



Edizione di lunedì 27 luglio 2015

ISTITUTI DEFLATTIVI

[Bivio interposizione-esterovestizione nella voluntary](#)

di Nicola Fasano

DICHIARAZIONI

[I costi black – list all'interno di Unico](#)

di Fabio Pauselli

PATRIMONIO E TRUST

[Analogie tra trust e fondo patrimoniale](#)

di Luigi Ferrajoli

IVA

[La verifica dello status del committente per i servizi digitali](#)

di Marco Peirolo

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[La legge di delegazione europea riscrive la direttiva madre - figlia](#)

di Davide De Giorgi

ORGANIZZAZIONE STUDIO

[Orgoglio e pregiudizio](#)

di Michele D'Agnolo

ISTITUTI DEFLATTIVI

Bivio interposizione-esterovestizione nella voluntary

di Nicola Fasano

Nell'analisi delle posizioni interessate alla voluntary disclosure spesso ci si trova dinanzi al rompicapo della **qualificazione del soggetto estero**, tramite cui sono detenuti gli investimenti da regolarizzare, che talvolta può rappresentare un mero **veicolo interposto** e in altri casi un soggetto **realmente operativo** seppur con il rischio di essere qualificato come **soggetto "esterovestito"**.

La **C.M. 27/E/2015** affronta la tematica con riferimento in particolare a due ipotesi, piuttosto frequenti: quella delle **fondazioni di famiglia del Liechtenstein** e quella della **SCI monegasca**.

In merito alla prima fattispecie, l'Agenzia delle Entrate osserva come nel caso (in verità più frequente) in cui la costituzione della fondazione di famiglia in Liechtenstein configuri un caso di **interposizione** fittizia, il **beneficiario economico** della stessa (da individuarsi, aggiungiamo noi, o nel **disponente** o nel **beneficiario** a seconda di chi abbia la **effettiva disponibilità** dei relativi assets e conseguenti redditi) dovrà dichiarare il **valore del patrimonio** esistente al termine di ogni anno interessato basandosi sul rendiconto del consiglio di amministrazione della fondazione, ove esistente, e dovrà produrre la documentazione rilasciata dalla banca che, per conto della fondazione, ne **gestiva il patrimonio**, nonché, in presenza di ulteriori attività di natura patrimoniale, la relativa documentazione a supporto al fine di consentire la corretta determinazione delle somme dovute nell'ambito della procedura. Su tali valori si procederà a calcolare le **sanzioni per il quadro RW**. Ai fini reddituali, in assenza di bilanci, l'amministrazione finanziaria precisa che si procederà utilizzando la documentazione di cui sopra, estrapolando tutti i dati dai documenti bancari che saranno allegati alla relazione. In tal caso, inoltre, dobbiamo aggiungere che saranno **dovute anche Ivafe e Ivie** per il 2012 e il 2013.

Diversamente, nel caso in cui non si configuri un'interposizione fittizia bensì sia accertata **l'effettiva natura** di fondazione del soggetto giuridico, sarà necessario stabilire il **luogo ove questo ha sede** verificando se ricorrono gli estremi per considerarla fiscalmente **residente in Italia**, soprattutto qualora ricorra la presunzione di cui all'art. 73, co. 3, Tuir che attrae la residenza in Italia del trust o istituti analoghi (come le fondazioni), istituiti in Paesi non "white list", nel caso in cui **almeno un disponente** e **almeno un beneficiario** siano fiscalmente **residenti in Italia**. Nel caso in cui la fondazione sia fiscalmente residente in Italia, sarà necessario regolarizzare le **violazioni RW** (qualora, come di regola avviene, non abbia natura commerciale) nonché quelle **di natura reddituale**. In pratica, ferme restando le evidenti differenze soggettive (e le diverse conseguenze anche sul piano civilistico) dal punto di vista dei **costi complessivi** dell'operazione, in linea di principio si avrebbe una situazione **simile alla precedente, fatta eccezione per Ivafe e Ivie** che comunque non sono dovute da soggetti diversi

dalle persone fisiche.

Seppur la circolare non affronta il tema, potrebbe avversi anche il caso di una **fondazione “effettiva” estera** con un beneficiario fiscalmente residente in Italia che, a quel punto, sarebbe tenuto a regolarizzare le sole violazioni in tema di **monitoraggio fiscale**, sulla “quota” di sua spettanza, con la postilla che, dal periodo di imposta 2013, trova applicazione anche il principio “look through” per il **titolare effettivo** (che la C.M. 27/E, in tal caso, individua in coloro che sono beneficiari del 25% o più del patrimonio dell’entità giuridica, se i futuri beneficiari sono già stati determinati, o, altrimenti, in coloro che esercitano un **controllo sul 25% o più del patrimonio**).

