

## Edizione di lunedì 2 febbraio 2015

### EDITORIALI

#### [Bisogna che ciascuno si prenda le proprie responsabilità](#)

di Sergio Pellegrino

### CONTENZIOSO

#### [Il punto sul doppio binario penale-tributario](#)

di Luigi Ferrajoli

### FISCALITÀ INTERNAZIONALE

#### [La voluntary disclosure degli eredi](#)

di Nicola Fasano

### AGEVOLAZIONI

#### [Rivalutazione dei terreni, il “ribasso” costa di più](#)

di Maurizio Tozzi

### ADEMPIMENTI

#### [Operazioni permutative con obblighi di fare o permettere](#)

di Davide David

### ORGANIZZAZIONE STUDIO

#### [Studioleaks](#)

di Michele D'Agnolo

## EDITORIALI

---

### ***Bisogna che ciascuno si prenda le proprie responsabilità***

di Sergio Pellegrino

Non si può certo non essere d'accordo, in linea di principio, con il **Direttore dell'Agenzia delle Entrate** quando afferma che ***"bisogna che ciascuno si prenda le proprie responsabilità"***.

Il problema è che poi gli *slogan* vanno contestualizzati e allora la **diversa visione** delle "cose" tributarie fra Amministrazione finanziaria e professionisti emerge in modo evidente.

La frase in questione la Orlandi l'ha infatti rivolta a **commercialisti e consulenti del lavoro**, che si starebbero mettendo di "traverso" rispetto alla **dichiarazione precompilata dei redditi**, che il Direttore dell'Agenzia considera ***"la rivoluzione che cambierà la vita dei cittadini"***.

***"Dico no alle lobby sul modello 730"***, titolava il Corriere della Sera venerdì, ma, senza voler essere partigiani, sembra che la rivoluzione promessa sia fatta "sulla pelle" dei professionisti.

Questo alla luce del fatto che, come dice il Direttore dell'Agenzia, ***"con la precompilata e il visto di conformità i contribuenti possono stare tranquilli, non avranno più fastidi e non dovranno preoccuparsi più di niente. Saranno gli intermediari rispondere dei controlli, delle sanzioni e delle imposte dovute. A meno che, ovviamente, i contribuenti non abbiano presentato documenti falsi"***.

Il fatto che i commercialisti **non si vogliano far carico del debito fiscale dei contribuenti è davvero un sottrarsi alle proprie responsabilità?** Tocca a noi **sostituirci prima allo Stato nei controlli, poi ai contribuenti nel pagare le imposte**, se si è riscontrato qualche problema?

Io non credo davvero che sia così. Non difendo "riserve indiane" e penso che lo Stato fa bene a semplificare gli adempimenti dichiarativi dei contribuenti, emancipandoli dal sostenere un costo per la loro gestione. Quello che non posso accettare è però che lo faccia **scaricando su di noi controlli e responsabilità**: penso che questo compito tocchi alla Pubblica Amministrazione.

La frase sull'assunzione da parte di tutti delle proprie responsabilità, piuttosto, io l'avrei utilizzata proprio **nei confronti del legislatore e della stessa Agenzia** per fotografare la situazione attuale dei rapporti fisco-contribuenti: c'è un nuovo governo, un nuovo Direttore dell'Agenzia, ma nulla è cambiato nella sostanza per cittadini, imprenditori e professionisti, sui quali viene riversato non soltanto un carico fiscale ai limiti del sostenibile, ma anche l'inefficienza di un sistema inutilmente complesso.

**Sembra che Governo e Amministrazione non riescano proprio a rendersi conto delle conseguenze delle loro azioni e, in taluni casi, delle loro inazioni.**

**Sulle vicende grottesche dell'Irap e del nuovo regime forfettario per i piccoli contribuenti** ci siamo soffermati nei precedenti editoriali: appare davvero incomprensibile come, di fronte ad interventi legislativi che non si presentano certo complessi dal punto di vista tecnico, siano stati prodotti testi normativi così carenti e questi siano confluiti, con tutte le loro manchevolezze, nella versione finale della legge di stabilità approvata dal Parlamento e pubblicata in Gazzetta Ufficiale.

**Ma anche l'inazione è in determinate situazioni non meno dannosa.**

Mi riferisco in particolare all'incredibile vicenda delle **nuove regole sull'inversione contabile**, entrate in vigore dal 1° gennaio 2015 e che impattano in modo rilevante sull'attività di moltissime imprese.

