

Edizione di lunedì 26 gennaio 2015

EDITORIALI

[Se lo dice lui ...](#)

di Sergio Pellegrino

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[La regolarizzazione degli immobili nella collaborazione volontaria](#)

di Nicola Fasano

IVA

[L'obbligo di fatturazione nel commercio elettronico](#)

di Marco Peirolo

CONTENZIOSO

[La tardiva costituzione del resistente](#)

di Luigi Ferrajoli

AGEVOLAZIONI

[Definizione Iva di abitazioni di lusso: in soffitta i vecchi criteri](#)

di Luca Caramaschi

ORGANIZZAZIONE STUDIO

[La fusione fredda](#)

di Michele D'Agnolo

EDITORIALI

Se lo dice lui ...

di **Sergio Pellegrino**

Se un *premier* che non difetta certo di autostima definisce un provvedimento, sul quale tra l'altro il proprio governo aveva puntato molto in termini di *marketing* politico, “**un clamoroso autogol**” ... non si può far altro che credergli.

In un mese soltanto è dunque cambiato radicalmente il **feeling** governativo nei confronti del **nuovo regime forfettario** per i piccoli contribuenti, appena introdotto e che già necessita di radicali interventi correttivi.

Soltanto lo scorso 22 dicembre infatti il **consigliere economico di Renzi, Yoram Gutgeld**, *twittava* tutto il suo entusiasmo, esaltando in sette punti i grandi vantaggi del nuovo regime:

1. una nuova aliquota, più bassa
2. nessun aumento obbligatorio per il regime dei minimi
3. oneri Inps, 1.000 euro in media di risparmio
4. agevolazioni per quasi tutti i lavoratori autonomi
5. meno tasse per chi apre una *start-up*
6. **il commercialista non è più necessario**
7. nessun limite per export e operazioni con l'estero

Anche in questo caso non sappiamo a chi appartenga la “manina” che materialmente ha elaborato la norma, ma certo è che **il nuovo regime rappresenta un impressionante connubio di valutazioni politiche sbagliate e di errori tecnici.**

Valutazioni politiche sbagliate perché, **se gli obiettivi che il governo voleva conseguire con l'introduzione di questo regime sono effettivamente quelli dichiarati** – maggiore equità di trattamento fra attività commerciali e prestazioni di servizi, semplificazione degli adempimenti per eliminare il costo del commercialista, riduzione del carico previdenziale -, questi sono stati tutti **miseramente falliti.**

La **soglia massima di ricavi non scontenta soltanto i professionisti**, e più in generale i soggetti che erogano prestazioni di servizi, che dal limite generalizzato di 30.000 euro del regime dei minimi passano ad un importo dimezzato a 15.000 euro, ma determina la sostanziale impossibilità di applicare il regime per chi svolge un'**attività commerciale**, che, pur arrivando in taluni casi (vale a dire commercio all'ingrosso e al dettaglio e servizi di alloggio e di ristorazione) ad un ammontare “tollerato” di, addirittura, 40.000 euro di ricavi, con questi importi non può pensare di “stare in piedi”, se non ricorrendo massicciamente al *nero*.

Il fatto poi che il **commercialista non sia più necessario** è tutto da dimostrare, visto che comunque il regime, sebbene forfettario, ha le sue regole applicative e non è privo di qualche elemento di complessità.

In realtà, anche da questo punto di vista, il risultato che si conseguirà è di **segno esattamente opposto**: l'introduzione del regime forfettario, con tutti i suoi vincoli, finirà per incrementare il numero di contribuenti che dovranno adottare il **regime ordinario** e che quindi avranno bisogno di un supporto da un punto di vista contabile e dichiarativo (che ci abbiano voluto aiutare, pur dichiarando il contrario, in un momento difficile?).

Questo effetto si verificherà, non soltanto a causa della riduzione della soglia di ricavi e compensi, ma anche per la norma che **penalizza dipendenti e pensionati**, che invece si avvalevano massicciamente del regime dei minimi: possono infatti applicare il forfettario soltanto se il reddito conseguito nell'attività di impresa o di lavoro autonomo è di importo superiore rispetto al reddito di lavoro dipendente o di pensione (il che equivale a dire che quest'ultimo deve essere di ammontare davvero esiguo).

A livello di previsioni normative, stupisce il fatto che non sia stata introdotta una disposizione volta a determinare l'immediata fuoriuscita dal regime di quel **soggetto che conseguisse ricavi oltre un determinato limite**.

Una disposizione del genere nel regime dei minimi è presente, perché, come è noto, se si superano i 45.000 euro di ricavi il regime agevolativo cessa da subito, e non dal periodo d'imposta successivo.

Così non è invece nel regime forfettario, di modo che, anche laddove il contribuente dovesse conseguire un **ammontare monstre di ricavi, determinerebbe in ogni caso forfettariamente il reddito** per quel periodo di imposta, applicandovi l'aliquota del 15%, confluendo nel regime ordinario soltanto dal periodo successivo.

