

Edizione di martedì 10 settembre 2013

PATRIMONIO E TRUST

[Revoca dell'atto di costituzione dei beni in fondo patrimoniale](#)

di Luigi Ferrajoli

CONTENZIOSO

[Utilizzo di fatture false: uno "sport" nazionale?](#)

di Massimiliano Tasini

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[Il modulo RW diventa più "umano"](#)

di Sergio Pellegrino

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[Trasferimento all'estero a ostacoli](#)

di Ennio Vial

IMU E TRIBUTI LOCALI

[Dal decreto IMU una boccata d'ossigeno per le immobiliari](#)

di Fabio Garrini

ORGANIZZAZIONE STUDIO

[Lo studio professionale e la gestione del cambiamento](#)

di Michele D'Agnolo

PATRIMONIO E TRUST

Revoca dell'atto di costituzione dei beni in fondo patrimoniale

di **Luigi Ferrajoli**

L'ultima pronuncia della **Cassazione** in materia di **fondo patrimoniale** costituito in favore del **nucleo familiare** ha posto precisi paletti per la sua ammissibilità in caso di **azione revocatoria ex art.2901 Cod.Civ.**: può essere infatti **revocato l'atto di costituzione di beni in fondo patrimoniale, stipulato a notevole distanza di tempo dalla celebrazione del matrimonio**, qualora le esigenze di tutela della famiglia, poste alla base dell'atto, non siano allegare e documentate.

Con la **sentenza n. 12067 del 17 maggio 2013**, la Suprema Corte si è trovata a decidere sulla legittimità di una pronuncia con la quale era stato accolto **l'appello del Fallimento** di una società ed erano stati dichiarati **inefficaci**, ai sensi dell'art. 2901 Cod.Civ., gli atti con i quali **due sindaci della società fallita avevano costituito in fondo patrimoniale** i cespiti immobiliari di rispettiva proprietà.

In **primo grado**, pur accogliendo la domanda risarcitoria svolta dal Fallimento nei confronti degli amministratori e dei sindaci della società per violazione del divieto di cui all'art. 2449 Cod.Civ. (nella formulazione previgente applicabile *ratione temporis* al caso di specie), aveva però **rigettato la domanda di revocatoria** degli atti di costituzione dei fondi patrimoniali posti in essere dai due sindaci.

Il Fallimento aveva quindi impugnato la sentenza sul punto e la Corte territoriale aveva **accolto l'appello** asserendo l'esistenza della prova presuntiva che gli atti di costituzione degli immobili in fondo patrimoniale, ancorché posti in essere prima del sorgere del credito risarcitorio, fossero stati **dolosamente preordinati** allo scopo di pregiudicarne il soddisfacimento.

La Corte d'appello aveva individuato gli elementi atti a fondare la predetta presunzione nella **consapevolezza, in capo ai sindaci, dell'esistenza di pesanti posizioni debitorie** della società; nella cosciente e volontaria commissione di pregresse violazioni, in una situazione psicologica corrispondente, in linguaggio penalistico, al **dolo eventuale**, con conseguente necessaria previsione delle conseguenze che da tali violazioni sarebbero potute derivare; infine nell'**avvenuta costituzione dei beni in fondo patrimoniale a considerevole distanza di tempo dal matrimonio** (sedici anni per il primo e nove anni per il secondo), non giustificata da sopravvenute esigenze della famiglia (non provate e neppure allegare); nella **contestuale stipulazione degli atti**, rogati nello stesso giorno e dal medesimo notaio.

I due sindaci hanno proposto **ricorso per Cassazione** rilevando, tra l'altro, che dalle predette circostanze evidenziate dalla Corte territoriale non poteva trarsi il convincimento che la costituzione dei fondi fosse avvenuta in frode ai creditori sociali.

La **Cassazione ha respinto il ricorso** rilevando che ai ricorrenti non poteva essere sfuggito il macroscopico indebitamento della società e che gli stessi avevano omesso di attivarsi per far rilevare la gravità della situazione venutasi a determinare.

