

**Edizione di mercoledì 12 febbraio 2014**

## **IVA**

[Rimborso Iva ammesso per i soggetti non residenti con rappresentante fiscale](#)

di **Giovanni Valcarenghi**

## **IVA**

[Versamento dell'Iva annuale](#)

di **Federica Furlani**

## **IMPOSTE SUL REDDITO**

[Tu chiamalo \(se vuoi\) rimborso spese!](#)

di **Fabio Pauselli**

## **ACCERTAMENTO**

[È possibile compensare i crediti con la Pubblica Amministrazione con le somme dovute al Fisco](#)

di **Luigi Ferrajoli**

## **ACCERTAMENTO**

[Entro fine mese la certificazione dei compensi corrisposti ad atleti dilettanti](#)

di **Guido Martinelli, Marta Saccaro**

## **ORGANIZZAZIONE STUDIO**

[Accoppiare i porcospini](#)

di **Michele D'Agnolo**

## IVA

---

### ***Rimborso Iva ammesso per i soggetti non residenti con rappresentante fiscale***

di **Giovanni Valcarenghi**

La Corte di giustizia, con la sentenza del 6 febbraio 2012, relativa alla [causa C-323/12](#), ha affermato che un soggetto passivo stabilito in uno Stato membro, che abbia effettuato cessioni di beni territorialmente rilevanti in un altro Stato membro, **ivi soggette a reverse charge**, ha il **diritto** di ottenere il **rimborso “diretto”** dell'IVA **anche se identificato**, per mezzo di un rappresentante fiscale, in tale ultimo Stato.

La controversia è insorta dopo che ad una società tedesca è stato negato il rimborso dell'IVA assolta in Romania, ove la medesima effettua **cessioni di energia elettrica a “soggetti passivi-rivenditori”**, che gli artt. 38 e 195 della Direttiva n. 2006/112/CE considerano soggette a IVA – con applicazione del *reverse charge* – nel luogo in cui i “soggetti passivi-rivenditori” hanno fissato la sede della propria attività.

L'VIII Direttiva CEE (ora Direttiva n. 2008/9/CE) prevede **due condizioni cumulative** che devono essere soddisfatte affinché un soggetto passivo, per poter ottenere il rimborso, possa considerarsi **non stabilito** nello Stato membro in cui ha effettuato gli acquisti con imposta detraibile:

- da un lato, il soggetto passivo in questione **non deve disporre di un centro di attività** (stabile organizzazione dopo la “rifusione” della VI Direttiva nella Direttiva n. 2006/112/CE) nello Stato membro nel quale intende ottenere il rimborso;
- dall'altro, nel periodo di riferimento del rimborso, **non deve avere effettuato cessioni di beni o prestazioni di servizi** che si considerino localizzate in tale Stato membro, ad eccezione di talune prestazioni specifiche.

Riguardo alla prima condizione, la Corte UE afferma che il fatto che un soggetto passivo stabilito in uno Stato membro sia identificato per mezzo di un rappresentante fiscale in un altro Stato membro **non può essere equiparato all'acquisizione di un centro di attività** in tale Stato membro. Secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza comunitaria, il centro di attività presuppone, infatti, un **grado sufficiente di stabilità** e una **struttura idonea**, sul piano del **corredo umano e tecnico**, a rendere possibili **in modo autonomo** le operazioni del soggetto passivo.

La mera nomina di un rappresentante fiscale **non è, pertanto, sufficiente** a ritenere che il soggetto passivo in questione disponga di una struttura dotata di un sufficiente grado di stabilità e di un personale proprio incaricato della gestione della propria attività d'impresa.

Questa conclusione conferma l'**illegittimità**:

- sia della posizione della Corte di Cassazione in materia proprio di rimborso "diretto" ai soggetti non residenti, per la quale "è pacifico (...) che dall'attribuzione della partita IVA ad un soggetto che ne abbia fatto richiesta deriva, per ragioni di ordine logico-giuridico, la **presunzione della esistenza di stabile organizzazione**" (Cass., 30 novembre 2012, n. 21380);
- sia della cd. "**web tax**" (di cui al nuovo art. 17-*bis* del D.P.R. n. 633/1972), in quanto l'obbligo imposto ai soggetti non residenti di aprire una partita IVA in Italia per vendere la pubblicità on line ad imprese e professionisti presumerebbe l'esistenza di una stabile organizzazione.

