

## Edizione di martedì 22 ottobre 2013

### ADEMPIMENTI

[Lo spesometro e la gestione delle fatture di modesto importo con il documento riepilogativo](#)  
di Francesco Greggio

### REDDITO IMPRESA E IRAP

[Le detrazioni energetiche possono essere trasferite anche nel caso di cessione dell'immobile da parte di un soggetto esercente attività di impresa?](#)  
di Walter Vallero

### DIRITTO SOCIETARIO

[Il Mise allarga l'accesso alle start up innovative](#)  
di Luigi Scappini

### IMPOSTE SUL REDDITO

[I Consulenti del lavoro sulla responsabilità solidale](#)  
di Giovanni Valcarenghi

### ACCERTAMENTO

[L'accertamento anticipato nello Statuto del Contribuente: scivolone della Cassazione e spregio delle regole](#)  
di Massimo Conigliaro

### ORGANIZZAZIONE STUDIO

[Imperativo categorico differenziarsi](#)  
di Michele D'Agnolo

## ADEMPIMENTI

---

### ***Lo spesometro e la gestione delle fatture di modesto importo con il documento riepilogativo***

di Francesco Greggio

Nell'ambito dello **spesometro** un ruolo importante di "semplificazione" può essere svolto dal **documento riepilogativo**, disciplinato dall'**art.6, commi 6 e 7 del Dpr 695/1996**.

Il documento riepilogativo consente ai soggetti passivi IVA di registrare le **fatture attive e passive**, di importo **non superiore a 300 euro**, anziché singolarmente, attraverso un **documento unico** nel quale devono essere indicati:

- i numeri delle fatture a cui si riferisce;
- l'ammontare complessivo delle operazioni;
- l'ammontare dell'imposta distinto per aliquota applicata.

Tale possibilità si estende anche ai cessionari e committenti che devono assolvere l'imposta con il meccanismo dell'inversione contabile (c.d. **reverse charge**) ai sensi dell'art. 17, comma 2, D.P.R. 633/1972.

L'annotazione nei corrispondenti registri avviene nel rispetto della tempistica ordinaria, vale a dire nel rispetto degli articoli 23 e 25 del D.P.R. 633/1972.

**Le fatture o le autofatture emesse** nel corso di un mese, di importo inferiore a 300 euro, possono essere registrate cumulativamente, a mezzo di un documento riepilogativo, entro il termine di 15 giorni, rispettando sempre il mese di riferimento.

**Le fatture di acquisto, sempre** per importi inferiori a 300 euro, possono essere annotate complessivamente, tramite un documento riepilogativo come segue:

- le singole fatture vanno numerate progressivamente al pari di quelle superiori a detto importo;
- le stesse fatture al di sotto dei 300 Euro devono essere riportate nel documento riepilogativo;
- il documento riepilogativo va annotato autonomamente con un proprio numero progressivo.

La registrazione del documento riepilogativo **non ha un termine perentorio**. Poiché il diritto alla detrazione, ai sensi dell'art.19 del D.P.R. 633/1972, può essere esercitato con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui l'imposta diviene esigibile, per poter esercitare questo diritto le fatture di acquisto devono essere registrate, **al più tardi**, entro il termine di presentazione di tale dichiarazione, ma in ogni caso prima della liquidazione periodica o della dichiarazione annuale nella quale la detrazione viene operata.

Il limite dei 300 euro **deve intendersi al netto dell'IVA** (come si evince dalla **risoluzione 29/E/1996**).

Anche nell'ambito dello **spesometro** il documento riepilogativo viene gestito in **modo unitario**.

Infatti il modello prevede nelle sezioni “**FA**”, in caso di opzione per l’invio dei dati in forma aggregata, e nelle sezioni “**FE**” e “**FR**” in caso di comunicazione dei dati in forma analitica, la possibilità di indicare il riferimento al “**documento riepilogativo**”, che si presenta alternativo rispetto all’indicazione del codice fiscale e della partita IVA della controparte (nel caso di specie ovviamente non individuabili atteso il fatto che il documento è relativo ad operazioni poste in essere con soggetti diversi).

Considerando il fatto che nell'ambito dello spesometro le **operazioni oggetto di fatturazione** debbono essere inserite **a prescindere dall'importo**, il ricorso al documento riepilogativo potrà rappresentare per molti contribuenti una **concreta possibilità di semplificazione** dell'attività amministrativa.