Altra fattispecie controversa è quella della SCI monegasca, rispetto a cui la circolare prende in considerazione la sola fattispecie di **esterovestizione** (rispondendo ad un quesito già impostato in tal senso) della società, equiparabile ad una **società semplice italiana** che, se di fatto amministrata da soggetti fiscalmente residenti in Italia, dovrebbe sanare la propria posizione con la voluntary **aprendo un codice fiscale italiano** e regolarizzando le violazioni RW. I **soci**, dal canto loro, dovrebbero regolarizzare le **violazioni in materia di imposte dirette** poiché dovranno dichiarare il reddito imputato per **trasparenza** dalla SCI.

In verità, fermo restando che è imprescindibile una valutazione da farsi **caso per caso**, la fattispecie della SCI pare **più vicina al fenomeno dell’interposizione** che a quello dell’esterovestizione, anche in considerazione dei confini in passato tracciati dalla stessa amministrazione finanziaria che ha individuato, (C.M. 99/E/2001) nella **localizzazione in Paesi a fiscalità privilegiata** e nella **assenza di tenuta delle scritture contabili**, due rilevanti requisiti che possono denotare la natura “interposta” del veicolo estero (di recente, fra l’altro, ripresi nelle risposte sulla voluntary date dalla DRE Lombardia agli Ordini), a cui si potranno accompagnare evidentemente ulteriori elementi quali **l’assenza di assemblee dei soci**, la **mancanza di una effettiva ed operativa sede sociale**, eccetera.

DICHIARAZIONI

I costi black – list all'interno di Unico

di Fabio Pauselli

La **deduzione delle spese** e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra **imprese residenti** e **imprese domiciliate** fiscalmente in Stati o territori non appartenenti all'Unione europea aventi **regimi fiscali privilegiati**, **non è ammessa** a meno che le imprese residenti in Italia forniscano la prova che le imprese estere **svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva**, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono a un **effettivo interesse economico** e che le stesse abbiano avuto una concreta esecuzione. Tali esimenti **non devono essere fornite** qualora il contribuente abbia **preventivamente richiesto di conoscere l'avviso dell'Amministrazione finanziaria** in merito alla natura e al relativo trattamento tributario dell'operazione che intende porre in essere e l'abbia realizzata nei termini proposti, tenendo conto delle **eventuali prescrizioni** dell'Amministrazione stessa.

Le spese black list devono essere separatamente indicate nella dichiarazione dei redditi tramite una **variazione in aumento al rigo RF29** e, ove ne ricorrono i presupposti per la deducibilità, una corrispondente **variazione in diminuzione al rigo RF52**. Nel caso in cui il contribuente ometta di indicare separatamente nella dichiarazione dei redditi i costi sostenuti nei confronti di operatori residenti in Paesi a fiscalità privilegiata è applicabile la sanzione proporzionale in misura pari al **10% dell'importo complessivo** dei costi non indicati separatamente, con un **minimo di € 500 e un massimo di € 50.000**, oltre al recupero della maggiore imposta dovuta per l'indeducibilità dei costi operata più la **sanzione per dichiarazione infedele** (dal 100% al 200% della maggiore imposta) e interessi. La giurisprudenza e *in primis* la Cassazione, con la sentenza n. **26298/2010**, hanno avuto modo di chiarire che la **sanzione proporzionale del 10%** prevista nei casi di omessa e separata indicazione dei costi *black list* in dichiarazione **non è irrogabile** se i costi risultano effettivamente deducibili, irrogandosi, piuttosto, una **sanzione per mera inadempienza formale** da € 258 a € 2.065.

La **Legge di Stabilità 2015** al comma 678 ha demandato al MEF l'emanazione di una black list ai fini dell'applicazione dell'art. 110, commi da 10 a 12-bis, del Tuir utilizzando come unico parametro di riferimento **l'esistenza di accordi che consentano un adeguato scambio di informazioni, eliminando il criterio relativo al livello adeguato di tassazione**. Alla luce di tale disposizione è stato emanato un nuovo decreto (D.M. 27.04.2015) pubblicato nella G.U. del 11.05.2015 che conferma la suddivisione dei Paesi *black list* già contenuta nel precedente decreto del 23.01.2002. Quest'ultimo decreto si compone di tre articoli nei quali viene effettuata la seguente suddivisione:

- **Art. 1** dove vengono individuati gli Stati che si considerano **sempre a fiscalità**

privilegiata: Andorra, Bahamas, Barbados, Barbuda, Brunei, Gibuti, Granada, Guatemala, Hong Kong, Isole Marshall, Isole Cook, Isole Vergini americane, Kiribati, Libano, Liberia, Liechtenstein, Macao, Maldive, Nauru, Niue, Nuova Caledonia, Oman, Polinesia francese, Saint Kitts and Nevis, Samoa, Salomone, Saint Lucia, Saint Vincent e Grenadine, Sant'Elena, Sark, Seychelles, Tonga, Tuvalu e Vanuatu.