Inoltre, secondo gli Ermellini, la costituzione, da parte di una coppia di coniugi, di tutti i propri beni in fondo patrimoniale può avvenire anche a distanza di molti anni dalla celebrazione del matrimonio, **per sopravvenute esigenze della famiglia che tuttavia devono essere specificate e documentate**. I Giudici di legittimità hanno quindi ritenuto pienamente logica la conclusione della Corte di merito, che ha affermato che il compimento degli atti di disposizione impugnati (attesa anche la coincidenza della loro stipulazione nelle medesime circostanze di tempo e di luogo) trovasse congrua spiegazione nell'intenzione dei disponenti di **sottrarre i beni** all'eventuale azione dei creditori.

Alla **medesima conclusione** era peraltro già pervenuto il **Tribunale di Milano**, con la **sentenza del 29 aprile 2013**, con la quale era stata rigettata la domanda dell'Agenzia delle Entrate volta ad ottenere la revoca ex art. 2901 c.c. dell'atto di costituzione di fondo patrimoniale asseritamente posto in essere in frode alle proprie ragioni creditorie.

Nella decisione in esame, il Tribunale aveva posto in evidenza la circostanza che la costituzione del fondo, benché posta in essere **oltre vent'anni dopo il matrimonio**, era avvenuta in un periodo nel quale **i coniugi non potevano avere contezza delle pendenze debitorie vantate dall'Agenzia delle Entrate** ed inoltre, nel corso del giudizio, i debitori avevano adeguatamente **illustrato e documentato le ragioni** che li avevano indotti a costituire tale fondo.

In particolare, i coniugi avevano documentato di avere risieduto al di fuori del territorio nazionale per alcuni anni e, al momento del rientro, di avere acquistato alcuni immobili conferiti nel fondo: il Tribunale ha quindi ritenuto plausibile e meritevole di tutela l'ipotesi che gli stessi avessero costituito il **fondo patrimoniale allo scopo di riorganizzare il menage familiare**.

CONTENZIOSO

Utilizzo di fatture false: uno "sport" nazionale?

di **Massimiliano Tasini**

Le **contestazioni** in materia di utilizzo di **fatture a fronte di operazioni ritenute inesistenti** sono ormai all'ordine del giorno; viene spontaneo interrogarsi sulle ragioni sottese a tale stato di cose.

In realtà, a noi pare che l'**aumento delle contestazioni** sia il frutto dei **molteplici equivoci interpretativi** che sempre più sono alimentati da una legislazione schizofrenica, a fronte della quale la giurisprudenza, anche di legittimità, ha fornito soluzioni da un lato **tutt'altro che univoche**, dall'altro progressivamente tendenti a legittimare un **ampissimo utilizzo delle presunzioni**.

Queste considerazioni sono ben presenti nei verificatori, i quali portano avanti rilievi magari ritenuti al momento del tutto infondati ma che a distanza di anni trovano un sigillo di legittimità. Pur nella piena consapevolezza dell'approssimatezza di questo ragionamento, è così che sono nati i **"teoremi" della ristretta base azionaria, dell'antieconomicità, dell'abuso del diritto, del tovagliometro**.

E così è anche sul tema **false fatture**.

Basti pensare a cosa è accaduto in materia di **costi da reato**, dove il Legislatore è intervenuto ad un "soffio" dalla pronuncia di illegittimità dell'**art. 14 della Legge n.537/1993** da parte della Consulta: dopo vent'anni emergono improvvisamente i motivi di necessità ed urgenza che giustificano l'inserimento di una modifica in un decreto legge – **art. 8 D.L. n.16/12** – una norma che pone criticità rilevanti sulle quali era agevole immaginare l'emersione di vibranti contrasti interpretativi, il che si è puntualmente verificato proprio sul tema che qui ci occupa.

Sul piano tributario, la **Corte di Cassazione** ha pericolosamente oscillato tra **tesi tradizionale** – l'onere della prova della fittizietà incombe sul fisco – e **tesi "colpevolista"** – se il fisco dice che la fattura è falsa è il contribuente a dover provare l'esistenza del costo -, per poi pervenire alla **tesi attuale**, secondo la quale al **fisco** compete l'onere di dimostrare l'**esistenza di indizi** che lascino supporre la **falsità**, ed allora l'onere della prova – **contraria** – si scarica sul **contribuente**. Questa tesi, evidentemente, **incentiva il rilievo di utilizzo di fatture false**, nella misura in cui legittima un **ampio uso di presunzioni** che dovranno passare al **vaglio del giudice tributario e di quello penale**, il quale ultimo però certamente le valuterà con maggior rigore, anche in considerazione della profonda divergenza delle regole in materia di onere della prova

sottese al rito penale.