Riguardo alla seconda condizione, come anticipato, il rimborso presuppone che, nel periodo di riferimento, il soggetto passivo non abbia effettuato cessioni di beni o prestazioni di servizi che si considerino localizzate nello Stato membro nel quale viene chiesta la restituzione dell'imposta.

Nel caso esaminato, il luogo impositivo delle cessioni di energia elettrica è quello in cui i "soggetti passivi-rivenditori" hanno fissato la sede della propria attività, sui quali ricade l'obbligo di pagare la relativa IVA in base al meccanismo del *reverse charge*.

Tali cessioni, benché territorialmente rilevanti nel Paese di rimborso, non precludono il diritto del soggetto non residente ad ottenere la restituzione dell'imposta dal momento che l'art. 171, par. 1, della Direttiva n. 2006/112/CE **esclude che il richiedente possa considerarsi "stabilito"** in tale Paese ogni qual volta effettui **esclusivamente operazioni attive soggette ad inversione contabile**.

A questo proposito, la Corte UE **vieta** all'ordinamento giuridico nazionale di **presumere** che il soggetto non residente, ove identificato per mezzo del rappresentante fiscale, abbia realizzato cessioni di beni o prestazioni di servizi nel Stato di rimborso, diverse da quelle in *reverse charge*.

Anche questa conclusione ha riflessi nella legislazione IVA italiana, così come interpretata dall'Amministrazione finanziaria.

L'Agenzia delle Entrate, nell'ambito delle FAQ pubblicate sul proprio sito internet ed aggiornate al 12 luglio 2010, ha **negato** il rimborso IVA di cui all'art. 38-*bis*2 del D.P.R. n. 633/1972 se il richiedente di altro Paese membro è identificato in Italia direttamente o per mezzo del rappresentante fiscale. Come già evidenziato da Assonime nella circolare n. 29 del 24 settembre 2010, il rimborso può essere escluso solo quando il soggetto estero abbia

utilizzato la posizione IVA italiana per effettuare operazioni territorialmente rilevanti diverse da quelle consentite.

## IVA

---

### ***Versamento dell'Iva annuale***

di **Federica Furlani**

L'**IVA** dovuta risultante dalla **dichiarazione annuale 2014** deve essere versata entro il prossimo **17 marzo 2014** (il 16 marzo cade di domenica): il limite minimo di versamento è pari ad 10,33 (10,00 euro per effetto degli arrotondamenti effettuati in dichiarazione).

I contribuenti possono procedere al pagamento in **unica soluzione** ovvero **rateizzare** quanto dovuto in rate di pari importo che devono essere versate entro il giorno 16 di ciascun mese di scadenza con ultima rata da versarsi non oltre il 16 novembre.

Sull'importo delle rate successive alla prima è dovuto l'**interesse fisso** di rateizzazione pari allo **0,33% mensile** (art. 5 del decreto 21 maggio 2009): pertanto, la seconda rata deve essere aumentata dello 0,33%, la terza rata dell'0,66%, la quarta dell'0,99% e così via.

Se il soggetto è tenuto alla presentazione della **dichiarazione unificata**, il **versamento** dell'IVA annuale può essere differito alla **scadenza prevista per il versamento delle somme dovute in base alla dichiarazione unificata** con la **maggiorazione dello 0,40%** a titolo d'interesse per ogni mese o frazione di mese successivo al 16 marzo.

