

**Edizione di martedì 20 maggio 2014**

## **DICHIARAZIONI**

[Regime dei minimi: cespiti ceduti con plusvalenza integrale](#)

di **Fabio Garrini**

## **ENTI NON COMMERCIALI**

[Linee guida per una riforma del terzo settore](#)

di **Guido Martinelli**

## **CONTROLLO**

[Accettazione dell'incarico di sindaco di società in crisi – valutazioni preliminari](#)

di **Luca Dal Prato**

## **IMPOSTE SUL REDDITO**

[Valore delle partecipazioni acquisite per successione](#)

di **Davide David**

## **IMPOSTE SUL REDDITO**

[Immobile del professionista: ancora incerta la disciplina degli acquisti post 2009](#)

di **Luca Caramaschi**

## **ORGANIZZAZIONE STUDIO**

[Unico precompilato e organizzazione dello studio](#)

di **Michele D'Agnolo**

## DICHIARAZIONI

---

### ***Regime dei minimi: cespiti ceduti con plusvalenza integrale***

di **Fabio Garrini**

Malgrado il regime dei minimi sia caratterizzato da soggetti di ridotte dimensioni e, conseguentemente, ridotte dotazioni di beni strumentali, talvolta capita di dover affrontare il trattamento del **corrispettivo percepito per l'alienazione di un cespite**.

Vediamo come tale fattispecie deve essere affrontata in UNICO, ricordando che la plusvalenza determinata deve essere indicata al **rigo LM2**, congiuntamente agli altri componenti positivi "ordinari" conseguiti dal contribuente, i ricavi / compensi propri dell'attività.

#### **Le regole per la determinazione della plusvalenza**

Nel regime dei minimi vige il principio di **cassa** che porta con sé il diritto alla deduzione dei costi sostenuti in relazione al relativo pagamento: a tale regola non fanno eccezione neppure i **beni strumentali** che quindi, sfuggendo alla procedura di ammortamento, possono abbattere il reddito in maniera molto più celere rispetto a quanto normalmente avviene nell'ambito del reddito professionale o d'impresa.

Il rovescio della medaglia è il trattamento in sede di cessione: la plusvalenza che si genera è data dal **confronto del corrispettivo percepito con il costo fiscalmente riconosciuto** che, nel caso descritto è pari a zero: la necessaria conseguenza risulta essere che **quanto incassato sarà interamente imponibile**. Questo avviene **anche** se la cessione avverrà una volta **fuoriusciti dal regime**, proprio perché il residuo valore fiscale risulta pari a zero.

La situazione potrebbe essere almeno in parte diversa se il bene è stato oggetto di **acquisizione antecedentemente all'ingresso nel regime**. L'eventuale plusvalenza realizzata è determinata sulla differenza tra il corrispettivo conseguito e il **costo non ammortizzato**, intendendosi per "costo non ammortizzato" il valore risultante alla fine dell'esercizio precedente a quello dal quale decorre il regime: tale **valore residuo** del cespite si era nei fatti "**congelato**" al momento dell'ingresso nel regime e torna in campo proprio al momento dell'alienazione, per il calcolo della plusvalenza. Analoghe considerazioni anche nel caso di cessione del bene **successivamente la fuoriuscita dal regime**: se vi era un residuo contabile "congelato", al momento in cui si ritorna nel regime contabile ordinario torna possibile riprendere lo stanziamento di ammortamenti, con la conseguente necessità di aggiornare il residuo contabile per il calcolo della futura plusvalenza in sede di cessione.

L'imponibilità della plusvalenza conseguita nell'ambito del regime dei minimi segue il **principio di cassa**: tale importo non verrà infatti necessariamente tassato nell'anno di cessione del bene, ma piuttosto nell'anno in cui viene **incassato il prezzo** derivante da tale alienazione. Unica complicazione che potrebbe sorgere è quella relativa ad un eventuale **incasso frazionato** del prezzo: in questo caso la plusvalenza dovrà essere tassata in misura corrispondente. Si pensi al caso di un bene ceduto a 1.000 con plusvalenza pari a 200; se nel 2013 è stato incassato solo la metà del corrispettivo (500), sarà tassata solo la metà della plusvalenza (100).

Le plusvalenze vengono determinate facendo riferimento alla regole **proprie della categoria reddituale di riferimento**, quindi l'art. 86 TUIR per le imprese e l'art. 54 TUIR per i professionisti; in relazione a questi ultimi, in particolare, le istruzioni precisano che sono rilevanti le cessioni di immobili acquistati nel triennio 2007 – 2009, ma sono esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione.