L'imprenditore, tuttavia, è talora **"schiacciato" da tali presunzioni**, poiché l'avvio di due procedimenti, uno tributario e l'altro penale, non solo è dispendioso sul piano delle energie e su quello economico, ma spesso lungo e, per quanto detto sopra, dall'esito incerto. Nel frattempo è pressato dalla **riscossione frazionata**, dai **sequestri in sede penale** – art. 322 C.p. – e **tributaria** – art. 22 D.Lgs. n.472/1997 -, fra l'altro tra loro addirittura nemmeno incompatibili, dalla eventuale **impossibilità a contrarre con la Pubblica Amministrazione** e da quella di **incassare dalla stessa Amministrazione** le somme dovute per effetto di appalti e forniture.

Una classica applicazione concreta della contestazione è data dai tanti **rilievi in materia di sponsorizzazioni**, nei quali spesso la fattispecie è – pure – formulata sul **duplice piano** della **inesistenza della prestazione** e della **non inerenza del costo**, magari evocando l'antieconomicità. È una situazione paradossale, poiché, ognuno vede, solo ciò che esiste può essere inerente o meno.

Eppure, sono contestazioni frequenti, così come lo sono quelle relative alla **natura fittizia di certe fatture** senza però che venga specificato se si verta su **fittizietà oggettiva o soggettiva**, in questo caso anche con l'avallo dell'Agenzia delle Entrate, eppure è chiaro che in caso di fittizietà soggettiva il costo è deducibile in presenza degli altri requisiti fissati dall'art. 109 Tuir.

E gli equivoci si riflettono e si amplificano quando si ragiona degli **effetti degli accertamenti emessi sulla società nei riguardi dei soci**, sui quali viene emesso un **accertamento Irpef pro-quota**, atteso che è impossibile, logicamente prima ancora che giuridicamente, accertare ex ristretta base azionaria un socio di srl se non c'è utile distribuibile: eppure, alcuni uffici invece ribaltano il reddito sui soci di srl addirittura in presenza di rettifiche per costi non inerenti sulla società.

Riprendendo il tema delle **sponsorizzazioni**, anche in questo caso gli accertamenti sono senza dubbio "spinti" da un **revirement della Cassazione**, la quale ha in più sentenze messo in discussione la deducibilità di tali costi, ad esempio in ragione del (ritenuto) **difetto di inerenza**, stante la diffusione del "mero" marchio dell'azienda, in luogo del prodotto. Molto spesso però il rilievo è formulato anche sul piano del **difetto di esistenza**, magari parziale, della prestazione indicata in fattura, ad esempio rilevando che il dominus della cedente in passato è stato dedito all'emissione di fatture false e rimarcando l'eccessività del costo.

In un quadro quale quello descritto, sarebbe auspicabile un **intervento legislativo** teso ad introdurre una **soglia di punibilità nell'art. 2 del D.Lgs. n.74/00**, ad evitare che le Procure siano intasate di liti bagatellari, e dunque con offensività oggettivamente assai ridotta, e dall'altro che in sede di accertamento con adesione gli uffici finanziari, nei casi dubbi, si rendano disponibili a **riqualificare i costi inesistenti in costi "meramente" indeducibili per difetto di inerenza**, trasmettendo poi l'informativa all'Autorità Giudiziaria, già notiziata ex art. 331 C.p.p., affinché la stessa operi le opportune valutazioni.

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Il modulo RW diventa più "umano"

di **Sergio Pellegrino**

Con l'emanazione della [legge di delegazione europea](#), pubblicata in Gazzetta Ufficiale lo **scorso 20 agosto**, il legislatore ha riscritto le regole in materia di **monitoraggio fiscale**, rendendole più "umane" ed in linea con le prescrizioni formulate a livello comunitario.

L'intervento era fortemente atteso non soltanto da parte dei **contribuenti**, ma anche da parte degli stessi **professionisti**, atteso che l'**omessa o infedele compilazione del modulo RW** rappresenta(va) una delle fattispecie più "dolorose" a livello **sanzionatorio** e passibile di gravose **responsabilità professionali**.

