

Edizione di lunedì 11 maggio 2015

EDITORIALI

[Quer pasticciaccio brutto ...](#)

di **Sergio Pellegrino**

DICHIARAZIONI

[La correzione di errori contabili](#)

di **Federica Furlani**

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[Voluntary disclosure: l'analitico guadagna spazio](#)

di **Nicola Fasano**

IVA

[Operazioni con introduzione di beni nel deposito Iva](#)

di **Sandro Cerato**

ENTI NON COMMERCIALI

[La soggettività tributaria degli enti](#)

di **Guido Martinelli**

ORGANIZZAZIONE STUDIO

[Il contratto psicologico](#)

di **Michele D'Agnolo**

EDITORIALI

Quer pasticciaccio brutto ...

di **Sergio Pellegrino**

Nel momento in cui qualche **ottimista** cominciava ad intravedere, se non la fine del tunnel, quanto meno un **barlume di speranza** in un futuro un po' meno problematico per il nostro Paese, come nelle migliori **tragicommedie** è arrivato l'inaspettato **colpo di scena**.

“Non me l'aspettavo: abbiamo lanciato un petardino e abbiamo fatto scoppiare l'atomica”. Così **Giuseppe Cardinale**, il pensionato che per primo ha fatto valere in tribunale la questione di illegittimità costituzionale della riforma Fornero, ha commentato al *Corriere della Sera* la **sentenza della Corte Costituzionale** con la quale è stata bocciata la norma del 2011 sul blocco della perequazione degli assegni oltre tre volte il minimo.

Vicenda paragonabile ad una **tragicommedia**, si diceva, ossia ad un'opera che **fonde il tragico e il comico**.

Il **tragico**, innanzitutto, perché si apre una **voragine nei conti pubblici** drammatica, che rischia di vanificare ogni timida speranza di ripresa. Il “conto” complessivo nessuno l'ha quantificato con precisione, ma pare attestarsi attorno alla cifra *monstre* di **19 miliardi di euro**, che peserebbero tutti sui conti 2015, facendo schizzare il deficit al 3,9% del Pil e trascinando l'Italia nell'immediato commissariamento per deficit eccessivo.

Il **comico**, o meglio il **grottesco**, caratterizza invece questa incredibile vicenda dall'inizio alla fine.

Intanto è davvero imbarazzante il fatto che la norma “demolita” dalla Consulta sia stata varata da un governo di cosiddetti **tecnici**, che avremmo dovuto ricordare per un decreto in modo eccessivamente autoindulgente battezzato **“salva Italia”**. L'avevo scritto a suo tempo, va bene il *marketing*, ma così non si fa: si rischia di portarsi decisamente sfiga (come puntualmente è avvenuto).

Del fatto che l'azione promossa da qualche pensionato potesse determinare una **minaccia così grave** per le casse pubbliche mi sembra che in questi anni non se ne sia parlato troppo, anzi.

Due le possibili chiavi di lettura.

La prima: lo si sapeva, ma si è evitato perché noi italiani siamo **scaramantici**.

La seconda: in realtà probabilmente non ne erano consapevoli neppure Renzi e Padoan,

altrimenti, probabilmente, avrebbero fatto a meno di parlare soltanto qualche settimana fa di **“tesoretto”**.

Altro aspetto davvero paradossale è che comunque, da quello che è emerso, la Corte Costituzionale non ha fatto filtrare alcuna anticipazione all'Esecutivo di quello che era l'orientamento che sarebbe stato assunto: il Governo, di conseguenza, è stato colto completamente alla sprovvista da questo fulmine a ciel sereno ... e non ci ha fatto una bellissima figura.

In un'intervista al Messaggero il ministro dell'Economia, **Pier Carlo Padoan**, ha cercato di mostrare come la situazione sia in ogni caso sotto controllo: *“Entro la prossima settimana il Consiglio dei ministri potrebbe già varare un decreto. Meglio risolvere il prima possibile sia in termini di trattamento degli arretrati sia in termini di regime futuro, anche perché la Commissione europea ci sta osservando attentamente. Non ripristineremo totalmente l'indicizzazione, lo faremo in modo parziale e selettivo. Progressività e temporaneità, come dice la Corte, vuol dire evidentemente che sono le pensioni più basse che devono essere protette più di quelle alte”*.

