

Edizione di martedì 24 giugno 2014

IVA

[Gli accordi di “call-off stock” e di “consignment stock” nella disciplina Iva degli altri paesi UE: riflessi per le imprese italiane](#)

di **Marco Peirola**

IMPOSTE SUL REDDITO

[Per la lottizzazione sufficiente il provvedimento autorizzativo](#)

di **Luigi Scappini**

PATRIMONIO E TRUST

[Il trust in cerca di ipocatastali fisse](#)

di **Ennio Vial, Vita Pozzi**

CRISI D'IMPRESA

[Stop all'esecutività della sentenza se il creditore è in concordato? Ordinanza Tribunale di Palermo del 14.4.2014](#)

di **Claudia Marini, Claudio Ceradini**

CONTENZIOSO

[E' legittimo l'accertamento fondato su indagini bancarie sui conti correnti dei familiari](#)

di **Luigi Ferrajoli**

ORGANIZZAZIONE STUDIO

[Società tra professionisti sulla rampa di lancio](#)

di **Michele D'Agnolo**

IVA

Gli accordi di “call-off stock” e di “consignment stock” nella disciplina Iva degli altri paesi UE: riflessi per le imprese italiane

di **Marco Peirola**

In sede contrattuale, le imprese che inviano beni all'estero devono fare particolare attenzione alla descrizione dell'operazione, in specie quando il **passaggio della proprietà** è differito al momento del **prelievo** della merce da parte del cliente.

Secondo l'Amministrazione finanziaria, nella fattispecie esposta si applica la disciplina del **“consignment stock”** (R.M. 18 ottobre 1996, n. 235/E e risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 5 maggio 2005, n. 58). Con la conseguenza che la **fattura** viene emessa, in regime di non imponibilità IVA, al **momento del prelievo** o, al più tardi, alla **scadenza del termine di un anno** dall'invio dei beni in territorio estero.

È dato, tuttavia, osservare che, nell'ambito delle operazioni con controparti non residenti, è prassi distinguere tra **due ipotesi contrattuali diverse**, che sono:

- il **“call-off stock”** e
- il **“consignment stock”**.

Di regola:

- il **“call-off stock”** ha come destinataria l'**impresa industriale** che preleverà i beni per utilizzarli nel proprio **processo produttivo**;
- il **“consignment stock”** ha, invece, come destinataria l'**impresa commerciale** che preleverà i beni per **rivenderli**.

In certi Paesi, la distinzione tra le due figure contrattuali si basa però su altre considerazioni.

Nel caso, per esempio, del Regno Unito, il “call-off stock” presuppone che la merce sia **messa a disposizione del cliente**, mentre il “consignment stock” ricorre quando la merce **resta nella disponibilità del fornitore** (<https://www.uktradeinfo.com/intrastat/intrastatservices/pages/information sheets.aspx>).

Due **ulteriori verifiche** che le imprese italiane devono compiere prima di inviare i beni all'estero riguardano:

- la **qualificazione** ai fini IVA del **trasferimento dei beni** nel Paese di destinazione e
- l'**eventuale obbligo di identificazione** ai fini IVA in tale Paese.

Come **regola generale**, l'invio della merce in altro Paese UE dà luogo ad un **acquisto intracomunitario**, con il conseguente obbligo, per l'impresa italiana, di **aprire una posizione IVA** locale. Esistono, pertanto, Paesi UE che richiedono l'**apertura della posizione IVA** (es. Danimarca, Estonia, Germania, Grecia, Malta, Portogallo, Spagna e Svezia).

In via di semplificazione, invece, altri Paesi UE, come il Regno Unito e la Francia, **non esigono l'identificazione** da parte del soggetto non residente.

Ipotizzando che la merce sia inviata, **nell'ambito di un "call-off stock"**, in un **Paese UE che richiede l'apertura della partita IVA** (es. Germania) da parte del fornitore non residente, la procedura che l'impresa italiana deve applicare implica:

- l'emissione della **fattura non imponibile IVA** ai sensi dell'art. 41, comma 2, lett. c), del D.L. n. 331/1993 **nei confronti della posizione IVA tedesca**. La fattura va emessa **entro il giorno 15 del mese successivo** a quello del trasferimento dei beni e la **base imponibile** è determinata in funzione del **prezzo di costo** (art. 43, comma 4, del D.L. n. 331/1993);
- l'**annotazione della fattura**, distintamente, nel registro delle fatture emesse entro il termine di emissione e con riferimento al mese di trasferimento dei beni in Germania;
- la presentazione del **modello INTRA 1-bis**;
- l'emissione della **fattura di vendita**, per mezzo della posizione IVA tedesca, per i beni prelevati dal cliente. In applicazione all'art. 219-bis della Direttiva n. 2006/112/CE, la fattura contiene l'**addebito dell'IVA**, in quanto l'obbligo di *reverse charge*, in Germania, non è stato generalizzato.