La sensazione è quindi che, da un lato, il nuovo regime forfettario **“farà fuori” molti di quei contribuenti** che, sebbene per un periodo limitato di cinque anni, avrebbero potuto applicare il **regime di vantaggio**; dall'altro, **potrebbe essere utilizzato invece in modo strumentale da parte di soggetti che il legislatore sicuramente non aveva l'intenzione di agevolare ... inutile dire che si poteva fare decisamente di meglio**.

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

La regolarizzazione degli immobili nella collaborazione volontaria

di **Nicola Fasano**

Oggetto della voluntary disclosure potrebbero essere anche gli immobili **posseduti all'estero** e mai dichiarati nel quadro RW.

Per regolarizzarli, occorrerà pertanto sanare le violazioni ai fini delle **imposte dirette** e del **monitoraggio fiscale** in relazione a tutti i periodi di imposta **ancora accertabili** a seconda del Paese in cui sono ubicati (Black list, Black list con accordo, altri Paesi) nonché, a partire dal **periodo di imposta 2012**, le **violazioni ai fini IVIE**. Sotto il profilo delle **imposte**, si devono ricordare le regole generali fissate dall'art. 70 del Tuir, secondo cui, in estrema sintesi, se l'immobile **non è locato**, è produttivo di reddito in Italia solo se nello Stato estero vi è una **tassazione sul reddito figurativo**. In tal caso il medesimo importo dovrà essere tassato in Italia. In caso contrario, nessun reddito deve essere dichiarato in Italia. Dal periodo di imposta 2012, peraltro, **l'immobile a disposizione** in ogni caso **non è tassato** ai fini Irpef, stante l'effetto **"sostitutivo" dell'IVIE**.

Se l'immobile invece **è locato**, vale il principio secondo cui se il reddito da locazione è assoggettato a **tassazione nello Stato estero**, in Italia rileverà il medesimo **canone di locazione netto** assunto quale base imponibile nello Stato estero. Da ciò discende che, ove nello Stato estero, per effetto di **specifiche deduzioni ivi riconosciute** (per esempio per spese relative a connessi mutui o interventi ristrutturazione, ecc.) il canone tassabile è azzerato, in Italia **non va dichiarato alcunché** ai fini Irpef.

In tutti i casi in cui vi sia un reddito tassabile in Italia, infine, si pone la questione del **recupero del credito di imposta** per le eventuali imposte estere pagate in via definitiva all'estero, su cui **si attendono chiarimenti** dall'Agenzia delle entrate nella Circolare di prossima emanazione. Da un lato infatti l'art. 165, comma 8, Tuir **esclude** il riconoscimento del credito in caso di **omessa dichiarazione** del reddito estero (anche se nella voluntary, a ben vedere, di fatto, una dichiarazione del contribuente, seppur tardiva, c'è...) e dall'altro l'art. 75, D.P.R. n. 600/1973 prevede, in via generale, che nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi **siano fatti salvi gli accordi internazionali** e quindi, in primis, le Convenzioni contro le doppie imposizioni.

Dal punto di vista dell'RW va invece rimarcato che fino a **Unico 2009 (periodo di imposta 2008)** la posizione dell'Agenzia delle entrate era quella secondo cui l'immobile dovesse essere segnalato ai fini del **monitoraggio solo se produttivo di reddito**, senza obbligo di indicazione in caso contrario. **A partire da Unico 2010, periodo di imposta 2009**, invece, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito come l'immobile, a differenza di quanto accadeva in

passato, dovesse essere **sempre esposto in RW** a prescindere dal fatto che fosse o meno produttivo di reddito.

Le regole di valorizzazione ai fini RW, inoltre, se **fino all'anno 2012** facevano riferimento, in linea di principio, al **costo di acquisto incrementato degli oneri accessori** (ad esclusione degli interessi passivi), o, in caso di acquisizione a seguito di successione, al valore indicato nella dichiarazione di successione, a partire **dal 2013 (Unico 2014)**, le regole, **in taluni casi**, sono **completamente differenti** in quanto ricalcano quelle stabilite ai fini IVIE. Le differenze più rilevanti si hanno con riferimento agli **immobili ubicati in Paesi UE o SEE collaborativi**, laddove trova applicazione, in prima approssimazione, il **“valore catastale” estero**, se esistente e applicabile secondo i chiarimenti resi dall'amministrazione finanziaria con la C.M. n. 28/E/2012.

Dal 2012 si dovrà sanare **anche l'IVIE** (con le criticità relative all'eventuale credito di imposta per imposte patrimoniali estere per le quali si pongono criticità analoghe a quanto visto nel comparto delle dirette).

