

# Rassegna Professionale

Rivista trimestrale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Brindisi



## IN PRIMO PIANO

**Discorso del Papa ai commercialisti.**

■ pag. 2

**Omessi versamenti in tempi di crisi: apertura della giurisprudenza sull'inapplicabilità delle sanzioni tributarie per cause di forza maggiore**

**Massimo CONIGLIARO**

■ pag. 6

**Aspetti fiscali del trust**

**Luigi FERRAJOLI**

■ pag. 8

**EE.LL.  
Performance...come e perchè**

**Andrea PELLEGRINO**

■ pag. 12

**Intervista a Renzo Guffanti  
Presidente CNPADC**

**Vincenzo EPIFANI**

■ pag. 14



ODCEC  
BRVNDISIUM

# Rassegna Professionale

Rivista trimestrale dei  
Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili  
di Brindisi

Anno XXIII - N° 1 - Gennaio / Marzo 2015

## EDITORE

Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Brindisi  
Via Carmine, 44 - 72100 Brindisi  
www.odcecbrindisi.it

## DIRETTORE RESPONSABILE

Davide PIAZZO

## COMITATO DI REDAZIONE

Gabriele Albanese - Francesco Calò  
Silvia Conte - Elvira Elia  
Leonardo Grassi - Michele Orlando  
Marianna Pacifico - Raffaele Tommasi

## DIREZIONE E REDAZIONE

Via Carmine, 44 - 72100 Brindisi  
rassegnaprofessionale@gmail.com

## GRAFICA

2ld.it  
Via San Francesco, 186  
72021 Francavilla Fontana (Br)

## AUTORIZZAZIONE TRIBUNALE BRINDISI

n. 4 del 8.9.1993  
Iscrizione al R.O.C. n. 21483  
del 15092011

Ogni articolo viene ceduto a titolo gratuito  
alla redazione ed esprime esclusivamente il  
pensiero di chi lo firma esonerando il Comitato  
di redazione e l'Editore da ogni responsabilità.

Per contattare la redazione o inviare i propri  
contributi scrivere a:  
rassegnaprofessionale@gmail.com

## Discorso del Papa ai commercialisti



di Papa Francesco

*Venerdì 14 Novembre 2014 alle ore 12.15, nell'Aula Paolo VI, il Santo Padre Francesco ha ricevuto in Udienza i partecipanti al Congresso mondiale dei Commercialisti. Pubblichiamo di seguito il discorso che il Papa ha rivolto ai presenti.*

“Buongiorno a tutti!

vi rivolgo un cordiale benvenuto in occasione del vostro Congresso mondiale, e ringrazio la Signora Presidente della Federazione Internazionale per le sue parole di introduzione. Vi siete dati appuntamento per focalizzare una visione condivisa sul futuro, confrontando le diverse esperienze maturate nei vostri Paesi di provenienza. E' un momento importante sia per affrontare le problematiche che investono oggi la vostra professione, sia per rinnovare la consapevolezza del fatto che essa è anche un servizio alla collettività. E, all'interno del vostro Congresso, avete

## SOMMARIO

Discorso del Papa ai commercialisti .....	2
World Congress Of Accountants 2014 .....	4
Omessi versamenti in tempi di crisi: apertura della giurisprudenza sull'inapplicabilità delle sanzioni tributarie per cause di forza maggiore .....	6
Aspetti fiscali del trust (prima parte) .....	8
Enti locali. Performance... come e perché .....	12
CNPADC: L'attività dei delegati e le modifiche al regolamento in materia di assistenza .....	14
Obbligo di tracciabilità anche per le associazioni senza fini di lucro e delle associazioni pro-loco .....	17
Nuove regole IVA per l'e-commerce diretto dal 1° gennaio 2015 .....	18

voluto inserire questo momento, che vi richiama al Vangelo di Gesù Cristo, come fonte perenne di ispirazione per il rinnovamento personale e sociale.

L'attuale contesto socio-economico pone in maniera pressante la questione lavoro. La questione lavoro: è il punto chiave, questo. Dal vostro osservatorio professionale, voi vi rendete ben conto della drammatica realtà di tante persone che hanno un'occupazione precaria, o che l'hanno perduta; di tante famiglie che ne pagano le conseguenze; di tanti giovani in cerca di un primo impiego e di un lavoro dignitoso. Sono numerosi coloro, specialmente immigrati, che, costretti a lavorare „in nero“, mancano delle più elementari garanzie giuridiche ed economiche.

In questo contesto è più forte la tentazione di difendere il proprio interesse senza preoccuparsi del bene comune, senza badare troppo alla giustizia e alla legalità. Perciò è richiesto a tutti, specialmente a quanti esercitano una professione che ha a che fare con il buon funzionamento della vita economica di un Paese, di giocare un ruolo positivo, costruttivo, nel quotidiano svolgimento del proprio lavoro, sapendo che dietro ogni carta c'è una storia, ci sono dei volti. In tale impegno, che, come dicevamo, richiede la cooperazione di tutti, il professionista cristiano attinge ogni giorno dalla preghiera e dalla Parola di Dio la forza anzitutto per fare bene il proprio dovere, con competenza e saggezza; e poi per "andare oltre", che significa andare incontro alla persona in difficoltà; esercitare quella creatività che ti permette di trovare soluzioni in situazioni bloccate; far valere le ragioni della dignità umana di fronte alle rigidità della burocrazia.

L'economia e la finanza sono dimensioni dell'attività umana e possono essere occasioni di incontri, di dialoghi, di cooperazioni, di diritti riconosciuti e di servizi resi, di dignità affermata nel lavoro. Ma per questo è necessario porre sempre al centro l'uomo con la sua dignità, contrastando le dinamiche che tendono ad omologare tutto e pongono al vertice il denaro.

Quando il denaro diventa il fine e la ragione di ogni attività, e di ogni iniziativa, allora prevalgono l'ottica utilitaristica e le logiche selvagge del profitto che non rispetta le persone, con la conseguente diffusa caduta dei valori della solidarietà e del rispetto per la persona umana.

Quanti operano a vario titolo nell'economia e nella finanza, sono chiamati a fare scelte che favoriscano il benessere sociale ed economico dell'intera umanità, offrendo a tutti l'opportunità di realizzare il proprio sviluppo.

Voi commercialisti, nella vostra attività, vi affiancate alle aziende, ma anche alle famiglie e ai singoli, per offrire la vostra consulenza economico-finanziaria. Vi incoraggio ad operare sempre responsabilmente, favorendo rapporti di lealtà, di giustizia e, se possibile, di fraternità, affrontando con coraggio soprattutto i problemi dei più deboli e dei più poveri. Non basta dare risposte concrete ad interrogativi economici e materiali; occorre suscitare e coltivare un'etica dell'economia, della finanza e del lavoro; occorre tenere vivo il valore della solidarietà – questa parola che oggi rischia di essere cacciata via dal dizionario - la solidarietà come atteggiamento morale, espressione dell'attenzione all'altro in ogni sua legittima esigenza.

Se vogliamo consegnare migliorato, alle generazioni future, il patrimonio ambientale, economico, culturale e sociale che abbiamo ereditato, siamo chiamati ad assumerci la responsabilità di operare per una globalizzazione della solidarietà. La solidarietà è un'esigenza che scaturisce dalla stessa rete di interconnessioni che si sviluppano con la globalizzazione.