Non constano invece posizioni ufficiali sui **beni a deducibilità limitata** (si pensi, in particolare, al caso dell'autovettura): malgrado nell'ambito del regime agevolato non vi sia una specifica disposizione, analoga all'art. 164 TUIR, atta a ridurre la tassazione della plusvalenza derivante dalla cessione di tali beni, poiché in sede di acquisto il costo dei beni ad utilizzo promiscuo è stato dedotto al 50%, pare oltremodo ragionevole affermare che anche il **plusvalore tassato in sede di alienazione** di detto cespite sia **rilevante nella medesima percentuale ridotta**.

## ENTI NON COMMERCIALI

---

### ***Linee guida per una riforma del terzo settore***

di **Guido Martinelli**

Il Governo ha reso pubblico un documento, recante [“linee guida per una riforma del terzo settore”](#) e ha invitato a trasmettere, dal 13 maggio al 13 giugno, alla Presidenza del consiglio dei Ministri, all’indirizzo mail a tal fine dedicato ([terzosettorelavoltabuona@lavoro.gov.it](mailto:terzosettorelavoltabuona@lavoro.gov.it)) le osservazioni dei “cittadini” con l’obiettivo di raccogliere suggerimenti per la predisposizione di un disegno di legge delega che dovrebbe essere approvato dal Consiglio dei Ministri il prossimo 27 giugno.

Non vi è dubbio che il documento “dante causa” costituisce, come lo ha definito un quotidiano specializzato, **un ottimo piano industriale per il non profit**.

Sotto questo profilo il contenuto del documento e le finalità non possono che essere salutate con assoluto favore. La circostanza (che si evince dal punto 22) che si è disponibili a **mettere in discussione l’abbinamento ente non profit = ente non commerciale**, contemplando la possibilità che, mantenendo una fiscalità di vantaggio per tali enti si possa fare anche attività di impresa, ci riempie di soddisfazione perchè è concetto per noi vitale per lo sviluppo ulteriore del settore.

La contestuale previsione dell’ampliamento delle materie di particolare rilievo sociale che definiscono **l’attività di impresa sociale** prevista al punto 10 va, appunto, nella medesima direzione (non si può fare a meno di rilevare come, all’art. 2 del d.lgs. 155 del 2006, norma che disciplina tale materia sotto l’aspetto civilistico, manchino, ad esempio, i servizi sportivi).

Analogamente deve essere vista con favore **la semplificazione delle procedure per il riconoscimento della personalità giuridica**. Sapere che si possono costituire società a responsabilità limitata semplificata con capitale sociale irrisorio e seguire l’iter che gli enti locali richiedono per il riconoscimento della personalità giuridica di una associazione è chiara dimostrazione della necessità di una rivisitazione di questa disciplina.

Ciò premesso qualche riserva sul metodo appare evidente.

Il primo punto prevede **la riforma del primo libro del codice civile**. Corre l’obbligo ricordare che già il 31 marzo 2011, su proposta del Ministro della giustizia, Alfano, e del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, Sacconi, fu approvato dal Consiglio dei Ministri un disegno di legge che delegava il Governo a riformare il Titolo II del Libro I del Codice Civile in materia di

disciplina delle fondazioni, delle associazioni e dei comitati, in attuazione del principio di sussidiarietà di cui all'articolo 118, comma quarto, della Costituzione. Disegno di legge che non venne mai approvato dal Parlamento

Esattamente quanto si ripropone tre anni dopo. Avremo miglior fortuna? Cosa potrà portare di nuovo, che non sia ammantato di populismo, la consultazione per la redazione di un testo per il quale, in passato, **fu formata addirittura una commissione di giuristi presieduta dal Prof. Rescigno?**

Probabilmente partire da quel testo per apportare eventuali modifiche o integrazioni avrebbe "semplificato" il percorso legislativo del nuovo provvedimento.

Il punto 5 prevede la redazione di un **testo unico del terzo settore** al fine di coordinare la disciplina civilistica, le singole leggi speciali e la disciplina fiscale. Si ricorda che attualmente abbiamo 8 discipline di settore: volontariato, promozione sociale, cooperazione sociale, impresa sociale, associazione e società sportive dilettantistiche, Onlus, organizzazioni non governative per gli aiuti ai paesi in via di sviluppo, grandi enti lirici. Riusciremo a coordinare il tutto in due mesi?

Il mondo degli enti non-profit è composto da una pluralità di organizzazioni, la cui diversità per regolamentazione, organizzazione, natura della finalità perseguita, induce a considerare tale fenomeno non unitario.