Non è possibile che una novità normativa che incide così pesantemente su un adempimento quotidiano quale è la fatturazione sia avvolto da **tante e tali incertezze interpretative**: è il segno, l'ennesimo, di un sistema schizofrenico e autoreferenziale che ha perso completamente il contatto con la realtà che vivono imprese e professionisti.

Ciascuno si deve prendere le proprie responsabilità, si è detto, e allora non si capisce come l'Agenzia possa esimersi, così come ha fatto sino ad ora, dal dare un'**interpretazione operativa** di una disposizione che, nella sua sinteticità, si presta a molteplici differenti letture.

Nessuno fra noi, credo, si sarebbe aspettato che nelle due tradizionali videoconferenze di gennaio l'Agenzia **avrebbe evitato del tutto l'argomento "più caldo" del momento**, rifugiandosi su tematiche evidentemente meno insidiose.

**Nel frattempo però il 16 febbraio si avvicina e i clienti ci chiedono cosa devono fare ... e a noi non resta che prenderci, anche in questo caso, le responsabilità altrui.**

## CONTENZIOSO

---

### ***Il punto sul doppio binario penale-tributario***

di Luigi Ferrajoli

La Corte di Cassazione, con la **sentenza n. 20266** del 15.05.2014, è tornata ad occuparsi del rapporto intercorrente tra il sistema penale e quello tributario.

Nel caso di specie, il Giudice di legittimità è stato chiamato a pronunciarsi in tema di **omesso versamento di ritenute** risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, ai sensi dell'**art. 10 bis** del D.Lgs. n. 74/2000.

In particolare, a seguito di assoluzione dell'imputato con la formula **“perché il fatto non costituisce reato”** pronunciata dal Tribunale di prime cure, la Procura Generale ha proposto ricorso avanti la Suprema Corte ai sensi dell'art. 606, lett. b), c.p.p., per erronea applicazione della citata fattispecie incriminatrice e dell'art. 43 c.p., evidenziando che il reato *de quo* si caratterizza sotto il profilo psicologico per la presenza del **dolo generico**, consistente nella consapevole scelta di **omettere i versamenti** dovuti.

La difesa, richiamando la **sentenza del 04.03.2014 della Corte Europea dei diritti dell'uomo**, ha evidenziato che, essendo stato l'imputato già condannato in sede amministrativa al pagamento dell'imposta evasa, comprensiva degli interessi e delle sanzioni, si verserebbe nell'ipotesi di **“ne bis in idem”**, per **identità dell'oggetto tra il procedimento amministrativo e quello penale**.

Il ricorso avanzato dalla Procura Generale è stato accolto dalla Cassazione, che ha innanzitutto avuto modo di osservare come **“a fronte del processo penale per reati tributari, è pacifico che lo stesso viaggi in parallelo con l'esistenza di un debito tributario da adempiersi, che è cosa diversa dalla sanzione penale”**.

Il richiamo alla sentenza della Corte Europea è stato quindi ritenuto infondato nel caso di specie, con riferimento all'indirizzo seguito dalla **Corte di Giustizia** proprio in tema della portata del principio codificato dal brocardo **“ne bis in idem”**, per cui **“l'azione penale nei confronti di un contribuente accusato di frode finanziaria aggravata può essere accompagnata anche da sanzioni fiscali”**.

Dunque, in via generale è possibile che, in presenza di fattispecie di diritto diverse, siano perfettamente configurabili **sovraffatte e sanzioni penali**.

L'unico limite nell'assoggettamento, **per lo stesso caso**, sia a **sanzioni fiscali**, sia a **sanzioni penali**, consiste nell'obbligo di considerare la **qualificazione giuridica** dell'illecito nel diritto

nazionale e di valutare **la natura del medesimo e il grado di severità della sanzione**.

Nel caso che ci occupa, le sanzioni tributarie sono state ritenute dalla Suprema Corte rispondenti ai criteri sopra individuati.

Più specificamente, nella sentenza in esame, vi è specifico richiamo alla pronuncia delle **Sezioni Unite n. 37425 del 28.03.2013** con la quale è stato affermato che il reato di omesso versamento di imposte *“non si pone in rapporto di specialità ma di progressione illecita con il D. Lgs. n. 471 del 1997, art. 13, comma 1, che punisce con la sanzione amministrativa l’omesso versamento periodico delle ritenute alla data delle singole scadenze mensili, con la conseguenza che al trasgressore devono essere applicate entrambe le sanzioni”*.

Peraltro, come sottolineato dalla Corte di Cassazione, nel nostro ordinamento i rapporti tra il sistema sanzionatorio amministrativo e tra i procedimenti penale e tributario sono disciplinati dagli artt. **19, 20 e 21 del D. Lgs. n. 74/2000**.

