l'onere di dimostrare** che la riscontrata **antieconomicità**, valevole come **presunzione** ai fini della rettifica delle imposte dirette e regredita a **mero indizio** ai fini delle rettifiche IVA, sia indice di una **omessa o sottofatturazione** delle operazioni attive, rendendosi necessario da parte dell'Ufficio procedente l'ulteriore verifica circa la **non veridicità delle operazioni** e, dunque, **del prezzo** di cui alle contestate fatture.

ACCERTAMENTO

Voluntary disclosure: i punti da chiarire sul raddoppio dei termini

di **Nicola Fasano**

Con la pubblicazione in G.U. della Legge 186 del 15 dicembre 2014 entrerà finalmente in vigore **dal prossimo 1 gennaio** la procedura di voluntary disclosure.

Si attendono ora il **Provvedimento attuativo** delle Entrate e la relativa **circolare esplicativa**. Tanti i punti da chiarire da cui potrebbe derivare la riuscita o meno dell'intera operazione "voluntary".

Per avere infatti una quantificazione precisa dei costi, come evidenziato in un [precedente intervento](#), vi sono **variabili di non poco conto** da affrontare, prima fra tutte: gli **anni ancora accertabili**. Sotto questo aspetto, è noto che il **raddoppio dei termini** ai fini delle imposte sui redditi scatta in presenza di obbligo di denuncia per **reati tributari** (ai sensi dell'art. 43, comma 3, D.P.R. n. 600/1973), nonché nel caso di capitali detenuti in **Paesi Black list**, ai sensi dell'art. 12, comma 2-*bis* del D.L. n. 78/2009 (raddoppio che il comma 2-ter del medesimo art. 12 estende anche alle violazioni in tema di monitoraggio fiscale).

Ora, con riferimento al **raddoppio "penale"** si dovrebbe chiarire se i reati del D. Lgs. 74/2000 (la maggior parte) per cui opera la **causa di non punibilità** rappresentata dalla voluntary, **facciano comunque scattare il raddoppio** dei termini di accertamento. In effetti, ciò che la norma esclude in modo esplicito è la punibilità penale, non anche la **rilevanza "amministrativa"** (dal punto di vista del raddoppio dei termini) del reato. Sotto il profilo pratico, tuttavia, sarebbe sin troppo semplice obiettare che la stessa "ratio" del raddoppio dei termini di accertamento risiede nel voler accordare all'Amministrazione finanziaria **tempi più lunghi** di contestazione delle violazioni fiscali dinanzi a **fattispecie particolarmente "insidiose"** in cui si siano manifestati i presupposti di un reato fiscale, e vi sia la necessità di coordinarsi con l'Autorità giudiziaria. Tuttavia, a fronte di una voluntary in cui è lo stesso contribuente che in modo **spontaneo e trasparente** "offre" all'Amministrazione finanziaria tutta la documentazione di supporto che porterà poi all'accertamento, non si vede quale **utilità pratica** possa avere il raddoppio, se non quella di "fare cassa" coinvolgendo anche anni altrimenti prescritti. A maggior ragione in presenza di una **esplicita causa di non punibilità** del reato sottostante.

Discorso simile si potrebbe fare anche per il raddoppio dei termini previsto dall'art. 12 del D.L. n. 78/2009 con riferimento ai **capitali detenuti in Paesi black list**, anche se la legge n. 186/2014 in questo caso è stata più precisa. Si prevede infatti che tale raddoppio, ai soli fini delle **imposte dirette (e non anche per il monitoraggio)**, non operi qualora, fra l'altro, lo Stato estero stipuli con l'Italia un **accordo finalizzato all'effettivo scambio di informazioni entro 60**

giorni dall'entrata in vigore della legge (e dunque entro i primi di marzo 2015). In questo modo si vuole **pressare lo Stato estero** (il caso più spinoso è quello della Svizzera, con cui vi sono intensi negoziati a tal proposito) a concludere il suddetto accordo, ma nel frattempo il contribuente è lasciato nel **limbo**, senza sapere in concreto quanto gli possa costare la procedura di disclosure, essendo costretto ad attendere gli eventi e con il rischio che, **nelle more**, si verifichi una **causa ostativa** alla procedura.