Pare che il governo abbia ormai deciso che **non pagherà il 100% del dovuto**, sfruttando alcuni *“margini di manovra”* che la sentenza, tra l'altro fortemente contrastata anche all'interno della Consulta, essendo passata la linea *“rigida”* con un solo voto di scarto, lascerebbe a livello interpretativo.

Giorgio Ambrogioni, presidente di *Federmanager*, l'associazione che assieme a *Manageritalia* ha promosso il ricorso alla Corte Costituzionale, **annuncia già nuove battaglie giudiziarie**.

Come andrà a finire la vicenda lo sapremo, quindi, soltanto fra qualche anno. **Nell'attesa, per fortuna, abbiamo comunque tante altre cose delle quale preoccuparci ...**

DICHIARAZIONI

La correzione di errori contabili

di **Federica Furlani**

La rilevazione contabile in un esercizio di costi e ricavi **non correttamente rilevati nell'esercizio di competenza**, determina rilevanti riflessi sulla determinazione del reddito di esercizio.

L'errata applicazione del criterio di competenza comporta che il costo od il ricavo erroneamente contabilizzato si rende, rispettivamente, **non deducibile o non tassabile**, proprio per la rigidità del principio richiamato. L'inderogabilità di tale principio è volto infatti ad evitare di lasciare il contribuente libero di imputare, in un periodo di imposta o in un altro, elementi reddituali positivi o negativi.

Nell'ipotesi in cui il componente non rilevato correttamente sia un **componente negativo di reddito**, costituirà un costo non deducibile nell'esercizio di imputazione, ma l'impresa **può recuperare la mancata deduzione**, con modalità differenti che dipendono dall'emendabilità o meno dell'annualità oggetto di errore.

Laddove l'**annualità** sia ancora **emendabile** ai sensi dell'art. 2, comma 8-bis, D.P.R. 322/1998, il contribuente è tenuto a presentare una **dichiarazione integrativa** per correggere l'annualità in cui è stata omessa l'imputazione del componente negativo di reddito.

I termini previsti per le c.d. dichiarazioni integrative a favore, atte a determinare un minor debito d'imposta o un maggior credito (quindi a favore del contribuente) rispetto alla dichiarazione originaria, sono però molto esigui e richiedono che la dichiarazione originaria sia stata validamente presentata nei termini.

La dichiarazione integrativa a favore va infatti presentata **entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo a quello per il quale è stato commesso l'errore**.

Quindi nel caso in cui un contribuente si accorga oggi di non avere correttamente rilevato nell'esercizio 2013 un costo di competenza, lo rileverà contabilmente nel 2015, ma non costituirà componente deducibile nel 2015, e potrà recuperare la deducibilità presentando un modello Unico integrativo relativo al 2013, in quanto i termini non sono ancora venuti meno (30 settembre 2015).

Se invece l'errore riguarda il 2011 non è più possibile procedere con la dichiarazione integrativa a favore classica, essendo i termini per la dichiarazione integrativa già scaduti (30

settembre 2013).

In questo caso la possibilità di recuperare la deduzione di tale costo passa attraverso **la ricostruzione di tutte le annualità di imposta interessate dall'errore**, provvedendo a riliquidare autonomamente le relative dichiarazioni, fino all'ultima annualità emendabile (nel nostro caso il 2013), per la quale dovrà essere presentata apposita dichiarazione integrativa in cui devono confluire le risultanze delle precedenti riliquidazioni.

A decorrere dal modello Unico 2014 è stata infatti inserita un'apposita sezione del **quadro RS** dedicata agli **"Errori contabili"** che costituisce una sorta di prospetto di raccordo al fine di evidenziare le risultanze delle riliquidazioni dei precedenti periodi di imposta autonomamente effettuate dal contribuente.

Nel nostro caso andrà riliquidato in tale prospetto l'esercizio 2011 e 2012, mentre la dichiarazione integrativa terrà conto degli effetti sul 2013.

Nel prospetto vanno evidenziati, oltre alla data di inizio e fine del periodo di imposta, il numero del quadro, modulo, rigo e colonna che presentano un diverso importo rispetto a quello originariamente dichiarato, per effetto dell'errore commesso.

Errori contabili		Data inizio periodo d'imposta			Data fine periodo d'imposta			Codice fiscale				
RS201		giorno	mesi	anno	giorno	mesi	anno	1	2	3	4	5
RS202		Quadro		Modulo		Rigo		Colonna		Importo Variato		
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
RS203												,00
RS204												,00
RS205												,00
RS206												,00
RS207												,00
RS208												,00
RS209												,00
RS210												,00

Si rileva infine che con riferimento agli esercizi che in tal modo vengono riliquidati, **l'attività accertativa** degli uffici si esplica nei termini di decadenza di cui all'art. 43 D.P.R. 600/1973, calcolati a partire **dall'anno di presentazione della dichiarazione integrativa**, in relazione e nei limiti degli elementi "rigenerati" in tale dichiarazione.