IMPOSTE SUL REDDITO

Per la lottizzazione sufficiente il provvedimento autorizzativo

di **Luigi Scappini**

La Corte di Cassazione, con la recente sentenza n.13434 del 13 giugno 2014, in aderenza ad un consolidato indirizzo giurisprudenziale, ha avuto modo di affermare che *“la **lottizzazione** (di un terreno n.d.A.) **si realizza con l'emissione del provvedimento autorizzativo** ... essendo evidente che il vantaggio economico da lottizzazione tassabile si realizza, infatti, nel momento in cui il privato trasferisce il terreno ad un prezzo maggiorato, per la possibilità di eseguirvi opere edilizie, e non nel successivo momento in cui l'acquirente le esegue, non acquisendo così alcuna plusvalenza, ma semplicemente avvalendosi di una facoltà di cui ha presumibilmente pagato il prezzo”*.

Ai sensi dell'**articolo 67** del Tuir, sono individuabili diverse categorie di terreni **plusvalenti**:

- **lottizzati** (lettera a);
- su cui sono state realizzate **opere** tese a **renderli edificabili** (lettera a);
- **agricoli** (lettera b);
- **edificabili** (lettera b).

In ragione della **tipologia** di terreno oggetto di compravendita, **differenti** sono i **presupposti** e le **modalità** di determinazione del valore fiscalmente riconosciuto, fermo restando la **regola generale** stabilita dall'articolo 68, comma 1 Tuir per cui la base imponibile è data dalla **differenza** tra i **corrispettivi percepiti** nel periodo di imposta (i redditi diversi seguono il principio di cassa) e il **prezzo di acquisto**.

Infatti, il successivo comma 2 dell'articolo 68 individua differenti **costi** o **valori** di **acquisto** a seconda che si verta:

- dei **terreni lottizzati** o sui quali sono state eseguite opere intese a renderli edificabili;
- dei **terreni** suscettibili di utilizzazione **edificatoria**.

Ecco che allora la corretta individuazione del **momento temporale** a decorrere dal quale un terreno può considerarsi lottizzato e non più “puramente” edificabile, perché di terreno edificabile sempre trattasi, risulta **dirimente**.

La cessione di un terreno lottizzato determina l'emersione di una plusvalenza tassabile quando ad una azione del contribuente, più o meno preordinata a far accrescere di valore il terreno, ne segue la cessione, atto con cui si concretizza il realizzo del maggior valore.

In passato il problema è derivato, principalmente, in ragione del fatto che il **Legislatore tributario**, **non** si è mai preoccupato di dare una **definizione compiuta** del concetto di lottizzazione, se non quella sufficientemente “minimalista” contenuta nell’articolo 67, di talché si è sempre dovuto attingere a normative derivate.

In particolare, **norme** e **prassi** di riferimento sono quelle di natura **amministrativa**, *in primis* articolo 8 della Legge n.765/67 e circolare n. 3210/67 del Ministero dei Lavori pubblici, in cui viene **definita** la lottizzazione **per difetto**, definendo preliminarmente **cosa non configura** lottizzazione: il frazionamento di un terreno, intendendo come tale la suddivisione in aree di estensioni minori, per poi affermare come si è in presenza di lottizzazione al ricorrere di una qualsiasi utilizzazione del suolo, che abbia lo scopo di realizzare edifici a destinazione residenziale, turistica o industriale, infatti, il piano di lottizzazione è uno strumento urbanistico di attuazione del piano regolatore generale.

Ma la lottizzazione prevede una **copiosa attività** di natura **amministrativa**, ragion per cui il Legislatore, come vedremo, prevede un regime “premiale” rispetto alla cessione del semplice terreno edificabile, che è stata oggetto di indagine dottrinale e di contenzioso tributario.