Quanto alla **riduzione delle sanzioni** nell'ambito della voluntary, infine, va osservato che **l'abbattimento** massimo ai fini RW (riduzione delle sanzioni **alla metà**), per gli investimenti in **Paesi extraUE** o SEE, si ha solo quando il contribuente **trasferisca** gli stessi in Italia o in Paese UE o dello Spazio economico europeo “trasparente” (oppure quando autorizzi l'intermediario a trasmettere i dati all'Amministrazione finanziaria italiana, qualora essa ne facesse richiesta, ipotesi che, con tutta evidenza, appare riferibile alle sole attività finanziarie). Qualora ciò non avvenga, la riduzione del minimo edittale delle sanzioni RW è **solo nella misura di un quarto** invece che della metà. Con riferimento agli immobili, pertanto gli unici modi per ottenere lo **“sconto” massimo sulle sanzioni RW** sono quello del **rimpatrio “fisico”** derivante cioè dalla vendita dell'immobile e conseguente rimpatrio delle relative somme (con tempi tuttavia prevedibilmente lunghi), oppure dal più spedito **rimpatrio “giuridico”** con un mandato ad amministrare conferito a una **fiduciaria italiana**.

IVA

L'obbligo di fatturazione nel commercio elettronico

di **Marco Peirolo**

Nella risposta all'interrogazione parlamentare n. 5-03615 del 24.09.2014, l'Agenzia delle entrate ha ribadito che le **operazioni di commercio elettronico "diretto"** (cd. "servizi di e-commerce"), ove territorialmente rilevanti ai fini Iva in Italia, sono soggette all'**obbligo di fatturazione**, nei termini di cui all'art. 6, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, ossia avuto riguardo al momento del pagamento del corrispettivo (si veda "[Obblighi di fatturazione e di certificazione dei corrispettivi nel commercio elettronico](#)").

Nell'occasione, in relazione alle novità in vigore dal 01.01.2015, è stato osservato che la Commissione europea, nella "Relazione della Commissione al Consiglio relativa all'art. 6 della Direttiva n. 2008/8/CE, ha raccomandato agli Stati membri di **esonere dall'obbligo di emissione della fattura** le prestazioni di servizi relative al **commercio elettronico diretto** rientranti nell'ambito di applicazione del **MOSS** (Mini One Stop Shop).

La Relazione in esame, di cui al documento COM (2014) 380 del 26.06.2014, è stata predisposta in conformità all'art. 6 della Direttiva n. 2008/8/CE, in base al quale, *"entro il 31 dicembre 2014 la Commissione presenta una relazione in cui indica se sia possibile applicare efficacemente la norma stabilita all'articolo 5 relativa alla prestazione di servizi di telecomunicazione e di teleradiodiffusione e di servizi forniti per via elettronica a persone che non sono soggetti passivi e precisa se tale norma continui a corrispondere alla politica generale seguita in quel momento per quanto riguarda il luogo di prestazione dei servizi"*.

In buona sostanza, considerato che, ai sensi dell'art. 221 della Direttiva Iva, gli Stati membri possono imporre ai soggetti passivi l'obbligo di emettere una fattura per le prestazioni di servizi rese nei rapporti "B2C", la Commissione ha osservato che *"questo obbligo può essere oneroso per gli operatori che svolgono le loro attività in diversi Stati membri. Pertanto, al fine di **semplificare ulteriormente** la conformità alla normativa da parte degli operatori economici, la Commissione ritiene che gli Stati membri non dovrebbero richiedere alle imprese di emettere una fattura per le **operazioni B2C contemplate dal MOSS**"*.

In linea con questa raccomandazione, nello schema di Decreto legislativo approvato dal Consiglio dei ministri il 24.12.2014, attualmente al vaglio delle Commissioni parlamentari, è stato previsto espressamente l'**esonero dagli obblighi** di cui al Titolo II del D.P.R. n. 633/1972 (**fatturazione, registrazione, ecc.**) per le **imprese che aderiscono al MOSS**, la cui procedura di registrazione, secondo il duplice regime speciale (UE e non UE), è definita dal provvedimento dell'Agenzia delle entrate 30.09.2014, n. 122854 (si veda "[Al via la nuova disciplina Iva dei servizi digitali](#)").

Il Decreto, nella sua versione definitiva, dovrà confermare se, per i servizi digitali “B2C”, l’esonero dall’obbligo di emissione della fattura si applichi ai **solli servizi rientranti nel regime speciale** o, più in generale, a tutti i servizi resi dal fornitore registrato. La questione non si pone per le **imprese extracomunitarie** che hanno scelto l’Italia per identificarsi, in quanto il “regime non UE” si applica ai servizi digitali forniti a privati consumatori comunitari, **ovunque stabiliti**. Esemplificando, l’impresa con sede in Svizzera, identificata in Italia, applica il regime speciale **anche per i servizi digitali resi ai clienti italiani**, per cui la fattura non va emessa, indipendentemente dal Paese membro di residenza del cliente.

Per contro, l’**impresa italiana** che abbia aderito al “**regime UE**” non può applicare il regime speciale quando il cliente è anch’esso italiano, per cui si pone il problema dell’obbligo alternato di fatturazione in funzione del Paese di stabilimento del cliente: la prestazione destinata al cliente italiano esige la fattura, mentre quella fornita al cliente di altro Paese membro ne è esonerata.