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Voluntary disclosure: l'analitico guadagna spazio

di **Nicola Fasano**

Già in un [precedente intervento](#) ci siamo soffermati sul c.d. “**metodo forfettario**”, ossia sul regime semplificato di determinazione dei redditi finanziari previsto nell’ambito della voluntary disclosure (art. 5-quinquies, co. 8, D.L. 167/1990), in luogo di quello analitico. Si tratta di una opzione che il contribuente può attivare quando il **valore medio** delle consistenze relative agli assets finanziari da regolarizzare in RW non superi i **due milioni di euro**.

Già in quella sede si è detto come, in linea di principio, l’applicazione del forfettario sia **penalizzante** rispetto all’analitico, considerato che esso presume un **reddito pari al 5%** delle consistenze al 31.12 e prevede una tassazione nella **misura del 27%**. In prima approssimazione, pertanto, si può dire che, assumendo un patrimonio grosso modo **costante** nel corso degli anni oggetto di regolarizzazione e detenuto in un Paese black con accordo come per esempio la Svizzera, il forfettario costa comunque **intorno al 6,5%** (calcolando l’imposta annua pari a 1,35% moltiplicata per quattro, le relative sanzioni dapprima incrementate di un terzo e poi complessivamente ridotte a un ottavo e infine gli interessi), a cui **si aggiunge il 2,5%** di sanzioni complessivamente dovute per i cinque anni da sanare **ai fini RW** (considerando la sanzione minima ridotta dello 0,5% per ciascun anno).

Certo, il contribuente con il forfettario **risparmia** dal punto di vista dei costi professionali, per cui la prassi di queste ultime settimane insegna che **fino a 100.000/150.000 euro**, tendenzialmente convenga il forfettario, oltre tali importi si potrebbe avere convenienza ad attivare l’analitico che potrebbe portare un **buon risparmio** di imposte e accessori dovuti che coprono i maggiori costi di consulenza.

In ogni caso, è bene evidenziarlo, **nessun impatto ha il forfettario sugli eventuali incrementi** delle attività finanziarie dovuti a nuovi apporti, nel senso che continua ad applicarsi comunque la presunzione dell’art. 12, d.l. 78/2009 e, pertanto, il contribuente è tenuto a giustificare il relativo importo. In mancanza, l’apporto è considerato reddito **sottratto a tassazione** in Italia e dunque tassato con aliquote progressive. Il forfettario, in altre parole, riguarda solo il **calcolo delle imposte sui redditi finanziari**, mentre non dà alcun vantaggio per quanto riguarda gli apporti di nuova liquidità sui conti. Anzi, in tal caso, il nuovo apporto, se non giustificato, dapprima viene integralmente tassato come reddito e poi **concorre a formare lo stock al 31.12** su cui si applica il forfettario (sempre che, ovviamente, non ci siano stati successivi prelievi).

Il forfettario, inoltre, non conviene anche quando vi siano **attività finanziarie** che per definizione **non abbiano prodotto redditi** nel corso degli anni oggetto di sanatoria. Tipico è il caso della (vera) **polizza vita** da cui non conseguono redditi tassabili se non al momento del

riscatto, così come di depositi vincolati che assicurano un certo tasso di interesse solo alla **scadenza prevista**. Posto che, come chiarito dalla C.M. 10/E/2015 il forfettario, se scelto dall'interessato, deve essere applicato su **tutte le attività** finanziarie estere da regolarizzare e per **tutti gli anni**, è evidente che se nell'ambito degli assets da sanare, in uno o più anni, vi siano investimenti finanziari di questo tipo per importi significativi, **l'analitico torna ad avere molto appeal**, anche se richiederà, in presenza anche dei classici "dossier titoli" uno sforzo in più da parte del professionista. Si pensi, per esempio, al caso in cui i fondi investiti in un dossier titoli per 200.000 euro, nel corso del 2011 siano stati "convertiti" in polizza il cui capitale sarà riscattato solo **fra molti anni**: l'applicazione del forfettario impone il calcolo del reddito presuntivo (e delle relative imposte) su **tutti gli anni dal 2010** (ipotizzando che sia stata presentata la dichiarazione per il 2009) **al 2013** che si vanno a sanare. Con l'analitico, invece, **tasserò i reali rendimenti solo per il 2010 e parte del 2011**.