Infatti, la domanda che ci poneva era se, per configurare la cessione di un terreno lottizzato, fosse sufficiente una semplice attività amministrativa o si rendesse necessaria anche una successiva fase esecutiva/realizzativa.

Sul punto, a dirimere la questione è intervenuta l’Agenzia delle Entrate con la [Risoluzione n.319/E del 24 luglio 2008](#) con cui ha precisato che si ha **lottizzazione** al momento del **rilascio**, da parte del Comune, della relativa **autorizzazione**. È quella la data di inizio della lottizzazione.

La differente classificazione di un terreno quale lottizzato o semplicemente edificabile non è indifferente atteso il regime fiscale di favore previsto nella prima fattispecie in ragione della circostanza che la complessità della procedura di lottizzazione comporta un maggior impegno economico e giuridico profuso rispetto a chi “subisce” passivamente l’attuazione di un piano regolatore da parte di soggetti terzi.

In ragione di tali considerazioni, il Legislatore all’articolo 68, comma 2 Tuir prevede che ai fini della **determinazione** della **plusvalenza** imponibile, per i **terreni lottizzati** si assume come **costo di acquisto** il **valore** dell’area al momento di **inizio della lottizzazione**, o al **quinto anno anteriore** a tale inizio.

Evidente è il vantaggio riconosciuto in capo al contribuente se si considera che in ipotesi di cessione di **terreno edificabile** si assume il **costo** di acquisto **originario** (aumentato delle spese e **rivalutato** in base all’indice **ISTAT**) o, in alternativa, il **valore** indicato nell’atto di **successione** o di **donazione**.

PATRIMONIO E TRUST

Il trust in cerca di ipocatastali fisse

di **Ennio Vial, Vita Pozzi**

La segregazione di **beni immobili in trust** deve scontare le **imposte ipocatastali in misura fissa**. Questa è la tesi della dottrina, della **giurisprudenza maggioritaria** e del Notariato.

Diversamente, l'**Agenzia** delle Entrate (C.M. n.48/E/2007) ritiene che le imposte in oggetto debbano essere versate in **misura proporzionale** (3%) sia nella **fase iniziale** di disposizione dei beni in Trust sia nella **fase finale** di attribuzione ai beneficiari.

La questione è stata affrontata dallo **Studio del Notariato n. 58/2010** del 21 gennaio 2011, dove è stato rilevato come **l'effetto donatorio** si configuri nella fase finale del trust quando i beni **verranno attribuiti al beneficiario**.

Sul punto sono intervenute due ulteriori **sentenze della C.T.P. di Milano**.

In particolare, la **sentenza 1002/25/14 del 17 dicembre 2013** ha accolto l'istanza del contribuente volta a chiedere la non applicazione delle ipocatastali in misura proporzionale. Diverse sono le ragioni che hanno portato i giudici ad assecondare la richiesta. Innanzitutto, la **disposizione di beni in trust non è assimilata ad una donazione** quanto piuttosto ad un fondo patrimoniale, dove le imposte vengono applicate in misura fissa.

La sentenza cita peraltro un passaggio della C.M. 48/E/2007 dove si chiarisce che il beneficiario attuale è quello che esprime una capacità contributiva attuale. Tale **capacità contributiva** non si manifesta nel momento della segregazione dei beni quanto piuttosto quando questi gli verranno **attribuiti** alla **fine** o **durante** la **vita** del **trust**, comunque non nella fase istitutiva.

Un'ulteriore sentenza uscita sul tema è la **CTP Milano n.1208/17/14 del 19 novembre 2013**.

In questo caso si ribadisce correttamente quanto ormai pacificamente sostenuto in dottrina secondo cui non esiste un unico trust ma **diverse fattispecie** che si differenziano da caso a caso.

A seconda del tipo di trust potrà emergere un **livello impositivo differenziato**.

In sede di **disposizione dei beni in trust** non risultano dovute imposte proporzionali in quanto

si tratta di un **atto neutro**, mancando qualsiasi corrispettivo tanto per i beneficiari che per il trustee.

In relazione al **trustee**, manca qualsiasi **intento donativo** in quanto il trust prevede una attribuzione di beni affinché il trustee li amministri nell'interesse dei beneficiari per la realizzazione di uno scopo preciso.