I termini di versamento possono pertanto differire a seconda la dichiarazione sia presentata in forma autonoma o unificata: il contribuente tenuto alla presentazione della **dichiarazione IVA autonoma** deve obbligatoriamente effettuare il versamento dell'IVA annuale entro il 16 marzo (per il 2014 17 marzo), salva la possibilità di rateizzare l'importo, quello tenuto alla presentazione della **dichiarazione IVA in forma unificata** può effettuare il versamento dell'IVA annuale:

- in un'unica soluzione entro il 16 marzo;
- in un'unica soluzione entro la scadenza del modello Unico, con la maggiorazione dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese successivi;
- rateizzando l'importo a decorrere dal 16 marzo, con la maggiorazione dello 0,33% mensile per l'ammontare di ogni rata successiva alla prima;
- rateizzando l'importo dalla data di pagamento delle somme dovute in base al modello Unico, maggiorando dapprima l'importo da versare con lo 0,40% per ogni mese o frazione di mese successivi al 16 marzo e quindi aumentando dello 0,33% mensile l'importo di ogni rata successiva alla prima.

Per la definizione delle scadenze del modello Unico cui è necessario fare riferimento per il possibile versamento dell'IVA annuale in caso di dichiarazione presentata in forma unificata, si deve distinguere tra **persone fisiche/società di persone** e **società di capitali**.

Persone fisiche e società di persone devono effettuare il versamento del saldo delle imposte dovute entro il **16 giugno** dell'anno di presentazione della dichiarazione dei redditi, con possibilità di differirlo entro il trentesimo giorno successivo al 16 giugno con una maggiorazione dello 0,40%.

Di conseguenza il **versamento dell'IVA annuale relativa al 2013** può essere effettuato alle seguenti scadenze con le relative maggiorazioni (fatta salva la possibilità di rateizzare l'importo):

- **entro il 17 marzo** senza alcuna maggiorazione a titolo di interessi
- **dal 18 marzo al 16 aprile** con la maggiorazione dello **0,40%**
- **dal 17 aprile al 16 maggio** con la maggiorazione dello **0,80%**
- **dal 17 maggio al 16 giugno** con la maggiorazione dello **1,20%**
- **dal 17 giugno al 16 luglio** con la maggiorazione dello **0,40%** sull'importo maggiorato del 1,20%

Per i **soggetti Ires** l'individuazione del termine entro cui effettuare il versamento del saldo delle imposte dovute dipende dalla **data di chiusura dell'esercizio** e dalla **data di approvazione del bilancio**.

Infatti, se il **bilancio viene approvato nei termini ordinari**, ossia entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, il versamento deve essere effettuato **entro il giorno 16 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo di imposta**, ovvero entro il trentesimo giorno successivo a tale data con una maggiorazione dello 0,40%.

Se, invece, il bilancio non viene approvato nei termini ordinari, e quindi è possibile la proroga per la sua approvazione **entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio**, il versamento deve essere effettuato **entro il giorno 16 del mese successivo a quello di approvazione del bilancio**, ovvero entro il trentesimo giorno successivo a tale data con una maggiorazione dello 0,40%.

Da ultimo, nel caso il cui **il bilancio non venga approvato**, bisogna distinguere le diverse situazioni che si possono venire a creare: se l'approvazione doveva avvenire nei termini ordinari (entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio), il versamento deve essere effettuato entro il giorno 16 del sesto mese successivo alla chiusura del periodo di imposta; se l'approvazione doveva avvenire nel maggior termine di 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio, il versamento va fatto entro il giorno 16 del mese successivo a quello di approvazione del bilancio.

Da ultimo, nel caso di **omesso o insufficiente versamento** dell'Iva, tanto con riferimento all'Iva risultante dalla dichiarazione annuale che a quella relativa alle liquidazioni periodiche, è

possibile la regolarizzazione attraverso l'istituto **del ravvedimento operoso** (art. 13, co. 1, D.Lgs. 472/1997), versando l'imposta o la **maggior imposta**, gli **interessi legali** e la **sanzione**, così determinata:

- se il versamento viene effettuato **entro 30 giorni dalla violazione**:
  1. o fino al 14° giorno, sanzione pari allo 0,2% giornaliero
  2. o dal 15° al 30° giorno, sanzione pari al 3%
- **entro il maggior termine di presentazione della dichiarazione** relativa all'anno nel corso del quale la violazione è commessa: sanzione pari ad 1/8 del minimo, ovvero pari al 3,75%.