Resta da chiarire, infine, l'applicazione del forfettario in presenza di **partecipazioni in società non quotate**, come per esempio una SA svizzera. E' lecito chiedersi se il forfettario, anche in questo caso "assorba" eventuali **dividendi distribuiti** (rispetto ai quali, peraltro, potrebbe porsi il problema di coordinamento con la disciplina CFC) o **plusvalenze** realizzate a seguito della cessione. Da un punto di vista strettamente letterale sembrerebbe doversi rispondere **positivamente**, tuttavia è bene attendere chiarimenti ufficiali da parte dell'Amministrazione finanziaria che, in questi casi, potrebbe vedere frustrata la *ratio* sottesa al forfettario che è quella di semplificare il calcolo delle imposte dovute soprattutto nei casi, molto complessi e dinamici, di investimenti finanziari su dossier titoli.

IVA

Operazioni con introduzione di beni nel deposito Iva

di **Sandro Cerato**

La circolare n. 12/E/2015 contiene importanti chiarimenti in merito alle operazioni che possono essere eseguite utilizzando il **deposito Iva in regime di "sospensione" d'imposta** ai sensi dell'art. 50-bis, co. 4, del DL 331/93. In particolare, il primo gruppo di operazioni è regolato dalle lettere a), b), c) e d), della predetta disposizione, e si riferisce alle ipotesi in cui i beni possono essere introdotti nel deposito Iva senza pagamento dell'imposta.

Acquisti intracomunitari

Tale fattispecie comprende le seguenti operazioni:

- **acquisti a titolo oneroso di beni eseguiti da un soggetto passivo italiano di beni provenienti da altro paese comunitario;**
- **introduzione di beni in Italia da parte di un soggetto passivo comunitario** (tale operazione è infatti considerata un acquisto intracomunitario ai sensi dell'art. 38, co. 3, del D.L. n. 331/93, con obbligo di nomina di un rappresentante fiscale "leggero").

La prima ipotesi fa riferimento ad **operazioni di introduzione di beni comunitari** posta in essere da un operatore italiano. In questo caso, egli integra la fattura di acquisto senza applicare l'imposta, facendo riferimento all'art. 50-bis. Tale fattura viene quindi annotata nel registro acquisti come "*operazione non soggetta ex art. 50-bis D.L. 331/93*". La merce, proveniente da un altro paese comunitario, a questo punto, viene introdotta nel deposito Iva, corredata della fattura di vendita o da idonea documentazione recante i dati per **l'annotazione sul registro di carico da parte del depositario**. Nel secondo caso, valgono le stesse regole appena descritte, fatte le seguenti precisazioni: l'operatore comunitario deve innanzitutto nominare un rappresentante fiscale nel nostro paese (ovvero il depositario stesso, quale rappresentante fiscale "leggero").

Immissione in libera pratica

Il **regime doganale della "libera pratica"** è regolato dall'art. 79 del codice doganale comunitario, secondo cui "*l'immissione in libera pratica attribuisce la posizione doganale di merce*

comunitaria ad una merce non comunitaria”.

Da quanto sopra, quindi, si ottiene un triplice effetto:

- **l'istituto della libera pratica consente di porre nello *status* di libera circolazione nell'area comunitaria** (merci comunitarie) le merci estere, con pagamento dei soli dazi doganali e di ogni altra tassa ad effetto equivalente;
- **l'immissione dei beni in un deposito Iva viene effettuata senza pagamento dell'imposta**, purché l'intenzione sia manifestata all'atto della presentazione delle merci alla dogana di entrata;
- **spostamento del momento in cui l'operazione assumerà rilevanza ai fini Iva all'atto dell'estrazione dei beni medesimi dal deposito Iva**, ai fini della loro commercializzazione o del loro utilizzo in Italia.

La procedura consente quindi all'operatore comunitario di introdurre merci nella Comunità, evitando il pagamento immediato dell'Iva in dogana, con ciò risultando **particolarmente vantaggiosa soprattutto per i soggetti che non possono vantare la qualifica di esportatore abituale**, i quali possono utilizzare il *plafond* nei limiti dell'ammontare disponibile.