Negli anni '90, si è assistito, infatti, a continui interventi legislativi, che hanno regolato in modo compiuto e analitico figure specifiche di enti collettivi senza scopo di lucro. Si segnalano diverse norme: la **legge quadro sulle organizzazioni di volontariato (Legge 266/1991)**; la **legge sulle cooperative sociali (Legge 381/1991)**; la **legge sulle associazioni sportive dilettantistiche (art. 90 l. 289/02)**; la **legge sulle organizzazioni non governative (Legge 49/1987)**; la **legge quadro sulle associazioni di promozione sociale (Legge 383/2000)**. **Da non dimenticare il D.Lgs. n. 460/1997, che ha introdotto la categoria delle Onlus.**

In più diventa difficile in un quadro congiunturale come quello che stiamo vivendo ora. Ma consentitemi di concludere con una piccolissima proposta che chiunque di Voi condivida può inviare all'indirizzo indicato.

Il comma secondo dell'art. 25 della legge 133/99 (novellato dalla legge 342/00) prevede una norma di difficilissima interpretazione: " Per le associazioni sportive dilettantistiche, comprese quelle non riconosciute dal CONI o dalle Federazioni sportive nazionali purchè riconosciute da enti di promozione sportiva, che si avvalgono dell'opzione di cui all'articolo 1 della legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, non concorrono a formare il reddito imponibile, per un numero di eventi complessivamente non superiore a due per anno e per un importo non superiore al limite annuo complessivo .....".

Quanto sarebbe più semplice abrogare questa norma ed elevare da 250.000 a 300.000 il

volume d'affari della legge 398/91.

Ne sarebbero contenti sia le società sportive che l'erario che su questo maggiore importo, rispetto ad oggi, riscuoterebbe il tributo. Pensiamoci.

## CONTROLLO

---

### ***Accettazione dell'incarico di sindaco di società in crisi – valutazioni preliminari***

di Luca Dal Prato

Nei mesi di aprile e maggio può capitare che le **assemblee** convocate per l'approvazione di bilancio siano chiamate a **nominare o rinnovare l'organo di controllo**, sia esso collegio sindacale o sindaco unico. In questi casi si potrebbe tuttavia verificare la **particolare circostanza** in cui una **società, obbligata** a nominare o rinnovare **l'organo di controllo**, pur **difettando** del requisito di **continuità aziendale**, sia al contempo caratterizzata da **circostanze idonee** a far propendere, nel breve periodo, al **recupero** della continuità aziendale.

In questo caso, nel momento che precede la nomina, il candidato sindaco sarà tenuto ad attivarsi con particolare attenzione per valutare la **rischiosità dell'incarico** e la capacità di **svolgere diligentemente** il proprio lavoro, in relazione alla dimensione e organizzazione del proprio studio, all'ampiezza dell'incarico di controllo e alla dimensione della **società controllata**.

Sotto questo profilo, infatti, considerato che il **codice civile nulla dispone** in merito alle attività di **valutazione** che il collegio sindacale deve porre in essere prima della **nomina** o dell'accettazione, **può essere utile** fare riferimento alle attività preliminari previste per l'accettazione dell'incarico di revisione legale dei conti, con particolare riferimento all'**articolo 10 del DLgs. 39/2010** "Indipendenza e obiettività", al **Principio di revisione internazionale (ISA) 220** e, anche, alle **Linee guida per l'organizzazione del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti**, pubblicate nel febbraio 2012 dal CNDCEC.

Considerato che la **giurisprudenza** che si sta **consolidando in questi anni** riconosce ai sindaci ruoli e **responsabilità sempre più estese**, è **opportuno** che i sindaci, **già nella fase di candidatura**, svolgano un'accurata **analisi** sulla società e **formalizzino** quanto svolto in appositi **documenti**, con particolare riferimento alle prospettive di **continuità economica della società**.

Per questo motivo, laddove il candidato sindaco ravvisi un rischio di **crisi aziendale**, dovranno essere **utilizzati indicatori** che possano individuare eventuali criticità, come le **tempistiche di pagamento** dei fornitori e di **incasso** dai creditori, i **rapporti** con le **banche**, le **cause legali** in corso da parte di creditori, oppure i **pagamenti** del personale **dipendente** e i relativi **licenziamenti**. Se da questi indicatori emerge una situazione di squilibrio, è opportuno che il candidato sindaco si attivi per comprendere, anche attraverso colloqui con il management, se

si tratta di una **fase transitoria** e non funzionale, come una momentanea situazione di scarsa produzione di reddito o, diversamente se si tratta di una situazione tale da **compromettere**, in futuro, il **regolare soddisfacimento** delle **obbligazioni** sociali con normali mezzi di pagamento.

Determinante, in questi casi, può risultare **l'analisi del risultato civilistico** dell'esercizio, da raffrontare anche con quello **fiscale**.

