

Edizione di lunedì 16 febbraio 2015

EDITORIALI

[Le 10 regole d'oro per sopravvivere al delirio del reverse charge](#)

di Sergio Pellegrino

ACCERTAMENTO

[Forfettari, occhio a redditometro e indagini finanziarie](#)

di Maurizio Tozzi

CONTENZIOSO

[Il perfezionamento delle notifiche dirette](#)

di Luigi Ferrajoli

DIRITTO SOCIETARIO

[L'aumento gratuito di capitale sociale nelle società di capitali](#)

di Sandro Cerato

IVA

[Fabbricati: la cessione è ordinariamente in inversione contabile](#)

di Fabio Garrini

ORGANIZZAZIONE STUDIO

[Poveri marescialli](#)

di Michele D'Agnolo

EDITORIALI

Le 10 regole d'oro per sopravvivere al delirio del reverse charge

di Sergio Pellegrino

Siamo arrivati alla **fatidica data del 16 febbraio** e purtroppo dall'Agenzia non è ancora arrivata alcuna indicazione sulle regole da seguire per l'applicazione della disciplina dell'**inversione contabile** nelle fattispecie individuate dalla **nuova lettera a-ter**), inserita nell'ambito del **sesto comma dell'articolo 17 del d.p.r. 633/1972**.

In tutte le sedi di **Master Breve** i quesiti da parte dei Colleghi sono stati numerosissimi, atteso che le casistiche operative sono pressoché infinite e la disposizione, nella sua sinteticità, si presta a differenti possibili letture.

In attesa di capire quali saranno i **comportamenti che l'Agenzia imporrà ai contribuenti** (in un caso del genere non si può neanche parlare di interpretazione della norma), abbiamo cercato di individuare **10 regole** per cercare di superare indenni la **“prova del fuoco”** della prima liquidazione IVA del 2015.

1. Non ci saranno sanzioni per i casi “dubbi” fino a quando non arriverà la circolare

La prima considerazione da fare, anche per garantirci un “approccio” sereno di fronte ad una disposizione che ci crea tante incertezze, è che **non ci sarà l'applicazione di alcuna sanzione nei casi “dubbi” fino a quando non arriveranno i chiarimenti delle Entrate**: in tal senso ci conforta l'indicazione inserita nella circolare 1/E/2015 in relazione allo *split payment*.

Qualora dunque sia stata applicata l'IVA quando invece si doveva fare l'inversione, ma l'imposta è stata computata in sede di liquidazione, non ci saranno sanzioni.

Se invece il caso dubbio non è, anche laddove l'imposta sia stata assolta, la sanzione è pari al 3% del suo ammontare e vi è la responsabilità solidale di entrambe le parti.

2. Nei casi “dubbi” ci deve essere però coerenza nelle scelte effettuate

I casi “dubbi” sono molti e le interpretazioni di conseguenza variegate.

In considerazione del fatto che, a fronte delle stesse prestazioni, le “sollecitazioni” che

potrebbero arrivare dai committenti possono essere diverse, è naturalmente necessario per il prestatore seguire una **linea di condotta coerente**, applicando l'IVA o, in alternativa, l'inversione contabile in tutte le fattispecie della stessa natura, senza "piegarsi" alle direttive eventualmente formulate dal committente.

3. Ciò che conta è la tipologia di prestazione di servizi

L'inversione contabile si innesca nel momento in cui abbiamo una **prestazione di servizi che rientra in una delle quattro casistiche individuate dalla norma – pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento** – e che questa sia relativa ad un edificio.

Non ha rilevanza il codice attività del prestatore, ma bisogna invece verificare che la prestazione di servizi rientri fra quelle prestazioni individuate dai **gruppi di codici ATECO 81.2 e 43** (considerate attività "pericolose" dalla Relazione Tecnica).

4. La prestazione deve essere relativa ad un edificio

Affinché "scatti" l'inversione contabile la **prestazione di servizi deve essere relativa ad un edificio**.

Qui dovremo capire se l'Agenzia estenderà l'ambito applicativo della disposizione anche alle prestazioni rese relativamente a **pertinenze** dell'edificio (ad esempio la pulizia del piazzale di scarico) e come inquadrerà il legame tra **impianti ed edificio** (rispondendo conseguentemente a domande quali quella che ci porta ad interrogarci se rientri o meno nel *reverse* l'installazione dell'impianto elettrico in una cella frigorifera o se questa non sia da considerare nell'insieme "edificio").