## IMPOSTE SUL REDDITO

---

### ***Tu chiamalo (se vuoi) rimborso spese!***

di **Fabio Pauselli**

L'Istituto di ricerca del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, con la [Circolare n. 37 del 9 gennaio 2014](#), ha affrontato l'annosa questione dei **rimborsi spese** nella determinazione del **reddito di lavoro autonomo**.

Come noto, l'Amministrazione finanziaria ha da sempre interpretato in maniera estensiva il concetto di **"compenso"**, riconducendovi anche quelle **somme corrisposte a titolo di rimborso spese** ed escludendo, di fatto, soltanto quei rimborsi relativi a spese anticipate in nome e per conto del cliente (ad esempio imposte e tasse, diritti e bolli, ecc...).

Questo modo "omnicomprensivo" di interpretare la norma da parte dell'Agenzia delle Entrate, trova un limite nel disposto di cui all'art. 54, comma 5, del T.U.I.R., secondo cui le spese relative a prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande in pubblici esercizi **"sono integralmente deducibili se sostenute dal committente per conto del professionista e da questi addebitate nella fattura"**.

Leggendo queste poche righe non si può far altro che rilevare come il Legislatore che ha emanato questa norma fosse davvero poco avvezzo alla semplificazione tributaria; infatti la disposizione in esame, sancendo espressamente che tali **spese "prepagate" dal committente non soggiacciono al limite di deducibilità previsto per le spese di vitto e alloggio** (75% nel limite del 2% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta), ha imposto di adottare una procedura alquanto farraginosa:

1. Il servizio "prepagato" deve essere fatturato al committente con gli estremi del professionista che ne ha usufruito;
2. il committente comunica al professionista l'ammontare della spesa, inviandogli copia della fattura;
3. il professionista emette fattura nei confronti del committente, includendo nel compenso le spese di vitto e alloggio "prepagate" dal committente;
4. il committente imputa a costo la prestazione del professionista, potendo dedurre *in toto* anche le spese di vitto e alloggio "prepagate".

Oltre ad assimilare i rimborsi spese "prepagati" ai compensi in natura, così facendo si è creata una procedura amministrativa onerosa e sproporzionata rispetto agli ipotetici intenti elusivi nell'applicare la norma.



Alla luce di queste considerazioni, in Senato il 23 luglio 2013 è stato presentato un disegno di legge volto ad abrogare le disposizioni in esame, nel quale viene previsto che le **prestazioni acquistate e “prepagate” direttamente dal committente non costituiscono per il professionista compensi in natura**.

Questa proposta modificativa, nonostante ripristini l'irrilevanza delle spese “prepagate” dal committente nella determinazione del redditi di lavoro autonomo del professionista, risulta ancora poco soddisfacente; infatti il trattamento fiscale degli altri rimborsi spese analitici continuerebbe a **ledere il principio costituzionale di capacità contributiva**, qualora le spese oggetto di rimborso risultino soltanto parzialmente deducibili (come quelle di vitto e alloggio) e non “prepagate” dal committente.

In tal senso è auspicabile che venga introdotta una disposizione di carattere generale per i rimborsi di quelle spese che il professionista è solito sostenere in merito all'espletamento dell'incarico, al fine di evitare una ingiustificata disparità di trattamento per fattispecie sostanzialmente simili.

## ACCERTAMENTO

---

### ***È possibile compensare i crediti con la Pubblica Amministrazione con le somme dovute al Fisco***

di **Luigi Ferrajoli**

Con il [D.M. del 14/01/2014](#), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 18 del 23/1/2014, è stata prevista la possibilità, per i soggetti titolari di **crediti certificati**, di richiedere *“di utilizzare detti crediti per effettuare il pagamento mediante **compensazione** dei propri debiti da accertamento tributario”* (articolo 2, comma 1).