Non è infatti da escludere che questi due valori abbiano **segni opposti** e che, ad **utili di bilancio** piuttosto esigui, corrispondano **perdite fiscali** che, ai sensi dell'articolo 2, comma 36-decies del Decreto Legge 138/2011 potrebbero far scattare la disciplina delle **società di comodo**, con pesanti **aggravi finanziari** per la società.

A seguito delle novità introdotte dal Decreto Legge 138/2011 infatti, se nel triennio precedente al periodo d'imposta di riferimento si sono verificate queste condizioni alternative:

- per tre periodi consecutivi hanno dichiarato una perdita fiscale;
- per due anni hanno dichiarato una perdita fiscale e nel terzo un reddito inferiore a quello minimo,

**L'IRES** è dovuta con una **maggiorazione** dell'aliquota del 10,5%, per un totale del **38%**. Laddove questa situazione si sia già verificata o si possa concretizzare nel breve periodo, è opportuno valutare la sussistenza dei requisiti di continuità aziendale e le eventuali **cause disapplicative** della disciplina delle società non operative, anche attraverso la presentazione di un **interpello**, per non aggravare ulteriormente una situazione di crisi aziendale che potrebbe diventare irreversibile.

Se, invece, il bilancio della società presentasse già risultati negativi, il candidato sindaco dovrebbe valutare se il **patrimonio netto** sarà sufficientemente **consistente** a far fronte a future **perdite** di capitale, tenendo in considerazione quanto disposto dagli articoli 2446 e 2447 del Codice Civile, per le società per azioni e dagli articoli 2482-bis e 2482-ter per le **società a responsabilità limitata**, i quali richiamano specifici interventi dell'assemblea, dell'organo amministrativo e dell'organo di controllo.

In particolare, l'art. **2482-ter** c.c. prevede che "se, per la perdita di oltre un terzo del capitale, questo si riduce al di sotto del minimo stabilito dal n. 4) dell'art. 2463, gli amministratori devono senza indugio convocare l'assemblea per deliberare la riduzione del capitale ed il contemporaneo aumento del medesimo ad una cifra non inferiore al detto minimo. E' fatta salva la possibilità di deliberare la trasformazione della società". Se, quindi, la perdita non viene ridotta a meno di 1/3, l'assemblea che approverà il bilancio sarà chiamata a deliberare i necessari interventi da intraprendere, tra cui **trasformare** la società **in altra forma giuridica**.

**Tuttavia**, è opportuno che i sindaci tengano in considerazione il recente **orientamento** contenuto nello [Studio del Notariato n. 892-2013](#) che affronta, tra l'altro, il rapporto che si crea fra:



1. la nuova disciplina del capitale sociale delle SRL, dopo le **modifiche** dell'articolo **2463 del Codice civile** – come introdotte dal DL 76/2013, e
2. la disciplina della riduzione del capitale sociale per perdite superiori ad 1/3 contenuta all'articolo 2482-ter del Codice civile.

Secondo lo Studio del Notariato, le società che hanno un capitale pari o superiore a 10.000 Euro e che registrano perdite che obbligano a convocare l'assemblea dei soci per i necessari interventi, **potrebbero non ripristinare il capitale** originario ma limitarsi ad aggiornare il suo valore a quello risultante a seguito della riduzione per la perdita d'esercizio. Ad esempio, se ora il **capitale sociale** di una SRL può essere come **minimo di 1 Euro**, i soci di una **SRL con capitale sociale di 10.000 Euro** ed una **perdita di 6.000 Euro**, potrebbero decidere di abbattere il capitale sociale per la copertura della perdita d'esercizio da 10.000 a 4.000 Euro e, anziché ricostituirlo nella misura di almeno i precedenti 10.000 Euro, potrebbero decidere di **modificare lo Statuto** della società fissando la misura del **capitale sociale** proprio nei residui **4.000 Euro**. Il tutto nel rispetto di quanto disposto anche dai successivi **commi 4 e 5 dell'articolo 2463** del Codice civile (in merito si veda il precedente intervento di F. Landuzzi "[Perdite e capitale sociale nelle SRL: possibile ripartire con 1 Euro](#)" in Euroconference news del 3 marzo 2014).

In conclusione, nel caso di società in crisi, il candidato sindaco sarà chiamato a svolgere un'approfondita analisi della società già nella fase di **accettazione** dell'incarico e, nel caso in cui accetti la propria nomina, il proprio ruolo **non** potrà limitarsi alle **formali verifiche** contabili, **ma** dovrà essere ampliato a tutta **la gestione sociale**, con particolare riferimento al contenuto della gestione e al corretto operato delle figure in posizione apicale, quindi non soltanto degli amministratori ma anche di altre figure come i dirigenti della società, concentrando la sua **attenzione** anche su **operazioni** che potrebbero **dissimulare la perdita di capitale**.