In verità pure in questo caso se si pensa al motivo per cui il raddoppio dei termini è stato introdotto, ossia alla necessità di **tempi più lunghi per contestare violazioni fiscali particolarmente complesse** perché poste in essere trasferendo illecitamente capitali all'estero, di difficile individuazione perché in Paesi poco collaborativi, il raddoppio dei termini **dovrebbe "decadere"** nell'ambito della voluntary in cui è lo stesso contribuente a mettere l'Amministrazione finanziaria nelle condizioni di accertare correttamente **tutte le violazioni commesse** (tanto che in caso di informazioni non veritiere e/o non esaustive gli effetti premianti della disclosure non si realizzano). E questo sia che si tratti di **imposte dirette** sia che si tratti di violazioni in materia di **monitoraggio fiscale** (per le quali, in base alla disposizione normativa, si evidenzia che il raddoppio continua ad operare anche in presenza di eventuali accordi tempestivi con il Paese estero per l'effettivo scambio di informazioni).

In questo ambito, peraltro, la "via d'uscita" potrebbe essere quella di aderire a quel **filone giurisprudenziale** (non pacifico) che limita l'applicazione dell'art. 12 citato **solo ai periodi di imposta dal 2008 (dichiarazioni presentate nel 2009)** in avanti, non potendosi applicare lo stesso in via retroattiva, ad anni precedenti rispetto all'introduzione del D.L. n. 78/2009. Difficilmente però l'Amministrazione finanziaria, in assenza di un consolidato orientamento della Cassazione sul punto (che chissà quando arriverà...) potrà avallare una conclusione di questo tipo che avrebbe **effetti dirompenti anche in casi extra-voluntary**.

In verità su quest'ultimo punto una **soluzione pro-contribuente** probabilmente potrebbe arrivare **solo con un intervento specifico del legislatore** che, allo stato attuale, si è espresso in modo abbastanza chiaro (a differenza del raddoppio penale che presenta **margini interpretativi più ampi**) "bloccando" il raddoppio (nel caso delle imposte sui redditi) solo se lo Stato estero raggiunge un'intesa con l'Italia per lo scambio di informazioni effettivo.

Non resta che attendere i chiarimenti delle Entrate, quanto meno per essere nelle condizioni di fare dei **calcoli "previsionali" attendibili**.

ADEMPIMENTI

Verifica dei limiti per contabilità semplificata e liquidazioni Iva

di **Federica Furlani**

La prossima chiusura del periodo di imposta 2014 è l'occasione per verificare il rispetto dei requisiti per continuare ad adottare anche nel 2015 le semplificazioni previste per:

- **la tenuta della contabilità semplificata**, da parte di imprenditori individuali e società di persone;
- **l'effettuazione di liquidazioni trimestrali ai fini Iva**, da parte dei lavoratori autonomi e di tutte le tipologie di impresa.

Partendo dalla
tenuta della contabilità:

- le **società di capitali** (S.r.l., S.p.A., ...) sono obbligatoriamente tenute al **regime di contabilità ordinaria**;
- i **professionisti** possono adottare il **regime di contabilità semplificata**, quale regime naturale, **indipendentemente dall'ammontare dei compensi**;
- **imprenditori, società di persone ed enti non commerciali** possono adottare il **regime di contabilità semplificata (art. 18 D.P.R. n. 600/1973)** se rispettano determinati limiti di ricavi conseguiti nel periodo di imposta, differenziati a seconda della tipologia di attività esercitata.