L'**errore**, anche se in **buona fede**, compiuto nell'indicazione in dichiarazione delle **attività detenute all'estero** costava insomma **molto caro**, e soprattutto era **difficilmente sanabile**, considerata la posizione estremamente rigida assunta dall'Amministrazione finanziaria sul punto.

Con le modifiche apportate agli **artt. 1, 2, 4, 5 e 6 del D.L. 167/1990**, il quadro si rasserena, come si è detto, non soltanto dal punto di vista dell'**alleggerimento delle sanzioni**, ma anche da quello della **mera compilazione del modulo RW**, che da sempre è stata problematica, con indicazioni formulate dalla stessa Agenzia spesso in modo contraddittorio.

Delle **tre sezioni** delle quali da sempre si compone il modulo RW, rimane soltanto la **sezione II**, nella quale i contribuenti sono chiamati ad indicare la **consistenza**, al 31 dicembre di ciascun periodo di imposta, delle attività detenute all'estero. La norma non contempli più il **limite dei 10.000 euro**, e quindi anche consistenze di minor valore dovranno essere dichiarate.

Viene invece soppressa la **sezione I**, nella quale andavano indicati i trasferimenti, di ammontare complessivo superiore a 10.000 euro, da e verso l'estero di denaro, certificati in serie, di massa o titoli, effettuati attraverso soggetti non residenti e senza il tramite di intermediari residenti: l'impatto qui non sarà molto significativo, considerato che la compilazione di questa sezione è stata sempre "misteriosa" e sostanzialmente mai praticata.

Tutt'altro peso per contribuenti e professionisti avrà invece l'eliminazione della **sezione III**, dove dovevano essere collocati i trasferimenti da, verso e sull'estero, che nel corso dell'anno hanno interessato gli investimenti e le attività detenute all'estero, nei casi in cui l'ammontare complessivo dei movimenti effettuati nel corso dell'anno, computato tenendo conto anche dei disinvestimenti, fosse stato superiore a 10.000 euro.

La **stretta connessione** tra la **sezione II** e la **sezione III** non solo rendeva **“rischioso”** far emergere un'attività in precedenza non dichiarata – facendola “comparire” in sezione II come *stock* senza indicare trasferimenti in sezione III, potendo così determinare legittimi dubbi sulle modalità di acquisizione della stessa –, ma nel contempo determinava anche, in molti casi, una **duplicazione delle sanzioni**, essendo queste, fissate dalla norma nella misura che andava da un **minimo del 10% ad un massimo del 50%**, applicabili distintamente alle due fattispecie.

Per fare un esempio, laddove un contribuente avesse acquistato un immobile all'estero trasferendo a tal fine 500 mila euro dal proprio conto corrente (e quindi comunque attraverso un intermediario residente), il conto per l'omessa compilazione di RW sarebbe stato salatissimo: 50 mila euro per la mancata indicazione del flusso di danaro in **sezione III**, 50 mila euro per la mancata indicazione in **sezione II** dell'immobile posseduto al 31 dicembre, per un **totale di 100 mila euro**.

Nel nuovo scenario delineatosi a seguito delle modifiche alla disciplina apportate dall'**art. 9 della legge n. 97 del 6 agosto scorso**, la situazione migliora da due punti di vista.

Scendono innanzitutto le sanzioni, che vanno da un **minimo del 3% ad un massimo del 15%** degli importi non dichiarati (le misure sono **raddoppiate** nel caso in cui le attività siano detenute in **Paesi black list**).

La sanzione diventa poi **“unica”**, non potendosi che violare la sola, superstite, sezione II.

Per tornare all'esempio precedente la medesima violazione, sulla base delle norme così come modificate, costerebbe ora **15 mila euro** (a fronte dei 100 mila di prima).

Sulla base del principio del ***favor rei***, alla luce di quanto previsto dall'**art. 3 del D.Lgs. 472/1997**, le nuove e più favorevoli regole si dovrebbero applicare anche alle **violazioni commesse prima** della modifica normativa.

Un altro aspetto di grande interesse è quello relativo all'**ambito soggettivo** della disciplina.

Qui una novità importante è rappresentata dall'obbligo di dichiarazione anche per i soggetti che, pur non essendo possessori diretti degli investimenti esteri e delle attività estere di natura finanziaria, si possano considerare **titolari effettivi degli investimenti**.