Nessuna deroga è, invece, prevista per i servizi digitali resi nei **rapporti “B2B”**, che restano soggetti all’obbligo di emissione della **fattura** (art. 21, comma 6-*bis*, del D.P.R. n. 633/1972).

Infine, riguardo alle operazioni riconducibili al **commercio elettronico indiretto**, caratterizzato dalla consegna materiale dei beni attraverso i canali tradizionali (posta, corriere, ecc.), si applica, se il cliente è un “**privato consumatore**”, la disciplina delle **vendite per corrispondenza**. Per questa ragione, secondo la Risoluzione dell’Agenzia delle entrate n. 274/E/2009, le corrispondenti operazioni **non sono soggette**:

- né all’**obbligo di emissione della fattura**, salvo che la stessa sia richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione della cessione, come previsto dall’art. 22, comma 1, n. 1), del D.P.R. n. 633/1972;
- né all’**obbligo di certificazione dei corrispettivi** mediante il rilascio dello **scontrino** o della **ricevuta fiscale**, siccome opera l’**esonero** di cui all’art. 2, lett. oo), del D.P.R. n. 696/1996.

I corrispettivi giornalieri delle vendite, comprensivi dell’Iva, devono essere, tuttavia, annotati nel **registro** di cui al citato art. 24 del D.P.R. n. 633/1972 **entro il giorno non festivo successivo** a quello di effettuazione dell’operazione e con riferimento al giorno di effettuazione.

Una particolare disciplina è, invece, prevista per le “vendite a distanza” effettuate nei confronti dei clienti, non soggetti Iva, di **altri Paesi membri**. In particolare, per le vendite “sopra soglia” e per quelle “sotto soglia”, ma con opzione per l’applicazione dell’Iva nel Paese di destinazione, il fornitore italiano deve:

- identificarsi ai fini Iva nel Paese estero considerato;
- emettere fattura nei confronti dell’acquirente; l’operazione di cessione, sotto il profilo dell’Iva italiana, è **non imponibile** ai sensi dell’art. 41, comma 1, lett. b), del D.L. n. 331/1993 e, sotto il profilo dell’Iva del Paese dell’acquirente, è un’operazione interna,

con conseguente obbligo di **applicazione dell'Iva locale**. Al riguardo, può essere emessa un'unica fattura idonea a soddisfare la normativa di entrambi i Paesi considerati (Italia e Paese del consumatore finale);

- presentare il **modello INTRA 1-bis** senza compilare la colonna 3 (codice Iva dell'acquirente);
- adempiere agli **altri obblighi Iva** previsti dal Paese estero considerato (liquidazione e versamento dell'Iva, presentazione delle dichiarazioni periodiche, ecc.).

Per approfondire le problematiche IVA nell'ambito dell'e-commerce ti raccomandiamo questo master di specializzazione:

CONTENZIOSO

La tardiva costituzione del resistente

di **Luigi Ferrajoli**

L'art. 1, comma 2 del D. Lgs n. 546/1992 stabilisce che i giudici tributari debbano applicare le *“norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile”*.

Come è noto, tuttavia, il **processo tributario**, rispetto a quello civile ed amministrativo, conserva una sua spiccata **specificità**, correlata sia alla configurazione dell'organo decidente sia al rapporto sostanziale oggetto del giudizio.

In particolare **l'art. 23 del D. Lgs. n. 546/1992** prevede espressamente che la **costituzione in giudizio** del resistente debba avvenire **entro sessanta giorni** dal giorno in cui il ricorso è stato notificato e **l'art. 32** del summenzionato Decreto prevede che le parti possano **depositare documenti fino a venti giorni prima** della data di trattazione.

Al contrario, nel **contenzioso civile**, la parte convenuta può costituirsi in **giudizio sino alla prima udienza**, ex art. 180 c.p.c., senza essere considerata contumace e senza incorrere in alcuna inammissibilità a parte, ovviamente, il caso in cui si voglia presentare **domanda riconvenzionale, eccezioni processuali e di merito** che non siano rilevabili d'ufficio o chiamare in causa un terzo; in questi casi il convenuto **dovrà costituirsi venti giorni prima** dell'udienza indicata nell'atto di citazione, ai sensi dell'art. 166 c.p.c.

Tale costituzione *in limine litis* è possibile poiché, nel **processo civile**, l'instaurazione del **contraddittorio** e l'espletamento della fase istruttoria avvengono **in una fase successiva alla prima udienza** e le parti in causa possono in ogni caso produrre documenti sino al deposito delle memorie ex art. 183, comma 6, c.p.c..

Sull'argomento si è recentemente espressa la **sentenza n. 424/14** della Commissione tributaria provinciale di Caltanissetta, che ha deciso una vicenda nella quale veniva **contestata l'inammissibilità della costituzione del resistente**.