In particolare i **limiti di ricavi** sono i seguenti:

- **400.000 € per chi svolge un'attività di prestazioni di servizi**;
- **700.000 € per chi svolge altre attività.**

Il rispetto di tali soglie di ricavi deve essere verificata in ogni periodo di imposta: il superamento della soglia in un esercizio comporta l'obbligo di adottare il regime di contabilità ordinaria **a decorrere dal 1° gennaio del periodo di imposta successivo.**

Nella determinazione dell'ammontare dei ricavi, essi vanno individuati secondo il **principio di competenza** economica, senza considerare eventuali adeguamenti a studi di settore e parametri e, in caso di inizio attività in corso d'anno, è necessario effettuare il **ragguaglio ad anno dei ricavi presunti** indicati in sede di inizio attività nel modulo AA7 o AA9.

I contribuenti che presentano ricavi inferiori ai limiti sopra indicati, adottano la contabilità semplificata quale regime naturale. Possono comunque **optare per la tenuta della contabilità**

ordinaria; opzione che si effettua con **comportamento concludente** e poi va comunicata nell'ambito del quadro **VO** della dichiarazione Iva con validità fino a successiva revoca.

Nel caso di **esercizio contemporaneo di prestazioni di servizi ed altre attività** bisogna operare la seguente distinzione:

- nel caso di **ricavi delle attività non annotati distintamente**, bisogna far riferimento al **limite previsto per le attività diverse da quelle di prestazioni di servizi**, e quindi ai **700.000€**.
- nel caso di **ricavi della attività annotati distintamente**, il **limite** da considerare è quello **dell'attività prevalente**. Quindi se l'attività prevalente è quella relativa alle prestazioni di servizi, andrà verificato il limite di 400.000 €, altrimenti quello di 700.000 €. In ogni caso, come precisato dalla R.M. n. 293/E/2007, andrà comunque verificato, anche se l'attività prevalente è quella di prestazione di servizi, che i ricavi complessivi siano inferiori a 700.000 €.

Quindi i **passaggi** da effettuare sono:

- **identificare l'attività prevalente;**
- **verificare la soglia di ricavi dell'attività prevalente;**
- **verificare che il limite complessivo dei ricavi derivanti da tutte le attività sia inferiore a 700.00€.**

1. Ricavi annotati distintamente:

- prestazioni di servizi (attività prevalente): 520.000 €
- altre attività: 75.000 €

Sarà necessario adottare la contabilità ordinaria perché è superato il limite dell'attività prevalente.

2. Ricavi annotati distintamente:

- prestazioni di servizi (attività prevalente): 380.000 €
- altre attività: 340.000 €

Sarà necessario adottare la contabilità ordinaria perché è superato il limite globale (700.000 €).

Per quanto concerne le **liquidazioni Iva**, il parametro da tenere in considerazione non è più l'ammontare dei ricavi, ma il **volume d'affari realizzato da imprese e professionisti** e, quindi

indipendentemente dalla forma societaria (anche società di capitali), nell'anno solare precedente.

Ricordiamo che il volume d'affari ai fini Iva è costituito dall'ammontare complessivo delle cessioni di beni e prestazioni di servizi poste in essere nell'anno solare, ad **esclusione delle cessioni di beni ammortizzabili e dei passaggi interni**.

Dal 1° gennaio 2013 non sono più escluse dalla formazione del volume d'affari le prestazioni di servizi rese a soggetti stabiliti in altro Stato membro della Comunità europea non soggette ad imposta.

Possono dunque effettuare le liquidazioni con **cadenza trimestrale** i soggetti Iva che presentano un volume d'affari:

- **non superiore a 400.000 €, in caso di svolgimento di attività di prestazioni di servizi o arti e professioni;**
- **non superiore a 700.000 €, negli altri casi.**

Per quanto riguarda lo **svolgimento di attività miste**, con o senza annotazione separata, vale quanto detto per la tenuta della contabilità semplificata, sempre rapportando i limiti al volume d'affari e non ai ricavi.

Una volta verificato il rispetto dei limiti, il contribuente ha la facoltà di effettuare le liquidazioni a cadenza trimestrale, da perfezionarsi con la barratura del rigo **VO2 della dichiarazione Iva** relativa all'esercizio in cui è stato tenuto il **comportamento concludente**.

L'opzione è **vincolante per almeno un anno** e resta **valida fino a revoca**.