Il tema verrà analizzato su **Euroconference NEWS** da **Ennio Vial** nel numero di **giovedì 12 settembre**.

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Trasferimento all'estero a ostacoli

di **Ennio Vial**

Il **D.M. 2 agosto 2013** ha finalmente dato attuazione ai **commi 2-quater e 2-quinquies dell'art. 166 del Tuir** inseriti dal **D.L. n. 1/2012** per recepire le indicazioni contenute nella sentenza della [Corte di Giustizia Europea Causa C-371/10 del 2011](#).

I Supremi giudici hanno avuto modo di precisare che l'**art. 49 del T.F.U.E.** contrasta con una normativa che impone ad una società che **trasferisce in altro Stato membro la propria sede amministrativa** effettiva la **riscossione immediata**, al momento stesso di tale trasferimento, dell'imposta sulle **plusvalenze latenti** relative agli elementi patrimoniali di tale società così come previsto nella versione originaria della norma.

In sostanza, il contribuente può ora beneficiare di **tre regimi distinti**:

- il classico regime del **pagamento immediato** delle imposte sul plusvalore;
- il regime del pagamento al momento del **realizzo differito** dei beni;
- il realizzo immediato, come nel primo caso, ma con pagamento dell'**imposta dilazionata in 10 anni**. Quest'ultima opportunità, assente nella norma, è stata offerta dal decreto.

Il decreto ha scelto di escludere il differimento per i **beni merce**, probabilmente per motivi di semplicità, ed ha imposto una **liquidazione dei componenti positivi e negativi** riportati in avanti, alla stregua di quello che accade al soggetto che entra nel regime dei minimi.

Ha inoltre correttamente stabilito che non si può tener conto di eventuali plusvalenze o minusvalenze realizzate **successivamente al trasferimento**. Questo principio, peraltro desumibile anche dalla stessa sentenza della Corte, è assolutamente condivisibile e ribadisce quanto correttamente sostenuto dall'Agenzia nella **risoluzione n.242/E/2002** dove, affrontando il caso del trasferimento della partecipazione dalla sfera istituzionale a quella commerciale di un ente ecclesiastico ha statuito che "*occorre comunque salvaguardare il principio generale del sistema in base al quale i componenti di reddito debbono rilevare nel medesimo regime nel quale sono maturati e non in un regime diverso, al fine di evitare arbitraggi rivolti a scegliere il sistema di tassazione più conveniente*".

Scendendo in un **caso concreto**, la questione potrebbe riguardare la **mera immobiliare di gestione** che trasferisce la residenza all'estero. Facciamo l'esempio di una **"piccola" srl con due**

o tre immobili locati. Il trasferimento all'estero non comporta la sussistenza di una stabile organizzazione per cui la norma in oggetto può essere applicata ipotizzando che la stessa non risulti esterovestita. Si dovrà calcolare il plusvalore come differenza tra il valore di mercato dell'immobile al momento del trasferimento ed il costo fiscalmente riconosciuto dello stesso. Ebbene, anche se l'imposta è a **esigibilità differita**, la plusvalenza è determinata in modo **definitivo** al momento del trasferimento.

Ipotizziamo un costo di 100, un valore di mercato di 150 e una vendita a distanza di anni per un importo di 180.

In questo caso ci saranno **due plusvalenze**; la prima di 50 determinata con le **regole del reddito di impresa al momento del trasferimento**, ed una seconda di 30 determinata con le **regole dei soggetti non residenti** che non hanno una stabile organizzazione in Italia. Supponiamo, invece, che la vendita successiva venga effettuata a 130. In questo caso abbiamo una plusvalenza di 50 ed una minusvalenza di 20 che **non sono compensabili**.

Purtroppo, il decreto nulla dice in merito all'annoso problema della **difficoltà di trasferire** la sede della società in alcuni paesi, **ancorché comunitari**. Il **3° comma dell'art. 25 della legge n. 218 del 1995** stabilisce infatti che il trasferimento della sede legale indicata nello statuto è efficace solo se posto in essere **conformemente agli ordinamenti dello Stato di provenienza e dello Stato di destinazione**. Ne consegue che la **continuità giuridica** della società è condizionata alla ammissibilità del trasferimento nei due ordinamenti. In sostanza, una società estera che abbia trasferito in Italia la propria sede legale, diviene **società di diritto italiano** senza necessità di costituirsi ex novo a condizione che il **trasferimento della predetta sede sia ammesso dalla legge dello Stato in cui si è costituita**. Lo stesso vale nel caso del **trasferimento all'estero**.