Nel caso in esame la società ricorrente ha impugnato la cartella di pagamento eccependo il difetto di notificazione degli avvisi di accertamento presupposti, il difetto di motivazione della cartella, l'inesistenza della notificazione della cartella nonché l'illegittimità della medesima per omessa sottoscrizione ed omessa indicazione del responsabile del procedimento.

Si è costituita in giudizio la società concessionaria del Comune di Caltanissetta per l'accertamento e la riscossione dell'imposta sulla pubblicità, rilevando la rituale notificazione

degli avvisi di accertamento, la conseguente infondatezza del rilievo di difetto di motivazione della cartella di pagamento, nonché la ritualità della notificazione della medesima e la non necessità della materiale sottoscrizione del funzionario.

Il ricorrente, all'udienza di trattazione, ha eccepito l'inammissibilità della costituzione della resistente: il **ricorso** è stato infatti **notificato in data 06.05.2010** e detta **società si è costituita il 09.04.2014**, nonostante **l'udienza** di trattazione fosse **fissata per il giorno 28.04.2014**.

La Commissione tributaria provinciale, riprendendo un principio giurisprudenziale ormai consolidato, ha rilevato che **la costituzione in giudizio da parte del resistente oltre sessanta giorni dalla notifica** del ricorso *“non importa l'inammissibilità della costituzione medesima, ma la decadenza dalla facoltà di proporre eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio e di fare istanza per la chiamata di terzi in causa”* (vedasi Cass. Civ. sent. n. 8962/05 e n. 2925/10).

Pertanto, in tale circostanza, **deve essere riconosciuto il diritto alla parte resistente di difendersi**, così come previsto dall'art. 24 della Costituzione, nonché **di produrre documenti** ai sensi degli artt. 24 e 32 del D. Lgs. n. 546/1992, ossia **entro venti giorni prima dell'udienza** di trattazione. Tale termine è da considerarsi perentorio, anche in assenza di espressa previsione legislativa, sia per lo scopo che persegue sia per la funzione che adempie (rispetto al principio di difesa e a quello del contraddittorio sotto il controllo del giudice). Secondo il Collegio, da ciò consegue, nel caso in cui parte resistente abbia prodotto un documento oltre i termini indicati dall'art. 32 del D. Lgs. n. 546/1992, che tale documentazione non potrà essere considerata dal Giudice al fine di decidere, stante la decadenza della parte alla produzione documentale.

Nel caso in oggetto **la Commissione tributaria provinciale ha rilevato l'inammissibilità della costituzione** del resistente e, pertanto, implicitamente ha ritenuto **inammissibile la produzione** in giudizio della **documentazione**, necessaria tra l'altro per provare la notificazione dell'avviso di accertamento, in quanto depositata oltre il termine di Legge.

AGEVOLAZIONI

Definizione Iva di abitazioni di lusso: in soffitta i vecchi criteri

di Luca Caramaschi

L'art. 33 del D. Lgs. n.175/2014 (Decreto Semplificazioni) interviene per modificare il n. 21) della tabella A parte II allegata al Decreto Iva, relativo all'applicazione dell'aliquota **Iva ridotta del 4%** per i trasferimenti delle abitazioni considerate non di lusso. Secondo tale disposizione, nella **versione ante modifiche**, veniva considerata **abitazione di lusso** quell'immobile che presentava le ben note **caratteristiche** indicate nel vecchio **D.M. del 02.08.1969**.

In modo speculare, tale regola veniva applicata anche al fine di applicazione **l'imposta di registro** in misura agevolata (dal 01.01.2014 scesa al 2% per effetto delle disposizioni contenute nel D. Lgs. n. 23/2011). Ai fini di tale ultima imposta, tuttavia, già con l'art. 26 del **D.L. n. 104/2013** (sempre **con decorrenza 01.01.2014**) viene stabilito che se l'atto di trasferimento riguarda un immobile per il quale l'acquirente intende accedere all'agevolazione prima casa (**aliquota 2%**), ciò può avvenire **a condizione che l'immobile non sia iscritto nelle categorie catastale A/1, A/8, A/9**, a nulla più rilevando i criteri stabiliti dal riportato D.M. 02.08.1969.

Le "nuove" abitazioni di lusso

A/1 (abitazioni di tipo signorile):	unità immobiliari appartenenti a fabbricati ubicati in zone di pregio con caratteristiche costruttive, tecnologiche e di rifiniture di livello superiore a quello dei fabbricati di tipo residenziale,
A/8 (abitazioni in ville)	per ville devono intendersi quegli immobili caratterizzati essenzialmente dalla presenza di parco e/o giardino, edificate in zone urbanistiche destinate a tali costruzioni o in zone di pregio con caratteristiche costruttive e di rifiniture, di livello superiore all'ordinario,
A/9 (castelli, palazzi di pregio artistico e storico):	rientrano in questa categoria i castelli e i palazzi eminenti che per la loro struttura, la ripartizione degli spazi interni e dei volumi edificati non sono comparabili con le unità tipo delle altre categorie; costituiscono ordinariamente una sola unità immobiliare. È

compatibile con l'attribuzione della categoria A/9 la presenza di altre unità, funzionalmente indipendenti, censibili nelle altre categorie.