ADEMPIMENTI

Prestazioni di servizi e vies: obbligo sostanziale? – parte 2

di **Maurizio Coser**

In un [precedente intervento](#) di ECnews sono stati esaminati i termini e le condizioni al verificarsi dei quali un soggetto passivo italiano sia obbligato ad iscriversi al VIES, alla luce delle recenti modifiche apportate dal decreto semplificazioni, in seguito alle quali la **volontà di effettuare operazioni intracomunitarie, espressa all'atto della richiesta di attribuzione della partita Iva ovvero successivamente determina l'immediata inclusione del soggetto nella banca dati VIES.**

L'analisi ha lo scopo di **verificare se la mancata iscrizione a detto archivio possa avere conseguenze sostanziali sul regime di tassazione delle operazioni** poste in essere dallo stesso, con particolare attenzione alle **prestazioni di servizi** scambiate tra soggetti passivi UE, qual ambito in cui sussistono i principali dubbi.

Nella prima parte dell'intervento è stata analizzata l'interpretazione letterale dei riferimenti normativi, nel presente intervento si intende invece risalirne alla ratio, facendo riferimento alla normativa comunitaria, nonché svolgere alcune considerazioni di ordine pratico ed esaminare l'evoluzione della Giurisprudenza in materia

Appurato che la normativa italiana non prevede esplicitamente un obbligo di iscrizione in elenchi di alcun tipo per l'effettuazione di prestazioni di servizi a favore di committenti non residenti, né la necessità di una autorizzazione, è bene verificare le previsioni della **normativa comunitaria.**

L'articolo 18 del **Regolamento di esecuzione (UE)** del Consiglio, n. 282/2011 del 15.03. 2011 (richiamato, quale norma comunitaria, dalla C. M. n. 39/E/2011 a sostegno della tesi dell'Agenzia), recante disposizioni di applicazione della Direttiva n. 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto, prevede che **lo status di soggetto passivo debba essere verificato, dal prestatore, controllando che il numero di identificazione Iva comunicato dal committente risulti valido**, utilizzando le modalità di cui all'art. 31 del regolamento (CE) n. 904/2010 del Consiglio, del 07.10. 2010, ovvero ricevendo *"conferma, per via elettronica, del numero di identificazione IVA di una data persona"*.

Da ciò emerge che, ai fini dell'applicazione dell'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972, **nessun adempimento comunitario è richiesto al prestatore** (diverso dal fatto di essere titolare di partita IVA, in quanto soggetto passivo IVA), allorquando questi intenda porre in essere una prestazione nei confronti di altro soggetto passivo UE (*rectius*, non residente, in generale); ancor meno, in capo al prestatore, è prevista la necessità di una qualche iscrizione in elenchi

particolari, cui subordinare l'autorizzazione all'esecuzione della prestazione medesima.

Non solo: lo stesso art. 18 sopra richiamato prevede che, **se il committente “non ha ancora ricevuto un numero individuale di identificazione Iva”, il prestatore è legittimato ad attribuirgli lo status di “soggetto passivo”** (e quindi ad eseguire nei suoi confronti prestazioni fuori campo Iva ex art. 7-ter) **utilizzando “qualsiasi altra prova attestante che quest'ultimo è un soggetto passivo o una persona giuridica non soggetto passivo tenuta all'identificazione ai fini dell'IVA”,** operando *“una verifica di ampiezza ragionevole dell'esattezza delle informazioni fornite dal destinatario applicando le normali procedure di sicurezza commerciali, quali quelle relative ai controlli di identità o di pagamento”*.

L'Agenzia delle Entrate, pur prendendo atto di tale precisazione, la ritiene **applicabile ai “soli Paesi nei quali l'attribuzione del numero individuale di identificazione Iva non avviene contestualmente alla richiesta del contribuente”** (come invece avviene in Italia).