Purtroppo, in entrambi i casi, nonostante l'orientamento giurisprudenziale consolidato, i giudici hanno previsto la **compensazione** delle **spese**.

Sulla stessa linea si colloca anche la **C.T.P. Lodi** che con la **sentenza n. 70 del 7 marzo 2014** (ud 3 febbraio 2014) ribadisce che il trust non comporta alcun trasferimento di ricchezza al momento della sua costituzione nei confronti del Trustee, che di fatto **non** ottiene alcun **sostanziale arricchimento** personale e non realizza alcun accrescimento definitivo del suo patrimonio; **legittima**, pertanto, è **l'imposizione** in **misura fissa** applicata dal notaio ricorrente, i cui ricorsi pertanto vanno accolti.

Anche in questo caso, tuttavia, le **spese** sono state **compensate**.

Ad analoghe considerazioni giunge anche la Sentenza n. 90 del 27 novembre 2013 (ud 26 novembre 2013) della C.T.R. Venezia, dove si chiarisce che il Trust è assimilabile non ad una donazione ma **piuttosto al fondo patrimoniale** (art. 167 c.c.) che realizza, come il Trust, la segregazione del patrimonio.

Fino al momento della conclusione o scioglimento del Trust non si ha il trasferimento definitivo del patrimonio ma **la semplice separazione del patrimonio** rispetto ai soggetti, **sottoposta a condizione sospensiva**, con una condizionale finale ed effettiva dell'esito traslativo in quel preciso momento.

Di conseguenza, fino alla conclusione del Trust, il Fisco potrà pretendere semplicemente il **tributo** in misura **fissa**, in quanto in capo al fiduciario **non** c'è stato alcun **incremento** patrimoniale; diversamente, alla **scadenza** del Trust gli atti saranno suscettibili delle **imposizioni tributarie proporzionali** in quanto solo allora vi sarà un effettivo trasferimento della proprietà.

Se da un lato ci troviamo di fronte ad una sentenza di una regionale rispetto ad una provinciale, dall'altro dobbiamo evidenziare come tale ultimo caso avesse ad oggetto un **trust auto dichiarato** per cui l'identità tra disponente e trustee **escludeva** addirittura un **passaggio di proprietà**.

CRISI D'IMPRESA

Stop all'esecutività della sentenza se il creditore è in concordato? ***Ordinanza Tribunale di Palermo del 14.4.2014***

di **Claudia Marini, Claudio Ceradini**

La recente [ordinanza del Tribunale di Palermo del 14.4.2014](#) ha riaperto un dibattito, mai sopito, sulla rilevanza del requisito **dell'insolvenza** ai fini della sospensione dell'efficacia esecutiva della sentenza di primo grado, di cui all'art. **283 c.p.c.**, aggiungendo un elemento ulteriore di **incertezza** allo sviluppo delle operazioni di **liquidazione concorsuale**, che già patiscono di diverse ed insidiose debolezze.

Il caso è il seguente: una società in **concordato preventivo** ottiene l'emissione di **decreto ingiuntivo** nei confronti di un **debitore**, che si **oppone**. Il Giudice di Pace **respinge** l'opposizione. Il debitore **ricorre** contro la decisione, ed il Tribunale la capovolge, a suo favore, accogliendo la richiesta di **inibitoria**, sospendendone la provvisoria **esecutività**, sul presupposto proprio che il creditore fosse in concordato preventivo. Il Tribunale di Palermo è arrivato pertanto a statuire che la pendenza di una **procedura** concorsuale, ancorché a carico della società **creditrice**, giustifica la concessione della **sospensiva**, impedendo così alla procedura di attivare le azioni esecutive conseguenti.

Trattasi di una pronuncia che, se trovasse consolidamento, non potrebbe che **compromettere** significativamente la possibilità delle procedure concorsuali di attivare le azioni **esecutive** normalmente disponibili nei confronti di creditori *in bonis*, con evidenti conseguenze in termini di **solidità** dei piani concordatari.