L'**articolo 13** del medesimo decreto, sottolinea la Suprema Corte, prendendo in considerazione i rapporti tra **pagamento del debito tributario** e **reato di natura tributaria**, prevede inoltre la **speciale circostanza attenuante** della diminuzione delle pene previste per i reati contemplati e la mancata applicazione delle **pene accessorie** indicate nell'**art. 12** qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i **debiti tributari** relativi ai fatti costitutivi dei delitti stessi siano estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali **procedure conciliative** o di **adesione all'accertamento** previste dalle **norme tributarie**.

Il secondo comma del citato articolo prevede espressamente che il menzionato pagamento deve comprendere necessariamente anche le **sanzioni amministrative** previste per la violazione delle norme tributarie, sebbene non applicabili all'imputato a norma dell'**art. 19, comma 1**.

Su queste basi, la Cassazione ha ritenuto inconferente l'affermazione, da parte della difesa, dell'esistenza di un *“ne bis in idem”* nel caso di specie, ritenendo viceversa fondata l'impugnazione svolta dalla Procura Generale.

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

### **La voluntary disclosure degli eredi**

di Nicola Fasano

Uno dei temi di particolare interesse nell'ambito della procedura di **voluntary disclosure** è quello relativo alla collaborazione volontaria da parte degli **eredi** che hanno ricevuto in successione attività e investimenti esteri, formati **in anni passati** dal *de cuius*, ma **non indicati** nella dichiarazione di successione presentata in Italia.

In questi casi, che in linea di principio rappresentano le fattispecie **più convenienti** da regolarizzare tramite voluntary (soprattutto quando le attività sono state costituite in anni risalenti) la prima cosa da considerare è che **gli eredi non rispondono delle sanzioni** imputabili al *de cuius*, sia sotto il profilo delle imposte, che sotto quello dell'RW. Ne consegue che se, per esempio, le attività estere illecitamente detenute sono state costituite dal *de cuius* nel 2003 e questi è deceduto a fine 2011, gli eredi dovranno limitarsi a versare tramite la voluntary:

- **le sole imposte** sui redditi per gli anni ancora accertabili riferite al *de cuius*;
- **le imposte e relative sanzioni** sulle violazioni commesse in prima persona dagli stessi eredi per il 2012 e il 2013 (presumibilmente connesse con la mancata tassazione di redditi finanziari o eventuali canoni di locazione)
- **le sanzioni relative all'RW** non compilato dagli eredi fino al 2013.

Sul versante **dell'imposta di successione**, inoltre, scatterà **l'accertamento della maggiore imposta**, poiché il relativo **termine è ancora aperto**, considerato che ai sensi dell'art. 27 TUS, tale termine è quello, al massimo, di **cinque anni dalla data di presentazione della dichiarazione** (che deve avvenire entro 12 mesi dall'apertura della successione). Saranno evidentemente applicate poi le **conseguenti sanzioni** per infedele dichiarazione (100% della maggiore imposta) senza che vi siano specifiche riduzione "da voluntary", considerato che la L. n. 186/2014 **non fa alcun riferimento** all'imposta di successione, mentre restano salve le **riduzioni "ordinarie"** derivanti dalla definizione della maggiore imposta dovuta.

Dal punto di vista temporale, si ritiene che sia **opportuno dapprima presentare** l'istanza di **voluntary** e poi presentare la dichiarazione di successione "integrativa" rispetto alla precedente. Ciò al fine di **evitare** che, facendo l'inverso e presentando prima la dichiarazione di successione, **possa realizzarsi una causa ostativa** in quanto l'Ufficio territoriale, in linea di principio, riscontrata la presenza di attività e investimenti esteri nella dichiarazione di successione, potrebbe fare una **segnalazione** alla Direzione Provinciale competente da cui potrebbero scaturire accessi, ispezioni o verifiche mirate che **precluderebbero l'accesso alla procedura** di collaborazione volontaria.

Pertanto è preferibile prima presentare l'istanza di voluntary, in modo da essere in grado anche di **quantificare le imposte** che si dovranno pagare **per conto del *de cuius*** e che, in quanto tali, rappresentano passività deducibili dall'attivo ereditario ai sensi dell'art. 21, comma 5, TUS, secondo cui i **debiti tributari del defunto**, i cui presupposti si sono **verificati prima della morte**, sono deducibili dall'attivo ereditario anche se accertati in data posteriore. Dopo di che, potrà essere presentata, a stretto giro, la **dichiarazione di successione integrativa**, (comprensiva delle imposte dovute per conto del *de cuius*) sulla base della quale verrà notificato il relativo avviso di accertamento per il recupero della maggiore imposta e relative sanzioni.