Alcuni ordinamenti, però, anche di paesi "vicini", **non consentono** che una società costituita secondo il diritto nazionale possa trasferire all'estero la propria sede sociale se non a prezzo della dissoluzione e liquidazione dell'ente. Ebbene, la **neutralità fiscale** indicata nell'art. 166 del Tuir vale anche in ipotesi di **dissoluzione** della società? E in tal caso, *quid iuris* circa i profili impositivi in capo al socio?

A volte questo tipo di operazioni sono poste in essere per "rottamare" la **società controllante estera** o la **controllata italiana**, risultato che può essere alternativamente raggiunto attraverso una più onerosa fusione transnazionale.

L'auspicio è che l'Agenzia delle Entrate confermi la **sospensione della tassazione** anche in caso di **fusione transnazionale** che faccia venir meno la società in Italia senza che rimanga la stabile organizzazione.

Da ultimo segnaliamo che il decreto ha voluto ricomprendere tra i beni da assoggettare a tassazione anche l'**avviamento** compiendo, di fatto, una scelta destinata ad alimentare, inevitabilmente, il contenzioso tra fisco e contribuenti.

IMU E TRIBUTI LOCALI

Dal decreto IMU una boccata d'ossigeno per le immobiliari

di **Fabio Garrini**

Con l'approvazione (in *extremis* al 31 agosto) del [decreto n.102/2013](#) viene scongiurata la **scadenza del 16 settembre** della **prima rata IMU** per le **abitazioni principali, pertinenze, fabbricati assimilati, terreni agricoli e fabbricati rurali** (scadenza rinviata dal D.L. n.54/13).

Buone notizie quindi per i **possessori di abitazioni principali** e **soggetti operanti nel campo agricolo**; questi ultimi, in particolare, si vengono a trovare in una situazione addirittura **migliore** rispetto a quella conosciuta sino al 2011 ai fini ICI (allora i terreni agricoli erano tassati, seppure con congrue riduzioni). **Nessuna novità** invece, ad oggi, per **imprese e professionisti**, per i quali si era in attesa della deducibilità dell'IMU dalle imposte dirette, disposizione che non è presente nella versione definitiva del decreto; allo stesso modo non si è intervenuti sulla tassazione fondiaria degli immobili a disposizione non locati.

Si tratta comunque di una **situazione "fluida"** dato che, **prima della scadenza di dicembre**, sono attesi **ulteriori interventi**, per consolidare/ritoccare l'esonero sulla prima rata concesso agli immobili indicati nel D.L. n.54/13.

Il decreto appena approvato contiene anche alcune **disposizioni di sicuro interesse** quali **l'assimilazione all'abitazione principale** per gli **immobili delle cooperative edilizie a proprietà indivisa**, per il **personale delle Forze Armate e di Polizia**, ma soprattutto **l'esenzione per i fabbricati invenduti delle immobiliari**.

Proprio questo ultimo intervento pare il più interessante e quindi merita un approfondimento.

Gli **immobili invenduti delle immobiliari di costruzione** saranno esentati da IMU:

- sia per quanto riguarda la seconda rata 2013 (art. 2, co.1, D.L. n.102/13)
- che a regime a partire dal 2014 (art.2, co.2, lett.a) D.L. n.102/13). Viene eliminata la possibilità per il Comune di introdurre per questi immobili una specifica aliquota ridotta (sino 0,38%), opportunità che comunque pochissimi Enti hanno utilizzato.

Rimane invece **dovuto il versamento effettuato lo scorso giugno** e quindi, chi non vi avesse provveduto causa difficoltà economiche (non rare nel settore edile) dovrà regolarizzarsi, magari azionando il ravvedimento operoso. Alcuni hanno osservato che, considerato che la prima rata è stata versata prendendo a riferimento le aliquote 2012, nel caso in cui il Comune

abbia variato le aliquote, tali soggetti potrebbero trovarsi a dover conguagliare quanto già versato. A parere di chi scrive **tale eventualità dovrebbe essere fugata** dalla constatazione che il conguaglio viene operato in sede di versamento della seconda rata e il legislatore ne ha escluso il versamento. Su questo punto, evidentemente, si attendono **chiarimenti**.