- **Art. 2** dove vengono individuati degli Stati **paradisiaci con alcune eccezioni: Bahrein**, con esclusione delle società che svolgono attività di esplorazione, estrazione e raffinazione nel settore petrolifero e- **Monaco**, con esclusione delle società che realizzano almeno il 25% del fatturato fuori dal Principato.
- **Art. 3** dove vengono individuati dei paradisi fiscali **limitatamente a determinate tipologie societarie:** Angola, Antigua, Dominica, Ecuador, Giamaica, Kenia, Panama, Portorico, Svizzera, Uruguay.

Per i primi due elenchi le **limitazioni** alla deducibilità dei costi e gli obblighi di separata indicazione degli stessi nella dichiarazione dei redditi opera **per tutti i paesi elencati**, fatte salve le eccezioni per Monaco e Bahrein. Per l'ultimo elenco le limitazioni operano con riferimento **ai soli rapporti con le società specificatamente individuate**.

PATRIMONIO E TRUST

Analogie tra trust e fondo patrimoniale

di Luigi Ferrajoli

Con la sentenza n. 416 del 16 maggio 2015, depositata il 22 maggio 2015, il Tribunale di Siena ha dichiarato l'operatività della **tutela revocatoria avente ad oggetto gli atti dispositivi a titolo gratuito di conferimento di beni in trust**, compiuti posteriormente rispetto all'insorgere di un credito da tutelare.

Nel caso di specie, la **Curatela** di una società fallita **aveva convenuto in giudizio due amministratori** – già citati in un autonomo giudizio di **risarcimento del danno** per *mala gestio* promosso dalla medesima società fallita – i quali, a seguito della sentenza dichiarativa di fallimento, **avevano conferito immobili di loro proprietà in due distinti trust** – affinché fosse **accertata l'inefficacia ai sensi degli artt. 2901 cod.civ. e 66 l.f.** dei predetti atti di disposizione, attesa la lesione della garanzia patrimoniale prevista dall'art. 2740 cod.civ. e la gratuità della causa dei conferimenti citati.

Analizzando l'effettiva esistenza dei presupposti necessari per l'azione *de qua*, il Tribunale di Siena ha rinvenuto:

1. **la sussistenza di un rapporto di credito**, rappresentato dal **diritto al risarcimento** dei danni per *mala gestio* spettante alla Curatela nei confronti degli amministratori e già oggetto di una pendente causa di responsabilità intentata contro di essi dalla medesima attrice;
2. **il compimento di atti di disposizione patrimoniale** consistenti **nei singoli atti istitutivi dei due trust** in questione, compiuti **a titolo gratuito**, finalizzati al sostentamento delle famiglie dei disponenti;
3. il c.d. **eventus damni** rappresentato dal **pregiudizio alle ragioni della curatela** ossia dalla **compressione patrimoniale del debitore** connessa all'atto dispositivo da revocare (in particolare, i due disponenti avevano compiuto sei atti di disposizione aventi ad oggetto una pluralità di immobili; l'unico bene alla fine residuante nel patrimonio era rappresentato dalla titolarità di un diritto di usufrutto, **del tutto inidoneo a fornire adeguata soddisfazione coattiva del credito** per l'eventualità del suo accertamento giudiziale in sede di domanda risarcitoria);
4. la c.d. **scientia damni** data dalla **consapevolezza del pregiudizio** arrecato agli interessi del creditore attraverso la **menomazione della garanzia patrimoniale ex art. 2740 cod.civ.**, condizione soggettiva che deve essere contestuale al compimento dell'atto oggetto di revocatoria (nel caso di specie emergente dalla posteriorità degli atti rispetto all'insorgenza del credito da tutelare).

Oltre all'analisi delle richiamate condizioni previste dal disposto normativo di cui all'art. 2901 cod.civ., il Tribunale di Siena ha avuto modo di evidenziare che **la qualificazione in termini di gratuità del conferimento dei beni in trust** finalizzato, come nel caso in esame, alla **protezione e soddisfazione delle esigenze familiari** rinviene ulteriore conferma nell'**analogia** dell'istituto *de quo* con quello del **fondo patrimoniale disciplinato dagli artt. 167 e ss. cod.civ.** (la cui istituzione, tramite conferimento di beni, è pacificamente ritenuta in giurisprudenza quale negozio a titolo gratuito: in tal senso si vedano Cass. Civ. n. 2816/08 e n. 19131/04), condividendone i relativi atti istitutivi, la causa di segregazione e l'effetto di creazione di un patrimonio separato e assoggettato ad un vincolo di destinazione.