E la dottrina sociale della Chiesa ci insegna che il principio di solidarietà si attua in armonia con quello di sussidiarietà. Grazie all'effetto di questi due principi i processi vanno a servizio dell'uomo e cresce la giustizia, senza la quale non ci può essere pace vera e duratura.

Mentre vi lascio questi semplici spunti di riflessione, affido ciascuno di voi e il vostro lavoro all'protezione della Vergine Maria. Vi benedico di cuore e vi chiedo per favore di pregare per me. Grazie".

# WORLD CONGRESS OF ACCOUNTANTS 2014



di Marianna Pacifico e Vito Chirulli

E' con vero piacere che abbiamo scoperto che i commercialisti di tutte le nazioni del mondo si riuniscono ogni quattro anni in una location diversa per fare il punto della situazione nei rispettivi paesi, per scambiare esperienze e opinioni, per fare matching fra professionisti delle materie economico-aziendali, per avanzare proposte e costruire il futuro.

Quest'anno è toccato a Roma fare da cornice a questo evento, arrivato alla 19<sup>a</sup> edizione, che raccoglie le professioni dei cosiddetti "accountants" provenienti da tutte le nazioni, da quelle delle economie mature a quelle delle economie emergenti, passando per le economie che si stanno ancora sviluppando.

Siamo venuti a conoscenza di questo evento perché il nostro Consiglio Nazionale in carica, in qualità di paese ospitante, si è occupato dell'organizzazione e ha invitato gli ordini locali a inviare i propri rappresentanti per prendere parte ad un evento irrinunciabile.

Quale migliore occasione per conoscere ed incontrare colleghi di tutti i paesi del mondo. E' così che pieni di aspettative, ci siamo recati a Roma con lo spirito di chi spera di trovare altrove stimoli che la nostra professione offre sempre più di rado.

Arrivati a Roma siamo stati accolti dalla pioggia e subito dopo dalle schiarite che mostrano la città più bella al mondo. E poi via dritti all'Auditorium, Parco della Musica, per effettuare la registrazione e assicurarci la partecipazione ai lavori dei successivi tre giorni.

Appena arrivati siamo stati travolti dai colori e dalle immagini dei colleghi provenienti da tutte le nazioni del mondo, oltre 4.000 partecipanti, in un clima di collaborazione e scambio.

Il primo stand era quello degli *accountants* australiani che avevano allestito un set fotografico per realizzare un profilo gratuito a tutti i colleghi interessati. Troppo ghiotta l'occasione di farsi fare qualche foto da un professionista, ma abbiamo pensato di rinviare al giorno successivo, non dopo un viaggio in treno di cinque ore...Di lì siamo passati velocemente all'area convegnistica dove c'era la possibilità di partecipare ai diversi seminari che si tenevano nelle varie sale dell'Auditorium, tutti rigorosamente nella lingua della comunicazione globale.

Per la prima giornata abbiamo scelto di partecipare ai lavori sulla "Convergenza verso gli IFRS" che si teneva nella maestosa sala di Santa Cecilia, l'unica munita di servizio di traduzione automatica. Abbiamo scoperto come le varie nazioni, in particolare quelle con le economie in via di sviluppo, stanno applicando con sforzi notevoli gli Standard Internazionali per cercare investitori nelle economie più sviluppate. Altre nazioni, invece, e fra queste gli Stati Uniti d'America, non rinunciano all'utilizzo dei principi contabili nazionali anche alle società quotate nei mercati regolamentati, costringendo gli investitori a complessi meccanismi di conversione dei loro bilanci.

Ma si sa che chi le regole le impone, è sempre l'ultimo ad applicarle!

La giornata si è conclusa con un coffee break nel quale abbiamo potuto incontrare e confrontarci con i colleghi provenienti da ogni parte del mondo, con una netta prevalenza dei rappresentanti di stati africani e asiatici. La più nutrita delegazione era quella proveniente dalla Nigeria, che in qualità di sponsor ufficiale dell'evento con l'Istituto Nazionale dei Commercialisti Nigeriani, aveva inviato oltre 1.000 *accountants* a congresso in Italia, tutti entusiasti di partecipare ad un evento di portata internazionale e di poter visitare Roma.

Nella successiva giornata ci siamo confrontati con gli SMPS (Small Medium Practices), vale a

dire gli studi professionali di altre nazioni per capire come le sfide della crescente globalizzazione, dello sviluppo tecnologico e i cambiamenti dell'ambiente di lavoro possono trasformarsi in opportunità per i professionisti e per i loro clienti. In particolare si è posto l'accento su come ambiti quali l'internazionalizzazione, tradizionalmente riservati alle medie e grandi imprese, sono oramai alla portata delle Small Medium Enterprises, con ciò coinvolgendo i loro diretti interlocutori quali i commercialisti che possono cogliere la sfida e fornire servizi e consulenze anche in questa direzione.

A fare da coronamento alla giornata di lavori è stata organizzata una serata di gala itinerante presso Cinecittà Studios dove i colleghi di tutte le nazioni del mondo hanno potuto apprezzare la cultura gastronomica del nostro paese e ascoltare concerti di vario tipo.

L'ultima giornata di lavori è stata l'occasione per far conoscere ai presenti la nazione ospitante con l'intervento del dott. Gerardo Longobardi, presidente del Consiglio Nazionale organizzatore dell'evento e del sottosegretario alle Riforme Istituzionali, Ivan Scalfarotto e per ringraziare tutti i partecipanti. Al termine è stata comunicata la sede del prossimo congresso internazionale si terrà fra quattro anni in Australia, dove rispetto alla pioggia di Roma, al momento c'erano "solo" 34 gradi...

A quel punto sono state fornite le istruzioni per l'ultimo e più atteso appuntamento, l'udienza privata con il Santo Padre aperta a tutti i colleghi e ai loro accompagnatori, momento di sintesi e di raccoglimento intorno ad una professione su cui ricadono importanti responsabilità. La presenza nello scenario di Sala Nervi di oltre 6.000 professionisti e accompagnatori ha lasciato un ricordo indelebile e irripetibile del WCOA 2014 di Roma e a noi la speranza di continuare a fare questa professione in uno scenario in forte evoluzione.

*A cura dei nostri inviati Marianna Pacifico e Vito Chirulli, consiglieri dell'Ordine di Brindisi*



# Omessi versamenti in tempi di crisi: apertura della giurisprudenza sull'inapplicabilità delle sanzioni tributarie per cause di forza maggiore



di Massimo Conigliaro

Non è soltanto un modo di dire ovvero una chiacchiera da bar: in questo particolare momento storico molte imprese sono a corto di liquidità, se non addirittura in crisi strutturale. E non sempre riescono a pagare le imposte ed i relativi accessori, nemmeno rateizzandoli.

In qualche caso ciò accade a fronte di consistenti crediti, anche nei confronti della Pubblica Amministrazione. Con lo Stato quindi che da una parte chiede al contribuente il puntuale pagamento dei debiti erariali e dall'altra tarda a pagare i propri fornitori.

In tale contesto l'esimente dalle sanzioni nei casi di omessi versamenti per causa imputabile ai ritardati pagamenti della pubblica amministrazione prende trovo riscontro nella giurisprudenza – in verità non molto sollecitata sul punto - e può essere utile sottolinearne alcuni aspetti.