## AGEVOLAZIONI

---

### **Rivalutazione dei terreni, il “ribasso” costa di più**

di Maurizio Tozzi

Le nuove aliquote previste per il perfezionamento della rivalutazione dei terreni e delle partecipazioni nella versione ultima licenziata dalla manovra per il 2015 recano una “sorpresa” particolare nel caso della c.d. “rivalutazione al ribasso”, da operare con riferimento al valore dei terreni. Per effettuare tale tipologia di rivalutazione (si rammenta che i terreni devono essere posseduti alla data del 01.01.2015), il Legislatore ha stabilito **l'aliquota di imposta sostitutiva pari all'8%**, esattamente il doppio dell'aliquota finora conosciuta ed applicata.

Il **problema della rivalutazione al ribasso** deriva da una serie di “incroci” normativi ed interpretativi ed è volto ad evitare contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria relativamente ad eventuali plusvalenze realizzate in caso di vendita del terreno.

La casistica è facilmente riassumibile con un esempio. Il valore di rivalutazione rappresenta il **valore minimo** di riferimento ai fini delle **imposte di registro e ipocatastali**. Se Tizio, nel passato, ha rivalutato un terreno, del costo storico di 100 mila euro, al valore di 1 milione di euro, pagando l'imposta sostitutiva del 4% per l'importo di 40 mila euro, in caso di vendita dello stesso deve indicare in atto tale valore rivalutato. Ciò, a parere dell'Amministrazione finanziaria, resta valido anche qualora, nel frattempo, a causa della crisi o di altre motivazioni, il valore del terreno sia diminuito a 800 mila euro. Qualora in atto non si indicasse il valore di 1 milione di euro, si determina una sorta di **rinuncia implicita** alla rivalutazione da parte del venditore.

In termini pratici, posto che l'acquirente, nel caso proposto, è interessato ad indicare il valore di 800 mila euro per pagare minori imposte, qualora l'atto sia formalizzato sulla base di tale ultimo valore di vendita, l'Agenzia delle Entrate **contesta al venditore la realizzazione della plusvalenza** per la differenza tra 800 mila euro, valore indicato in atto, e 100 mila euro, costo storico del terreno, recuperando a tassazione l'importo di 700 mila euro (deve comunque sottolinearsi che parte della giurisprudenza di merito ha espresso un parere contrario in merito, ritenendo comunque consolidato il maggior valore rivalutato ed escludendo la richiamata “rinuncia implicita” al valore di rivalutazione – sent. n.1111/14 della C.T.R. della Puglia).

Per evitare tale equivoco senza intraprendere la strada del contenzioso tributario e dunque **prevenire** la contestazione, è necessario rifarsi ai chiarimenti della **Circolare n. 1/E/2013**, riassuntiva di ulteriori chiarimenti di prassi precedenti. Secondo l'Amministrazione finanziaria, affinché non si determini il richiamato effetto di tassazione della plusvalenza, nell'atto di cessione deve essere indicato, oltre al prezzo concordato, anche il valore di perizia, al fine di

permettere all'Agenzia di procedere alla tassazione dell'atto assumendo il valore più elevato (è appena il caso di sottolineare che in tale ipotesi si incontra l'ovvia resistenza dell'acquirente, che dovrà essere **adeguatamente "convinto"**, giusto per usare un eufemismo).

In alternativa trovano applicazione le precisazioni della Risoluzione **n. 111/E/2010**, che ha ammesso la possibilità di effettuare **un'ulteriore rideterminazione** del costo fiscale di un terreno, anche quando la nuova perizia indichi un valore inferiore a quello precedentemente stimato, nonché della **Circolare n. 47/E/2011**, secondo cui, in caso di rivalutazione al ribasso, è possibile **scomputare** quanto versato in occasione della rivalutazione precedente, **senza però poter ottenere il rimborso** di eventuali eccedenze.

Giusto per esemplificare le casistiche, attenendosi alla vecchia aliquota del 4%, la nuova rivalutazione al valore di 800 mila euro sarebbe costata 32 mila euro; avendo già pagato l'imposta sostitutiva di 40 mila euro, il contribuente non avrebbe dovuto versare nulla, non potendo però richiedere il rimborso di 8 mila euro eccedente. Inoltre, in caso di precedente rateazione e con pagamento della sola prima rata di 13.333,33 euro, il contribuente avrebbe potuto scomputare quanto pagato, sospendere le ulteriori rate della vecchia rivalutazione e procedere al pagamento (in unica soluzione o rateale) del differenziale ancorato al nuovo valore rivalutato ( $32.000,00 - 13.333,33 = 18.666,67$  euro).