Come noto, l'istituzione del **fondo patrimoniale** permette la destinazione di determinati beni immobili, mobili iscritti in pubblici registri o titoli di credito, all'esclusivo soddisfacimento dei bisogni della famiglia. In ragione della sua **“nobile” finalità**, il legislatore ha ritenuto di tutelare tale vincolo dall'attacco indiscriminato dei creditori mediante una sorta di **inespropriabilità relativa** che, tuttavia, **tiene conto dei creditori potenzialmente lesi dalla costituzione di un fondo patrimoniale** i quali possono tutelare le proprie ragioni anche mediante il ricorso allo strumento dell'azione revocatoria.

Poiché il **trust**, come il fondo patrimoniale, si presta a sottrarre ai creditori le garanzie di cui all'articolo 2740 cod.civ., il medesimo può costituire **oggetto di domanda di revocatoria ordinaria** in quanto negozio gratuito finalizzato a trasferire i beni ad una gestione separata senza corrispettivo alcuno e con sottrazione di essi ai creditori (da ultimo, Tribunale di Novara, sentenza n. 81 del 29.01.2015)

Alla luce di tali principi, evidenziando l'analogia tra i due istituti potenzialmente oggetto di tutela ex art. 2901 cod.civ., il Tribunale di Siena ha quindi accolto la domanda per revocatoria ordinaria promossa dal fallimento, **ritenendo pienamente operativa tale tutela anche in caso di credito litigioso** e nonostante il conferimento in un trust fosse un atto dispositivo a titolo gratuito con non poche difficoltà nell'esazione coattiva del credito.

Per approfondire le problematiche relative agli strumenti di protezione del patrimonio ti raccomandiamo il seguente seminario di specializzazione:

IVA

La verifica dello status del committente per i servizi digitali

di Marco Peirolo

Le novità territoriali introdotte dall'art. 1 del D.Lgs. n. 42/2015 riguardano i servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici resi nei rapporti "B2C", ossia a **consumatori finali che non sono o che non dichiarano di essere soggetti passivi d'imposta**.

In particolare, a seguito della modifica dell'art. 7-sexies, comma 1, lett. f) e g) del D.P.R. n. 633/1972, si considerano soggette a IVA in Italia, se rese a **committenti non soggetti passivi d'imposta**, *"le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici, quando il committente è domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente senza domicilio all'estero"* (lett. f) e *"le prestazioni di telecomunicazione e di teleradiodiffusione, quando il committente è domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente senza domicilio all'estero e sempre che siano utilizzate nel territorio dell'Unione europea"* (lett. g).

Sono state, inoltre, abrogate le lett. h) e i) dell'art. 7-septies del D.P.R. n. 633/1972, che non consideravano effettuate nel territorio dello Stato, quando rese a committenti non soggetti passivi domiciliati e residenti fuori dell'Unione europea, *"i servizi di telecomunicazione e di teleradiodiffusione, esclusi quelli utilizzati nel territorio dello Stato ancorché resi da soggetti che non siano ivi stabiliti"* (lett. h) e *"i servizi prestati per via elettronica"* (lett. i).

In base alla nuova normativa, l'imponibilità dei servizi digitali avviene nel **luogo del committente**, individuato ricorrendo ad un triplice criterio, basato sul **domicilio**, sulla **residenza** senza domicilio all'estero e sull'**utilizzo** nel territorio dell'Unione europea.

Il legislatore nazionale, infatti, ha recepito non solo i criteri territoriali previsti dall'art. 58 della Direttiva n. 2006/112/CE, che "agganciano" la territorialità dei servizi digitali al luogo in cui il committente è stabilito, ha il proprio indirizzo permanente o la propria residenza abituale, ma ha anche esercitato – sia pure parzialmente, **con esclusivo riferimento ai servizi di telecomunicazione e di teleradiodiffusione** – la facoltà prevista dall'art. 59-bis della citata Direttiva, escludendo da imposizione le prestazioni di telecomunicazione e di teleradiodiffusione rese a committenti domiciliati o residenti in Italia, ma **utilizzate al di fuori dell'Unione europea**.