La Corte di Cassazione (sentenza n. 1328/2007) ha aperto la strada, precisando che in seguito all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 472/1997, le soprattasse sono state trasformate in sanzioni pecuniarie, punibili solo in presenza del dolo o della colpa grave dell'agente ed *“il giudice di merito, ove ritenga che l'omesso versamento di Iva dovuta in base alla dichiarazione annuale sia incolpevole (e dunque non comporti l'applicazione di sanzioni), deve però motivare adeguatamente indicando le difficoltà economiche che hanno impedito al contribuente di adempiere al suo debito tributario”*.

La Commissione Tributaria Provinciale di Lecce in applicazione del suddetto principio (Sez. I, sentenza n. 352 del 23 luglio 2010) ha ritenuto meritevole di accoglimento la tesi di un contribuente che aveva evidenziato il grave stato di crisi aziendale, dovuto a fatti indipendenti dalla propria volontà e capacità aziendale, *in quanto determinati da fattori esterni [vale a dire, “la perdita del suo unico cliente che, a sua volta, a causa della crisi mondiale del tessile, aveva perso quasi tutta la sua clientela”], ha avuto difficoltà ad affrontare tutte le scadenze previste”*.

In una interessante pronuncia anche la C.T.R. Roma (sentenza n. 575/11/2013) ha valorizzato tale principio per un'azienda che non aveva potuto versare le imposte alle naturali scadenze, pur vantando ingenti crediti verso l'A.S.P. locale. L'art. 5 del D. Lgs. 472/97 letto congiuntamente all'art. 6, comma 5, della L. 212/2000 relativo alle cause di non punibilità può portare all'esimente della non punibilità del soggetto che ha commesso il fatto per forza maggiore ovvero – per dirla con la C.T.R. Roma – *per quell'accadimento esterno che è superiore al volere del soggetto e che determina, in modo irresistibile ed inevitabile, il medesimo ad un'azione oppure ad un'omissione e la circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 180/E del 10 luglio 1998 la definisce “ogni forza del mondo esterno che determina in modo inevitabile il comportamento del soggetto”*.

Il principio è stato ribadito dalla Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso, con la sentenza n. 179/1/13 del 10 dicembre 2013, che si spinge oltre e concede la non applicazio-

Massimo Conigliaro, Dottore Commercialista e Revisore Legale, Presidente Ordine Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Siracusa. Giornalista pubblicitaria.

ne di sanzioni al contribuente che dimostra il mancato incasso non soltanto di crediti verso la pubblica amministrazione ma anche verso i privati. Nel caso trattato, la parte contribuente impugnava una cartella di pagamento con iscrizioni a ruolo per omesso versamento di imposte, contestando esclusivamente la non debenza di sanzioni. Assumeva che il ritardo nel pagamento dell'imposta fosse assolutamente incolpevole perché imputabile a forza maggiore, sì che, in applicazione degli artt.5 e 6, comma 5, D. Lgs. n.472/1997. Eccepiva quindi che la mancanza dell'elemento psicologico comportava l'esclusione dell'applicabilità sia delle sanzioni che degli interessi e del conseguente compenso di riscossione.

A sostegno del proprio assunto, la ricorrente precisava di svolgere attività di gestione, riparazione e manutenzione dell'impianto comunale di pubblica illuminazione per conto del Comune di Campobasso. nonché, in subappalto, lavori di pubblica illuminazione con imprese appaltatrici dello stesso Comune. Aggiungeva che, nonostante i vari e documentati solleciti, il Comune di Campobasso non aveva mai rispettato le scadenze previste, sì che i notevoli ritardi nei pagamenti (fino a 8 mesi) l'avevano costretta, a scontare le fatture presso le banche, con notevoli aggravii economici. Documentava quindi che i detti inadempimenti avevano comportato indebitamento verso banche, fornitori ed anche verso i dipendenti per varie centinaia di migliaia di euro, nonché verso lo stesso erario (con il quale aveva in corso numerose rateizzazioni), costringendola anche a licenziamenti del personale.

Il Comune di Campobasso osservava che la ricorrente svolgeva la propria attività per pubbliche amministrazioni solo per il 60% della clientela mentre per il restante 40% si trattava di privati, onde l'inadempimento della sola Amministrazione Comunale non giustificava la situazione di illiquidità.

La C.T.P. di Campobasso ha accolto il ricorso della parte contribuente sulla scorta della puntuale dimostrazione in giudizio dei ritardi di pagamento della P.A nonchè sull'ulteriore circostanza, documentalmente provata, che anche per l'attività svolta in regime di subappalto per imprese private (appaltatrici del Comune) la ricorrente doveva ancora percepire importi rilevanti.

I giudici hanno quindi applicato il principio di cui all'art.5, comma 1, del D. Lgs 472/97 , laddove afferma che *per la responsabilità nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa. La legge richiede quindi non solo che il soggetto abbia agito con coscienza e volontà, ovvero essendo pienamente capace e rendendosi conto dell'azione che compie, ma anche che egli sia colpevole, ovvero che gli si possa rimproverare un comportamento doloso o, quantomeno, negligente.*

Nella fattispecie in esame la ricorrente ha ampiamente dimostrato che l'omesso pagamento del tributo è stato provocato dai ripetuti ritardati pagamenti delle somme ad essa dovute non solo dal Comune di Campobasso, ma anche da altri soggetti privati che agivano quali appaltatori del Comune predetto. Ha altresì dimostrato la propria assenza di colpa, ovvero di avere fatto uso della ordinaria diligenza per rimuovere l'ostacolo frapposto all'esatto adempimento delle obbligazioni.

La parte contribuente infatti ha dimostrato di avere sollecitato in più occasioni i pagamenti che le erano dovuti, sopportando evidenti notevoli perdite economiche dovendo infine richiedere un mutuo in banca per far fronte ai debiti nei confronti di fornitori e dipendenti.

In conclusione, è possibile affermare che con adeguate argomentazioni e prove a supporto, il contribuente può ragionevolmente valutare, in seguito al necessitato pagamento in ritardo della sorte capitale e degli interessi delle somme richieste dall'Amministrazione Finanziarie, contestando nel contempo le sanzioni irrogate valorizzando i principi illustrati nella giurisprudenza citata.

# Aspetti fiscali del trust (prima parte)



di Luigi Ferrajoli

## La tassazione del trust

L'istituto del trust vede un sempre più ampio impiego nel nostro ordinamento poiché, grazie alla sua duttilità, si presta a soddisfare una molteplicità ampissima di interessi di natura sociale e commerciale che non trovano un corretto sviluppo negli istituti giuridici tradizionali. Nel trust l'effetto segregativo si realizza con la creazione di un vincolo di destinazione sui beni in esso conferiti (ossia il raggiungimento dello scopo fissato dal disponente dell'atto istitutivo) e di un vincolo di separazione: i beni nel trust restano giuridicamente separati sia dal patrimonio residuo del disponente sia da quello personale del trustee. Per il trust non si rinvengono nel nostro ordinamento norme ad esso espressamente riferite, con conseguente necessità di determinare in via interpretativa il trattamento fiscale della variegata tipologia di atti che riguardano lo strumento in esame.