Dal **01.01.2014**, quindi, il **mancato coordinamento** tra Iva e imposta di registro ha determinato il seguente **dualismo**:

- atto di trasferimento dell'immobile abitativo **“prima casa” soggetto a Iva**: la verifica della qualità dell'immobile (di **lusso**) avviene con riferimento ai **criteri indicati nel D.M. 02.08.1969**, che non considera in alcun modo la classificazione catastale, bensì i soliti parametri in esso riportati (superfici esterne e interne, presenza di piscine, etc.);
- atto di trasferimento dell'immobile abitativo **“prima casa” soggetto a imposta di registro**: l'applicazione dell'aliquota ridotta del 2% è preclusa se l'immobile è classificato nelle **categorie catastali A/1, A/8 e A/9**.

Il citato **D. Lgs. n. 175/2014** interviene quindi per riportare ad un “unicum”, **valido sia ai fini Iva che ai fini dell'imposta di registro**, la definizione di abitazione di lusso.

Analizzando, tuttavia, il contenuto del richiamato articolo 33 del Decreto, è stato da più parti osservato come la **disposizione normativa sia intervenuta unicamente sul n. 21 della Tabella A, Parte II, del D.P.R. n. 633/1972**, che prevede l'applicazione dell'aliquota Iva nella misura del 4% per gli acquisti di immobili **“prima casa”, dimenticandosi** quindi di apportare la medesima modifica al **n. 127-undecies della Tabella A Parte III** dello stesso D.P.R. n.633/72, che, quindi, nel prevedere l'applicazione dell'**aliquota ridotta del 10%** per le cessioni di immobili abitativi “non di lusso” in assenza dei requisiti prima casa, **continua a fare riferimento esplicito ai criteri del D.M. 02.08.1969**.

Ai fini di tale seconda ipotesi, quindi, risultava che la classificazione catastale continuasse a non avere alcuna incidenza sull'applicazione dell'aliquota Iva ridotta del 10%, ma che continuassero ad avere valore ancora i vecchi parametri stabiliti dal D.M. 02.08.1969.

Tale situazione, figlia di una evidente quanto **macroscopica “dimenticanza”** da parte del Legislatore, poteva determinare situazioni paradossali nelle quali l'acquisto di un immobile poteva passare dall'aliquota Iva del 4% al 22% nel caso in cui si fosse trattato di un immobile diverso dalle categorie A/1, A/8 e A/9, ma con le caratteristiche di lusso ex D.M. 02.08.1969 per il quale l'acquirente non è nella volontà o nelle condizioni di accedere all'agevolazione prima casa; in relazione a tale situazione non avrebbe potuto trovare applicazione l'aliquota del 10% prevista dal citato n.127-undecies, atteso il richiamo ai criteri del vecchio D.M. del 1969.

A cascata poi, ne avrebbe risentito l'interpretazione delle due disposizioni, che stabiliscono le aliquote applicabili in relazione alle prestazioni dipendenti da contratto di appalto relativi alla costruzione di immobili non di lusso:

- il **n. 39** della Tabella A Parte II del D.P.R. n. 633/1972, che richiama il precedente

- numero 21) al fine di stabilire l'applicazione dell'aliquota Iva ridotta del 4% con riferimento alle **prestazioni di servizi dipendenti da contratto di appalto** relativi alla costruzione di immobili non di lusso che fruiscono dell'agevolazione **prima casa**;
- il **n.127-quaterdecies** della Tabella A Parte III dello stesso D.P.R. n. 633/1972 che richiama il precedente n. 127-undecies al fine di stabilire l'applicazione dell'aliquota Iva ridotta del 10% con riferimento alle **prestazioni di servizi dipendenti da contratto di appalto** relativi alla costruzione di immobili non di lusso ma che **non** fruiscono dell'agevolazione **prima casa**.

Per "correggere" l'errore interviene la **Circolare** esplicativa al decreto, la [n. 31/E del 30.12.2014](#), che al punto 24.2 con la dubbia formula "*in base ad un'interpretazione sistematica si ritiene che*" ai fini dell'applicazione dell'aliquota Iva del 10% alle cessioni o agli atti di costituzione di diritti reali aventi ad oggetto case di abitazione diverse dalla "*prima casa*", non assume più alcun rilievo la **definizione di "abitazione di lusso" di cui al D.M. 02.08.1969** che **deve**, pertanto, **ritenersi superata**.