Anche se, a seguito delle modifiche novellate dal D.Lgs. n. 42/2015, i criteri territoriali applicabili ai servizi "B2C" sono stati equiparati a quelli relativi ai servizi "B2B", resta imprescindibile, per il fornitore nazionale, verificare lo **status del cliente non residente**, in modo da individuare il **soggetto tenuto ad assolvere l'imposta nel Paese di consumo** e ad adempiere i connessi obblighi "formali".

La qualifica del destinatario deve essere determinata attraverso i **criteri presuntivi** definiti dall'art. 18 del Reg. UE n. 282/2011, così come riformulati dal Reg. UE n. 1042/2013 con effetto dal 1° gennaio 2015.

In particolare, è stato previsto che il fornitore, **anche se dispone di informazioni contrarie**, può considerare che il cliente stabilito nell'Unione europea sia una persona priva di soggettività passiva d'imposta se quest'ultimo **non gli ha comunicato il proprio numero di identificazione IVA**.

La disposizione in esame, contenuta nell'art. 18, par. 2, comma 2, del Reg. UE n. 282/2011, intende **semplificare gli obblighi impositivi per i servizi digitali**, di norma erogati ad un numero elevato di clienti e a fronte di un corrispettivo di modesto importo. La norma, quindi, si pone in deroga ai criteri ordinari previsti dallo stesso art. 18, che consentono al fornitore, **salvo che disponga di informazioni contrarie**, di presumere che il cliente stabilito nell'Unione europea:

- sia un soggetto passivo d'imposta se gli ha comunicato il proprio numero di partita IVA (art. 18, par. 1), ovvero, al contrario
- non sia un soggetto passivo d'imposta se non gli ha comunicato il proprio numero di partita IVA (art. 18, par. 2, comma 1).

Dal tenore letterale della nuova disposizione si desume che la deroga **opera facoltativamente**, nel senso che il fornitore può (e non deve) considerare come "privato consumatore" il cliente comunitario non residente che non gli abbia comunicato il proprio numero di identificazione IVA. Va da sé che la possibilità di qualificare il destinatario del servizio come un soggetto passivo d'imposta implica, per il fornitore, **l'onere di dimostrare l'effettivo status del cliente**.

Il 6° Considerando del Reg. UE n. 1042/2013 fa riferimento all'ipotesi in cui il fornitore, che abbia qualificato il cliente come un soggetto non passivo d'imposta, riceva da quest'ultimo la comunicazione del proprio numero di partita IVA. In questa eventualità, si afferma che, conformemente alle norme generali, lo *status* originario del destinatario del servizio **deve essere modificato**, non essendo più il fornitore il debitore d'imposta per il servizio reso.

Per approfondire le problematiche relative all'Iva nell'e-commerce ti raccomandiamo il seguente seminario di specializzazione:

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

La legge di delegazione europea riscrive la direttiva madre - figlia

di Davide De Giorgi

La **legge di delegazione europea** è uno dei due strumenti (insieme alla legge europea) utilizzati dal Legislatore interno al fine di adeguare l'ordinamento giuridico nazionale all'ordinamento dell'Unione europea. I due strumenti sono stati introdotti dalla legge 24 dicembre 2012, n. 234, che ha attuato una riforma organica delle norme che regolano la partecipazione dell'Italia alla formazione e attuazione della normativa e delle politiche dell'Unione europea (la legge di delegazione europea **deve essere presentata alle Camere entro il 28 febbraio**, mentre per la legge europea non viene stabilito un termine specifico di presentazione).

In particolare, ai sensi dell'articolo 30, comma 2, con la legge di delegazione europea viene conferita al Governo la delega legislativa per dare attuazione alle direttive europee e alle decisioni quadro, nonché agli obblighi direttamente riconducibili al recepimento di atti legislativi europei.

Il 5 febbraio 2015 il Governo ha presentato il **disegno di legge di delegazione europea 2014**, approvato dal Senato il 14 maggio e successivamente trasmesso alla Camera dei deputati il 18 maggio. Concluso l'esame in sede referente il 30 giugno, il testo **è stato approvato**, senza modificazioni, il **2 luglio**.

Il disegno di legge di delegazione europea 2014 consta di 21 articoli ed è corredato degli allegati A e B. Gli articoli del disegno di legge contengono disposizioni di delega per il recepimento di 58 direttive europee, per l'adeguamento della normativa nazionale a 6 regolamenti (UE), nonché per l'attuazione di 10 decisioni quadro.