## IMPOSTE SUL REDDITO

---

### ***Valore delle partecipazioni acquisite per successione***

di  **Davide David**

Gli eredi di quote di partecipazione (o di azioni) in società sono chiamati a individuare il **valore da indicare nella dichiarazione di successione, il quale rileva anche ai fini della tassazione diretta** in caso di una eventuale cessione delle quote (o delle azioni).

Si esamina, di seguito, il caso delle **partecipazioni in società di capitali non quotate in borsa**.

In linea generale, giusto quanto disposto dall'art. 1 del D.Lgs. 346/1990 (c.d. "TUS"), **il trasferimento per successione di dette partecipazioni è soggetto all'imposta sulle successioni**.

In deroga a tale statuizione, l'art. 3, comma 4-ter, del TUS, statuisce però che **non sono soggetti all'imposta sulle successioni** i trasferimenti di quote sociali effettuati, anche tramite i patti di famiglia, a favore dei discendenti e del coniuge, a condizione che, nel caso di società di capitali, **gli aventi causa detengano il controllo della società partecipata per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento (previo apposito impegno da assumere in sede di presentazione della dichiarazione di successione)**.

Se non opera l'esenzione di cui sopra, **la base imponibile per l'imposta di successione è determinata**, ai sensi dell'art. 16, comma 1, lettera b), del TUS, assumendo *"il valore proporzionalmente corrispondente al valore, alla data di apertura della successione, del patrimonio netto dell'ente o della società risultante dall'ultimo bilancio pubblicato o dall'ultimo inventario regolarmente redatto e vidimato, tenendo conto dei mutamenti sopravvenuti"*.

In origine la norma statuiva che al valore quale sopra determinato doveva essere aggiunto anche l'avviamento. Tale statuizione è stata però soppressa dalla legge 342/2000. Da ciò consegue che, in ogni caso, ai fini dell'imposta sulle successioni **non deve essere mai tenuto conto dell'avviamento** imputabile alla società partecipata (come del resto espressamente statuito dall'art. 8, comma 1-bis, del TUS).

Per le partecipazioni in società di capitali "non quotate" il valore da dichiarare ai fini dell'imposta sulle successioni va quindi **desunto dall'ultimo bilancio** pubblicato antecedentemente alla data di apertura della successione, **senza operare delle diverse valutazioni** rispetto a quelle richieste per la redazione del bilancio.

In ipotesi di **successiva cessione** delle partecipazioni acquisite per successione l'erede deve

assoggettare a tassazione diretta la relativa **plusvalenza**, determinata, giusto quanto disposto dall'art. 68, comma 6, del TUIR, dalla differenza tra il corrispettivo percepito e il costo fiscale e cioè ***“il valore definito o, in mancanza, quello dichiarato agli effetti dell'imposta di successione, nonché per i titoli esenti da tale imposta, il valore normale alla data di apertura della successione”***. A detto fine il costo fiscale, come sopra definito, va aumentato dell'imposta di successione (con conseguente riduzione della plusvalenza tassabile).

A tale proposito l'Agenzia delle entrate, con la [circolare n. 12/E del 2008](#), ha affermato che:

- **per le partecipazioni dichiarate ai fini dell'imposta sulle successioni deve essere assunto il valore dichiarato o definito a detti fini**, anche qualora l'imposta sulle successioni non sia risultata dovuta in quanto la quota di eredità spettante a ciascun beneficiario non ha superato gli importi minimi previsti per l'imposizione (c.d. “franchigia”);
- **per le partecipazioni non soggette all'imposta sulle successioni deve essere invece assunto il valore normale** delle stesse alla data di apertura della successione.

Da ciò consegue che **per le partecipazioni in società di capitali non assoggettate ad imposta sulle successioni** ai sensi dell'art. 3, comma 4-ter, del TUS (in quanto trasferite ai discendenti e/o al coniuge e detenute per almeno cinque anni in posizione di controllo della società partecipata) la plusvalenza va determinata assumendo il valore normale delle stesse alla data di apertura della successione (e **non quello risultante dall'ultimo bilancio** depositato antecedentemente all'apertura stessa).

Diversamente, **per le partecipazioni in società di capitali soggette all'imposta sulle successioni** (in quanto non operante la condizione di esenzione di cui sopra), la plusvalenza va determinata assumendo il valore da dichiarare ai fini dell'imposta di successione, cioè quello **desumibile dal bilancio** (anche qualora l'imposta non sia risultata dovuta per effetto della franchigia).