Pertanto, tornando alla casistica della vendita ad 800 mila euro dianzi ipotizzata, il proprietario del terreno si trova innanzi ad un bivio: convincere l'acquirente ad indicare in atto il c.d. "doppio valore" e procedere al pagamento di maggiori imposte indirette, ovvero rivalutare al ribasso.

Se nel passato l'opzione privilegiata poteva essere quella della rivalutazione al ribasso, fermo restando il costo della necessaria perizia di stima, oggi con l'aliquota dell'8% **lo scenario cambia totalmente**. Nel caso proposto, infatti, la nuova rivalutazione ad 800 mila euro, ancorché al ribasso, **ha un costo d'imposta sostitutiva pari a 64 mila euro**, superiore a quello della precedente rivalutazione. In particolare, potendosi scomputare quanto già versato, ossia 40 mila euro, comunque **residua da pagare l'importo di 24 mila euro**: ne deriva che la rivalutazione nuova al valore di 800 mila euro richiede, per il perfezionamento, almeno il versamento della prima rata di 8 mila euro entro il prossimo 30 giugno 2015. Inoltre, se, in riferimento alla precedente rivalutazione, si è fruito della rateazione e si è pagata solo la prima rata di 13.333,33 euro, l'importo ancora dovuto è pari a 50.666,67 euro, con necessità di pagare la prima rata di importo pari 16.888,89 euro.

Soluzioni diverse al momento non sembrano esplorabili, salvo futuri chiarimenti dell'Amministrazione finanziaria. Dal che discende l'obbligo di valutare con attenzione il comportamento più conveniente tra i seguenti:

- **Indicare in atto il doppio valore** e conservare la rivalutazione precedente per azzerare la plusvalenza. Si risparmia il versamento della maggiore imposta sostitutiva, nonché il costo della nuova perizia, ma bisognerà indennizzare (anche mediante un corrispettivo

inferiore) l'acquirente circa le maggiori imposte indirette costretto a pagare;

- **Procedere alla nuova rivalutazione al ribasso**, dovendo eventualmente pagare la differenza d'imposta sostitutiva e ovviamente la perizia di stima. In tale ipotesi in atto si indica il valore di vendita e non è necessario corrispondere alcunché all'acquirente, che pagherà le imposte indirette sul valore indicato;
- **Indicare in atto solo il valore di vendita senza rivalutazione al ribasso**, in tal modo rinunciando alla rivalutazione precedente e optando per la tassazione della plusvalenza, magari in quanto il valore del terreno si è sensibilmente ribassato al punto che è maggiormente incidente il costo di perizia e i relativi adempimenti burocratici.

## ADEMPIMENTI

---

### ***Operazioni permutative con obblighi di fare o permettere***

di Davide David

Capita, non di rado, di trovarsi di fronte a degli **accordi tra soggetti passivi Iva che prevedono, tra le righe, l'assunzione da parte dell'acquirente di beni o di servizi di un qualche impegno nei confronti del cedente o del prestatore.**

Molto spesso le parti non si avvedono, però, della possibile sussistenza di una operazione permutativa e fissano, quindi, un corrispettivo unico e non invece, come dovrebbe essere ai fini Iva, un corrispettivo per la cessione dei beni o la prestazione dei servizi (dovuto dall'acquirente) e un corrispettivo per l'impegno assunto dall'acquirente (dovuto dal cedente/prestatore).

**Si faccia, ad esempio, il caso di un contratto per lo svolgimento di un intervento edilizio in locali aperti al pubblico, con la previsione di un obbligo specifico per il committente di consentire, al termine dei lavori e per un determinato periodo di tempo, la apposizione nei propri locali di manifesti pubblicitari della ditta appaltatrice.**

Si ipotizzi che in contratto venga esposto il solo ammontare che il committente si è impegnato a pagare al prestatore, pari, ad esempio, a euro 50.000,00.

**Non avvedendosi della sussistenza di una operazione permutativa, il prestatore emetterà quindi una fattura per euro 50.000,00 di imponibile e euro 5.000,00 per Iva (ipotizzando che trattasi di interventi soggetti all'aliquota Iva del 10% e fuori dall'ambito del *reverse charge*), mentre il committente non emetterà alcuna fattura.**

Ipotizzando un valore di euro 4.000,00 per l'obbligo assunto dal committente di consentire l'apposizione dei manifesti pubblicitari, la sussistenza di una operazione permutativa avrebbe, invece, richiesto l'emissione da parte del prestatore di una fattura per euro 54.000,00 di imponibile e euro 5.400,00 di Iva (aliquota 10%) e da parte del committente di una fattura di euro 4.000,00 di imponibile e euro 880,00 di Iva (aliquota 22%).