Il **primo** aspetto che occorre tenere in considerazione, ai fini dell'applicabilità della norma, è cosa si intenda per “crediti certificati”. Sul punto, è lo stesso decreto a fornire le necessarie indicazioni: con tale definizione si individuano *“i crediti non prescritti, **certi, liquidi ed esigibili**, maturati al 31 dicembre 2012 nei confronti dello Stato, degli enti pubblici nazionali, delle regioni e delle province autonome di Trento e Bolzano, degli enti locali e degli enti del Servizio sanitario nazionale, **per somministrazioni, forniture e appalti e prestazioni professionali**”*.

La norma si rivolge, dunque, ai soggetti che vantino crediti **commerciali o professionali** nei confronti della Pubblica Amministrazione, certificati attraverso piattaforma elettronica, consentendo loro di compensare i propri crediti con le somme dovute al Fisco attraverso compilazione di **modello F24 telematico**.

Le **condizioni** per poter accedere a tale istituto sono specifiche (articolo 3, comma 1, lett. a – f). Il pagamento di cui all'art. 2 si ritiene **perfezionato** qualora, oltre alla menzionata certificazione dei crediti, la stessa riporti la data del pagamento certificato, la coincidenza tra soggetto debitore di accertamento tributario e titolare dei crediti certificati, l'utilizzazione nel modello F24 esclusivamente pagamenti identificati dai codici riportati nella tabella di cui all'allegato 1 al decreto, la conformità alle disposizioni vigenti in materia di controllo preventivo delle compensazioni utilizzate con il modello F24 in caso di indicazione di crediti diversi da quelli certificati e, in ultimo, **il buon fine dell'addebito** dell'eventuale saldo positivo del modello F24 telematico (nell'ipotesi di cui all'articolo 2, comma 4).

Qualora i crediti non dovessero essere sufficienti, potrà essere versata la **differenza** nello stesso modello F24 telematico.

Sempre nel modello F24 dovranno essere indicati, con appositi **codici** indicati nella tabella allegata al decreto e consultabile sul sito dell'Agenzia delle entrate, i debiti da **accertamento**

**tributario** e i crediti certificati utilizzati in compensazione.

Nell'ipotesi in cui anche solamente una delle citate **condizioni** non fosse rispettata, l'articolo 3, comma 2 del decreto indica chiaramente che *"tutti i pagamenti contenuti nello stesso modello F24 telematico sono considerati come **non avvenuti**"*.

La procedura in esame si caratterizza per essere interamente **telematica**, consentendo così all'Agenzia delle entrate e al Ministero dell'economia un **severo controllo** delle operazioni, al fine di evitare che vengano utilizzati impropriamente o illegittimamente i crediti vantati.

La **verifica** in ordine al rispetto delle condizioni relative ai crediti certificati utilizzati in compensazione è disciplinata dall'articolo 4 del decreto e prevede che l'Agenzia delle Entrate trasmetta **tempestivamente** alla piattaforma elettronica di certificazione le informazioni contenute nei modelli F24 ricevuti, con riferimento al **codice fiscale** del soggetto, gli importi dei crediti utilizzati in compensazione e la data di presentazione del modello F24.

La piattaforma elettronica di certificazione, a propria volta, comunicherà all'Agenzia delle Entrate **l'esito dei controlli** finalizzati alla verifica del rispetto delle condizioni previste dall'articolo 3, comma 1, lettere a), b) e c) del decreto. In particolare, saranno **oggetto di comunicazione** *"a) in caso di esito positivo, la data prevista per il pagamento del credito certificato utilizzato in compensazione, indicata nella relativa certificazione; b) in caso di esito negativo, i motivi che hanno determinato tale esito, al fine di consentire all'Agenzia delle entrate di informare il soggetto che ha trasmesso il modello F24 telematico, tramite la ricevuta di cui all'art. 3, comma 2"*.