Ebbene, proprio tale considerazione mette in luce, sempre ad avviso di chi scrive, l'errore in cui incorre l'Agenzia nel sostenere l'esistenza di un **doppio adempimento** in capo al soggetto passivo che intenda porre in essere “operazioni intracomunitarie”, ovvero, dapprima, la necessità di vedersi attribuito un **codice identificativo** e, successivamente, quella di **ricevere una autorizzazione** a porre in essere (ovvero a ricevere) prestazioni di servizi con controparti UE.

La ratio della norma italiana, secondo quanto riportato nelle motivazioni del Provvedimento Direttoriale n. 188381/2010 (con il quale sono stati stabiliti *“Criteri e modalità di inclusione delle partite IVA nell'archivio informatico dei soggetti autorizzati a porre in essere operazioni intracomunitarie”*), è riconducibile alla normativa comunitaria. *“La normativa nazionale recepisce le indicazioni dell'Anti tax fraud strategy (ATFS) expert group (Gruppo di esperti antifrode in seno alla Commissione europea), che ha sottolineato l'importanza dell'affidabilità delle informazioni contenute nelle banche dati degli Stati membri relative alle posizioni Iva, individuando altresì gli elementi di criticità presenti nella normativa degli Stati membri relativa alle modalità di attribuzione e cancellazione dei numeri identificativi Iva”*.

Tali indicazioni sono state recepite nel **Regolamento (UE) n. 904/2010**: gli articoli 22 e 23 prevedono che gli Stati membri adottino le misure necessarie per garantire che i dati forniti da soggetti passivi e da persone giuridiche che non sono soggetti passivi, per registrarsi ai fini dell'Iva, siano, a loro giudizio, completi e esatti. Il regolamento prevede altresì che gli Stati membri attuino procedure di verifica in base ai risultati della loro valutazione del rischio.

Ma, a questo proposito, è appena il caso di osservare come il citato Regolamento riguardi la **“cooperazione amministrativa e la lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto”** (come recita la sua rubrica): ora, mentre è ben evidente che le frodi Iva transnazionali possano **riguardare le cessioni di beni** (nelle premesse al citato regolamento vengono richiamate, non a caso, le c.d. **“frodi carosello”**), ben più improbabile ed inverosimile è ipotizzare una frode Iva in materia di prestazioni di servizi.

Ciò considerato, in via meramente normativa, un paio di considerazioni di **ordine pratico**:

- seguendo la tesi dell'Agenzia, un agente di commercio italiano non iscritto al VIES dovrebbe assoggettare ad Iva italiana le provvigioni fatturate ad un mandante, ad esempio, francese: evidentemente, il mandante francese sarà indotto a rivolgersi ad altro agente, in quanto l'Iva italiana così assolta dovrebbe essere chiesta a rimborso con la procedura di cui all'art. 38-bis2 del D.P.R. n. 633/1972, con aggravio di costi ed allungamento dei tempi; ma ciò è in chiaro **contrasto con la finalità antidistorsiva** della concorrenza che informa la disciplina Iva UE e con il principio di neutralità dell'imposta su cui essa si fonda;
- sempre seguendo la tesi dell'Agenzia, si arriverebbe all'evidente paradosso per cui, se un soggetto passivo italiano non iscritto al VIES ricevesse prestazioni da un fornitore francese si vedrebbe addebitata l'Iva francese, ma se ricevesse la stessa prestazione da un residente in un paese extra-UE (il quale, verosimilmente, non sa neppure cosa sia l'archivio VIES), non si vedrebbe addebitata l'imposta estera, dato che le linee guida Ocse in materia di Iva internazionale (documento del febbraio 2013) individuano il principio di tassazione del paese del committente quale principio base per soddisfare l'obiettivo di neutralità della VAT. Ebbene, in tali casi il committente italiano dovrebbe procedere all'assolvimento dell'Iva in reverse charge, non essendo applicabile quanto precisato nella R.M. n. 42/E/2012, secondo cui *"l'acquirente italiano non regolarmente iscritto al VIES, ricevuta la fattura senza IVA dal fornitore europeo, non deve procedere alla doppia annotazione della stessa nel registro delle fatture emesse e nel registro degli acquisti, non essendo applicabile il meccanismo dell'inversione contabile (cfr. art. 47 del DL n. 331 del 1993); tale comportamento, infatti, determina una illegittima detrazione dell'Iva con applicazione della sanzione di cui all'art. 6, comma 6, del Dlgs. n. 471 del 1997"*. Si giungerebbe quindi al **paradosso per cui lo stesso soggetto passivo italiano potrebbe essere abilitato a ricevere prestazioni da soggetti extra-UE** ed assolvere l'Iva in reverse charge, **ma non abilitato a ricevere prestazioni da soggetti UE**, dovendo quindi scontare l'Iva domestica del paese UE del prestatore...