Per comprendere la questione, va premesso che il **senso** di queste prese di posizione è quello di **evitare** alle società debitorie di subire azioni esecutive, in pendenza di giudizio, a favore di società che, se successivamente soccombenti nel merito, potrebbero **non** essere nelle condizioni di **restituire** la **somma esecutata**. Il punto è perlomeno **discutibile**, se non insostenibile. A nulla rileva la circostanza che il creditore sia "in **procedura**", dal momento che proprio in questo caso il rischio di **danno grave ed irreparabile** per il debitore deve essere espressamente escluso, in virtù dell'art. **113 L.F.**, secondo il quale le somme ricevute dalla procedura per effetto di provvedimenti provvisoriamente esecutivi, e non ancora passati in giudicato, devono essere **trattenute** e **depositate** nei modi stabiliti dal Giudice Delegato. Ancora, appare scongiurato il rischio di **irripetibilità** delle somme dal momento che l'eventuale **credito** di restituzione avrebbe natura di credito **prededucibile**, e come tale sottratto alla falcidia concordataria, ex art. 111 L.F.

Per chiarezza, ripercorriamo rapidamente *l'exkursus storico* dell'istituto. Qual era la sorte delle istanze ex art. 283 c.p.c. prima della pronuncia del Tribunale di Palermo? La norma è stata negli anni oggetto di **interventi** legislativi, a partire dal lontano 1990, quando l'automatica concessione di **efficacia esecutiva** a tutte le sentenze fu introdotta con L. 353/90, rispondendo ad una precisa scelta del legislatore, nel duplice intento di conferire maggiore **incisività** alla decisione giurisdizionale e introdurre un adeguato **deterrente** rispetto ad impugnazioni infondate e dilatorie.

Al fine di scalfire la provvisoria esecutività di cui gode *ex lege* la sentenza di primo grado, il legislatore ha da un lato attribuito al **debitore** la facoltà di proporre, assieme all'impugnazione principale o incidentale, l'istanza di **sospensiva** finalizzata all'inibizione delle azioni esecutive, ma ha per contro stabilito precisi **limiti**, contenuti nell'art. **283 c.p.c.** Nel testo originario l'art. 283 c.p.c., ai fini della concessione **dell'inibitoria**, richiedeva solamente la presenza di non meglio specificati **"gravi motivi"**, rendendo di fatto idonea praticamente **qualsiasi doglianza** ad inibire la provvisoria esecutorietà di una pronuncia di primo grado. Il più recente intervento del legislatore con la **L. 80/2005** introduce la più rigorosa ed attuale formula: **"gravi e fondati motivi"**, anche in relazione alla possibilità di **insolvenza** di una delle parti". Tale disposizione è stata concepita quale monito alle Corti d'Appello, quasi a ricordare loro che le **sentenze di primo grado sono esecutive ex lege**, e non per arbitrio dei giudici di secondo grado, e che la sospensiva deve essere concessa solo in **casi eccezionali**.

L'inibitoria ex art. 283 c.p.c. richiede due presupposti: la **fondatezza**, in termini di verosimiglianza, dell'appello, ed il **potenziale pregiudizio** derivante dall'esecuzione o dalla sua sospensione. La riforma del 2005 ha precisato che i gravi motivi devono essere "fondati", rendendo più perspicuo il contenuto precettivo della disposizione e maggiormente **stringente** il controllo che deve effettuare il giudice di seconde cure, **prima** di concedere la sospensione. Ancora, la valutazione del giudice deve basarsi anche sulla eventuale **prevedibile difficoltà** di ottenere eventualmente la **restituzione** di quanto pagato. Infine, quanto al requisito della "possibilità di insolvenza di una delle parti", il giudice del gravame deve valutare sia l'impossibilità o la difficoltà di **recuperare** dalla parte vittoriosa in primo grado quanto corrisposto in esecuzione della sentenza, sia l'eventualità che l'esecuzione provvisoria della sentenza renda o contribuisca a rendere **insolvente** la parte onerata (Si veda fra tutte **Cass. Civ. n. 4060 del 25.2.2005**). Il riferimento generico del legislatore alla **"possibilità di insolvenza"** si presta a molteplici interpretazioni, non imponendo, di fatto, limiti precisi al Giudicante. Il Tribunale di Taranto, Sezione II, con **ordinanza del 17.2.2014** ha statuito che il Giudice d'Appello può concedere la sospensiva a prescindere dalla ricorrenza del *periculum in mora*: *"Allo scopo è sufficiente che il Giudice d'Appello si avveda soltanto dell'erroneità della decisione del Giudice di primo grado per concedere la sospensiva (difetto del fumus); così ad esempio, in tema di sentenza di condanna al pagamento di somme di denaro, può essere concessa anche se non ricorre il rischio di insolvenza della parte vittoriosa in primo grado, in ordine alla restituzione delle somme in favore dell'appellante, che dovesse ottenere la riforma della sentenza"*.