Questo vale in particolare per i **commercianti al dettaglio**, che per **il 2012 e 2013 godono di una deroga ad hoc** (dovendo segnalare soltanto le fatture emesse di importo superiore a 3.600 euro), ma che **dal 2014** entreranno a “**regime**” come gli altri.

## REDDITO IMPRESA E IRAP

### **Le detrazioni energetiche possono essere trasferite anche nel caso di cessione dell'immobile da parte di un soggetto esercente attività di impresa?**

di Walter Vallero

Le **detrazioni energetiche immobiliari** possono essere trasferite anche nel caso di **cessione dell'immobile** da parte di un **soggetto esercente attività di impresa (società di persone o soggetto Ires)**?

La domanda che ci si pone è la conseguenza del superamento della tesi sostenuta dall'Agenzia delle Entrate con la [Risoluzione 303/E del 2008](#) che esclude dall'agevolazione l'impresa che effettua interventi di **riqualificazione energetica** su "immobili merce" e con la [Risoluzione 340/E del 1.8.2008](#) che precisa che l'**agevolazione spetta al titolare del reddito di impresa** "con esclusivo riferimento ai fabbricati strumentali da questi utilizzati nell'esercizio della propria attività imprenditoriale", a condizione, che per effetto dell'intervento, "conseguva una effettiva riduzione dei consumi energetici nell'esercizio dell'attività imprenditoriale". Pertanto, l'**agevolazione non potrebbe riguardare gli interventi realizzati su beni oggetto dell'attività esercitata**, quali risultano essere gli immobili locati da una società esercente l'attività di pura locazione, in quanto "rappresentano l'oggetto dell'attività esercitata e non cespiti strumentali".

La non condivisibilità di tale conclusione è stata recepita nella più recente giurisprudenza di merito (*si veda l'articolo di Euroconference news dell'11 ottobre 2013 "[Detrazioni energetiche e immobiliari](#)" a commento della sentenza [Comm. Trib. Prov. di Treviso del 27/5/2013 n. 45/01/13](#). In tal senso si era espressa la sentenza della Comm. Trib. Prov. di Varese n. 94/1/13*) e può essere sostenuta per i seguenti motivi:

- La norma **non prevede alcuna limitazione** in tal senso,
- L'agevolazione **compete anche alle aziende agricole**, che sono tassate in base al reddito agrario (vedi **Norma comportamento AIDC n.184 del 10/7/2012**),
- Il proprietario o l'usufruttuario che loca l'immobile a terzi può usufruire del beneficio se esegue e sostiene la spesa, ma **lo stesso beneficio può essere attribuito al conduttore**, se è lui ad eseguire e sostenere la spesa per l'intervento,
- Una persona fisica che esegue gli interventi **può vendere l'immobile**, mantenendo per sé le detrazioni non utilizzate. La detrazione non utilizzata, salvo diverso accordo tra le parti, può essere trasferita all'acquirente persona fisica dell'unità immobiliare.

Quindi in tutti i casi dovrebbe prevalere “**la finalità sociale di incentivare il risparmio energetico ed è condizionata soltanto al rispetto degli adempimenti formali e sostanziali previsti dalle disposizioni di riferimento**”.

L'articolo 1, comma 344-347, della Legge n. 296/2006 non contiene una specifica disposizione in ordine alla destinazione della detrazione nel caso di vendita dell'immobile sul quale sono stati sostenuti gli interventi agevolati. A tale lacuna aveva provveduto il comma 348, che richiama la disciplina della detrazione del 36% per quanto non diversamente disposto, e successivamente l'articolo 9 ,co. 1 del D.M. 7 aprile 2008, introducendo l'articolo 9-bis nel D.M. 19 febbraio 2007, stabilendo che **in caso di trasferimento dell'immobile oggetto di un intervento di riqualificazione energetica per atto tra vivi le residue rate della detrazione spettano all'acquirente persona fisica dell'immobile**. Sul punto, è altresì intervenuta la [C.M. n.19/E/2012](#), secondo cui nel caso di vendita dell'immobile si rende applicabile la medesima disciplina prevista per la detrazione per gli interventi di ristrutturazione, che stabilisce il **trasferimento della detrazione residua in capo all'acquirente**.