Nel caso di **immissione in libera pratica di beni in dogana**, l'introduzione presso i depositi fiscali segue il seguente iter procedurale: la merce, accompagnata da un documento di transito viene sdoganata. Nella relativa documentazione, **deve essere specificato che la merce ha come destinazione l'introduzione in un deposito Iva**. Quando il depositario accetta la merce e la prende in carico, sull'apposito registro appone l'attestato di presa in carico e il numero attribuito sulla bolletta. Copia di tale bolletta viene rimessa alla dogana che ha sdoganato la merce. La **successiva estrazione rappresenterà un'operazione diversa a seconda della destinazione, dei beni: in questo senso potrà configurarsi un'operazione interna, comunitaria, ovvero un'esportazione**.

La C.M. 10.06.1998, n. 145, il cui contenuto è stato confermato anche dalla C.M. n. 12/E/2015, afferma che *“l'ufficio doganale di importazione, per il mantenimento dell'impegno in ordine alla destinazione assunto dal dichiarante, provvede a far garantire, anche tramite **fideiussione**, l'Iva non riscossa, sempre che non ricorrano le ipotesi di esonero dall'obbligo di prestare cauzione di cui all'art. 90 del TULD, n. 43, del 1973. Qualora venga accertata una destinazione diversa da quella dichiarata, lo stesso ufficio trattiene la cauzione.”*

Cessioni di beni con introduzione nel deposito

Si tratta di **operazioni di vendita di beni che non lasciano il territorio italiano**, ma che sono eseguite nei confronti di clienti comunitari. In tal caso, poiché i beni non lasciano il territorio italiano, si tratterebbe di operazioni da assoggettare ad Iva in Italia. E' dunque evidente il **vantaggio di utilizzare i depositi Iva** per tali tipi di operazioni, le quali non richiedono

nemmeno la compilazione del modello Intra 1-bis.

In questi casi, quindi, **non si tratta di operazione non imponibile** (cessione intracomunitaria), bensì di “operazione non soggetta ex art. 50-bis D.L. 331/93”. Naturalmente, al momento dell'estrazione dei beni dal deposito, occorrerà, in base alla destinazione dei beni, assoggettare l'operazione al regime previsto.

L'Agenzia delle Entrate, nella C.M. n. 12/E, richiamando la R.M. 4.3.2002, n. 66/E e la R.M. 12.11.2008, n. 440/E, precisa che **il soggetto acquirente comunitario non deve identificarsi ai fini Iva in Italia** (nominando un rappresentante fiscale ovvero direttamente). Nell'ambito di tali operazioni, rientrano anche quelle contemplate nella lett. d) del co. 4 dell'art. 50-bis, effettuate tra due soggetti nazionali, ovvero tra un soggetto nazionale ed uno extraue, di beni normalmente trattati nelle borse merci ed introdotti nel deposito Iva.

ENTI NON COMMERCIALI

La soggettività tributaria degli enti

di **Guido Martinelli**

Accade spesso che molte realtà territoriali su base associativa si richiama a strutture e organizzazioni a carattere nazionale. Uno dei temi di maggiore interesse diventa, appunto, quello di **capire quando un comitato territoriale di un ente diventi un soggetto di imposta autonomo rispetto all'associazione nazionale di cui fa parte**. Il problema si pone, con particolare evidenza, a livello di Federazioni sportive, enti di promozione sportiva, associazioni nazionali di promozione sociale.

La circolare n. 59/2007 della Agenzia delle Entrate offre lo spunto per delineare la disciplina in materia.

Il fulcro della teoria della “soggettività tributaria” – riferita tanto a soggetti profit quanto a soggetti non profit – gravita attorno al quesito **se i soggetti passivi d'imposta si identifichino con i soggetti di diritto privato, ovvero se sussista una “soggettività tributaria” più estesa rispetto alla soggettività privatistica**.

Gli enti non commerciali, specialmente se di dimensioni non ragguardevoli, rifuggono spesso, in sede di costituzione, dalle categorie ordinariamente apprestate dal legislatore per l'esercizio in forma associata dell'attività d'impresa.

Una questione di rilievo si incentra sulla legittimità dell'imputazione dell'IVA in riferimento alla tipologia di enti che interessano tali note. Il problema **è se sia possibile sostenere che ci possano essere diverse soggettività tributarie ai fini delle imposte sui redditi e di quella sul valore aggiunto**.

Ebbene, se per essere potenzialmente soggetti ad Iva appare necessario svolgere attività di impresa, significa che la soggettività ai fini di tale imposta deve coincidere necessariamente con quella di diritto civile.