**In tale ipotesi vi è quindi il rischio che, in occasione di una verifica, possa essere eccepita:**

- **la mancata fatturazione**, da parte del prestatore, del maggior corrispettivo di euro 4.000,00, con conseguente recupero della maggior Iva di euro 400,00 e irrogazione, rispettivamente, al prestatore della sanzione per mancata fatturazione di parte del corrispettivo (da 100% a 200% della relativa Iva = da euro 400,00 a euro 800,00) e, al committente, della sanzione per mancata regolarizzazione della fattura del prestatore

- (100% della relativa Iva con un minimo di euro 500,00 = euro 500,00);
- **la omessa fatturazione**, da parte del committente, del corrispettivo di euro 4.000,00, con conseguente recupero della maggior Iva di euro 880,00 in capo e irrogazione, rispettivamente, al committente della sanzione per omessa fatturazione (da 100% a 200% della relativa Iva = da euro 880,00 a euro 1.720,00) e, al prestatore, della sanzione per mancata regolarizzazione della fattura non ricevuta (100% della relativa Iva con un minimo di euro 500,00 = euro 880,00).

Il rischio di non avvedersi della sussistenza di operazioni permutative consegue, molte volte, al non accorgersi che il consentire ad un soggetto di svolgere una determinata azione, a fronte di una controprestazione, costituisce una operazione rilevante ai fini Iva, per il combinato disposto:

- dell'art. 3, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, a norma del quale costituiscono prestazioni di servizi anche *“le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte”*;
- e del successivo art. 11, a norma del quale *“le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in corrispettivo di altre cessioni di beni o prestazioni di servizi, ..., sono soggette all'imposta separatamente da quelle in corrispondenza delle quali sono effettuate”*.

La norma da ultimo richiamata ha una portata più ampia di quella disciplinante la permuta in ambito civilistico (art. 1552 c.c.).

Infatti, mentre la norma civilistica definisce la permuta quale contratto unico, in cui le parti si obbligano reciprocamente al trasferimento della proprietà di beni o di altri diritti o ad effettuare prestazioni, la norma Iva prescinde dalla unitarietà del contratto, per considerare distintamente ciascuna delle prestazioni/cessioni cui le parti si sono reciprocamente obbligate.

Da ciò consegue che **ciascuna delle distinte prestazioni/cessioni deve essere assoggettata alla disciplina prevista per quel tipo di prestazione/cessione e deve, quindi, seguire le specifiche regole statuite in merito al momento impositivo, alla base imponibile e all'aliquota da applicare.**

In forza poi dell'art. 13, comma 2, lett. d), del decreto Iva, la base imponibile (da assoggettare ad Iva) è costituita *“per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi di cui all'art. 11 (Operazioni permutative, ndr), dal valore normale dei beni e dei servizi che formano oggetto di ciascuna di esse”*.

Peraltrò, tale disposizione risulta essere in contrasto con la Direttiva europea, la quale limita l'applicazione del valore normale ad uno specifico elenco di casi tra i quali non rientrano le permute, se non riferite ai predetti casi. Sulla questione si attende però il necessario intervento normativo che allinei la disposizione interna ai principi comunitari.

Sempre a riguardo delle operazioni permutative, va evidenziata una fattispecie che ricorre con una certa frequenza e che è quella del **conduttore di un immobile detenuto in locazione che, in**

**accordo con il locatore, esegue dei lavori di ristrutturazione** di portata tale da comportare un vantaggio anche per il locatore, con conseguente riduzione del canone originariamente pattuito.

Per la Corte di Cassazione (sentenza n. 15808/06) tale fattispecie costituisce una operazione permutativa, con la conseguenza che il locatore è tenuto a fatturare l'intero canone originariamente pattuito (applicando il regime Iva previsto per i canoni di locazione), mentre il conduttore è tenuto a fatturare il vantaggio recato al locatore per i lavori di ristrutturazione eseguiti (applicando, è da ritenere, il regime Iva previsto per tale tipologia di lavori).