## Le imposte indirette

Ai fini dell'applicazione delle imposte indirette è possibile individuare nel corso dell'esistenza del trust sei momenti rilevanti ai fini dell'imposizione, necessari o eventuali: 1. l'atto istitutivo;

2. l'atto o gli atti dispositivi;

3. eventuali operazioni compiute durante la vita del trust (atti gestori compiuti dal trustee); 4. il trasferimento di beni del trust in seguito alla sostituzione o alla successione del trustee;

5. il trasferimento dei beni ai beneficiari;

6. la cessione da parte dei beneficiari dei loro interessi (diritti o aspettative) nel trust.

Iniziamo l'esame dall'imposta sulle successioni e donazioni che, com'è noto, era stata abrogata dall'art. 13 della legge n. 383/2001 ed è successivamente stata reintrodotta dal d.l. n. 262 del 2006, come modificato dalla legge di conversione n. 286 del 2006; la legge finanziaria 2007 ha introdotto le nuove aliquote di imposta e le franchigie. L'art. 2 comma 47 d.l. 262/2006 prevede che tale imposta si applichi anche "sulla costituzione dei vincoli di destinazione" tra i quali, secondo l'Amministrazione finanziaria, rientrerebbe anche l'istituto del trust; nelle Circolari esplicative n. 48/E del 06 agosto 2007 e n. 3/E del 22 gennaio 2008 l'Agenzia specifica al riguardo che rientrerebbero nella nozione di vincoli di destinazione "tutti i negozi giuridici mediante i quali determinati beni sono destinati alla realizzazione di un interesse meritevole di tutela dall'ordinamento, con effetti segregativi e limitativi della disponibilità dei beni medesimi".

Una delle questioni più dibattute in materia di tassazione del trust è quale debba essere il momento oggetto di imposizione: l'atto istitutivo ed i singoli atti di conferimento e di costituzione del vincolo, oppure il momento di scioglimento del trust quando avviene la distribuzione del patrimonio e l'effettivo arricchimento del beneficiario?

Con le Circolari n. 48/E/2007 e n. 3/E/2008, l'Agenzia delle Entrate ha delineato il sistema di tassazione indiretta del trust, specificando che:

- a) il trust è un rapporto giuridico complesso, che ha un'unica causa fiduciaria;
- b) l'atto istitutivo del trust è privo di contenuto patrimoniale ed è quindi soggetto solo ad imposta di registro in misura fissa;
- c) l'atto dispositivo di beni in trust è atto a titolo gratuito e sconta l'imposta sulle successioni e donazioni, con aliquote dall'1 all'8 per cento in relazione al rapporto di parentela e con le franchigie fino ad un milione di euro per ciascun discendente diretto;
- d) le operazioni di acquisto e vendita compiute durante la vita del trust scontano la fiscalità ordinaria in relazione agli effetti giuridici prodotti dai singoli atti posti in essere;
- e) la devoluzione ai beneficiari finali del trust fund non realizza presupposto impositivo ulteriore ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, essendo stata oggetto di tassazione l'originaria segregazione dei beni;
- f) in caso di trust senza beneficiari diretti quali i trust di scopo si applica l'aliquota più elevata senza alcuna franchigia, poiché il rapporto tra il disponente e beneficiario deve essere considerato all'atto di segregazione del patrimonio, dovendo il beneficiario essere determinato in questo momento. Quando, invece, all'atto di segregazione il beneficiario non sia ancora determinato (per esempio, nelle ipotesi in cui il disponente si riserva di nominare il beneficiario o quando l'atto istitutivo prevede una successiva individuazione da parte del trustee), l'imposizione non può tenere conto di alcun legame di parentela e sarà, di conseguenza, quella più elevata.

Secondo l'Amministrazione finanziaria, il presupposto impositivo si realizza quindi al momento del conferimento del bene nel trust e non al momento finale della realizzazione dello scopo del trust nemmeno nel caso si verifichi l'effettivo passaggio dei beni in capo al beneficiario: la capacità contributiva colpita dal tributo, richiesta dall'art. 53 Cost. quale presupposto dell'imposizione, sarebbe quindi il prevedibile futuro arricchimento patrimoniale in capo al beneficiario. Tale impostazione non è sempre condivisa dalla dottrina e dalla giurisprudenza che ritengono invece che il trust possa essere sempre ricompreso tra i vincoli di destinazione e che per l'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni debbano sussistere precisi requisiti ed in particolare:

- l'effettivo arricchimento del beneficiario quindi un incremento del suo patrimonio;
- lo spirito di liberalità (animus donandi).

La giurisprudenza di merito ha messo in luce le criticità delle modalità di tassazione indiretta del trust da parte dell'Amministrazione finanziaria; vi sono infatti numerose sentenze delle Commissioni tributarie che ritengono preferibile assoggettare a tassazione il momento finale di scioglimento del trust in tutti quei casi in cui il vantaggio per i beneficiari non si configuri in termini di sicuro arricchimento, ad esempio quando il diritto dei beneficiari è sottoposto a condizione. L'interessante sentenza n. 470 dell'08 aprile 2014 della sezione 2 della Commissione Tributaria Provinciale di Perugia ha rilevato che, per effetto della costituzione di trust, non si costituisce un vincolo di destinazione ma si realizza la separazione dei beni dal patrimonio del disponente senza creare un'autonoma personalità giuridica. Secondo il Collegio *"Il beneficiario, pertanto, al momento dell'atto, è titolare di una mera "aspettativa giuridica", ovvero di un diritto sottopo-*

sto a condizione sospensiva che non gli consente di ottenere i beni e nei suoi confronti non si manifesta alcun arricchimento tassabile. Pertanto è applicabile l'art. 58 c. 2 del testo unico sull'imposta di donazione e successione che fa espresso rinvio alle disposizioni in tema d'imposta di registro e, quindi, nel caso de quo, all'art. 27 della legge sul registro sul trattamento degli atti sottoposti a condizione sospensiva". Tra le ipotesi che hanno destato maggiori perplessità sia in dottrina che in giurisprudenza vi è quella relativa al trust di scopo, che ha ad oggetto il perseguimento di un fine e non l'arricchimento di uno o più beneficiari. Poiché in tale fattispecie non è possibile prevedere il verificarsi di alcun futuro incremento patrimoniale, si avrebbe una violazione del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.