Viene peraltro aggiunto che, in base alle medesime considerazioni, la definizione di case di abitazione "*di lusso*" di cui al D.M. 02.08.1969 deve, altresì, intendersi superata **anche ai fini dell'individuazione dei fabbricati o porzioni di fabbricato** di cui all'art. 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408 (c.d. fabbricati **Tupini**), la cui cessione, ricorrendo le condizioni previste dal medesimo n. 127-undecies), è **soggetta ad Iva con aliquota del 10%**.

Pur apprezzabile sotto il profilo sistematico (in quanto verosimilmente era questa la volontà del Legislatore nel dettare disposizioni in materia di semplificazione) non si può non osservare come, ancora una volta, l'Agenzia delle entrate interviene in maniera non molto ortodossa al fine di correggere le carenze del Legislatore e come, nel caso specifico, sia quantomeno **opportuno** – al fine di evitare errori in futuro da parte degli operatori (che potrebbero anche "scordarsi" del documento di prassi) – che a "copertura" di tale interpretazione **intervenga prima o poi ancora il Legislatore**, per eliminare all'interno del D.P.R. n. 633/1972 qualsiasi riferimento al D.M. 02.08.1969, che fin da ora, secondo l'Agenzia, deve intendersi implicitamente abrogato.

ORGANIZZAZIONE STUDIO

La fusione fredda

di **Michele D'Agnolo**

Sempre più frequentemente gli studi professionali italiani si aggregano tra di loro mediante percorsi di fusione o di acquisizione. In entrambi i casi il processo viene spesso gestito in maniera poco pianificata, forse perché raramente la complessità di queste operazioni viene compresa. La fusione è come la vendetta, va gustata fredda. Una unione tra studi andrebbe invece correttamente metabolizzata perché non è la giustapposizione di corpi morti ma l'integrazione di persone e strutture che hanno una loro cultura, loro abitudini, rituali e idiosincrasie. Per amalgamare più studi professionali serve un ingente investimento di tempo e risorse.

Sottovalutare o ignorare questi processi porta a lunghi periodi digestivi, che sovente possono concludersi con un rigetto e financo con la dissoluzione dell'aggregazione professionale o con la regressione della stessa a mero condominio. Non sono pochi gli studi che dopo un tentativo maldestro di aggregazione finiscono con lo stare separati in casa. È chiaro che la aggregazione professionale riuscita è quella che condivide i clienti, servendoli al meglio, e le risorse umane, specializzandole.

A differenza di quanto si possa pensare, non è tanto e solo l'individualismo che fa fallire questi progetti quanto l'improvvisazione.

Uno dei motivi per i quali questo avviene è che il processo di aggregazione avviene concentrandosi solo sugli aspetti giuridici. Grande attenzione viene posta nella contrattualizzazione dell'operazione, mentre vengono accuratamente bollate come dettagli da affrontare "strada facendo" le cose realmente importanti. Nel paese che è la culla del diritto l'economia è sempre vissuta come una conseguenza e mai come una determinante.

E così molti professionisti nel mettersi assieme non ritengono assolutamente necessario che ci siano figure manageriali o di coordinamento, anche se la somma di più persone rende la complessità organizzativa esponenziale. Moltissimi ritengono che in uno studio di molte persone ci si possa auto-organizzare come nello studio precedente, e vivono come mera sovrastruttura la quantità di nuove attività che si rendono necessarie invece per il coordinamento di una struttura molto più ampia e complessa.

La complessità organizzativa di più strutture che si fondono si rispecchia nella diversa gestione delle persone.

E così persone che prima avevano un solo riferimento devono rispondere a una molteplicità di

soci senza che venga stabilita una gerarchia, finendo per disperdersi in un mondo multi-boss come tanti arlecchini servi di molti padroni.

Persone che prima dell'annessione avevano un solo compito vengono incaricate di punto in bianco di una pluralità di incombenze, di solito senza una appropriata formazione ed addestramento e pertanto si sentono dispersive e disorientate.

Altri addetti che prima dell'inciucio avevano compiti vari ed appaganti vengono relegati ad un solo compito ripetitivo, distruggendone la motivazione e la dedizione.

Le persone, messe fianco a fianco cominciano a confrontarsi e scoprono che a parità di funzioni hanno strutture retributive completamente diverse e livelli di produttività completamente diversi. E che i loro capi, che avevano uno stile direzionale completamente diverso, continuano a utilizzare il loro modus operandi. Il capo di Gina lascia sempre fare, si rintana nella sua stanza perché non vuole problemi. Il capo di Mario, invece, gli alita sul collo dalla mattina alla sera. Immaginate cosa succede quando nella fusione dello studio si cambiano il capo. Gina, che dopo lustri di autogestione è diventata ormai un'anarchica, finisce tra le grinfie del capo di Mario, che la microgestisce. Contemporaneamente Mario, diretto – a distanza – dal capo di Gina, si sente completamente abbandonato a sé stesso e non è più in grado di chiudere una pratica.