In conclusione si dovrebbe quindi ritenere ammissibile ammettere anche il **trasferimento della detrazione da soggetti – soggetti Irpef o soggetti Ires – che esercitano attività di impresa a soggetti persone fisiche**, in caso di cessione dell'unità immobiliare oggetto di intervento, evitando così una disparità di trattamento tra le persone fisiche che rivendono un immobile (anche strumentale?) dopo averlo reso più efficiente e le imprese di ristrutturazione che hanno attuato la stessa operazione su “immobili merce”.

## DIRITTO SOCIETARIO

### ***Il Mise allarga l'accesso alle start up innovative***

di Luigi Scappini

**Il Ministero dello Sviluppo Economico**, con la **nota protocollo n.164029 dell'8 ottobre 2013**, in risposta a un caso sottoposto dalla CCIAA di Rimini, ha **allargato l'accesso al regime agevolato** previsto per le cosiddette **start up innovative** anche alle **Srl unipersonali** costituite tramite cessione o conferimento di una ditta individuale.

Tale interpretazione estensiva della normativa prevista dall'articolo 25 del D.L. n. 179/12, noto come "Decreto crescita bis", pubblicato nella G.U. n. 194 del 19 ottobre 2012, di fatto **elimina una discriminazione**, consistente nell'impossibilità di accedere al regime di favore previsto per le *start up* innovative per tutti i soggetti non costituiti in forma societaria.

Infatti, il Legislatore, con il richiamato articolo 25, ha introdotto le cosiddette *start-up* innovative, **società connotate dallo spiccato carattere tecnologico** a cui si affianca l'utilizzo di **personale altamente qualificato** e, al fine di favorirne la costituzione e lo sviluppo ha previsto un **contesto fiscale di favore**, sia in riferimento alla remunerazione del personale impiegato che degli investitori.

La *start up* innovativa è, ai sensi dell'articolo 25, comma 2, una **società di capitali**, costituita anche in forma di società cooperativa, sia di diritto italiano che europeo, in quest'ultimo caso in base al regime di costituzione e gestione unico nel territorio comunitario contenuto nel Regolamento CE 2157/2001.

Tra i requisiti richiesti, l'articolo 25, comma 2, lettera g) prevede che la società, che come visto deve essere di capitali, **non deve derivare da una fusione, scissione, cessione di azienda o ramo d'azienda**.

Inoltre, ai sensi della successiva lettera h) del medesimo comma, la società deve alternativamente possedere uno di questi tre ulteriori requisiti:

1. le spese in **ricerca e sviluppo** devono essere almeno pari al 15% del maggior valore tra costo e valore totale della produzione della *start-up* innovativa;
2. almeno 1/3 della **forza lavoro** impiegata deve essere rappresentata da dipendenti o collaboratori a qualsiasi titolo, che hanno conseguito o stanno svolgendo un dottorato di ricerca presso università italiane o straniere, oppure in possesso di laurea e che abbia svolto, da almeno tre anni, attività di ricerca certificata presso istituti di ricerca

pubblici o privati, in Italia o all'estero ovvero, in percentuale uguale o superiore a 2/3 della forza lavoro complessiva, di personale in possesso di laurea magistrale;

3. sia **titolare o licenziataria di almeno una privativa industriale** che abbia a oggetto un'invenzione industriale, biotecnologica, una topografia di prodotto a semiconduttori o una nuova varietà vegetale direttamente afferenti all'oggetto sociale e all'attività di impresa.

Il caso oggetto del quesito posto dalla Camera di Commercio riguardava un imprenditore individuale in possesso di un brevetto industriale. A seguito dello sviluppo della propria ditta, aveva deciso nel 2011 di dare alla propria attività una struttura più solida costituendo una Srl unipersonale che, successivamente acquista l'azienda della ditta individuale.

Tale disegno si era reso necessario stante l'impossibilità di procedere, nonostante le aperture avutesi con la riforma del diritto societario, alla trasformazione dell'impresa individuale in società di capitali, con la conseguenza che le uniche strade percorribili erano, alternativamente, quelle della cessione o del conferimento della ditta alla newCo.

A mezzo di tale schema giuridico predisposto, la Srl unipersonale, teoricamente, non poteva considerarsi quale *start up* innovativa in quanto non rispondente al requisito soprarichiamato di cui alla lettera g) dell'articolo 25 D.L. n. 179/2012.