Anche nei casi di trust creato per garantire un credito e di trust liquidatorio risulta difficile ravvisare uno dei presupposti di applicazione dell'imposta sulle donazioni, ossia l'animus donandi, essendo entrambe le fattispecie non qualificabili quali atti di liberalità ed essendo invece finalizzate alla realizzazione di interessi patrimoniali del soggetto coinvolti ed alla composizione di precedenti situazioni di debito/credito. Accogliendo tale interpretazione, la Commissione Tributaria Regionale di Venezia, sezione 29, con la sentenza n. 10 del 21.02.2012 ha annullato un avviso di liquidazione ed irrogazione delle sanzioni con cui l'Agenzia delle Entrate aveva applicato l'imposta di donazione nella misura del 6% ad un atto istitutivo di trust con contestuale atto di donazione della nuda proprietà di un immobile, gravato da diritto di abitazione, da parte del disponente in favore dei suoi zii, rilevando l'assenza della volontà di determinare l'altrui arricchimento e concludendo per l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa ex art. 58 d.lgs. 346/1990, rinviando l'imposizione proporzionale al momento della effettiva attribuzione ai destinatari. Problematico è anche il caso del c.d. "trust autodichiarato" nel quale la figura del disponente, del trustee e del beneficiario coincidono; il disponente non attua alcun trasferimento ad un terzo soggetto, ma si limita ad apporre un vincolo di destinazione su alcuni suoi beni, separandoli dal restante suo patrimonio. La sezione 15 della Commissione Tributaria Regionale di Milano con la sentenza n. 73 del 4 luglio 2012 ha affrontato questo tema, stabilendo che alla costituzione di un trust in cui il costituente si nomina trustee dei propri immobili, al fine di rafforzare la garanzia fideiussoria prestata a favore di alcune banche, non si applica l'imposta sulle successioni e donazioni. A parere del Collegio, il trust auto-dichiarato non può essere qualificato come uno specifico negozio di destinazione del patrimonio cui applicare l'imposta di successione e donazione in quanto la segregazione dei beni del disponente non configura alcuna capacità contributiva in capo al trustee stesso. Tale principio è stato nuovamente affermato dalla medesima Commissione Tributaria con la sentenza n. 1462 dell'11.02.2014 nella quale si legge testualmente che "Il conferimento dei beni in un trust è privo di effetti traslativi formali e, quindi, esso è privo di capacità contributiva". Vi è tuttavia parte della giurisprudenza di merito che avalla la teoria impositiva dell'Agenzia delle Entrate: tra le (isolate) pronunce si segnala la sentenza n. 89 del 24.06.2013 con cui la Commissione di primo grado di Bolzano, sezione 1, ha ritenuto corretto l'operato dell'Agenzia delle Entrate che aveva tassato l'atto costitutivo di un trust come una donazione di immobili, sulla base della considerazione che, nel caso di specie, si era effettivamente verificato un effetto traslativo della proprietà di tali beni ed un arricchimento del trustee. Infine, si precisa che qualora sia già stata applicata l'imposta sulle donazioni al momento del conferimento dei beni, secondo l'Amministrazione Finanziaria il momento dello scioglimento del trust e della devoluzione ai beneficiari dei beni vincolati non realizzerebbe un presupposto impositivo ulteriore; secondo l'Ufficio i beni, infatti, hanno già scontato l'imposta sulla costituzione del vincolo di destinazione al momento della segregazione in trust. Ed inoltre - circostanza particolarmente rilevante - poiché la tassazione, che ha come presupposto il trasferimento di ricchezza ai beneficiari finali, avviene al momento della costituzione del vincolo, l'eventuale incremento del patrimonio del trust non sosterà l'imposta sulle successioni e donazioni al momento della devoluzione e non verrà quindi effettuato alcun conguaglio. Di conseguenza qualora nel corso dell'esistenza del trust il patrimonio si sia incrementato, il beneficiario non si vedrà tassato l'incremento patrimoniale realizzato; viceversa, qualora il patrimonio abbia subito delle perdite, non sarà possibile ovviamente chiedere il rimborso di quanto versato al

momento del conferimento dei beni. Per quanto riguarda gli immobili, il valore è determinato ai sensi dell'art. 56 del D.Lgs. n. 346/1990, che rinvia al comma 4 dell'art. 14. Tale ultimo articolo stabilisce che «*La base imponibile relativamente agli immobili compresi nell'attivo ereditario, è determinata assumendo: a) per la piena proprietà, il valore venale in comune commercio del bene;...>>*

Poiché, inoltre, ai sensi del comma 49 dell'art. 2 d.l. n. 262/2006, l'imponibile è determinato tenendo conto anche degli oneri che gravano sul beneficiario, la base imponibile è ridotta se l'immobile è gravato ad esempio da mutuo ipotecario. L'imposta di donazione, con le aliquote e le franchigie viste, si applica anche quando il patrimonio è costituito da partecipazioni; in questo caso il valore imponibile è determinato facendo riferimento al valore del patrimonio netto della società come risultante dall'ultimo bilancio pubblicato, tenuto conto dei mutamenti sopravvenuti. La costituzione in trust a favore dei discendenti o del coniuge del disponente non è soggetta ad imposta quando abbia ad oggetto aziende o rami di esse, quote sociali e azioni (nel rispetto dei requisiti di cui all'art. 3 comma 4 ter del TUS). Proseguendo l'analisi delle imposte indirette applicabili all'istituto in esame, si segnala che, come il fondo patrimoniale, anche l'atto istitutivo del trust sconta l'imposta di bollo di cui al d.p.r. n. 642/1972: se il trust ha per oggetto beni immobili e ne trasferisce la proprietà si applica l'imposta di € 230,00; se non si trasferisce la proprietà, l'imposta è di €155,00. Con riferimento alle imposte ipotecaria e catastale di cui al d.lgs. 347/1990, dovute per le formalità di trascrizione degli atti aventi ad oggetto beni immobili e diritti reali immobiliari su detti beni nonché per la voltura catastale dei medesimi, l'Agenzia delle Entrate, nelle Circolari 48/E del 2007 e 3/E del 2008, ha precisato che le stesse si applicherebbero in misura proporzionale relativamente alla trascrizione di atti aventi ad oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari e per la voltura catastale dei medesimi atti. Di conseguenza, secondo l'Ufficio, sarebbero soggetti alle imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale:

- l'attribuzione con effetti traslativi di beni immobili o diritti reali immobiliari al momento della costituzione del vincolo;
- il trasferimento dei beni medesimi allo scioglimento del vincolo;
- i trasferimenti eventualmente effettuati durante la vigenza del vincolo.

Secondo l'Amministrazione finanziaria, quindi, ciò che rileverebbe ai fini dell'applicazione delle menzionate imposte in misura proporzionale è solo la presenza o meno, nella singola fattispecie, dell'effetto traslativo. L'impostazione non è tuttavia condivisa dalla maggior parte della giurisprudenza di merito che ha ribadito, in diverse pronunce, la circostanza che poiché la creazione di un trust non comporta un vero e proprio passaggio dei beni nel patrimonio del trustee, non sono applicabili le imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale. Tale principio è stato affermato in particolare nelle sentenze della CTP di Milano n. 240/8/13, della CTP di Lodi n. 100/1/13 e della CTP di Napoli n. 571 del 02.10.2013 e sembrerebbe essere stata accolta anche dalla stessa Amministrazione finanziaria in alcune isolate pronunce in contrasto con la prassi sopra esposta (decisione prot. n. 2013/104885/116496 dell'Ufficio Territoriale Milano 6 dell'Agenzia delle Entrate). La CTR di Mestre nella sentenza n. 90/7/13 del 27.11.2013 ha evidenziato al riguardo che l'atto di istituzione di trust autodichiarato può essere assoggettato a imposta di registro, ipotecaria e catastale esclusivamente nella misura fissa, non verificandosi in capo al Trustee alcun arricchimento patrimoniale attuale, ma in realtà "avente il significato di mera prenotazione dell'evento finale sospensivo e condizionante". Secondo il Collegio, inoltre, il d.l. 262/06, che ha reintrodotto nel nostro ordinamento la tassa sulle successioni e donazioni, richiamerebbe i soli "vincoli di destinazione" e non già il trust: infatti con tale istituto si sottrae il patrimonio alla gestione ed alla proprietà del disponente, mentre in caso dei vincoli di destinazione si verificherebbe una mera limitazione patrimoniale dei beni, rimasti comunque nella proprietà e nella disponibilità del disponente.