Da ultimo si consideri l'evoluzione della giurisprudenza ed, in primis, della **giurisprudenza comunitaria**: con la recente **sentenza C-273/11**, emessa in data 06.09.2012, la Corte di giustizia UE di fatto mette in dubbio la posizione dell'Agenzia delle Entrate italiana, che nega la possibilità di effettuare, da parte del soggetto passivo Iva, operazioni intracomunitarie in mancanza della preventiva iscrizione al VIES. Infatti il giudice comunitario, esprimendosi peraltro in merito ad una cessione intracomunitaria, afferma, ancorché con riferimento alla cancellazione piuttosto che alla iscrizione al VIES, che *"l'esenzione di una cessione intracomunitaria, ai sensi dell'art. 138, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2010/88, non può essere negata al venditore per la sola ragione che l'amministrazione tributaria di un altro Stato membro ha proceduto a una cancellazione del numero d'identificazione IVA dell'acquirente che, sebbene verificatasi dopo la cessione del bene, ha prodotto effetti, in modo retroattivo, a una data precedente a quest'ultima"*.

Ancora, nella **causa C-324/11** la Corte UE si è concentrata sulla nozione di "soggetto passivo"

delineata dall'art. 9, par. 1 della Direttiva 2006/112. Secondo la Corte, si considera “*soggetto passivo*”, ai sensi della citata disposizione, chiunque eserciti, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, a prescindere dallo scopo o dai risultati dell'attività medesima. Nel testo di tale sentenza viene messo in evidenza come la nozione di “soggetto passivo” sia definita in modo ampio, sulla base di circostanze di fatto, non risultando che lo status di soggetto passivo dipenda da una qualsivoglia autorizzazione o licenza concessa dall'Amministrazione ai fini dell'esercizio di un'attività economica.

Anche la **Giurisprudenza nazionale** riporta orientamenti analoghi: con la sentenza n. 21183 del 08.10.2014, la Cassazione ha riaffermato il principio secondo cui il regime di **non imponibilità** delle cessioni intracomunitarie **non viene meno per l'errata indicazione** della partita Iva dell'**acquirente estero**, se sono rispettati i **requisiti sostanziali** della movimentazione fisica dei beni dallo Stato del cedente a quello del cessionario e della **natura imprenditoriale** o professionale del **cessionario stesso** (trattasi, peraltro, della conferma di un orientamento ormai consolidato – cfr. sentenze nn. 22127 del 27.09.2013 e 17254 del 29.07.2014).

In definitiva, quello che è possibile concludere è che, anche per quanto concerne l'analisi della normativa comunitaria, della giurisprudenza, nonché per mere evidenze logiche di ordine pratico, nelle ipotesi di **prestazioni di servizi**, l'iscrizione al VIES non dovrebbe rappresentare un presupposto per l'applicazione dell'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972, in quanto **i principi della tassazione nel luogo del committente e di neutralità dell'imposta si ritiene prevalgano** sulle conseguenze sostanziali che l'eventuale mancata iscrizione all'archivio VIES dovrebbe avere sul regime di applicazione dell'imposta.