Il ministero nella risposta, preliminarmente evidenzia come **la trasformazione non rientri tra i requisiti ostativi** al riconoscimento del regime di favore previsto per le *start up* innovative, stante, a differenza delle operazioni di scissione, fusione e cessione di azienda o di un suo ramo, **la sussistenza di una continuità di effetti attivi e passivi**.

Tuttavia, negando l'accesso al regime di favore alla Srl uni personale così costituita, si verrebbe a creare un regime di discriminazione nei confronti degli imprenditori individuali titolari di una privativa industriale, con conseguente esclusione, conclude la nota ministeriale, di tali soggetti dal regime di favore e possibile migrazione degli stessi all'estero per lo sviluppo del *know-how* in loro possesso.

Senza entrare nel merito delle agevolazioni previste per il settore, è appena il caso di evidenziare come, se da un lato il Legislatore con il D.L. n.76/2013, il cosiddetto "Decreto Lavoro" ha esteso a tutto il 2016 le agevolazioni fiscali per gli investimenti in *start up* innovative, dall'altro **non vi sono ancora novità in merito all'atteso decreto ministeriale disciplinante le modalità di fruizione di dette agevolazioni**, il tutto a distanza di ormai 1 anno dall'introduzione del regime in oggetto.

A oggi risulta una risposta al *question time* del 7 agosto 2013 con cui il Dipartimento delle Finanze ha affermato che il decreto era stato predisposto di intesa con l'Agenzia delle Entrate e il Mise e che sarebbe stato notificato alla Commissione europea per ottenere l'autorizzazione ai sensi dell'art.108, paragrafo 3 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, a cui ha fatto seguito una dichiarazione non ufficiale con cui era stata individuata

**nella prima metà di ottobre l'emanazione ufficiale.**

## IMPOSTE SUL REDDITO

### ***I Consulenti del lavoro sulla responsabilità solidale***

di **Giovanni Valcarenghi**

La **Fondazione Studi dei Consulenti del Lavoro**, con la [\*\*circolare 16 ottobre 2013, n. 13\*\*](#), ha fatto il punto sul **regime di responsabilità solidale tra committente e appaltatore-subappaltatore** nei **contratti di appalto di opera e servizi**, anche alla luce dei più recenti interventi normativi.

Nell'ordinamento vigente, il contratto di appalto determina l'insorgenza di obbligazioni solidali tra:

- **committente e appaltatore/appaltante – subappaltatore** relativamente ai trattamenti retributivi e contributivi dovuti ai lavoratori impiegati nel periodo di esecuzione del contratto, a norma dell'art. 29, del D.Lgs. n. 276/2004;
- **appaltante e appaltatore** per il versamento delle ritenute fiscali sui corrispettivi dovuti per prestazioni lavorative rese nell'ambito del rapporto di subappalto, secondo quanto disposto dall'art. 35, comma 28, del D.L. n. 4 luglio 2006 n. 223.

La prima delle due fattispecie evidenziate riguarda il regime di responsabilità solidale dei soggetti coinvolti nella esecuzione di un contratto di appalto di opera e servizi per il **versamento dei trattamenti retributivi, comprese le quote di trattamento di fine rapporto, nonché dei contributi previdenziali e assistenziali e i premi assicurativi** maturati dai prestatori di lavoro nel periodo di esecuzione contratto. Rimane tenuto alle relative sanzioni civili esclusivamente il soggetto effettivamente responsabile dell'adempimento. Il regime di solidarietà passiva soggiace alla limitazione temporale di due anni dalla cessazione dell'appalto. A tal proposito si richiama la circolare del Ministero del Lavoro 11 febbraio 2011, n.5, che ha specificato come il termine di decaduta biennale trovi applicazione nei riguardi dell'obbligato solidale, laddove l'azione nei confronti dell'obbligato principale soggiace al più ampio termine di decaduta di cinque anni. E' appena il caso di accennare che la disciplina prevede la possibilità, per il committente, di invocare la preventiva escusione del patrimonio dell'appaltatore e degli eventuali subappaltatori.