L'agevolazione riguarda *“i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati”*. Vi sono quindi diversi requisiti da verificare:

- prima di tutto va notato che **non vi è un limite temporale**: in passato l'aliquota agevolata poteva essere riconosciuta solo fino ad un massimo di tre anni. La presente norma invece consente l'esonero fintanto che si mantengono le condizioni richieste.
- si deve trattare di **fabbricati costruiti**. Il riferimento ai fabbricati esclude ogni agevolazione per le aree fabbricabili e per le unità non ancora accatastate (in quanto non possono ancora considerarsi fabbricati in ambito IMU). La norma non distingue circa la tipologia di fabbricati, quindi sarebbero esenti non solo le abitazioni, ma anche uffici, negozi, capannoni, ecc.
- con l'utilizzo dell'accezione **costruiti** la norma pare implicitamente escludere i fabbricati ottenuti dalla ristrutturazione di un immobile preesistente (fattispecie frequente visto che permette all'acquirente di beneficiare della detrazione per il recupero del patrimonio edilizio); si tratta di una distinzione piuttosto strana visto che in ambito IVA dette fattispecie sono nella sostanza assimilate. Si auspica che, almeno in sede interpretativa, possa essere avallata la lettura più ampia.
- l'agevolazione è riconosciuta alle **imprese costruttrici**. Questo significa che una volta alienato, anche se l'acquirente non lo loca e lo intende destinare alla vendita, l'immobile comunque non potrà beneficiare dell'esenzione. Occorre in particolare indagare la nozione di impresa costruttrice: sul punto si ricorda che, come peraltro anche recentemente chiarito dalla [C.M. n.22/E/13](#), si intendono imprese costruttrici, oltre che le imprese che realizzano direttamente i fabbricati con organizzazione e mezzi propri, anche quelle che si avvalgono di imprese terze per l'esecuzione dei lavori. Allo stesso modo è qualificato costruttore non solo chi fa della costruzione di immobili la propria attività tipica, ma anche chi si cimenta in tale affare in maniera occasionale.

L'agevolazione è concessa purché il fabbricato sia **destinato alla vendita**, aspetto sul quale risulta piuttosto difficile porre un discrimine: si deve considerare escluso dall'esenzione l'immobile destinato in modo durevole all'esercizio dell'attività. Più agevole la verifica circa il fatto che l'immobile **non deve essere locato**, nel qual caso si ritiene che l'esenzione dovrebbe venire meno a partire dalla data di decorrenza del contratto. Non sono però escluse utilizzazioni diverse: in particolare si ritiene che l'esenzione dovrebbe permanere per gli uffici vendite. Non è raro che le immobiliari che costruiscono complessi immobiliari importanti destinino un ufficio di tale complesso ad accogliere i clienti interessati alla vendita, locale che comunque sarà venduto una volta che il complesso risulterà del tutto (o quasi) alienato: anche questo fabbricato va considerato comunque esente.

ORGANIZZAZIONE STUDIO

Lo studio professionale e la gestione del cambiamento

di **Michele D'Agnolo**

Cambiare è faticoso e certamente piace a pochi, ma, volenti o nolenti, il cambiamento è diventato **necessario** per la **sostenibilità degli studi professionali**. Cambiare forma organizzativa, associarsi ad altri professionisti, traslocare in uffici o localizzazioni più adeguate, modificare il rapporto con il personale dello studio, cambiare modalità di relazione con la clientela, rinnovare le tecnologie, razionalizzare i costi, sono tutte problematiche divenute sempre più all'ordine del giorno.

Molti studi non hanno un **programma per il cambiamento**, ma lo subiscono. Attendono gli eventi e nel frattempo gli eventi scelgono al loro posto. Non è affatto facile di questi tempi avere sempre le idee chiare sul da farsi, vista la debolezza della domanda per le prestazioni professionali e le incertezze nel quadro politico e normativo: rimanere **inerti**, però, è peggio.