Sempre con la circolare n. 12/E del 2008, l'Agenzia delle entrate ha affermato altresì che, per le partecipazioni soggette all'imposta sulle successioni, per la determinazione della plusvalenza imponibile occorre sempre fare riferimento, salvo rettifica da parte dell'ufficio, al valore delle partecipazioni determinato secondo le modalità dettate dall'art. 16 del TUS (quindi in ragione dei dati di bilancio), lasciando apparentemente intendere che **se in dichiarazione di successione è stato indicato un valore superiore a quello da determinarsi in applicazione del richiamato art. 16, comunque la plusvalenza va determinata assumendo il valore che doveva essere dichiarato in base a tale norma**.

Va infine ricordato che, per quanto sostenuto dall'Agenzia delle entrate (vedasi, in particolare, la circolare n. 12/E del 2008) per la determinazione della plusvalenza imponibile gli eredi non possono assumere il valore risultante dalla rideterminazione operata dal *de cuius* beneficiando della **normativa sulle rivalutazioni**, ma devono considerare soltanto il valore definito ai fini dell'imposta successoria sommato all'imposta stessa.

## IMPOSTE SUL REDDITO

---

### ***Immobilie del professionista: ancora incerta la disciplina degli acquisti post 2009***

di Luca Caramaschi

Nemmeno le recenti novità introdotte dalla legge finanziaria per l'anno 2014 (legge n.147/2013), finalizzate prevalentemente a ridurre a dodici anni il periodo di "ammortamento" dei leasing immobiliari di imprese e professionisti, hanno risolto la questione relativa al trattamento degli **immobili strumentali** acquistati (o, vedremo, anche solo utilizzati) dai professionisti a partire **dal 1° gennaio 2010**. A distanza di oltre quattro anni dall'efficacia dell'attuale regime che prevede l'indeducibilità delle quote di **ammortamento** relative al fabbricato, non appare ancora chiaro quale sia il trattamento ai fini redditi delle **plusvalenze** e minusvalenze realizzate in occasione della sua cessione o della sua **estromissione** (in relazione a quest'ultima fattispecie l'incertezza riguarda solo le plusvalenze atteso che le **minusvalenze** da assegnazione **dal 1.1.2007** scontano una specifica previsione di indeducibilità sancita dal comma 1-bis1 dell'art.54 del TUIR). Spunti interpretativi per **risolvere** la questione sono giunti dall'Agenzia delle entrate con la [R.M. n.13/E del 2 marzo 2010](#) ma, le riflessioni più puntuali sono contenute nello [Studio del Consiglio Nazionale del Notariato n.64/11/T](#) approvato dalla relativa Commissione Studi Tributarie in data 7 aprile 2011 e nella [Circolare IRDCEC n.19/IR del 4 giugno 2010](#). In tema di plus e minusvalenze nel reddito di lavoro autonomo la disciplina generale è chiara: per effetto delle **modifiche** apportate all'art.54 del TUIR ad opera sia del D.L. n.223/06 che della legge n.296/06 (Finanziaria 2007), i predetti elementi reddituali assumono **rilevanza** anche ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo. Con la [R.M. n.310/E del 21 luglio 2008](#), per quanto riguarda i beni strumentali mobili, e successivamente con la già citata R.M. n.13/E/2010 (che ha sul punto **confermato** la risposta resa dal sottosegretario Lettieri il 21.2.2007 all'interrogazione n.5-00752 presentata in Commissione Finanze della Camera dei Deputati), per quanto riguarda i beni **immobili strumentali**, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che l'estromissione, la cessione, il **risarcimento**, ecc. sono fatti idonei a generare plusvalenze tassabili solamente se riferibili a beni acquisiti **in epoca successiva** all'entrata in vigore della norme che ne hanno disposto la rilevanza nel reddito di lavoro autonomo (e cioè **dal 4 luglio 2006** per i beni mobili e **dal 1° gennaio 2007** per gli immobili). Aderendo a tali concetti, e considerate le diverse discipline succedutesi nel tempo, accadrebbe che:

- risulterebbero irrilevanti le plusvalenze e minusvalenze conseguite su beni acquistati **entro il 14 giugno 1990**, ancorché tali immobili ancora oggi generino ammortamenti deducibili;

- risulterebbero irrilevanti le plusvalenze e minusvalenze conseguite su beni acquistati **dal 15 giugno 1990 al 31 dicembre 2006**, in linea con fatto che tali immobili ancora oggi generano ammortamenti indeducibili;
- risulterebbero rilevanti le plusvalenze e minusvalenze conseguite su beni acquistati **dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2009**, in linea col fatto che tali immobili ancora oggi generano ammortamenti deducibili;
- risulterebbero rilevanti le plusvalenze e minusvalenze conseguite su beni acquistati **dal 1° gennaio 2010**, ancorché tali immobili ancora oggi generino ammortamenti indeducibili.