In aggiunta, la dimostrazione dell'adesione e efficace implementazione delle procedure di controllo e di verifica della regolarità complessiva degli appalti, previste nei contratti collettivi nazionali sottoscritti da associazioni dei datori di lavoro e dei lavoratori, libererebbe il medesimo committente dal regime di responsabilità solidale. Tale disposizione deve essere integrata con le specifiche contenute all'art. 9, comma 1, del D.L. 28 giugno 2013, n. 76, che ha chiarito come la liberazione del committente dal regime di responsabilità solidale, alle

condizioni predette, operi esclusivamente con riferimento alla componente retributiva del costo del lavoro, non potendo essere azionata per la componente contributiva.

Lo stesso art. 9, comma 1, del D.L. n. 76/2013, configurandosi come interpretazione autentica dell'art. 29, del D.Lgs. n.276/2004, ha introdotto due ulteriori specifiche di rilevo. In primo luogo, **rientrano nell'alveo dei soggetti tutelati anche i titolari di contratti di lavoro autonomo**, da intendersi quali lavoratori c.d. parasubordinati, gli unici nella più ampia categoria per i quali le obbligazioni contributive e assistenziali sono poste a carico del committente (ne restano esclusi, invece, i lavoratori autonomi obbligati in proprio e in via esclusiva all'assolvimento dei trattamenti previdenziali e assistenziali). Inoltre, si ricorda la esclusione, dall'ambito applicativo dal predetto regime di responsabilità solidale, dei **contratti stipulati dalle pubbliche amministrazioni** di cui all'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 165/2001.

Alla responsabilità solidale in materia di costi del lavoro impiegato per l'attuazione dei contratti di appalto, si è più di recente affiancato l'istituto della **responsabilità solidale fiscale**, normato dall'art. 35, comma 28, della legge 4 agosto 2006, n. 248. La condivisione della responsabilità coinvolge esclusivamente appaltante e appaltatore e l'ambito oggettivo di riferimento è circoscritto all'**irregolare versamento delle ritenute alla fonte** applicate ai corrispettivi dei prestatori di lavoro. Il committente, invece, rimane soggetto esclusivamente a sanzioni amministrative, qualora provveda al versamento dei corrispettivi all'appaltante prima di ricevere da questi la documentazione attestante l'esattezza e la completezza dei versamenti delle ritenute fiscali operate sui redditi da lavoro. Si fa presente che l'attestazione dell'avvenuto adempimento delle ritenute IRPEF può essere rilasciata mediante un'asseverazione di un CAF, ovvero di professionisti abilitati, tra cui i dottori commercialisti. In alternativa, si è ritenuta valida una autocertificazione sostitutiva resa dal subappaltatore ai sensi del D.P.R. n. 445/2000.

Il complesso delle regole che presiedono al regime di responsabilità solidale negli appalti delinea pertanto un quadro intricato e farraginoso, e dispiega effetti sui contribuenti in termini di onerosità e complessità delle procedure aziendali da implementare per il monitoraggio e controllo della integrità della "condotta" delle controparti coinvolte nella esecuzione dei contratti d'appalto. Tale sistema comporta un trasferimento in capo ai contribuenti di funzioni di vigilanza che normalmente dovrebbero competere agli apparati amministrativi dello Stato. Per tale motivo, a tutti i clienti di studio che sono coinvolti in contratti di appalto e subappalto, il professionista farà bene a rammentare la necessità di utilizzare ogni possibile cautela, al fine di evitare l'insorgere di indesiderate responsabilità.

## ACCERTAMENTO

---

# **L'accertamento anticipato nello Statuto del Contribuente: scivolone della Cassazione e spregio delle regole**

di Massimo Conigliaro

Non c'è pace per i diritti dei contribuenti!

Con un'Ordinanza depositata il **18 ottobre 2013, la n.23690** (Pres. Cicala, Rel. Bognanni), la **Corte di Cassazione** ignora il pronunciamento delle Sezioni Unite di soli tre mesi addietro – sentenza n. 18184/2013 (Pres. Luccioli, Rel. Virgilio) – e stabilisce che la **violazione dello Statuto del Contribuente** in tema di **accertamento anticipato** non comporta l'invalidità dell'atto in quanto l'art. 12 della L. 212/2000 **non prevede** un'espressa **sanzione** di nullità per tale violazione. Si tratta di un vero e proprio scivolone, peraltro a corredo di una sentenza nella quale è stato stabilito che le **garanzie** previste dall'art. 12 dello Statuto **non si estendono al terzo** a carico del quale emergano dati, informazioni o elementi utili per l'emissione di un avviso di accertamento.