Nell'allegato B sono riportate le direttive sui cui schemi di decreto è previsto il parere delle competenti commissioni parlamentari. Al punto n. 40) dell'allegato B, è **prevista** l'adozione della direttiva **2014/86/UE** del Consiglio, dell'8 luglio 2014, che ha **modificato la direttiva 2011/96/UE**, concernente il **regime fiscale** comune applicabile alle **società "madri" e "figlie"** di Stati membri diversi, per **evitare** situazioni di **doppia non imposizione**, o, come nella situazione specifica della nuova previsione, a meccanismi di **deduzione-esenzione** derivanti da incongruenze nel trattamento fiscale delle distribuzioni di utili tra Stati membri.

Le ragioni di tale modifica sono sotto gli occhi di tutti. Si **stima** infatti, che **ogni anno** nell'**Unione** vadano **perduti** – a causa della frode, dell'evasione e dell'elusione fiscale nonché della pianificazione fiscale aggressiva – **mille miliardi di EUR** di potenziale gettito fiscale, il che rappresenta un costo annuo di circa 2.000 EUR per ogni cittadino "europeo".

Occorre brevemente chiarire che la “vecchia” **direttiva 2011/96/UE** (nella quale è stata refusa la direttiva 90/435/CEE) è stata adottata con il **fine ultimo di eliminare la doppia tassazione** sugli utili distribuiti in forma di dividendi dalle società figlie, stabilite in uno Stato membro, alle corrispondenti società madri, stabilite in un altro Stato membro, dovuta all'esercizio congiunto del potere impositivo di due Stati membri differenti.

Per questo è stato previsto che quando una **società madre**, in veste di socio, **riceve dalla società figlia utili** distribuiti, lo **Stato membro** della società **deve astenersi** dal sottoporre tali utili a imposizione, oppure sottoporli a imposizione, autorizzando però detta società madre a dedurre dalla sua imposta la frazione dell'imposta pagata dalla società figlia a fronte di detti utili.

Inoltre, per **garantire la neutralità fiscale**, è stato ritenuto **opportuno esentare** da **ritenuta alla fonte**, salvo in taluni casi particolari, gli utili conferiti da una società figlia alla propria società madre.

Prima dell'entrata in vigore della direttiva 90/435/CEE, le disposizioni fiscali che disciplinavano le relazioni tra società madri e società figlie di Stati membri diversi variavano sensibilmente da uno Stato membro all'altro ed erano, in generale, meno favorevoli di quelle applicabili alle relazioni tra società madri e società figlie di uno stesso Stato membro.

La direttiva però, pensata, tra l'altro, per agevolare l'aggregazione di imprese su scale europee, si è rivelata foriera di utilizzi non proprio aderenti alla *ratio* dell'introduzione.

Perciò, dal **31 dicembre 2015 (termine ultimo per il recepimento della “nuova” direttiva 2014/86/UE)** non sarà più possibile beneficiare di tale esenzione in maniera, per così dire “automatica”. Questo perché, con la modifica all'articolo 4, paragrafo 1, lettera a) della direttiva 2011/96/UE è stato previsto che gli Stati “*si astengano dal sottoporre tali utili a imposizione nella misura in cui essi non sono deducibili per la società figlia e sottopongono tali utili a imposizione nella misura in cui essi sono deducibili per la società figlia (...)*”. In altre parole, lo Stato membro della società madre e lo Stato membro della sua stabile organizzazione non devono permettere a tali società di beneficiare dell'esenzione fiscale applicata agli utili distribuiti/ricevuti nella misura in cui tali utili siano deducibili per la società figlia.

Le modifiche intendono, quindi, porre un **freno alle asimmetrie impositive** esistenti tra i diversi ordinamenti nazionali che possono aprire la strada a fenomeni abusivi o comunque a fenomeni di involontaria doppia non imposizione.

In particolare, gli schemi che si tende a contrastare sono quelli basati sull'utilizzo di **strumenti finanziari ibridi**, c.d. **hybrid financial instrument**.

Le costruzioni finanziarie ibride sono strumenti finanziari che presentano caratteristiche sia

del finanziamento del debito che del conferimento di capitale. Gli Stati membri, fino al varo della nuova direttiva, applicano trattamenti fiscali diversi ai finanziamenti ibridi (debito o capitale), e pertanto i pagamenti effettuati nell'ambito di un finanziamento ibrido transfrontaliero sono considerati spese fiscalmente deducibili in uno Stato membro (Stato membro del pagatore) e distribuzioni di utili esenti da imposta nell'altro Stato membro (Stato membro del beneficiario). A seguito della nuova direttiva quindi, gli Stati membri dovrebbero seguire il trattamento fiscale assegnato ai pagamenti di finanziamenti ibridi dallo Stato membro della fonte (senza concedere nessuna esenzione fiscale ai pagamenti di finanziamenti ibridi che sono deducibili nello Stato membro della fonte), e per questo, è stato circoscritto l'obbligo per gli Stati membri di esentare dalla tassazione le distribuzioni di utili che le società madri hanno ricevuto dalle società figlie situate in un altro Stato membro.