ORGANIZZAZIONE STUDIO

Il siluro a lenta corsa

di **Michele D'Agnolo**

Gestire uno studio è come stare seduti su un siluro a lenta corsa. Come gli incursori della Marina, navighiamo nelle acque fredde e buie vestiti col nostro scafandro di conoscenza ed esperienza professionale, ma sotto abbiamo un quintale di esplosivo pronta a detonare al primo ostacolo. Ogni nuovo cliente e ogni nuova pratica sono una **missione ardimentosa**, ai limiti dell'impossibile, nella quale il rischio è ormai del tutto sproporzionato rispetto alla remunerazione.

Il rischio si concretizza nella enorme **responsabilità professionale, civile, penale, deontologica** per tutto quello che facciamo e anche per quello che eventualmente non facciamo. E lo stesso vale per ciò che fanno o si dimenticano i nostri collaboratori, magari a nostra totale insaputa. Ma il rischio di un professionista è legato mani e piedi anche ai comportamenti dei clienti. E sempre più intenso diventa il **pericolo che i clienti non ci dicano tutto**, non ci consegnino la documentazione, non paghino le parcelle o improvvisamente non si rivolgano più al nostro studio per una manciata di euro in meno. C'è anche la possibilità che ci trascinino nelle spire delle loro personali azioni od omissioni con la classica frasetta "ma questo me l'ha suggerito il professionista...".

Dato l'incremento esponenziale dei rischi e la riduzione a picco dei compensi professionali in termini sia monetari che reali, la gestione del rischio all'interno dello studio non può più essere affidata all'istinto o all'improvvisazione.

E non possiamo neanche trascurare la **gestione dei rischi** adducendo la solita scusa della carenza di tempo, pena vederli risorgere amplificati qualche anno dopo, sotto forma di sanzioni o altre responsabilità professionali.

Un'attenta strategia dovrebbe prevedere la mappatura dei rischi dello studio in un **documento di valutazione** e la **predisposizione di azioni** per la loro riduzione mediante procedure e controlli o la loro traslazione sui terzi mediante ad esempio idonei contratti di assicurazione. Dovrebbero anche essere predisposti dei piani per le situazioni di emergenza più ricorrenti, per poterle gestire senza cadere dal pero.

Il documento dovrebbe essere costantemente tenuto aggiornato e messo a conoscenza di tutto lo staff dello studio.

Peraltro, alcuni rischi che possono incidere pesantemente sulla vita dello studio sono davvero sciocchini, perché non possono essere considerati veri e propri imprevisti. Siamo noi che non li

vogliamo prevedere, anche se sappiamo bene che prima o poi potrebbero manifestarsi. Facciamo gli scongiuri invece di lavorare per tenerli sotto controllo perché strofinare gli amuleti costa meno fatica che organizzare un **contingency plan**.

Rimanere, ad esempio, senza collegamento web o telefonico sotto scadenze può essere un problema serio, ma dover fermare lo studio perché non abbiamo pensato ad una chiavetta di backup e a una sim di scorta è davvero senza senso. Ma cosa lo diciamo a fare. Tanto a noi non accadrà...

Altri rischi stupidi sono i **rischi di compliance**, cioè di non adesione agli obblighi normativi. In quanti studi purtroppo sono ancora oggi totalmente disattese le norme di sicurezza del lavoro, di privacy e antiriciclaggio. Non presidiare questi aspetti ha anche pesanti implicazioni sull'indipendenza professionale. In alcuni casi significa infatti consegnare le chiavi dello studio al Pubblico Ministero.

Ma la *compliance* riguarda anche gli **aspetti formali del lavoro professionale**. Se ad esempio lavoriamo in uno studio commerciale o del lavoro siamo sicuri che tutti i dichiarativi siano debitamente firmati, che tutti i registri siano tempestivamente stampati ed aggiornati. Spesso i nostri collaboratori e dipendenti sottovalutano il potenziale sanzionatorio di fattispecie del genere restando convinti che il loro compito si esaurisce al momento della confezione dell'F24, sul filo di lana della scadenza.