Dopo una **querelle giurisprudenziale** che aveva reso necessario il pronunciamento delle **Sezioni Unite**, il problema doveva considerarsi superato, nel rispetto del condivisibile principio che è consentito derogare ai 60 giorni intercorrenti tra la notifica del PVC e quella dell'avviso di accertamento soltanto nel caso in cui vi siano ragioni di **particolare urgenza**, adeguatamente **motivate** dall'ente impositore. Altrimenti l'atto emesso **ante tempus** è **nullo**, poiché tale termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva.

Un principio sacrosanto, in linea con una norma inserita nello Statuto dei diritti del Contribuente a tutela del contraddittorio preventivo: 60 giorni quale **spatium deliberandi** per consentire al contribuente di valutare i rilievi e produrre una memoria per chiarire aspetti controversi della vicenda tributaria in contestazione; **memoria** – è bene ricordarlo – che l'ufficio ha l'onere di **esaminare** attentamente, dando atto nella parte motiva del successivo avviso di accertamento delle ragioni per le quali intende eventualmente rigettare le deduzioni difensive.

L'art. 12 della L. 212/2000 concede infatti alla parte sottoposta a verifica fiscale un **termine** per comunicare **osservazioni** e richieste al fine di garantire la possibilità di **interagire** con l'Amministrazione finanziaria prima che essa pervenga all'emissione di un avviso di

accertamento; il mancato rispetto del termine, sacrificando un diritto riconosciuto dalla legge al contribuente, non può che comportare l'**illegittimità dell'accertamento**, senza bisogno di alcuna specifica previsione in proposito (così Cassazione n. 18906/2011), anche nel caso in cui l'attività espletata durante l'accesso non è da considerarsi attività di verifica, bensì di mera **raccolta di informazioni** al pari degli altri strumenti similari come i questionari o l'invito a produrre documenti.

Peraltro, è coerente con un principio generale del diritto amministrativo (ex pluribus Consiglio di Stato, Sez. 6, n. 6405/2003) che i termini del procedimento amministrativo debbano essere considerati ordinatori qualora non siano dichiarati espressamente perentori dalla legge o che la loro **perentorietà** "non debba necessariamente discendere dalla logica del sistema". E nel silenzio del legislatore, il carattere perentorio di un termine può quindi essere desunto dalla **ratio** della norma. Così aveva già fatto la Corte di Cassazione con la sentenza 6088 del 2011 nella quale aveva statuito che il termine di cui all'art. 12, comma 7, della L. 212/2000 è inteso a garantire al contribuente la possibilità di interagire con l'amministrazione prima che essa pervenga alla emissione di un avviso di accertamento ed in tal senso il mancato rispetto del termine, **sacrificando un diritto riconosciuto** dalla legge al contribuente, non può che comportare l'**illegittimità** dell'accertamento, senza bisogno di alcuna specifica previsione in proposito. *"Peraltro, in ipotesi di termine non perentorio non avrebbe senso la previsione della possibilità, contemplata nella medesima norma, di emissione di avviso prima del decorso del termine suddetto, solo in "casi di particolare e motivata urgenza".*

In considerazione del combinato disposto della legge n. 212 del 2000, [art. 7](#), comma 1, e della L. 27 luglio 1990, n. 241, artt. 3 e 21-septies, è evidente lo specifico **obbligo di motivare**, anche sotto il profilo dell'urgenza, l'avviso di accertamento emanato prima della scadenza del termine di sessanta giorni decorrente dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, da parte degli organi di controllo.

La Corte di Cassazione, in passato, aveva opportunamente precisato che la propria interpretazione poteva risultare *certamente molto opinabile ma altrettanto certamente essa non è né arbitraria né pretestuosa*; e sarà pur vero può dar luogo a risultati "fuori misura", ma *non dovrebbe essere troppo difficile, per l'amministrazione finanziaria, evitare tali risultati adeguandosi operativamente a questo più rigoroso regime*. Un'affermazione forte, ma sicuramente ispirata ai tanto ricercati principi di civiltà giuridica. Già in passato si era sostenuto che nemmeno l'approssimarsi della **scadenza del termine** per la notifica dell'avviso di accertamento possa costituire valido motivo per una deroga alla regola dei sessanta giorni: eventuali carenze organizzative dell'Amministrazione finanziaria, che portano ad eseguire l'attività di controllo a ridosso del termine ultimo previsto dalla legge, non possono infatti essere causa di **compressione** dei diritti dei contribuenti, in questo caso del diritto di difesa (possibilità di presentare una memoria) sancito dalla **Costituzione** e ribadito dallo **Statuto dei diritti del Contribuente**.