L'articolo 7, comma 1, del decreto stabilisce che *"entro **60 giorni** dalla data prevista per il **pagamento** del credito, indicata nella certificazione, le pubbliche amministrazioni, diverse dallo Stato, versano nella c.s. 1778 l'importo del credito utilizzato in compensazione"*. In difetto, al successivo articolo 8 viene previsto che *"nel caso in cui le pubbliche amministrazioni, diverse dallo Stato, non effettuino i versamenti di cui all'articolo 7, la struttura di gestione **trattiene l'importo** del credito certificato, utilizzato in compensazione, dalle entrate spettanti a tali enti a qualsiasi titolo"*.

## ACCERTAMENTO

---

### ***Entro fine mese la certificazione dei compensi corrisposti ad atleti dilettanti***

di **Guido Martinelli, Marta Saccaro**

Un adempimento che troppo spesso i club sportivi dilettantistici “dimenticano” è l’attestazione dei compensi erogati nell’anno solare precedente per attività sportive dilettantistiche, da consegnare ai percipienti entro **la fine del mese di febbraio dell’anno successivo a quello di riferimento** (la prossima scadenza è quindi il 28 febbraio per i compensi corrisposti nel corso del 2013). La dimenticanza spesso è legata alla considerazione che si tratta di **somme non assoggettate a ritenuta** e, quindi, con il pagamento delle stesse i club ritengono concluse tutte le pendenze di carattere fiscale.

L’obbligo di attestare anche questi compensi si desume, però, in via implicita, dal contenuto delle istruzioni alla dichiarazione dei sostituti d’imposta, mod. 770/2014 semplificato. Con riferimento al contenuto della comunicazione dei dati relativi alle certificazioni di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi del modello, viene infatti precisato che devono essere indicate (al punto 22) le somme erogate nell’esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche, **comprese quelle che non hanno concorso a formare il reddito** (fino a 7.500 euro, da segnalare, queste ultime, anche nel successivo punto 25 come “somme non soggette a ritenuta”, dopo avere indicato il codice 3 nella casella 24). In relazione a questi compensi si fa inoltre presente che nei punti 26, 27 e 28 deve essere indicato, rispettivamente, l’imponibile fiscale e l’importo delle **ritenute operate nell’anno**. L’ammontare dell’addizionale regionale all’Irpef trattenuta sulle somme erogate agli sportivi dilettanti deve invece essere indicata nei punti 30, se effettuata a titolo d’acconto e 31 se effettuata a titolo d’imposta. Non trovano invece evidenza alcuna i **rimborsi** per spese documentate relative al vitto, all’alloggio, al viaggio ed al trasporto sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale.

L’obbligo di comunicare queste somme deriva evidentemente dalla necessità dell’Agenzia delle Entrate di **“incrociare” i dati relativi alla posizione del singolo contribuente**, al fine di verificare se sia stato effettivamente rispettato il limite di franchigia fiscale.

Le istruzioni alla compilazione del modello 770/2014 **non sono modificate**, rispetto agli anni precedenti, per quanto riguarda le **modalità di dichiarazione dei compensi corrisposti per attività sportiva dilettantistica**: nessuna ulteriore argomentazione è quindi espressa in merito alla **percentuale da applicare in relazione all’aliquota di addizionale regionale e comunale**.

Non risulta pertanto in alcun modo né confermata né smentita la posizione espressa dall'Agenzia delle Entrate nella [risoluzione n. 106/E del 2012](#) della quale ci siamo occupati in passato su queste colonne.

Si ricorda, per completezza, che il modello 770/2014 semplificato dovrà essere **trasmesso all'Agenzia delle Entrate**, esclusivamente attraverso il canale telematico, entro il prossimo **31 luglio**.

Per quanto sopra riportato, si ribadisce che nel modello del sostituto d'imposta vanno indicati anche i compensi sui quali **non è stata effettuata la ritenuta** perché al di sotto del limite annuo di 7.500,00 euro. In mancanza della segnalazione si ritiene applicabile la sanzione di **51,00 euro per ogni percipiente non indicato** (cui eventualmente si aggiunge la sanzione per l'omessa presentazione del modello, cioè quella che va dal 120 al 240 per cento dell'ammontare delle ritenute non versate, con un minimo di **258,00 euro**).