Sullo sfondo **rimane l'introduzione** di una **clausola generale anti-abuso** all'interno della direttiva, la cui discussione, per **ragioni politiche**, è stata **rimandata**.

ORGANIZZAZIONE STUDIO

Orgoglio e pregiudizio

di Michele D'Agnolo

La pressione competitiva e la tecnologia stanno trasformando profondamente il lavoro all'interno degli studi professionali. La grande novità è la **richiesta di tempestività ed efficienza** in un lavoro dove il mantra è sempre stato mettici tutto il tempo che ti serve, perché l'unica cosa che conta è che tu lo faccia bene. L'importante è rispettare le scadenze cogenti, o le emergenze del cliente, ma per il resto organizzati tu come meglio credi.

La crisi, purtroppo, impone l'immediata trasformazione degli artisti della partita doppia e dei creativi del cedolino in operai da film di Charlie Chaplin.

Lo studio professionale deve recuperare efficienza ovunque, non potendo più scaricare i suoi costi sui clienti. **Questo significa cambiare radicalmente le proprie modalità operative.** Niente più caffè da venti minuti a metà mattina, perché quel tempo di lavoro in più coincide con l'utile aziendale. Niente più accanimenti terapeutici se non torna un centesimo di euro in una contabilità. La ricerca della perfezione non si può più fare su pratiche che devono uscire a getto continuo, come il pane dal fornaio. La nuova ragione di scambio tra qualità, costi e rischi è talmente inaccettabile per alcuni dei nostri dipendenti e colleghi di studio, che spesso sdegnati preferiscono essere disoccupati ma continuare a cercare la forfora del pelo dell'uovo, piuttosto che adattarsi. Ma non ci lamentiamo più di tanto, perché li abbiamo cresciuti noi così, con la nostra latitanza e la nostra acquiescenza, che oggi paghiamo con salatissimi interessi.

Le persone che lavorano in uno studio professionale sono per loro natura molto, molto, molto difficili da trattare. Per poter reggere ai carichi emotivi e lavorativi e rimanere concentrati per molte ore al giorno e per periodi prolungati devono disporre di un carattere forte e orgoglioso. Allo stesso tempo lo svolgere un'attività professionale li ha resi generalmente scettici e particolarmente rispetto a qualsiasi modalità alternativa al proprio modo di lavorare e di vedere le cose, che è nato dalla assidua frequenza al più feroce tra i corsi di sopravvivenza: la vita lavorativa di ogni giorno.

Pertanto, cercare di convincere il collaboratore di uno studio professionale a cambiare le proprie modalità operative e i propri atteggiamenti è come cercare di educare un teenager. Mission impossible. Muro di gomma. E siccome i latini ci insegnano che *ad impossibilia nemo tenetur*, per la proprietà transitiva chi prova a sfidare l'impossibile si ritrova spesso dopo un paio d'anni annichilito nel corpo e nell'anima e bisognoso di conforto psicologico. Conosco molti managing partner e office manager, e so che uno degli aspetti che più induce in loro un senso di profonda solitudine e" la totale incomprensione degli addetti nei confronti della rivoluzione della tecnologia e dell'efficienza. Non sono pochi i manager di studio che devono

ricorrere a supporto psicologico per la assoluta refrattarietà dell'ambiente con cui impattano.

Infatti, purtroppo, moltissimi dipendenti e collaboratori non hanno ancora capito che il mondo di prima non esiste più e che in quello nuovo l'anello debole sono proprio loro, che erano fino ad un minuto fa indispensabili. Non puoi più mandare a quel paese un cliente, perché potrebbe essere l'ultimo che hai. Non puoi mettere i fiorellini su una pratica se il cliente non è disposto a pagarteli. Anche se ti credi più bravo del dottor House, devi essere sempre cortese, gentile e conciliante. Anche se sei il dottor Divago, devi imparare ad essere conciso. E soprattutto devi gestire ogni minuto all'interno dello studio come se lo stessi passando con il tuo amante. Ottimizzandolo.

Altri invece, credono di essere scaltri perché fanno orecchie da mercante. Sono quelli che se li avverti che di fronte c'è uno studio di cinesi che fa i cedolini a due euro ti risponde poco male, tanto noi siamo più bravi.