E' questa la **soluzione finale** che pare desumersi dai pronunciamenti ufficiali delle Entrate anche se, per la verità, la citata R.M. 13/E/10 nell'esprimere tali **concetti** fa riferimento ad immobili acquistati nel triennio 1° gennaio 2007 – 31 dicembre 2009; non appare quindi chiaro se l'Agenzia delle Entrate abbia inteso **estendere** tale interpretazione anche agli immobili acquistati a partire dal 1° gennaio 2010.

Di **diverso avviso**, invece, e con argomentazioni **condivisibili**, paiono i due documenti citati in precedenza (Studio Notariato e Circolare IRDEC).

Entrambi i contributi concordano sul fatto che, ferma restando la **non ammortizzabilità** degli immobili strumentali acquistati a partire dal 1° gennaio 2010, questi ultimi non debbano essere considerati plusvalenti o minusvalenti (auspicando, al contrario, un **intervento del legislatore** che tenda a **ripristinare** la deducibilità delle quote di ammortamento con la conseguenza logica della rilevanza di plus e minus).

Se è pur vero, infatti, che nell'ordinamento **si rinvergono** casi in cui sono **rilevanti** plusvalenze relative ad immobili che non sono ammortizzabili (si pensi agli **immobili c.d. "patrimonio"** di cui all'art. 90 del TUIR oppure ai **terreni**) non è banale considerare che in questo caso si tratta di immobili "strumentali" **utilizzati** dal professionista in via **esclusiva** per l'esercizio dell'attività (quelli cioè che in base **all'art.43 c.2** del TUIR si **considerano strumentali** in quanto utilizzati **esclusivamente** per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale da parte del possessore). E che secondo la R.M. 13/E/10 – in virtù dell'**inapplicabilità** al reddito di lavoro autonomo della **previsione** contenuta **nell'art.65** del TUIR – sono tali a prescindere dal fatto che l'acquisto sia stato eseguito **in qualità** di persona fisica o di esercente arte o professione, essendo unicamente necessario **verificare** se l'immobile risulti, a seguito di **destinazione esclusiva**, utilizzato nell'ambito dell'attività professionale. Tale situazione porterebbe alla situazione **assurda** per cui un professionista che detiene un immobile in qualità di **privato cittadino** ma che lo utilizza per la professione, si vedrebbe costretto prima o poi ad **"estromettere"** un bene mai immesso nell'attività. Un regime giuridico poi, che a proposito di un bene strumentale, **impedisca** la deduzione delle quote di ammortamento e, nel contempo, attribuisca **rilevanza fiscale** alle plus/minusvalenze al momento della dismissione degli stessi risulterebbe dunque del tutto **"anomalo"** e incoerente sistematicamente. E giunto quindi il momento di fare **chiarezza**.

## ORGANIZZAZIONE STUDIO

---

### ***Unico precompilato e organizzazione dello studio***

di **Michele D'Agnolo**

Apprendiamo dagli organi di stampa le anticipazioni del Premier Renzi in merito ai primi assaggi della **imminente riforma fiscale**. Il Primo Ministro ha per intanto promesso a milioni di dipendenti e pensionati la **dichiarazione dei redditi precompilata** e inviata a casa.

Si tratta, ove venisse effettivamente realizzato, di un **cambiamento epocale** nel rapporto tra fisco e cittadino. Certamente un importante e positivo gesto di civiltà, anche se con ogni probabilità ve ne sarebbero di più urgenti. È una rivoluzione copernicana soprattutto dal punto di vista amministrativo perché supera il principio dell'uso "a sfiducia" delle banca dati, che finora le pubbliche amministrazioni hanno sempre usato per riscontrare se il cittadino avesse effettuato il doppio invio dei dati correttamente e per far cassa con le sanzioni formali. È un passo che costringe i funzionari a uscire dalla propria zona di comodo e a **orientare i propri controlli al merito**. Dal punto di vista politico, invece, è una mossa ampiamente populistica, che conseguentemente **indebolisce la nostra categoria**, soprattutto nelle fasce più marginali, ma in maniera ancora più importante toglie una buona dose di ossigeno alle organizzazioni sindacali e datoriali, che si finanziano in maniera non secondaria attraverso gli utili dei CAF. Anche le software house specializzate ne saranno in qualche modo incise. Non è certamente questa la sede per approfondire questo lato della vicenda, rimane il fatto che il **silenzio dei vertici di tutte le categorie interessate** è assordante. In particolare, per i Commercialisti, sarebbe davvero molto interessante sentire cosa ne pensano gli esponenti dei vari schieramenti che a lungo si sono sterilmente fronteggiati e continuano a farlo lasciando la categoria da anni acefala e in balia degli eventi, e che tra breve saranno impegnati nel confronto elettorale per l'elezione del Consiglio Nazionale.