L'obbligo di presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta è quindi strettamente connesso a quello di rilasciare la **certificazione per i compensi corrisposti nel corso dell'anno agli sportivi dilettanti**. Questo adempimento, del resto, era stato esplicitamente previsto dal DM 473/99, di attuazione della disposizione di cui all'art. 25 della L. 133/99, ma non è stato ribadito a seguito dell'introduzione degli articoli 37 della L. 342/2000 e 90 della L. n. 289/2002, che hanno modificato il regime di tassazione dei compensi in parola (sostanzialmente ampliando il limite dei compensi che si possono erogare in "franchigia" fiscale).

Poiché, però, le somme corrisposte agli sportivi dilettanti nel corso del 2013 devono, come visto, essere indicate per l'intero importo nel mod. 770/2014 semplificato, i sostituti d'imposta sono in ogni caso tenuti a **rilasciare la certificazione, in forma libera, attestante gli ammontari corrisposti, compresi quelli che non sono stati assoggettati a tassazione, e le eventuali ritenute effettuate** (per Irpef e addizionale).

Ciò è stato espressamente ribadito dall'Agenzia delle Entrate con la [circolare n. 60/E del 19 giugno 2001](#), dove è stato inoltre confermato che i sostituti d'imposta devono rilasciare ai percipienti la certificazione degli importi corrisposti anche qualora questi non abbiano superato, nell'anno, il limite di 7.500 euro.

## ORGANIZZAZIONE STUDIO

---

### *Accoppiare i porcospini*

di Michele D'Agnolo

Ogni tanto torna di moda l'idea delle **aggregazioni professionali**, cioè di provare a costruire degli studi di **maggior dimensione** rispetto a quelli mediamente esistenti.

Le motivazioni di queste autentiche ondate epidemiche sono innanzitutto psicologiche, ogni professionista soffre di tanto in tanto di solitudine. Di questi tempi le spinte sono anche fortemente economiche, **si perseguono economie** di scala, di scopo, di specializzazione, e così via.

Andrebbe innanzitutto tenuto presente che **molte delle economie comunemente sperate dai progetti di aggregazione sono illusorie**, mentre altre che effettivamente si verificano sono ignorate. Le economie di scala – per esempio – sono inesistenti sui processi primari. Se metti cento contabili in un capannone lavoreranno probabilmente peggio di cinque dentro a uno studio. Esistono invece economie interessanti sui processi di supporto, quali comunicazione esterna, organizzazione, acquisti ecc... Le economie di specializzazione sono rilevanti, ma possono demotivare alla lunga i professionisti e adagiarli sul già noto, inoltre sovente le specializzazioni giuridiche o economiche passano di moda.

Le poche economie sulle risorse umane che eventualmente si fanno sono spesso frutto di **razionalizzazioni che si sarebbero dovute fare a monte**, a prescindere e antecedentemente alla fusione, che ne costituisce soltanto un alibi. Poiché il personale dello studio è una risorsa discreta, cioè non può essere licenziato con facilità il 15% di una persona, è possibile dalla fusione monetizzare piccole inefficienze che nei singoli studi non potevano essere portate a conto economico proprio per tale motivo.

Esistono anche **vantaggi psicologici** e i clienti stessi sembrano apprezzare l'irrobustimento delle strutture, purché le parcelle si riducano o al più rimangano costanti e si rimanga seguiti dal solito confessore di sempre.

Spesso però **le aggregazioni professionali non durano** che il tempo fugace di un breve innamoramento, passato il quale si verificano dissapori, lotte senza quartiere e diaspore laceranti. L'eleganza del nome, spin off, non basta a dissimulare le perdite di avviamento, di motivazione e spesso anche fiscali e patrimoniali causate dalle separazioni.