Spesso anche il livello di coinvolgimento dei professionisti e l'avvalersi delle figure para-professionali differisce tra professionista e professionista. Ci sono studi in cui il professionista vuole fare tutto e delega solo operazioni ancillari e marginali e altri studi dove il dipendente o collaboratore gestisce la massima parte possibile del processo di erogazione del servizio. Mescolando le strutture senza una pianificazione, non sarà più chiaro qual è il modello che viene utilizzato.

Anche a livello tecnologico ci possono essere diversi problemi di integrazione. La scelta dei software e delle attrezzature per l'intrapresa comune può creare altri traumi e magari favorire uno schieramento rispetto all'altro, creando la premessa di scontento e potenziali ritorsioni. Tanto che in alcuni progetti di aggregazione si è arrivati a scegliere perfino un software terzo. Per non accontentare qualcuno, tanto vale scontentare tutti. Pensate a quale spreco di know how.

Per quanto concerne l'organigramma, non sempre sono ridisegnate in modo chiaro le funzioni e ricalcolati adeguatamente i carichi di lavoro. In ogni caso spesso le nuove autorità e responsabilità spesso non sono effettive ma solo teoriche, perché tutti continuano a portare le cattive abitudini anche nel nuovo studio.

Anche dove si crede di aver gestito questi problemi, si pretende che persone che per venti o trent'anni hanno lavorato in un certo modo cambino le loro inveterate abitudini solo perché glielo si è chiesto in una o due riunioni di studio. Il risultato in questione è alla portata, ma richiede una ben maggiore perseveranza.

Sovente, il modo di lavorare degli addetti dei singoli studi differisce in modo significativo. Ognuno dei dipendenti, dei praticanti e dei professionisti collaboratori si è formato alla scuola di un professionista diverso e quindi si interfaccia con i clienti e con i colleghi in modo differente. Ognuno ha priorità di lavoro, modalità di esecuzione dei controlli, gradi di autonomia nella gestione del lavoro e delle non conformità, modi di archiviazione completamente diversi. Mescolare insieme tutte queste modalità in assenza di un paziente lavoro di ricucitura tende a creare moltissimo rumore organizzativo e l'occasione di conflittualità rilevanti tra gli addetti e tra i professionisti.

Anche quando viene stabilita una gerarchia, gli impiegati dello studio professionale manifestano una sorta di imprinting per cui "il primo capo non si scorda mai" e tutti gli altri sono e saranno sempre molto meno capi di lui. Inoltre i clienti storici creano più affezione negli addetti rispetto ai nuovi clienti che non hai conquistato ma ti sono stati obtorto collo affibbiati.

Anche dal lato della relazione con i clienti giustapporre più strutture professionali può creare notevoli perplessità e problemi. I clienti possono avere prezzi e modalità di fatturazione e di recupero crediti completamente diversi. Altrettanto eterogenei possono essere i criteri di valutazione dei rischi, di accettazione e formalizzazione degli incarichi. Completamente diffusi possono essere i rischi professionali che i singoli studi generalmente accettano. I singoli professionisti possono inoltre avere modalità consulenziali e di coinvolgimento diverse.

I singoli studi potrebbero apportare alla comune iniziativa livelli di competenza relazionale del personale del tutto disallineati. E quindi magari in uno studio ci sono persone molto brave tecnicamente ma un po' ruvide, mentre nell'altro sono tutti dei lacci ma non sanno fare assolutamente nulla. Portandoli in pool sul cliente, il cocktail potrebbe essere esplosivo. Uno splendido lavoro di squadra dove chi non sa far nulla prende in mano il lato tecnico e chi è rustico presidia la relazione con i clienti.

Peraltro, clienti di più ampia dimensione che sono tra di loro competitors e che erano di pertinenza di due diversi studi convergenti, potrebbero non gradire che lo studio segua anche il più acerrimo nemico.

Una ulteriore causa di complessità nelle integrazioni di studi professionali deriva dalla suddivisione su più aree geografiche. Nel Paese dei Campanili, diverse sedi geografiche possono portare con sé diversi "fusi orari" e diverse abitudini e culture personali e professionali.

Effettuare una integrazione tra studi professionali è come mangiare un abbondante piatto di melanzane alla parmigiana alle dieci del mattino. Delizioso, ma un po' impegnativo. La cartina di tornasole della riuscita di una acquisizione, il sommesso ruttino che sottolinea la

conclusione di un lento e difficile processo digestivo è rappresentata dalla semplice frase “*il mio cliente*”, che deve diventare a prima risposta “*uno dei nostri clienti*” e “*il mio collaboratore*” che devono diventare d’istinto “*il nostro collaboratore*”. Parimenti, “*la nuova socia del mio capo*” deve diventare “*una dei miei titolari*”. La metafora gastrica è utile anche per capire che la modalità terapeutica più adatta è la ginnastica e non l’alka seltzer. È molto importante pianificare e gestire a monte i percorsi di allineamento se si vogliono evitare più ampi costi successivi e potenzialmente enormi spargimenti di sangue. Buona digestione.