Il documento di prassi sopra citato chiarisce i requisiti che il soggetto tributario deve possedere, per poter effettivamente considerarsi autonomo centro di imputazione di situazioni giuridiche soggettive (attive e passive) nel frangente specifico – o speciale – della disciplina fiscale degli enti non profit.

Il **concetto di autonomia**, pertanto, viene ricostruito, dall'Amministrazione, per così dire “dall'interno”, scisso com'è in distinti “sotto – concetti” [autonomia patrimoniale, gestionale ed amministrativa], i cui corollari, con i relativi canoni applicativi, necessitano di essere rispettati

dall'articolazione periferica della ONLUS interessata a qualificarsi come autonomo centro di imputazione di diritti e doveri fiscali dalla cui richiesta di parere è sorto il documento di prassi.

In un'ipotetica sede d'accertamento, infatti, il grado di indipendenza che simile soggetto dovrà dimostrare di possedere, rispetto alla struttura della ONLUS operante a livello nazionale, si estrinsecherà anche – e soprattutto – sul frangente della gestione interna ed esterna della relativa attività sociale.

Ciò che si sostanzia, in primo luogo, **con la capacità** – in capo al soggetto dislocato – **di autodeterminarsi in assenza di specifici vincoli intercorrenti fra le proprie strutture decisionali e quelle dell'ente a sua volta operante a livello nazionale.**

Vincoli che – rammenta la circolare n. 59 cit. – possono pur sempre essere presenti, ma, ai fini dell'autonoma iscrizione nell'Anagrafe delle ONLUS, **mai potrebbero raggiungere un grado di invasività tale da impedire al soggetto "periferico" di formare – e conseguentemente esternare – una volontà propria, distinta cioè da quella degli organi operanti a livello centrale, e, se del caso, persino discordante rispetto a quest'ultima.**

L'organizzazione "periferica", pertanto, dovrà essere in grado di "autorganizzarsi secondo una propria disciplina", di godere e fruire di "un patrimonio proprio e separato", "idoneo [a sua volta] a costituire il fondo comune dell'associazione locale" e tale da comportare la redazione di un "proprio bilancio o rendiconto", comunque diverso e non collegato a quello apprestato dalla relativa organizzazione nazionale.

Si è proposta, poco fa, una tesi per cui gli enti non commerciali dotati di mera capacità tributaria ma non di soggettività civilistica dovrebbero, secondo logica, essere posti fuori campo IVA.

Un punto a favore della bontà di questa opinione potrebbe rinvenirsi proprio nella circolare in esame.

Il testo di prassi, in effetti, tratteggia dall'interno il requisito dell'autonoma soggettività tributaria, ritenendolo – come già detto – necessario e sufficiente ai fini della diretta imposizione fiscale in capo all'articolazione periferica di una ONLUS di dimensioni nazionali.

Sostenere – come fa appunto l'Agenzia – che l'autonomia tributaria si acquisisce, in capo a tali soggetti, solo a fronte di una dimostrata autonomia patrimoniale, economica, amministrativa e gestionale, altro non pare se non una tacita ricognizione della posizione – oggi non più maggioritaria – che tende ad uniformare i concetti di autonoma soggettività ai fini fiscali ed ai fini civilistici in un'unica, generica, nozione di soggettività.

Va da sé che un soggetto perfettamente autodeterminato – dotato peraltro di un proprio patrimonio, gestito in autonomia – non possa non essere ascritto nel novero delle persone dotate di propria soggettività, quanto meno nei fatti (associazione di fatto, società di fatto).

Soggetti dotati di tale grado di indipendenza ben possono esercitare abitualmente un'attività d'impresa, e, quindi, realizzare operazioni imponibili a fini IVA.

Diversamente, in presenza cioè di un mero aggregato di beni e persone – sfornito di personalità giuridica -, sarebbe impossibile sostenere che tale “organizzazione” – autonoma solo ai fini fiscali – possa risultare soggetto passivo IVA. Quasi a dire: è necessario che il soggetto fiscalmente autonomo sia anche tale dal punto di vista del diritto comune. Solo così, infatti, sarà possibile affermare che l'operato dell'ente in questione realizzi il presupposto soggettivo relativo all'imputazione dell'imposta sul valore aggiunto.