Nel prossimo numero verranno trattate le imposte dirette.

# Enti locali. Performance... come e perché



di Andrea Pellegrino

La rivoluzione della performance<sup>1</sup> nasce con il D. Lgs. 150/2009 (decreto c.d. Brunetta), fissando, in modo chiaro ed inequivocabile alcuni concetti che nel mondo della P.A., nel tempo, si erano persi: Misurazione – Meritocrazia – Trasparenza.

La riforma poneva come obiettivo da un lato la razionalizzazione della spesa pubblica e, dall'altro, quello dell'ottimizzazione del lavoro pubblico, inteso, quest'ultimo, come efficientamento della macchina burocratica: valorizzazione, attraverso premi ed incentivi, dei migliori risultati ottenuti.

La valorizzazione e la meritocrazia, comunque, non sono concetti nati con il D. Lgs. 150/2009.

Da sempre, a parere di chi scrive, la pubblica amministrazione doveva perseguire il "buon andamento", anche attraverso la "valorizzazione" del personale, sia a livello individuale, cioè legato al singolo dipendente<sup>2</sup>, che dell'intera organizzazione<sup>3</sup>, ovvero del gruppo.

La vera novità introdotta dal decreto Brunetta deve ricercarsi nei ridimensionati i poteri riservati, precedentemente, alla contrattazione collettiva integrativa a favore di un generale rafforzamento del ruolo e dei poteri dei dirigenti, con particolare riferimento all'organizzazione degli uffici e alla valutazione della performance individuale dei dipendenti loro assegnati.

A questo concetto fanno da eco i sistemi che ciascuna amministrazione deve, necessariamente, adottare per poter premiare<sup>4</sup> i propri dipendenti, siano essi dirigenti, titolari di posizione organizzativa, personale dipendente. Tant'è vero che, il più volte citato decreto ha chiarito e specificato il concetto di ciclo della performance e come gli obiettivi gestionali devono essere formulati.

A tal proposito, l'art. art. 4, comma 2, del D. Lgs. 150/2009 definisce, in riferimento al punto precedente, il ciclo di gestione della performance articolandolo nelle seguenti fasi:

1 Risultato finale > del risultato atteso

2 Performance individuale

3 Performance organizzativa

4 A titolo esemplificativo viene riportato la sintesi della delibera n. 161 del 2013 della sezione di controllo della Corte dei Conti per il Veneto, con la quale richiamata l'attenzione sul come non possa essere assegnata alcuna indennità di risultato e di produttività in assenza di piano delle performance formalizzato anticipatamente rispetto agli obiettivi oggetto della valutazione per il relativo esercizio.

- *definizione e assegnazione degli obiettivi che si intendono raggiungere, dei valori attesi di risultato e dei rispettivi indicatori;*
- *collegamento tra gli obiettivi e l'allocazione delle risorse;*
- *monitoraggio in corso di esercizio e attivazione di eventuali interventi correttivi;*
- *misurazione e valutazione della performance, organizzativa e individuale;*
- *utilizzo dei sistemi premianti, secondo criteri di valorizzazione del merito;*
- *rendicontazione dei risultati agli organi di indirizzo politico-amministrativo, ai vertici delle amministrazioni, nonché ai competenti organi esterni, ai cittadini, ai soggetti interessati, agli utenti e ai destinatari dei servizi.*

Appare del tutto evidente che l'intento del legislatore era ed è quello di fornire una guida coordinata delle attività da svolgere, in coordinamento con tutte le altre attività di programmazione economico finanziaria che le Amministrazioni erano tenute ad applicare.

In tale ottica, la norma ha prestato particolare attenzione alla definizione di obiettivo chiarendo che gli stessi rappresentano le attività, le azioni e gli interventi individuati per dare concretezza alle azioni di programmazione: *le attività devono necessariamente essere poste in termini di obiettivo e contenere, per ciascuno di essi, una precisa ed esplicita indicazione circa il risultato da raggiungere, il personale e le eventuali risorse finanziarie assegnate.*

Chi scrive ritiene dover necessariamente precisare che gli obiettivi hanno la capacità di essere da guida alla struttura operativa durante tutte le fasi legate alla gestione, facilitando, di conseguenza, la valutazione e il merito, quindi, di conseguenza, l'erogazione dei "premi", applicando correttamente il concetto di meritocrazia, non solo in funzione dei livelli di conseguimento degli obiettivi, ma anche in relazione alla capacità di ciascun operatore di partecipare attivamente al perseguimento dei migliori livelli di erogazione dei servizi verso l'utenza.

Com'è possibile notare, viene scardinata la vecchia concezione di strumento per l'erogazione degli incentivi economici legati, in precedenza, a indicatori solo numerici, per entrare in un nuovo sistema che enfatizza la capacità del singolo, del gruppo e, nell'insieme di tutta la macchina burocratica, valorizzando la premialità legata al risultato effettivamente ottenuto anche attraverso logiche di benchmarking e rilevazione della soddisfazione dei cittadini.



## Prossimi eventi



**Videoforum di Italia Oggi**



**Telefisco 2015 del Sole 24 Ore**

# CNPADC: L'attività dei delegati e le modifiche al regolamento in materia di assistenza.



di Vincenzo Epifani

Tra le diverse attività cui sono chiamati i delegati, vi è quella tesa ad individuare e/o migliorare le forme di assistenza previste dal Regolamento per gli iscritti alla Cassa.

Tutte le proposte, approvate dall'Assemblea dei Delegati, vengono poi sottoposte all'approvazione da parte dei Ministeri Vigilanti.

Una delle modifiche è quella relativa al **"Contributo a sostegno della maternità"**, deliberata dall'A.d.D. il 26 giugno 2014 e approvata dai Ministeri il 13 novembre u.s.. Con tale provvedimento la misura dell'indennità di maternità, riconosciuta a fronte dell'evento nascita, affidamento o adozione verificatosi dal 27 giugno scorso, è aumentata di un ulteriore contributo pari al 20% dell'indennità di maternità percepita. La **mensilità aggiuntiva** sarà di importo minimo pari a **1.700,00 euro** e fino al limite complessivo di € 24.741,60, calcolata ai sensi degli artt. 70 e 72 del D.Lgs. 151/2001. Ricordo che il conteggio è effettuato prendendo a base il reddito professionale percepito l'anno precedente e calcolando i 5/12 sull'80% del reddito, cui va ad aggiungersi la richiamata ulteriore mensilità.

Un'altra modifica ha riguardato il capitolo destinato a **"Borse di studio"** per i figli dei Dottori Commercialisti: sarà possibile partecipare anche nel caso di mancata regolarità contributiva, subordinando l'erogazione alla regolarizzazione stessa. Inoltre è stata prevista la possibilità di borse di studio per iscritti alla Cassa, anche per corsi universitari in materie non economiche o correlate con l'esercizio della professione di dottore commercialista.

Altro tema quello relativo al **"Contributo per le spese sostenute per il soggiorno in case di riposo o istituti di ricovero per anziani, malati cronici o lungodegenti"**: per tale contributo è stata ampliata la platea dei beneficiari, fino ad oggi solo pensionati cassa e loro coniugi; da oggi potranno usufruire anche gli iscritti, i familiari in linea retta ed i fratelli degli iscritti non titolari di trattamento pensionistico con esso conviventi.