Un numero significativo di studi ha invece maturato un'**idea da perseguire**. Spesso si tratta per il professionista di effettuare interventi complessi, in grande solitudine, che non sempre riescono perché il contesto nel quale avvengono pone forti contrasti.

In molti studi si possono rinvenire "**cantieri aperti**" che prevedono la realizzazione di nuovi protocolli, nuove procedure, piani di comunicazione, schede. Tecnologie acquistate e mai usate, problemi annosi di rapporti con le persone che si "trascinano" per la riluttanza ad affrontarli, disposizioni di servizio anche più volte ripetute rimaste disattese, fino a che, per sfinimento, si finisce per arrivare ad una rinuncia al cambiamento.

C'è sempre qualcosa di **più urgente** (o forse di meno spiacevole) da fare. Si creano così precedenti negativi che rendono scettiche le persone che collaborano allo studio rispetto alle possibilità di miglioramento della situazione.

Fortunatamente **si può imparare a gestire il cambiamento**. Serve innanzitutto molta maggiore **perseveranza** di quanto potremmo immaginare, ma è utile anche trovare delle leve che possano moltiplicare lo sforzo del professionista nei confronti del personale. Identificando e coinvolgendo le persone più inclini al nuovo, portando da subito qualche piccolo miglioramento organizzativo, identificando e isolando chi "rema contro", stanando i "gattopardi".

In qualsiasi **progetto di cambiamento**, si parte, per definizione, da uno stato attuale per

giungere ad uno stato futuro e fra i due stati ce n'è uno intermedio, il più delle volte sottovalutato, ma oltremodo critico: lo **stato transitorio**.

Nello **stato attuale**, l'aspetto chiave è il timore dell'abbandono del vecchio, nello **stato futuro**, invece, il momento critico sta nell'accettazione e attuazione di qualcosa di nuovo.

Lo **stato transitorio** è quello **più sofferto**: mancano le certezze del passato, anche se non sempre felici o idonee, mentre l'assetto futuro è ancora avvolto nella nebbia.

Il primo passo verso un cambiamento efficace consiste nell'**attivazione delle persone** mediante la formulazione e condivisione di obiettivi misurabili, l'individuazione di una direzione di marcia, una precisa articolazione delle attività e delle responsabilità, la trasmissione di grande energia da parte del titolare dello studio.

In alcuni casi può essere opportuno che il cambiamento avvenga in modo rapido anche se estremamente drastico; in altri, invece, va dosato e graduato.

Occorre, già nella **fase iniziale**, tornare sui propri passi e porsi una serie di domande.

Qual'è la nostra meta? Come vivremo la fase di cambiamento, e come verificheremo se stiamo procedendo bene? Chi sarà coinvolto e in quale misura? Chi risentirà maggiormente del cambiamento? Quali sono i fattori che con maggiore probabilità potranno rendere difficoltoso il percorso? Quali fattori invece potranno essere utili?

L'obiettivo è quello di poter intervenire tempestivamente sui **fattori critici** (tempi mal stimati, mancato rispetto degli impegni, documenti carenti o incompleti, e così via).

Una volta diffusa la **visione dello stato futuro** ai livelli opportuni, occorrerà predisporre un **flusso di informazioni bidirezionale**, per promuovere l'ascolto di eventuali problemi o timori.

Occorrerà concedere al personale un **periodo di tempo ragionevole** per abituarsi alla perdita di quanto era ormai "familiare" e "confortevole", ma pretendere i nuovi comportamenti con "benevola" insistenza.

Per acquisire una nuova abitudine, per interiorizzare il cambiamento, è necessario che il professionista insista dedicando il proprio tempo a dialogare con il personale e, se del caso, con la clientela, **dando per primo l'esempio del cambiamento** che desidera ottenere.

Per apprendere il precedente modo di lavorare una persona ha impiegato un tempo significativo, quantificabile magari in anni: non si può pretendere ora che, per cambiarlo radicalmente, ci metta un paio d'ore (e solo perché qualcuno l'ha chiesto/imposto). Secondo alcuni studiosi per formare una nuova abitudine ci vogliono **almeno 21 giorni di perseveranza** nei nuovi comportamenti.

In conclusione, l'**attitudine al cambiamento continuo** si può (e si deve) coltivare e diffondere all'interno dello studio, con grande beneficio per l'adattabilità dello studio ai mutamenti esterni.