In ogni caso, quale che sia l'interpretazione che abbiamo dato a queste fattispecie, **in queste situazioni non vi potrà sicuramente essere l'applicazione di sanzioni**.

5. Il dubbio è forte per le manutenzioni e riparazioni di impianti (e proprio per questo non ci potranno essere sanzioni)

Fra le fattispecie maggiormente "critiche" vi sono le **attività di manutenzione e riparazione correlate all'installazione di impianti**: rientrano o meno nell'applicazione del *reverse* la manutenzione di un impianto elettrico o la riparazione di un impianto antincendio?

Il dubbio è generato dal fatto che, mentre la disposizione di legge non fa alcun riferimento ad

esse, i codici attività che rientrano nel **gruppo 43 installazione di impianti** contengono espressamente la dicitura *“inclusa manutenzione e riparazione”*.

Due sono le possibili chiavi di lettura:

- prevale il dato letterale della disposizione e quindi su queste prestazioni va addebitata l'IVA;
- si deve fare riferimento all'indicazione contenuta nel codice ATECO e quindi c'è l'inversione contabile.

Anche in questo caso, attesa l'assoluta incertezza interpretativa, **comunque si sia fatto non vi saranno in ogni caso sanzioni** fino a quando l'Agenzia non deciderà in un senso o nell'altro.

6. Non conta la tipologia di rapporto contrattuale

A differenza di quanto avviene nelle fattispecie individuate dalla lettera a) del sesto comma dell'articolo 17, per le quali l'inversione contabile si innesca soltanto in presenza di un subappalto, nelle casistiche della nuova lettera a-ter) questa condizione non è stata riproposta e quindi **c'è reverse indipendentemente dal fatto che la prestazione sia resa nell'ambito di un subappalto, piuttosto che di un appalto o di un contratto d'opera.**

7. La cessione di beni con posa in opera non fa “scattare” l'inversione contabile

Soltanto le prestazioni di servizi rientrano nell'ambito di applicazione della lettera a-ter), mentre **le cessioni di beni con posa in opera non determinano l'applicazione dell'inversione contabile.**

La distinzione non è sempre agevole e il confronto fra valore del bene e valore della prestazione non è, come molte volte si pensa, criterio da considerare dirimente.

Nei casi dubbi appare fondamentale inquadrare l'operazione, seguendo l'uno o l'altro orientamento, nell'ambito del contratto o, in mancanza di contratto, nella fattura.

8. L'inversione contabile c'è soltanto se il committente è un soggetto passivo d'imposta

Nel caso in cui il committente sia un **soggetto privato**, naturalmente non si pone il problema dell'applicazione dell'inversione contabile, ma l'imposta deve essere addebitata da parte del prestatore.

Di conseguenza, per fare un esempio, l'impresa di pulizia che lavora in un condominio non applica il *reverse* (a meno che il condominio non sia provvisto di partita Iva), mentre per le prestazioni che effettua a favore del professionista o dell'impresa che hanno l'ufficio in quel condominio ci sarà l'inversione contabile.

9. L'inversione contabile “batte” lo split payment

Se la prestazione rientra fra quelle individuate dalla lettera a-ter) ed il committente è uno dei soggetti della **pubblica amministrazione** cui fa riferimento l'articolo 17-ter, **prevale l'inversione contabile** se il committente sta acquisendo il servizio nell'ambito della **sfera commerciale**. Qualora invece così non sia, e l'ente sta operando di conseguenza in quella **istituzionale**, non vi può essere inversione contabile e quindi si applicherà lo *split payment*.

10. L'inversione contabile si applica anche se il committente non detrae l'IVA

Il *reverse charge* si applica anche nei casi in cui il **committente non detragga l'IVA**.

La prestazione di servizi che rientra nelle casistiche della lettera a-ter) innesca il *reverse* anche se il committente è un soggetto che, svolgendo **esclusivamente operazioni esenti**, ha optato per la dispensa dagli adempimenti, come ad esempio nel caso di un'agenzia di assicurazioni o di uno studio medico: anche in questi casi il committente diviene debitore di imposta e deve corrispondere il tributo non potendo esercitare il diritto alla detrazione.