Quindi? Cosa di fatto implica che una delle parti versi già in stato di **insolvenza**? L'orientamento delle **Corti d'Appello**, alla luce dell'art. 113 L.F. che disciplina l'obbligo di

accantonamento di somme relative a provvedimenti non passati in giudicato, era quello di **negare** la richiesta di sospensiva, in assenza di *periculum in mora* ([Corte d'Appello di Salerno, 28.6.2011](#)). Il Tribunale di Palermo, con la pronuncia dell'aprile scorso, ha sicuramente fornito uno **spunto diverso** da cui partire e soprattutto discutere. E' presto per parlare di mutamento radicale in tema di concessione della sospensiva in caso di **insolvenza** dichiarata del creditore, tuttavia, se la giurisprudenza dovesse confermare l'orientamento palermitano, si aprirebbe una **nuova frontiera** nel mondo dell'inibitoria, e con essa un'altra **crepa** nella solidità dei **piani concordatari**, già fragili per molti motivi.

CONTENZIOSO

E' legittimo l'accertamento fondato su indagini bancarie sui conti correnti dei familiari

di **Luigi Ferrajoli**

La Corte di Cassazione con l'**ordinanza n. 10043/2014** depositata in data 8/5/2014 ribadisce, in materia di ripartizione dell'**onere probatorio** tra Amministrazione finanziaria e contribuente con riferimento alle presunzioni derivanti dalle **indagini finanziarie** ai sensi dell'art. 32, comma 1, n. 2) del D.P.R. 600/1973, che *"una volta dimostrata la pertinenza all'impresa dei rapporti bancari intestati alle persone fisiche ad essa collegate, l'Amministrazione finanziaria non è tenuta a provare che tutte le movimentazioni che risultano da quei rapporti rispecchino operazioni aziendali, ma è onere dell'impresa contribuente di dimostrare l'estraneità di ciascuna di quelle operazioni alla propria attività d'impresa"*.

La **questione** su cui la Suprema Corte si è pronunciata con decisione conforme al proprio costante orientamento è quella della **legittimità** di un accertamento tributario fondato su indagini bancarie effettuate su **conti correnti** non direttamente intestati al contribuente verificato ma **riconducibili ad altri soggetti** allo stesso collegati.

Sul punto la Corte di Cassazione ha chiarito che è **legittima** l'estensione delle indagini finanziarie anche su conti correnti intestati a **soggetti terzi**, precisando, tuttavia, che è **onere dell'Amministrazione finanziaria** dimostrare la pertinenza dei rapporti bancari intestati a terzi al soggetto verificato. Fornita questa dimostrazione la Suprema Corte nell'ordinanza in commento specifica che *"l'Amministrazione finanziaria non è tenuta a provare che tutte le movimentazioni che risultano da quei rapporti rispecchino operazioni aziendali, ma è onere dell'impresa contribuente di dimostrare l'estraneità di ciascuna di quelle operazioni alla propria attività d'impresa"*. In senso conforme la Corte di Cassazione nell'**ordinanza n. 27186 del 14/11/2008** ha precisato che *"non è possibile in modo pressoché automatico addebitare al contribuente sottoposto a controllo fiscale gli esiti delle presunzioni scaturenti dalle indagini finanziarie su conti non intestati a tale contribuente ma a terzi. Al contrario, perché ciò avvenga è necessario che l'Amministrazione fornisca elementi probatori in tale senso e volti, quindi, a dimostrare sulla base di quali indizi si ritenga che determinate operazioni transitate su conti di terzi, per le quali non viene fornita alcuna giustificazione, debbano essere invece riferite e ricondotte al contribuente controllato"*.