ORGANIZZAZIONE STUDIO

Il contratto psicologico

di **Michele D'Agnolo**

Tutte le persone che collaborano con lo studio sono legate da un **rapporto contrattuale**, magari anche non scritto e soltanto di fatto. I soci sono reciprocamente vincolati dal patto societario o associativo, i collaboratori da un contratto continuativo di lavoro autonomo, i dipendenti da un contratto di lavoro dipendente, i praticanti da un contratto di tirocinio.

Per il mestiere che facciamo, sappiamo tutti che la carta si lascia scrivere e che nella realtà le cose possono essere completamente diverse da quanto pattuito o messo ufficialmente nero su bianco. E così abbiamo dipendenti che sono più responsabili di un socio e che, ad esempio, non lascerebbero mai un lavoro a metà anche se questo comporta lunghe ore di straordinario presso lo studio. E parimenti possiamo avere soci che sono più irresponsabili e demotivati del più inadatto dei praticanti.

Quasi sempre il fatto di avere concluso ufficialmente un contratto siglandolo non è che l'inizio di un lungo negoziato. Specie quando il contratto prevede una prestazione continuativa nel tempo e di lunga durata come quella lavorativa presso uno studio professionale. Nei molti anni di una carriera lavorativa, infatti, la prestazione può variare grandemente nel tempo per qualità e impegno. Anche perché negli studi professionali l'apporto lavorativo è strettamente correlato alla motivazione della persona che lo deve svolgere. E la motivazione è figlia dell'ineffabile.

Ci rendiamo subito conto che in realtà in ogni rapporto lavorativo, accanto al contratto sottoscritto si forma un vero e proprio **patto psicologico tra il datore di lavoro e il prestatore di lavoro**.

Nell'ambito del patto psicologico, il lavoratore scambia la propria motivazione, la propria dedizione e il proprio impegno con una serie di aspetti di serietà, coerenza e fiducia che vengono richiesti al datore di lavoro. Puntualità nella retribuzione, chiarezza nei passaggi di carriera, equità nella gestione dei carichi di lavoro, adeguatezza della formazione, attenzione ai bisogni e problemi contingenti della persona sono alcuni degli aspetti valutati dal lavoratore.

La maggior parte degli studiosi sono concordi nel ritenere che il contratto psicologico si forma proprio nelle prime fasi del rapporto lavorativo, e precipuamente nella fase di selezione e nell'inserimento nel mondo dello studio.

Spesso il contatto psicologico con i nostri collaboratori e dipendenti più senior è partito

bruscamente, prevedeva sostanzialmente che si arrangiassero senza il nostro aiuto. Di conseguenza abbiamo sostanzialmente allevato in casa degli anarchici e oggi facciamo fatica a riportarli ad una maggior disciplina organizzativa. Il contratto psicologico per come loro lo interpretano prevede infatti la massima **libertà di auto organizzazione** nella ambito della efficacia del loro intervento. E chiedere di lavorare in un modo diverso significa ai loro occhi violare il patto entrando nell'alveo della loro professionalità. Un patto per il quale si sono adattati ad imparare da soli, con un meccanismo di tentativo ed errore, a inizio carriera, con tanta fatica.

È palese che il contratto psicologico, come tutti gli altri contatti, si presta ad essere **interpretato in modo difforme dalle parti** e questo crea più di qualche problema.

Anche se l'accordo di lavoro del dipendente dello studio recita, ad esempio, "contratto a tempo indeterminato", il dipendente si farà spesso l'idea che quel contratto è per sempre. E si arrabbierà moltissimo se è un certo punto il datore di lavoro gli intima era il periodo di preavviso e il licenziamento. Qualche volta anche quando siano già maturati i requisiti per la pensione di vecchiaia. Salvo ricordarsi che basta dare preavviso per andarsene quando avrà bisogno lui di trasferirsi da un'altra parte o di una maggiore flessibilità di orario che lo studio non è in grado di garantire o di qualche euro in più. In tal caso sarà stato il datore di lavoro a illudersi che quel contratto era per sempre, mentre in realtà il lavoratore con il suo comportamento ci farà presente che non è così. Piantandoci magari in mezzo a una campagna di dichiarativi e difendendosi asserendo di aver semplicemente attivato un proprio diritto.

Come nel più becero *menage* di coppia, **i tradimenti del contratto psicologico sono vissuti molto male da entrambe le parti.**

Spesso per fare naufragare il contratto psicologico basta un piccolo granellino di sabbia affinché l'ingranaggio si blocchi anche per un lunghissimo un periodo di tempo.