La questione sembrava risolta. L'Ordinanza n. 23690 dello scorso 18 ottobre costituisce un'inaccettabile passo indietro ed una irruitele violazione del "**precedente vincolante**" sancito

dalle Sezioni Unite con la sentenza n. 18184/13.

In ogni caso, viene alla mente una pronuncia di legittimità piuttosto risalente (Cass. n. 4760/2000) ma sempre **attuale**, che ha affermato che “*soltanto uno Stato inefficiente e autoritario può aspirare a compensare le proprie eventuali carenze organizzative con una legislazione, o una giurisprudenza, “protezionistica”, che disconosca cioè i diritti del cittadino fino a quando non siano maturi i tempi della burocrazia. Uno Stato moderno che operi secondo criteri di efficienza e di economia, non ha timore di porsi su un piede di parità con il cittadino (non più suddito), tanto da formalizzarne e tutelarne i diritti inviolabili (almeno in linea di principio) nei confronti del Fisco con un apposito Statuto ...*”.

In poche parole: ci sono le norme, che il Fisco si **organizzi** e le **rispetti**. Altrimenti gli atti sono **nulli**.

## ORGANIZZAZIONE STUDIO

---

### **Imperativo categorico differenziarsi**

di Michele D'Agnolo

I professionisti italiani affrontano una delle più difficili fasi di mercato che si siano mai prospettate e scontano contemporaneamente una fase di grande espansione numerica dei soggetti abilitati, assieme ad una profonda *deregulation* delle attività professionali e all'apertura sostanzialmente indiscriminata delle frontiere. Il risultato della *iper* concorrenza e della sostanziale caduta delle barriere tariffarie è quello di una **progressiva commodizzazione delle prestazioni professionali agli occhi del cliente**. Pazienti milanesi si affidano sempre più spesso a odontoiatri sloveni e croati fruendo allo stesso costo di una cura in Italia anche del trasporto e della vacanza in una località balneare. Anche se poi scoprono che il dente curato si riammala molto prima. L'unica cosa importante sembra essere quella di pagare poco.

L'appartenenza ad un **ordine professionale** costituiva nel passato un elemento di per sé differenziale nei confronti dei soggetti non abilitati. Oggi invece, l'abilitazione professionale rappresenta agli occhi del cliente una garanzia di uno *standard* qualitativo minimo rispetto al quale qualsiasi variazione di prezzo è conseguentemente dovuta o all'inefficienza della struttura dello studio in questione o all'esosità e alla presunzione del professionista. D'altra parte i **vincoli di bilancio sono per il cliente molto più stringenti** e ce ne accorgiamo tutte le volte che dobbiamo comprare qualcosa.

Noi tutti sappiamo che l'asticella dell'esame di stato, certamente importante e imprescindibile, tutelata da un precetto costituzionale, è una garanzia di base. Ma non possiamo ignorare che dopo il superamento dell'esame di stato comunque ogni singolo professionista avrà minori o maggiori fortune professionali a seconda del proprio talento, della propria preparazione tecnica e della propria capacità di comunicarla, nonché della propria capacità organizzativa e imprenditoriale e anche, perché no, di un pizzico di fortuna. Il mercato, invece, ha ribaltato questa percezione e sembra trattare i professionisti italiani come fossero le acque minerali del supermercato. Quando abbiamo sete e abbiamo bisogno di una nuova confezione di acqua gassata esploriamo gli scaffali fino a trovare quella che costa meno, e la mettiamo nel carrello. E magari, per risparmiare ancora maggiormente, possiamo scegliere di bere l'acqua del sindaco, quella del rubinetto. Che alcuni *test* chimici considerano anche più salutare di quella che langue per mesi dentro a un involucro di plastica.