Una esigua minoranza dei nostri co-workers, neppure ci arriva e non ci arriverà mai. Per questi soggetti, il locus of control è sempre esterno. Se le cose in studio non funzionano, è sempre colpa dei titolari. Tutte le problematiche gestionali dello studio sono dei soci, che sono palesemente dei pivelli e degli inetti. In fin dei conti, sono bastati sette anni di crisi mondiale e di quasi bancarotta del Paese per metterli in difficoltà. Con tanto di contorno alla bar sport, del tipo se comandassi io lo studio saprei ben come fare.

E così ogni metodologia che i titolari di studio o i responsabili del cambiamento provano a mettere in atto per perseguire il nuovo sembra avere più controindicazioni che vantaggi.

Se provi a convincere Mario, 30 anni di esperienza in studio, con le buone, penserà che sei debole. Glielo dici e glielo ripeti che desideri che faccia le cose in un altro modo, ma è come parlare al muro. Dentro da in orecchio e fuori dall'altro. E se vede che insisti magari lo farà, ma solo fino a quando non ti sarà passato dalla mente. La prossima emergenza, peraltro, sarà un ottima scusa per tornare alla modalità lavorativa di default.

Se alzi la voce, sarai contrastato e non accontentato perché sei grossolano e maleducato. E cominceranno a fischiarti le orecchie.

Se invece provi a proporre le innovazioni mediante la formazione, i nostri prodi collaboratori si offendono. Mi mandi a un corso di gestione del tempo, a me che so fare cose talmente ai confini della ragioneria che sembro cugino di Luca Pacioli. So già gestirmi il mio tempo, cosa credi. Sei tu casomai che non lo sai fare. Sono tre settimane che aspetto la risposta ad un quesito. È più facile vincere al totocalcio senza giocare che poterti parlare dieci minuti di fila.

E comunque, se anche li convinci ad andare al corso, dopo la allegra scampagnata ti diranno che non c'era niente che non sapessero e facessero già e che tutto il resto era palesemente irrealizzabile. E ti caricheranno di straordinarie per farti pagare il tempo che gli hai fatto "perdere" al convegno.

Se disegni delle procedure, anche coinvolgendoli, e le proponi come modalità operative, dette finiranno nell'angolo più dimenticato della scrivania, nel cimitero degli elefanti, dove stanno le pratiche puzzolenti che si spera si risolvano da sé o finiscano nel dimenticatoio, proprio dietro la foto dell'ultimo amore.

Se infine provi ad entrare nei microprocessi, l'onta diviene totale. E soprattutto nei più anziani è assicurato il rigurgito anarco-insurrezionalista. Come ti permetti di dirmi come devo preparare le cartelline. A me che ho 30 anni di esperienza e che quando sono arrivato qui, in fasce, mi hai detto arrangiati che non ho tempo per insegnarti il lavoro. Caro titolare, sei fuori tempo. Trent' anni fa avevo bisogno delle tue fottute procedure, non oggi. E nel frattempo me le sono dovute inventare a suon di calci in faccia dai clienti, dai colleghi e dai pubblici uffici. Allora sai che c'è: mi tengo quelle e se non ti va bene vai a quel paese.

Provate per esempio a imporre un ordine di priorità lavoro a chi prepara i dichiarativi. Vi lasceranno all'ultimo i dichiarativi più complessi a bella posta. Sotto scadenza, vi creeranno una montagna di problemi per farvi dispetto. Sciopero bianco, problemi ingigantiti, false incomprensioni sono tutte modalità più o meno sottili per vendicarsi del professionista che ha osato entrare nel giardino segreto del metodo di lavoro del collaboratore. Lasciate ogni speranza o voi che entrate. Il lavoro è mio e me lo organizzo io.

Da queste tristi note sembrerebbe che l'unico modo per cambiare le persone sia quello di cambiare le persone. Ad esempio, la rivoluzione digitale del processo civile telematico sta già mietendo vittime tra il personale di segreteria degli studi legali, proprio come accadde a noi quando iniziò la trasmissione elettronica dei dichiarativi e dovemmo rinunciare al fattorino impermeabile all'informatica. Come possiamo tenere con noi persone che non riescono ad adeguarsi ai cambiamenti tecnologici e delle richieste della clientela?

Se vogliamo cambiare le cose, forse l'unica cosa da fare è quella di mettere i problemi sul tavolo. Non solo quelli reali ma anche quelli di relazione che abbiamo appena descritto e che impediscono di risolvere i primi. Potrebbe quindi giovare di aprirci con i nostri collaboratori e spiegare quanto sopra senza peli sulla lingua. L'altro compito che dobbiamo darcì è quello di studiare a fondo il potentissimo meccanismo mentale che presiede la formazione e il radicamento delle abitudini. Ma di questo parliamo in un'altra puntata.