A margine di questa breve trattazione si vuole anche ricordare che, per quanto espressamente statuito dall'art. 80, comma 55, della L. n. 289/2002, ***“La concessione di costruzione e gestione di appalti pubblici di cui all'articolo 19, comma 2, della legge 11 febbraio 1994, n. 109, e successive modificazioni, non costituisce operazione permutativa”.***

Trattasi di una norma poco conosciuta e commentata, ma di particolare importanza per i soggetti che operano nell'ambito degli appalti pubblici, dato che comporta, in buona sostanza, la compensazione ai fini Iva dei corrispettivi per la costruzione con quelli per la concessione, in deroga alla regola generale sulle operazioni permutative.

## ORGANIZZAZIONE STUDIO

---

### **Studioleaks**

di Michele D'Agnolo

La **riservatezza** è da sempre uno dei requisiti più importanti per l'esercizio di qualsiasi professione. Dal medico al notaio, dal commercialista all'avvocato, dal consulente del lavoro al geometra, tutti gestiscono **dati riservati** che appartengono ai clienti, ai loro cari, ai loro collaboratori o alle loro controparti. E d'altro canto, la curiosità dei terzi è sempre in agguato. In farmacia la vecchina ipocondriaca che è in fila dietro di noi ne sa sempre una più del farmacista e non perde occasione per trasfonderci la sua saggezza. C'è sempre un medicinale migliore di quello che ci è stato prescritto o un sintomo che abbiamo sottovalutato. Altro che sanità pubblica, noi abbiamo quella sociale.

Nel tempo la riservatezza professionale è stata oggetto di svariati interventi normativi di supporto. Da sempre, ad esempio, costituisce un cardine dei principi deontologici di ogni professione e pertanto la si ritrova come **requisito fondamentale in quasi tutti i codici di condotta**.

Ma la tutela del segreto professionale trova anche una importante tutela nel **codice penale**, che punisce con la reclusione chi spifferi impunemente dati di cui è venuto a conoscenza in ragione del proprio mandato. Questa previsione di legge è particolarmente incisiva in quanto il reato scatta anche in presenza di una semplice minaccia alla figura del soggetto cui i dati appartengono. Il reato è colposo. In altre parole, anche una fuga del tutto accidentale di dati o notizie che possano astrattamente nuocere a qualcuno può portare noi e i nostri collaboratori e dipendenti dritti dritti alla Procura della Repubblica. L'unico limite è rappresentato dal fatto che **deve essere la parte lesa ad attivarsi con una querela di parte**, in quanto il reato in questione non è perseguitabile d'ufficio.

Non contenti di cotanta responsabilità, siamo andati ad aggravare il quadro con il codice della protezione dei dati, oggi limitato ai dati delle persone fisiche. La **tutela della privacy** è presidiata da una serie di prescrizioni che impongono l'adozione di una congerie di misure minime e misure adeguate, a presidio dei trattamenti di dati sia verbali, che cartacei ed elettronici. Dopo la venuta meno dell'obbligo di redigere il famigerato DPS, i nostri studi si limitano quasi sempre ad adottare le misure minime informatiche, ignorando che non sono le sole ad essere sanzionate. Poco o nulla si fa per la corretta prevenzione dei dati trattati verbalmente o in via cartacea, che sono ancora moltissimi.

Il codice della protezione dei dati introduce una nuova figura di reato, il trattamento illecito dei dati. Questa fattispecie scatta solo nel caso in cui il soggetto cui i dati si riferiscono abbia avuto un danno effettivo. Questa misura scatta anche d'ufficio e prevede diversi anni di

reclusione.

Perfino il contratto collettivo di lavoro degli studi professionali, che come tutti i CCNL che si rispettino dedica moltissimi articoli ai doveri del datore di lavoro e soltanto poche righe a quelli dei lavoratori, si sofferma sulla riservatezza imponendola come preciso requisito della prestazione lavorativa a tutto il personale di studio, sottponendolo alla possibilità di azioni disciplinari.

A fronte di tutto questo armamentario si dovrebbe ritenere che i professionisti e i propri collaboratori e dipendenti siano i più riservati del mondo. Muti come delle tombe. E invece sappiamo molto bene che lo sport più diffuso a livello internazionale, anche se non è mai assurto alle glorie delle Olimpiadi, è il gossip. Tutti lo praticchiamo in modo più o meno consapevole e conclamato. E così può capitare che i nostri collaboratori andando a casa dopo una giornata pesante si confidino con il proprio partner, vuotando il sacco. E che magari il partner a sua volta ne faccia una mezza parola con qualche amico. E così via...