In altri termini le prestazioni professionali, soprattutto quelle basiche, maggiormente ripetitive, sono ormai viste dal cliente come acquistare un caffè, per il quale vado nel bar più vicino o come la benzina, per la quale vado al distributore dove costa meno. Volendo usare un

termine aziendalistico, le prestazioni professionali si sono commodizzate. Diventa sempre più indifferente per il cliente andare da noi o da chiunque altro.

Il compito dello **studio che vuole competere** per rimanere sul mercato è allora quello di **fare di tutto per differenziarsi dagli altri**, per apparire unici agli occhi dei propri clienti attuali e potenziali.

L'*intuitus personae* rimane sicuramente un aspetto importante, ma la mera relazione interpersonale non sembra essere più sufficiente per fidelizzare il cliente. Conta invece che la relazione con il professionista sia confermata da una altrettanto **buona relazione con tutta la nostra struttura**. Ecco perché non ci possiamo più permettere collaboratori bravi ma un pochino rustici.

Avrete certamente avuto la fortuna di passeggiare lungo una delle tante spiagge della nostra bella riviera romagnola. In ciascuna località vengono disposte decine e decine, a volte centinaia di concessioni demaniali per altrettanti stabilimenti balneari. È molto curioso ed istruttivo guardare con quanto ingegno i singoli gestori lavorino per rendere il proprio breve tratto di arenile, assolutamente identico agli altri, perfettamente riconoscibile ed unico per la propria nicchia di clientela. Ci sono gli stabilimenti che puntano sulle tecnologie offrendo il collegamento wi-fi, quelli per i salutisti con tanto di palestra, quelli che accolgono orde di bambini schiamazzanti con giochi e animazione, quelli silenziosi popolati da persone in cerca di relax. È qui che cerco ispirazione quando ricevo l'incarico di accompagnare uno studio nel suo percorso di differenziazione. Nel mercato in cui gli attori sono distribuiti statisticamente secondo una curva dalla coda lunga ci sono tanti micro-mercati per altrettanti segmenti di clientela.

**Differenziarsi significa innanzitutto comunicare bene, esaltare i vantaggi delle prestazioni che eroghiamo.** Ricevere un regalo confezionato con cura e porto con garbo o riceverlo tirato addosso con disprezzo danno una sensazione a chi lo riceve profondamente diversa. La prestazione professionale è come un fantasma, se non ci mettiamo sopra il lenzuolo della comunicazione il risultato non si vede. La prevenzione è particolarmente difficile da valorizzare. In questo molti studi hanno ancora grande possibilità di miglioramento.

Ma la differenziazione non è e non deve essere solo immagine, deve invece portarci a **comprendere le esigenze più particolareggiate della propria clientela trasfondendole in nuovi livelli di servizio**. Il servizio non è quello che eroghiamo ma quello che il cliente percepisce e quindi sempre a lui dobbiamo guardare per rilevare ed esprimere in caratteristiche di servizio gli elementi differenziali per lui importanti. Potremo inventare nuovi servizi o nuove modalità di erogazione. Qualcuno rabbrividirà sapendo che negli Stati Uniti va molto di moda il commercialista a domicilio per i dichiarativi fiscali delle persone fisiche, con grande gioia delle casalingheperate.

La differenziazione ha inoltre un forte collegamento con il **posizionamento sul mercato del nostro studio**. Come mai una borsa griffata costa anche un migliaio di euro mentre un articolo

davvero molto simile può essere acquistato su di una spiaggia ad un prezzo venti volte inferiore? Se ambiamo a servire una clientela sofisticata dovremo non solo essere impeccabili nei requisiti di base delle nostre prestazioni (è una cosa che ormai tutti i clienti danno per scontata) ma anche curare il dettaglio e la comunicazione in maniera assolutamente maniacale. Non dimentichiamo che per un imprenditore poter dire di servirsi presso un grande studio internazionale è una affermazione che incorpora anche elementi di status symbol.

La differenziazione si persegue anche compendiando **elementi di differenza qualitativa**: un semplice panino con l' hamburger può costare da un euro fino a quasi venti, se è fatto con trita di chianina.

In conclusione lo studio dovrà fare ogni sforzo per **esaltare e comunicare le proprie peculiarità**: diventare famosi per qualcosa e farlo conoscere al mondo è diventato imprescindibile.