Anche l'importo del contributo è stato aumentato da 750 a 900 euro, destinato alla copertura delle spese degli autosufficienti e da 1.584 a 1900 per i non auto-sufficienti.

In ordine al **"Contributo per spese di assistenza domiciliare"** destinata a coprire le spese per infermieri professionali e collaboratori domestici, è stata approvata l'estensione ai fratelli dell'iscritto, al coniuge e ai parenti di primo grado, conviventi con l'iscritto. Inoltre potrà riguardare situazione di non autosufficienza temporanee e non solo permanenti, come era previsto nel precedente regolamento.

Infine, altra modifica ha riguardato il **"Contributo per interruzione di gravidanza intervenuta anteriormente al terzo mese"**, prevedendo che il periodo entro cui presentare la domanda è esteso a un anno dalla data dell'evento.

L'attività dei Delegati, sia in ambito assembleare che nei vari incontri sul territorio, è tesa a prendere spunto dalle necessità e dai suggerimenti espressi dai colleghi, al fine di elaborare, possibilmente in maniera collegiale, proposte concrete tese a migliorare il livello delle prestazioni assistenziali e previdenziali, nel rispetto dei principi che regolano la corretta gestione delle Casse Private.

Vincenzo Epifani, Delegato Cassa di Previdenza Dottori Commercialisti per l'Ordine di Brindisi

# Intervista a Renzo Guffanti Presidente CNPADC

**La Cassa gestisce la previdenza e l'assistenza dei Dottori Commercialisti. Possiamo dire, innanzitutto, che la Cassa gode di ottima salute**

L'ultimo bilancio consuntivo ha chiuso con € 523 mln di avanzo, contro i 554 mln dell'anno precedente, per effetto di un maggior carico fiscale e di maggiori accantonamenti al fondo di riserva da extra rendimenti. Al di là dei della bontà dei rendiconti annuali, comunque, è il bilancio tecnico che mostra la strutturale solidità finanziaria dell'Ente, le cui riserve previdenziali e assistenziali sono in costante aumento nei prossimi 50 anni.

**Qualche maligno potrebbe pensare che questo è dovuto semplicemente al fatto che la Cassa può contare su un ottimo rapporto iscritti/pensionati e, quindi, i contributi incassati sono molto più delle pensioni erogate.**



Sicuramente la composizione demografica della nostra platea non desta particolare preoccupazione, con un rapporto di oltre 9 iscritti ogni pensionato, ma l'equilibrio finanziario di lungo periodo (almeno 50 anni) è il frutto della capacità della Cassa di aver saputo gestire al meglio l'autonomia ottenuta nel 1994. Il sistema previdenziale ereditato dalla gestione pubblica aveva generato un imponente deficit previdenziale al momento della privatizzazione – non rilevabile nei bilanci di esercizio – in quanto stava promettendo molto più di quello che le finanze della Categoria avrebbero potuto permettersi. In piena autonomia, una volta verificato che tale sistema avrebbe azzerato le riserve nell'arco di pochi decenni, la Categoria si è fatta carico di ripianare il deficit, modificando il metodo di calcolo delle prestazioni, innalzando l'età pensionabile e la misura dei contributi. Grazie a questi sacrifici oggi la Cassa dei Dottori Commercialisti è una delle realtà più solide del panorama previdenziale italiano.

**La profonda riforma del 2004 determinerà generazioni di pensionati poveri?**

Sicuramente le pensioni (o quote di esse) calcolate con il metodo contributivo non possono attestarsi – a parità di contributi versati – sugli stessi livelli di quelle garantite dal precedente metodo reddituale. E' altrettanto vero che, a distanza di 8 anni dalla riforma previdenziale, sono state attivate due importanti leve per rafforzare l'adeguatezza delle pensioni delle generazioni più giovani. Dal 2012 è stata innalzata l'aliquota di computo; questo meccanismo riconosce, a coloro che avranno una pensione calcolata interamente con il metodo contributivo, il 25% in più di quanto versato a titolo di contributo soggettivo, tale maggiorazione viene proporzionalmente ridotta al crescere della quota di pensione calcolata con il precedente metodo reddituale. Dal 2013 è stato introdotto un meccanismo di riconoscimento sul montante previdenziale del 25% del contributo integrativo versato da ciascun iscritto, anche in questo caso la premialità viene proporzionalmente ridotta al crescere della quota di pensione calcolata con il metodo reddituale.

## **Sul fronte assistenziale, quali sono le principali novità?**

Siamo decisamente convinti che un moderno sistema di *welfare* debba coniugare l'attività previdenziale con quella assistenziale, considerato che l'allungamento della speranza di vita è sicuramente un fatto positivo, ma necessita di coperture specifiche che appartengono più all'assistenza che alla previdenza. Diversi sono stati gli interventi sul fronte del loro potenziamento. Tra i più importanti ricordo che abbiamo rafforzato gli strumenti in favore di coloro che versano in condizioni di non autosufficienza (anche temporanea), riconoscendo dei contributi sia per l'assistenza infermieristica o domiciliare, che si aggiungono alle coperture previste dalla polizza sanitaria offerta gratuitamente a tutti gli iscritti. Abbiamo innalzato i limiti reddituali per accedere ai diversi istituti assistenziali ed aumentato le tutele per le dottoresse mamme, riconoscendo un ulteriore contributo rispetto all'indennità di maternità pari al 20% di quanto previsto per legge (in sostanza, la Cassa garantisce un mese in più rispetto alle 5 mensilità stabilite dalla normativa generale). Dalla fine del 2013, inoltre, è stata implementata la polizza sanitaria con una convenzione che consente l'accesso a tariffe agevolate alla rete odontoiatrica blue assistance, mentre dallo scorso ottobre è stato siglato un accordo con Il Sole 24 Ore, per offrire gratuitamente a tutti i giovani iscritti il pacchetto Business Class Commercialisti Digital, a cui possono accedere anche i meno giovani a prezzi convenzionati.

## **La legge di stabilità in corso di emanazione sembra aver riservato poche attenzioni alla previdenza dei liberi professionisti. Che messaggi vorrebbe lanciare al nostro Governo?**

In Italia, lo dico con rammarico, manca una cultura previdenziale, e questa miopia accomuna diverse generazioni di politici, non solo quelli che attualmente ci governano. Troppo spesso le Casse di previdenza sono state trattate come "mucche da mungere", piuttosto che come soggetti aventi la finalità di gestire risparmio previdenziale. Lo scorso anno abbiamo già lanciato un importante segnale al mondo politico: meno tasse sui risparmi dei liberi professionisti in cambio dell'impegno ad utilizzare le stesse risorse in investimenti di pubblico interesse sostituendo, gradualmente, le entrate dello Stato da "spesa corrente" (molto spesso improduttiva) a "spesa in conto capitale". Speriamo che questo messaggio possa essere recepito al più presto, perché potrebbe essere una delle strade da percorrere per far ripartire la nostra economia, a beneficio di tutti.