Talvolta basta una sola parola di troppo da parte di un nostro consocio per sentirci completamente disprezzati nella nostra professionalità o addirittura nella nostra persona e spingerci quindi a tirare i remi in barca. Anche per molti anni a venire. Altre volte invece il contratto è rafforzato da elementi di gratitudine e riconoscenza per motivi extra lavorativi.

E così ci sono dipendenti che rimangono per decine d'anni all'interno di uno studio perché magari sono stati aiutati dal loro datore di lavoro in un momento di particolare bisogno familiare o personale. Non avranno lo stesso legame se lo studio passa di mano, anzi in quei casi è probabile che rivedano la propria posizione *tout court*.

Come abbiamo visto, **alle volte sono le operazioni straordinarie dello studio a creare i problemi.** Una fusione tra più studi professionali può essere vissuta come una retrocessione sul campo dai dipendenti chiave degli studi nubendi. Infatti la signora Maria, impiegata storica numero due dello studio, dopo la fusione diventa automaticamente numero quattro o cinque perché viene sorpassata a destra nella gerarchia non scritta dai nuovi consoci. Non stupiamoci

dunque se dovremo raccoglierla con il cucchiaino e sarà meno motivata di un *teenager* durante l'ora di latino.

Ma non sono necessariamente solo guai. Il **contratto psicologico può fare anche miracoli**, può motivare anche la persona più demotivata dell'universo. Se ben gestito il contratto psicologico **può consentire di trasformare i dipendenti in artefici del successo dello studio**. Negli studi in cui il titolare gestisce in modo proattivo e positivo il contratto psicologico, la classica tripartizione tra chi lavora per sbarcare il lunario, chi lo fa per mostrare la propria professionalità e chi lo fa per passione viene meno. **Se creiamo uno studio al quale tutti si sentono orgogliosi di appartenere, tutti vogheranno dalla stessa parte**. Dobbiamo quindi "vendere" giorno per giorno lo studio ai nostri collaboratori.

Quando il contratto psicologico finisce, spesso ci sono dei segnali deboli che ci fanno capire che il collaboratore non è più a bordo, anche molto prima che ci comunichi il recesso dal corrispondente contratto giuridico. Ricordo una segretaria perfetta, che fece l'unico errore di distrazione della sua lunga carriera presso lo studio proprio qualche giorno prima di comunicarmi che se ne sarebbe andata avendo vinto un concorso in una importante organizzazione internazionale. È evidente che lei sapeva già che se ne sarebbe andata via ed è altresì evidente che dal momento in cui lo aveva saputo non era più a bordo dello studio, almeno non psicologicamente. Del resto, come biasimarla. Io per esempio, se vincessi qualche milionata di euro al totocalcio, mi spaccherei entrambe le braccia a fare il gesto dell'ombrello sotto allo studio. E tanti saluti a tutti.

Quando qualcuno non ci sta più con la testa e quindi non crede più nell'organizzazione per cui lavora, crea notevolissimi problemi alle altre persone all'interno dello studio. Tanto che si ritiene quasi sempre di non far consumare al soggetto in uscita il periodo di preavviso lavorandolo, ma si preferisce farlo rimanere a casa. A meno che la presenza del lavoratore non sia assolutamente indispensabile. Questo perché naturalmente gli effetti sulla motivazione di chi rimane possono essere devastanti. Inoltre, molto spesso, i lavori che sono stati eseguiti dal lavoratore sul piede di partenza, devono essere rifatti perché la carenza di motivazione li rende potenzialmente pericolosi dal punto di vista del rischio professionale.

Ecco perché nelle clausole associative occorre sempre trovare il modo di consentire al professionista di uscire dal sodalizio, seppur penalizzato, ma con l'onore delle armi. **Non avrebbe alcun senso economico mantenere un vincolo meramente giuridico**.

Anche elementi di sopravvalutazione fatti a fin di bene come un eccessivo ricorso alle lodi o promozioni premature possono comportare attese psicologiche che poi saranno difficilmente onorabili da parte del datore di lavoro.

È quindi compito del titolare dello studio tenere sempre sotto controllo le aspettative del collaboratore riducendole al ribasso. Gestire il contratto psicologico può significare anche dover rendere sempre ardua la salita per un professionista altrimenti si demotiva e da tutto per scontato.

La morale della favola, stavolta, mi sembra evidente. Se gestite uno studio non muovetevi, senza prima aver consultato l'avvocato e lo strizzacervelli. Nell'ordine che preferite.

Buon lavoro.