Può capitare che entrando in studio un cliente veda i fascicoli altrui, magari lasciati per terra o a ingombrare una sala riunioni in attesa di essere archiviati. E se qualcuno volesse sottrarci qualche faldone, come accade sovente nei tribunali, ce ne accorgeremmo visto che tutti i nostri scaffali sono sempre aperti e i documenti sono in bella vista? Per non parlare delle nostre scrivanie sempre ingombre di faldoni inutilizzati.

Simpatico e loquace anche il postino che entra in una affollata reception dello studio urlando “è qui domiciliato il dott. D'Agnolo? Ho un avviso di accertamento da notificare... sembra roba grossa... !”

E che dire di quando lavoriamo in treno, in aereo, nelle sale di aspetto. Sguardi e orecchi indiscreti possono essere sempre in agguato.

L'apice è quando il personale di studio si ritrova in pizzeria per qualche festina. Ed ecco a prendersela con il cliente tignoso e rompiscatole, facendone anche una discreta imitazione, degna di Maurizio Crozza. Salvo scoprire che nel tavolo accanto si stava gustando una pizza alla diavola la moglie incredula dell'imprenditore. Che gaffe, ragazzi! **Tra l'altro proprio l'adozione del codice della privacy ha contribuito a diffondere la psicosi della riservatezza.** Il fatto di essere bombardati di continuo da moduli di informativa e moduli di richiesta del consenso in tutti i contesti anche quelli più sciocchi ha reso molti clienti guardighi e attenti.

E così il codice della privacy è diventato un altro di quegli strumenti che chi ti vuole male ti può aizzare contro per portarti in tribunale, anche se sei una brava persona e cerchi di fare al meglio il tuo mestiere.

Basta una mail con l'indirizzo sbagliato o infilare il contenuto di una busta in partenza dentro un'altra. O pescare per sbaglio un foglio da una stampante senza fascicolatore.

Oppure mandare una circolare dimenticando di usare il copia carbone invisibile, svelando tutto l'indirizzario dei clienti. Confondere nella fretta della redazione di un messaggio di posta elettronica Mario Rossi con Mirella Rinaldi, che hanno le iniziali della email identiche e che pertanto il compositore automatico propone indifferentemente.

Qualche cliente, peraltro, è talmente riservato che non desidera nemmeno che dischiudiamo l'esistenza di un incarico da parte sua. Nessuno vorrebbe che si sapesse in giro di essere seguito da uno psichiatra, ma la regola potrebbe valere anche per il commercialista o l'avvocato. Va da sé che alcuni dei dati che i professionisti trattano sono pubblici e quindi il problema non si pone, ma che fare per gli altri?

**Negli studi di altri paesi del mondo vengono continuamente erogati corsi di formazione** per spiegare le spiacevoli conseguenze civilistiche, penali, deontologiche e di reputazione che possono derivare dalla fuga di notizie. Un documento di impegno contrattuale alla privacy viene fatto sottoscrivere annualmente a tutti gli addetti dello studio, inclusi i soci. Il DPS, che serve a valutare i rischi dei trattamenti dei dati, lungi dall'essere stato eliminato viene curato e aggiornato in modo particolare. Le procedure di riservatezza sono incorporate in quelle della qualità. E così mentre nei nostri studi generalmente tutti possono in teoria i dati di tutti, negli studi che curano la riservatezza ognuno è abilitato a conoscere solo i dati dei clienti che segue e limitatamente ai dati che servono.

**Ma la cosa in assoluto più difficile da fare è quella più semplice da richiedere: tenere la bocca rigorosamente chiusa.** Farci una ricca scorpacciata di fatti nostri invece di occuparci di diffondere quelli degli altri. I grandi pensatori ne hanno più volte parlato. Possiamo scomodare perfino Dante Alighieri, che ci ricorda che un bel tacer non fu mai scritto. E come non convenire con Giulio Andreotti, che sosteneva che se volete che una cosa rimanga segreta non dovete dirla nemmeno a voi stessi. Anche la saggezza popolare è piena di utili suggerimenti. Per esempio, se proprio sentissimo il bisogno di sfogarci a casa, dire il peccato e non il peccatore potrebbe quantomeno limitare i danni. E poiché scripta manent, evitiamo del tutto di scrivere mail e sms del cui testo potremmo pentirci se finissero in mani sbagliate.

Ma è il personaggio di un cartone animato che più mi ha colpito per la sua profondità di pensiero.

Permettetemi quindi di concludere citando la mitica spugna Spongebob. *“Di certo non è un segreto che il vero segreto di un segreto è dire segretamente a qualcuno il suo segreto. In questo modo in tutta segretezza aggiungi un nuovo segreto alla sua collezione segreta di segreti...ma segretamente!”*