## **La Cassa dei Dottori Commercialisti ha recentemente ritenuto di non usufruire della possibilità di utilizzare l'F24 per la riscossione dei contributi, dando al tempo stesso la possibilità agli iscritti di poter procedere alla compensazione con i crediti tributari. Ci spiega i motivi di questa scelta?**

Questa soluzione non si adatta alla natura privata dell'ente, la cui forza, la cui autonomia, sta anche nella gestione diretta della massa contributiva annualmente versata dai suoi iscritti. Sappiamo tutti in che situazione si trovano le casse della Repubblica e, se me lo consente, non ci lascia particolarmente sereni attendere il riversamento da parte dello Stato di una cifra pari a circa € 640 milioni l'anno, considerate anche le non poche difficoltà che riscontriamo nell'incassare la quota parte delle indennità di maternità che lo Stato deve riversarci (abbiamo crediti dal 2009 al 2013 per poco meno di € 8 mln). Inoltre, le scadenze tributarie mal si conciliano con quelle previste dal Regolamento di Previdenza della Cassa, soprattutto riguardo la rateazione del versamento delle eccedenze contributive, strumento a cui fa ricorso circa un terzo dei potenziali interessati, e questo comporterebbe un pagamento anticipato di molti mesi da parte degli iscritti, con tutte le conseguenze del caso.

# Obbligo di tracciabilità anche per le associazioni senza fini di lucro e delle associazioni pro-loco



**di Gabriele Albanese**

L'art. 25, c. 5 della legge n. 133/1999 dispone che i pagamenti effettuati a favore di società, enti ed associazioni sportive dilettantistiche, nonché i versamenti da questi operati, se di importo superiore a € 516,46, sono eseguiti tramite conti correnti bancari o postali a loro intestati ovvero secondo altre modalità idonee a consentire all'Amministrazione Finanziaria lo svolgimento di efficaci controlli, che possono essere stabilite con decreto del Ministro delle Finanze. In attuazione del citato articolo, il D.M. 26.11.1999, n. 473 ha individuato, all'art. 4, le modalità di effettuazione dei versamenti effettuati dagli enti sopra richiamati, comprese le erogazioni liberali a favore degli stessi, i contributi a qualsiasi titolo concessi, le quote associative e i proventi che non concorrono a formare il reddito imponibile, stabilendo che tali versamenti possono essere eseguiti, oltre che tramite conti correnti bancari o postali, anche mediante carte di credito o bancomat. Analoghe modalità devono essere utilizzate per l'effettuazione dei pagamenti a favore dei medesimi enti (se di importo superiore alla soglia normativamente prevista). Con circolare n. 43/E/2000 è stato chiarito che i predetti versamenti e pagamenti possono essere operati anche attraverso altri sistemi che consentano concretamente lo svolgimento di efficaci e adeguati controlli quali, ad esempio, assegni non trasferibili intestati all'associazione sportiva destinataria.

In sostanza, l'art. 25 citato impone il ricorso a mezzi di pagamento che consentano la tracciabilità delle movimentazioni di denaro al fine di garantire lo svolgimento di efficaci controlli da parte dell'Amministrazione Finanziaria. La stessa disposizione ricollega chiaramente la previsione delle specifiche modalità di pagamento e versamento alla possibilità di continuare ad applicare le disposizioni agevolative di cui alla legge n. 398/1991. Deve quindi dedursi la volontà del legislatore di estendere la norma che impone la tracciabilità delle movimentazioni di denaro in capo agli enti che abbiano optato per l'applicazione della legge n. 398/1991, in modo che sia assicurata la possibilità di operare i necessari controlli in relazione a tutti i contribuenti che si avvalgano del regime di favore recato dalla medesima legge.

Pertanto, la disposizione in questione si applica agli enti che siano destinatari delle disposizioni di cui alla legge n. 398/1991, a prescindere dalla circostanza che gli stessi risultino espressamente destinatari anche delle "altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche".

In sintesi, la norma si applica non solo ai soggetti richiamati dal medesimo articolo e a quelli cui siano state espressamente estese le "altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche" (ovvero le società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro, in forza dell'art. 90, c. 1 L. n. 289/2002; le associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare, legalmente costituite senza fini di lucro, ai sensi dell'art. 2, c. 31 L. n. 350/2003), ma anche alle associazioni senza fini di lucro e alle associazioni, poiché destinatarie del regime fiscale recato dalla legge n. 398/1991. Infine, qualora vengano meno nel corso dell'anno i presupposti per l'applicazione del regime speciale di cui alla legge n. 398/1991, ivi compreso quindi il requisito della tracciabilità dei pagamenti, l'applicazione del tributo con il regime ordinario dovrà avvenire dal mese successivo a quello in cui sono venuti meno i requisiti (cfr. circolare n. 247/E del 1999, come modificata dalla circolare n. 43/E/2000, nonché la risoluzione n. 123/E/2006). Così ha precisato la risoluzione 19.11.2014, n. 102/E.

# Nuove regole IVA per l'e-commerce diretto dal 1° gennaio 2015



di Silvia Conte

**A decorrere dal 2015, il regime speciale sulle operazioni di commercio elettronico per i soggetti <<business>> extra-UE verrà applicato anche ai servizi elettronici prestati da soggetti passivi stabiliti nella Comunità, ma non nello stato membro di consumo.**

Dal 2015 quindi, i servizi di commercio elettronico diretto saranno sempre assoggettati ad IVA nel Paese del cliente a prescindere:

- dal Paese in cui è stabilito il fornitore (UE o extra-UE)
- dallo status del cliente (titolare di partita IVA o privato consumatore).

Si crea una vera e propria stanza di compensazione tra gli Stati membri dell'UE, quale forma di cooperazione. Questo potrebbe voler dire un primo esperimento di <<spartello unico>> comunitario che potrebbe aprire la strada a sistemi di armonizzazione più incisivi della specifica imposta.

A seguito di questa modifica, i privati consumatori europei pagheranno l'IVA nel proprio Paese, senza che abbia alcuna rilevanza il luogo in cui è stabilito il prestatore.

I soggetti passivi italiani, interessati dalla novità in commento, non dovranno identificarsi necessariamente in ciascun Paese europeo ove risiedono i clienti privati, bensì potranno assolvere l'IVA nel Paese UE del cliente utilizzando il sistema **MOSS (Mini One Stop Shop) registrandosi, dal 1° ottobre 2014, nell'apposito portale web che sarà attivato nel sito dell'Agenzia delle Entrate.**

Possono registrarsi al Mini sportello unico sia i soggetti passivi stabiliti nell'UE (regime UE), sia quelli stabiliti al di fuori (regime non UE).

Nell'ambito del regime UE, bisogna aderire al MOSS nello Stato membro di identificazione, cioè quello in cui il soggetto passivo ha fissato la sede della propria attività economica (sede sociale o, per le imprese individuali, sede della propria attività economica). Nel caso la sede dell'attività economica non sia nell'ambito dell'UE, lo Stato membro di identificazione è quello nel quale il soggetto passivo ha una stabile organizzazione.

Nell'ambito del regime Non UE, i soggetti passivi che nell'Unione Europea non hanno la sede della propria attività economica, non dispongono di una stabile organizzazione e non sono registrati ne> tenuti a essere identificati ai fini IVA, è possibile registrarsi presso qualunque Stato membro.

Silvia Conte, Dottore Commercialista e Revisore Legale ODCEC di Brindisi