Certamente si tratta di una **innovazione che avrà impatti molto importanti** sull'organizzazione dei nostri studi e che per questo sarebbe stato opportuno gestire con adeguato coinvolgimento della categoria e pianificandola con congruo anticipo.

In primo luogo l'annuncio di Renzi **genererà nella clientela l'aspettativa di nuovi sconti**. Il cliente penserà che se fa tutto lo Stato, allora il commercialista gli deve costare meno. Non potendo far altro che assecondare tali aspettative, dovremo attrezzarci per **comunicare ancora meglio il lavoro svolto** ma soprattutto organizzare i clienti affinché conservino a casa loro in maniera ordinata la documentazione aggiuntiva, non precompilabile, evitando di portare in studio pezzo per pezzo, altrimenti il costo dei ripetuti contatti supererà l'utile. In altre parole dovremo evitare che lo studio diventi lo scaffale del cliente, a meno di non gestire questa



situazione in maniera elettronica e automatizzata. Saremo costretti in altre parole a **scaricare gli adempimenti che l'Agenzia pone su di noi sul cliente**, ottimizzando la sua *comakership*, cioè la partecipazione alla esecuzione della prestazione.

Attenzione che l'annuncio avrà **effetto sui prezzi** immediatamente, a partire dal prossimo mese, e anche se la riforma non si farà. I clienti "faranno finta" che la rivoluzione è già avvenuta e contesteranno ogni parcella. Prepariamoci quindi a spiegare ai nostri clienti tempi e modalità della riforma prima che ce lo chiedano loro.

Secondariamente, almeno per i primi anni, gli archivi dell'Agenzia saranno pieni di banchi e genereranno milioni di piccoli mostri che noi dovremo mettere a posto gratis, come è già successo con l'ICI e l'IMU precompilate e con i vari cassetti fiscali e previdenziali, facendo noi la fila allo sportello al posto dei cittadini, e passando le mattinate a spiegare l'ovvio, scontrandoci con procedure informatiche inespugnabili e funzionari isterici e impotenti. Il tutto quasi sempre senza godere di alcun canale privilegiato di accesso.

In terzo luogo, bisognerà capire se i dati precompilati potranno essere **acquisiti in qualche modo dai nostri software** per essere lavorati e reinseriti nei server dell'Agenzia o se dovremo lavorare direttamente collegati ai loro terminali, pena perdere il vantaggio della precompilazione.

Il cliente, inoltre, a fronte degli annunci del Premier, si aspetterà per le nostre prestazioni residue **tempi di esecuzione record**. Ti porto quattro spesine mediche e un certificato di assicurazione, quanto tempo vorrai metterci a caricarle? Dovremo con ogni probabilità organizzarci per appuntamenti operativi e concludenti, con l'obiettivo di consegnare il dichiarativo seduta stante. In questo va dato atto che i CAF, e lo dico a denti stretti, sono da tempo molto più avanti di noi.

Molti più clienti, infine, saranno **portati a rinunciare alle poche detrazioni**, che la riforma ridurrà ancora, a fronte del costo di un dichiarativo oppure si ingegneranno a fornire i dati delle spesine prendendo appuntamento in Agenzia o utilizzando il suo sistema informatico. Eviteranno così i capillari controlli già oggi operati su questi elementi e noi **perderemo il lavoro corrispondente anche alle verifiche**. Calerà quindi in modo permanente il fatturato degli studi sia per quantità che in prezzo unitario della prestazione.

La residua gestione del dichiarativo persona fisica senza attività economica autonoma, che Renzi continua a chiamare 740, diventerà – in buona sostanza – una attività industriale con bassissimi margini, fortissimi rischi di errore, e probabilmente dovrà essere gestita con logiche di automazione spinta e delocalizzazione, alla ricerca di economie anche di scala, ove riscontrabili.

Che succederà infine di quelle persone che all'interno degli studi si occupano oggi a tempo pieno di dichiarazioni delle persone fisiche o di quelle persone che stagionalmente i CAF assumono per gestire l'ondata di dichiarativi? Non sempre è facile riconvertire una persona

che per 30 anni ha sempre fatto lo stesso lavoro. Che ne sarà poi dei molti colleghi che in prima persona si dedicano alla compilazione dei dichiarativi e ne ritraggono il pane? Ma non saranno a bloccarci queste piccinerie. Come diceva quel famoso politico, una democrazia ha il dovere di essere irricoscente.