Appare assai rilevante osservare che la Corte di Cassazione, pur affermando la possibilità dell'Ufficio di procedere ad indagini finanziarie sui conti correnti di soggetti terzi rispetto al

contribuente verificato e la conseguente legittimità dell'accertamento fondato su tali dati, ha tuttavia precisato, da un lato, che ciò presuppone la **dimostrazione** da parte dell'Amministrazione finanziaria della pertinenza dei rapporti bancari al soggetto verificato, e, dall'altro lato, che in relazione alle movimentazioni (accrediti e prelievi) accertate sui conti correnti intestati ai soggetti terzi non operano integralmente **le presunzioni legali relative** poste dall'art. 32, comma 1, n. 2) del D.P.R. 600/1973 e dall'art. 51, comma 4, n. 2) del D.P.R. 633/1972, dal momento che la prova contraria richiesta al contribuente è quella di *"dimostrare l'estraneità di ciascuna di quelle operazioni alla propria attività d'impresa"*, e non quella stabilita dall'art. 32, comma 1, n. 2) consistente, per quanto attiene agli accreditamenti, di dimostrare di averne *"tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto a d imposta"* o la non rilevanza ai fini reddituali, e per quanto attiene i prelievi, di indicarne il soggetto beneficiario.

La **prova contraria** può essere fornita dal contribuente anche attraverso il ricorso a **presunzioni semplici**, che dovranno essere oggetto di attenta verifica da parte del giudice, il quale *"è tenuto ad individuare analiticamente i fatti noti dai quali dedurre quelli ignoti, correlando ogni indizio (purché grave, preciso e concordante) ai movimenti bancari contestati, il cui significato deve essere apprezzato nei tempi, nell'ammontare e nel contesto complessivo, senza ricorrere ad affermazioni apodittiche, generiche, sommarie o cumulative"*.

La **possibilità** di utilizzare ai fini accertativi le indagini bancarie con riferimento alle movimentazioni rilevate su **conti di soggetti terzi** rispetto al contribuente accertato è, pertanto, subordinata alla riferibilità dei conti e dei **rapporti bancari** al soggetto verificato che deve essere dimostrata dall'Amministrazione finanziaria procedente. Ciò in quanto *"...l'Ufficio accertatore può, ai predetti fini, utilizzare anche i conti intestati a soggetti che si trovino in una particolare relazione con la società, ma a tali ipotesi non è consentito estendere il rigido meccanismo di presunzione impositiva previsto dalla disposizione in esame"* (**Corte di Cassazione sentenza n. 17243 del 14/11/2003**).

ORGANIZZAZIONE STUDIO

Società tra professionisti sulla rampa di lancio

di **Michele D'Agnolo**

Le **società tra professionisti** non sono certo una novità. Dopo dibattiti ultra trentennali, la loro **regolamentazione civilistica** è stata repentinamente calata nel nostro ordinamento da un paio d'anni, su iniziativa dell'allora governo Monti. Da metà del 2013 infine, è uscito il decreto ministeriale attuativo. Guardando alle **statistiche** del Registro delle Imprese, di società tra professionisti non ne sono però nate molte. E non si possono biasimare i professionisti per l'avversione manifestata per il metodo e per i contenuti della riforma, che si caratterizza per una **scarsa tutela** della componente intellettuale rispetto a quella capitalistica.

A ben vedere però il **principale ostacolo** alla diffusione del nuovo strumento giuridico è stato rappresentato dall'incertezza del trattamento fiscale e previdenziale dei redditi generati.

In questi giorni le **indiscrezioni** della stampa specializzata dicono che nel primo pacchetto della semplificazione fiscale approvata dal governo Renzi, sarà finalmente risolto l'annoso problema del reddito delle società tra professionisti, che sarà considerato – almeno per il momento – reddito di lavoro autonomo. Dico per il momento perché l'impostazione durerà ragionevolmente solo fino a quando il reddito di tutte le attività economiche, professionali e imprenditoriali verrà sotto il profilo della base imponibile definitivamente equiparato.

L'intervento legislativo in esame dovrebbe, di sponda, fare chiarezza anche sul **regime previdenziale** degli utili e dei fatturati ascrivibili ai soci professionisti.

Rimane ancora qualche incertezza sull'applicazione dell'IVA ai conferimenti di clientela, ma questa questione potrebbe a mio avviso essere abbastanza agevolmente risolta in senso negativo in via interpretativa, leggendo con attenzione nelle pieghe delle **direttive europee** istitutive dell'imposta. Risolvibile in via interpretativa anche il trattamento dei redditi dei soci di capitale, che ovviamente non lavorano e professionisti non sono.