Con che faccia convincere il cliente che quando tre anni fa gli abbiamo presentato il nostro

nuovo socio, dipingendolo come il miglior professionista del mondo, scherzavamo e oggi ci siamo lasciati?

Ancora più spesso, le esperienze negative di aggregazione ci fanno pensare che **non ci sia storia per rischiare di nuovo** e finiamo, dopo uno o due tentativi maldestri, nuovamente rinchiusi nel nostro solipsismo professionale.

Eppure, per rendere più durature e fattive le aggregazioni professionali **sarebbe sufficiente adottare fin dall'inizio un approccio più razionale**, legato alla misurazione e composizione dei reciproci interessi economici e psicologici. La trattativa e la gestione dovrebbero assomigliare di più a quando due casate reali accoppiano i loro rampolli e di meno a una coppia di adolescenti il giorno di San Valentino. **Deleterio soprattutto l'approccio di chi pensa di aggiustare i dettagli strada facendo**. Nelle aggregazioni professionali i dettagli sono tutto, per cui devono affrontarsi e risolversi all'inizio. Altrimenti è meglio niente.

È utile innanzitutto **verificare quali sono i desiderata dei soci e il loro commitment** al progetto comune (quanto importante è per loro il progetto rispetto alle altre cose della vita e quanto tempo ed energie possono ragionevolmente metterci). Ricordiamoci che in una prestazione di consulenza il commitment, l'impegno è tutto. Poi vedere se tali desiderata trovano una loro composizione, anche prospettica, nella **mission e nella vision dello studio**. Occorre verificare se il prospettato sodalizio appaia **foriero di valore aggiunto ai principali stakeholders** dello stesso: soci, clienti, collaboratori e dipendenti chiave, fornitori. Se tutto questo fosse vero, occorre fare un serio e completo **business plan**. Con questo approccio, se qualcosa non funziona, ce ne si accorge immediatamente.

Spesse volte però i sodalizi professionali non scontano problemi filosofici importanti, ma si incastrano nel classico **granellino di sabbia**. Basta una parola fuori luogo o una disattenzione a destabilizzare lo studio per anni. Questione di Feeling, si direbbe. È allora opportuno **radiografare con attenzione le idiosincrasie** degli aggregandi per verificare le affinità elettive, in vista di un pesante menage. Altrimenti il matrimonio rischia di naufragare per il calzino trovato nel corridoio o i capelli nel lavandino.

Si possono tranquillamente tollerare e accomodare in un progetto comune differenze di età, di percorso carrierale, di sesso, di prospettive economiche, purché le si conosca in anticipo. Spesso illustri sconosciuti compongono i loro interessi molto meglio di amici fraterni. Questione di metodo.

Alle volte i sodalizi, nonostante tutte le attenzioni che ci abbiamo messo, finiscono perché **viene a mancare la motivazione** di uno dei soci. È quello che chiamo l'effetto "Stefano D'Orazio", in onore del batterista dei Pooh, che dopo 35 anni di sodalizio una mattina si accorse di volere altro dalla vita e lasciò tutti con un palmo di naso.

Altre volte, sono i **partner romantici o i familiari dei soci, veri e propri soci occulti dello studio**, a lavorare nell'ombra per la disgregazione dello studio. Qui il paragone nel mondo musicale è

quello di Yoko Ono, che molti additano come causa della separazione dei Beatles.

La manutenzione dei rapporti tra gli associati, dunque continua quotidianamente anche dopo aver sottoscritto gli accordi ed anzi per tutta la loro durata.

Solo dopo aver svolto tutte le considerazioni che precedono potremo finalmente affrontare il come valutare i rispettivi apporti e il come organizzare la governance dello studio. Attenti qui soprattutto al rischio di perseguire unanimità e collegialità costanti, che possono paralizzare lo studio.

Come vedete, la struttura giuridica da adottare (società tra professionisti, associazione, network, rifatturazioni, società di scopo ecc...) è del tutto inconferente alla buona riuscita di una aggregazione professionale e come tale va decisa per ultima, una volta sciolti tutti gli altri nodi, quelli di sostanza.