Altri fastidi invece, che hanno anch'essi una probabilità sempre più ampia di manifestarsi, sono più sottili e insidiosi. Sono difficili da prevenire, e richiedono il dispiegamento di una serie di filtri e verifiche lungo tutto il ciclo della prestazione professionale. In sintesi, il ciclo della prestazione professionale parte dal primo contatto con il professionista, si dispiega nella accettazione dell'incarico, nel *delivery* della prestazione, nella fatturazione e nell'incasso della parcella e termina con l'eventuale gradito riacquisto.

Stiamo parlando dei **rischi professionali da prodotto** e dei **rischi di insoluto**. Qui occorre avere il coraggio di Rambo, che nel film si cuce il braccio da solo, per svolgere una selezione attenta dei clienti in fase iniziale, come se fossimo una banca che deve fare di tutto per non erogarti il fido. Anche i clienti pluridivorziati da altrettanti professionisti sono da guardare con cautela, così come quelli che per riservatezza non fanno il nome di chi ci ha preceduti. Ricordiamoci che alcune norme deontologiche come la telefonata al collega, puntualmente disattese, potrebbero essere in molti casi la nostra salvezza. **Chiediamoci sempre perché il cliente ha scelto noi**. Magari gli serve solo rifarsi l'immagine a spese della nostra o sfruttarci per qualche mese prima di buttarci via, come ha fatto con gli altri quaranta colleghi che ci hanno preceduto. Stabiliamo un fido davvero inderogabile per cliente e cerchiamo con una punta di realistico cinismo di ricordarci che (anche) per un professionista la sopravvivenza vale più della riconoscenza. Oppure premiamo adeguatamente modalità di pagamento anticipate.

Una volta acquisito il cliente e l'incarico occorre poi una gestione oculata ed attenta, che stabilisca la leadership del professionista sul cliente, che richieda il consenso informato nei

casi di dubbi interpretativi, che sia attenta all'abuso del diritto e alle clausole antielusive.

Perché gli errori di calcolo sui dichiarativi, spese di dubbia deducibilità che una volta non guardava nessuno oggi vengono vagliati ad uno ad uno. Fare il sindaco di una società è come esserne socio accomandatario, senza però diritto agli utili. E così via.

Sempre più spesso il cliente cerca di addossare allo studio il costo delle proprie scelte. Anche a distanza di molti anni. Come quel signore che qualche giorno fa mi chiese come mai non avrà una pensione, dimenticandosi che vent'anni fa quando fu istituita la gestione separata presso l'Inps chiese di avvalersi degli esoneri ivi previsti. Come avrei voluto documentare per iscritto quella scelta, di cui invece discorremmo soltanto a voce.

Ma nell'ambito dello studio non c'è solo il rischio di prodotto. **C'è anche un rilevante rischio organizzativo.**

È possibile, se non stiamo attenti a remunerarli e a trattarli adeguatamente che i collaboratori chiave ci lascino o che gli associati più giovani escano di scena per andare a fondare un nuovo studio. E' altrettanto possibile che i collaboratori e i dipendenti perdano motivazione o non siano sufficientemente elastici da apprendere nuove modalità lavorative. Non è escluso che politiche generose del passato unite alla competizione esterna ci portino del tutto fuori mercato con il costo del personale o con la produttività.

Ci sono poi i rischi esterni. I *competitors* innanzitutto, abusivi e non, sempre più agguerriti. Ma anche il rischio che il nostro mestiere sia progressivamente sostituito dal computer, dallo Stato, o da qualche organizzazione di grande dimensione. Il rischio che il legislatore adotti metodologie diverse per la determinazione delle imposte, per la gestione del rapporto di lavoro, per la gestione dei contenziosi di ogni genere, disintermediando il professionista economico-giuridico è davvero concreto.

Alla fine, nel nostro incedere quotidiano, sembra di vivere dentro a un quiz del compianto Mike Bongiorno. Rischiatutto. E allora speriamo che del nostro presentatore ci contagino anche il successo, la longevità professionale, la capacità di andare avanti con entusiasmo nonostante le inevitabili *gaffes*, portando con noi e predicando a tutti i nostri clienti o telespettatori: Allegria!