In ogni caso, molti professionisti hanno tenuto finora le loro STP fondate e inattive o hanno serbato la bozza di statuto nel cassetto in attesa di questa novità. Troppi invero i **rischi fiscali** di una falsa partenza ritrovandosi poi sanzionati per aver errato regime contabile e impositivo. Ora è arrivato invece un momento favorevole all'applicazione dello strumento anche dal punto di vista gestionale.

La generalizzata riduzione del giro d'affari e degli utili degli studi professionali avvenuta negli

ultimi tempi ha infatti messo a nudo alcune inefficienze che si ritiene di poter gestire più facilmente in via sinergica.

Inoltre, in molti studi e in particolare in quelli di minore dimensione, è venuta progressivamente a mancare la massa critica minima per gestire all'interno determinate funzioni. Uno studio che ha tre impiegate e subisce gli effetti della crisi potrebbe ripartire magari ricontrattando tre part time da mezza giornata oppure mantenendo un'impiegata full time e una part-time, ma uno studio che aveva in partenza un solo impiegato a mezzo servizio non riesce più a razionalizzare i propri costi senza rimanere del tutto privo di collaboratori. Ancora, vi sono una serie di costi fissi o quasi rispetto alla dimensione dello studio, che possono essere razionalizzati.

Ma soprattutto oggi è richiesto a tutte le professioni giuridico-economiche un **profondo cambiamento** nei sistemi informativi, che sono la sola fonte di ulteriore efficienza ancora attivabile. Questo utilizzo spinto di *information technology* richiede **investimenti** di un certo rilievo. Occorre innanzitutto fare una seria e severa software selection, basata su requisiti oggettivi e non sugli umori della *signora Pina*, la nostra storica capo contabile. D'altro canto non possiamo nemmeno ascoltare acriticamente tutto quello che ci dicono i venditori: il *cloud*, ad esempio, non è "buono di per sé" perché potrebbe ad esempio rallentare in modo sostanziale i nostri processi di input. Cambiando il software, spesso serve mettere mano anche all'hardware, che va aggiornato. Occorre poi pagare per un anno due licenze, quella del software entrante e quella del software uscente. Poi c'è il dramma delle conversioni dei dati. I professionisti che lo hanno vissuto sono già in odor di santità. Occorrono infine innumerevoli **ore di formazione** e di più lento lavoro per imparare il nuovo sistema, il cui ammontare è meglio non monetizzare se non si vuole rinunciare al progetto in anticipo. Tutti questi esborsi vanno visti come investimenti e quindi hanno un senso se avranno un ritorno più che adeguato negli anni a venire.

Al di là dell'**avversione al rischio**, non sempre uno studio ha di questi tempi la possibilità di affrontare simili cifre autofinanziandosi o facendo ricorso al credito bancario. E quindi **aumentare il numero dei professionisti** che fanno colletta può essere un modo per affrontare il problema. Anche approcciare un socio di capitali o direttamente associare la propria *software house*, che conferisce attrezzature e programmi, non sono più dei *taboo*. In altri casi saranno **le banche** a voler acquisire quote di minoranza di studi professionali. Di quelli più blasonati per recuperare parte dell'utile sulle operazioni di *merger e acquisition* che già magari gli segnalavano. Ma anche di quelli di posizionamento più basso per offrire servizi nuovi fidelizzanti e differenzianti ad una clientela per la quale già gestisce il flusso informativo della parte finanziaria.

Ci sono infine le "proposte indecenti" che ci vengono dai nostri **grandi clienti**, che puntano ad esercitare sui propri studi di riferimento un controllo di fatto ancora maggiore di quello attuale. Anche le università, che oggi ad esempio consentono discrezionalmente ai loro cattedratici di svolgere esternamente la libera professione di commercialista o di architetto, potrebbero richiedere di entrare a far parte dell'azionariato dello studio, per vedersi retrocesso

almeno in parte il significativo contributo di immagine che il professionista ritrae dall'incarico universitario. Studi di avvocati potrebbero entrare nel capitale di studi commerciali mentre notai potrebbero diventare soci di capitale in studi legali o commerciali. E, posto che in molti tipi societari è consentito di affidare l'amministrazione anche a persone giuridiche, si potranno creare – con la fantasia che ci contraddistingue – molti altri ircocervi. Nel bene o nel male, le STP sono arrivate sulla rampa di lancio. Ne vedremo delle belle.