Stesso discorso vale nel caso in cui la prestazione sia resa **ad un contribuente minimo o ad un forfettario**.

Se invece è il prestatore ad esser un contribuente minimo o forfettario, non trova applicazione il *reverse charge*.

ACCERTAMENTO

Forfettari, occhio a redditometro e indagini finanziarie

di Maurizio Tozzi

L'ultimo anno di applicazione delle regole ordinarie, per coloro che a decorrere dal 2015 hanno deciso di optare per il regime forfettario, richiede per l'ultima volta di **confrontarsi con i risultati degli studi di settore** o dei parametri. Come è noto, l'**eventuale adeguamento**, o comunque il valore riscontrato dalle applicazioni presuntive, **non sono rilevanti ai fini del superamento della soglia di ricavi** o compensi per poter accedere al nuovo regime. In termini pratici, significa che tutti i contribuenti possono fare l'ultima valutazione con estrema serenità, essendo consapevoli, da un lato, che i risultati di Gerico o dei parametri non possono consentire un automatismo accertativo, ma dall'altro che comunque le liste selettive finalizzate ai controlli potrebbero tener conto proprio dei valori di non congruità registrati in Unico.

Volendo effettuare una esemplificazione, un professionista in contabilità semplificata che registra 14 mila euro di compensi nel 2014, ossia inferiori alla soglia (almeno quella attuale), richiesta per l'ingresso nel regime nell'anno 2015, può tranquillamente comportarsi secondo le nuove regole nel corso del 2015 al ricorrere delle altre condizioni, (potrà, ad esempio, emettere fattura senza addebito Iva e senza evidenziazione delle ritenute), a prescindere poi dall'**eventuale importo di adeguamento richiesto** (ad esempio, maggiori compensi determinati al valore puntuale di riferimento pari a 20 mila euro) e soprattutto a **prescindere dall'avvenuto adeguamento o meno**.

Un campanello d'allarme deve però suonare: è vero che il contribuente è sempre ammesso al regime senza valutare il comportamento assunto rispetto agli studi di settore e ai parametri, ma in caso di mancato adeguamento non può tacersi il rischio che l'Amministrazione finanziaria decida di selezionare il contribuente ai fini di un **eventuale accertamento** potendosi clamorosamente rientrare nell'ipotesi di fuoriuscita dal regime dall'anno successivo a quello in cui proprio un eventuale controllo conduca al **superamento del parametro d'ingresso**.

Tornando all'esempio proposto, ipotizziamo che il contribuente non si adegui in Unico 2015. Magari nel 2017 viene sottoposto a controllo per l'anno 2014, con l'utilizzo di ulteriori strumenti di supporto allo scostamento registrato da Gerico (solitamente trattasi, vista la tipologia di contribuenti, del redditometro o delle indagini finanziarie) ed un accertamento che determina pari a 18 mila euro i compensi del 2014: in una simile evenienza, **viene meno la condizione d'accesso** per l'anno 2015 con la spiacevole conseguenza di essere visto, a parere dell'Amministrazione finanziaria, per l'intero periodo d'imposta come un soggetto a tassazione ordinaria, dovendosi applicare tutte le regole relative (ad esempio, scorporare e riversare l'Iva collegata alle fatture emesse). Sicuramente trattasi un rischio che sarebbe il caso di contenere

e se è vero che nessuna certezza deriva dalla congruità agli studi di settore o ai parametri (potendo comunque essere accertati), è altrettanto vero che si compie un interessante passo nell'allontanarsi dalle liste selettive. Posto che si è in presenza dell'ultimo anno di applicazione di tali sistemi parametrici di determinazione dei ricavi/compensi, forse un ultimo sforzo nella direzione della congruità potrebbe essere effettuato.

Il richiamo del redditometro e delle indagini finanziarie deve poi rimanere vivo nei confronti dei contribuenti forfettari, che non devono assolutamente pensare che l'accesso al sistema semplificato significhi essere "dimenticati" dal grande occhio dell'Amministrazione finanziaria. Anzi, proprio le due metodologie di accertamento di cui sopra assumono un ruolo oltremodo delicato, soprattutto in considerazione delle **molteplici informazioni disponibili** per l'Amministrazione finanziaria. Si consideri, ad esempio, il caso di un presunto contribuente forfettario che è segnalato nelle liste selettive ai fini del **redditometro**. Orbene, se è da **escludere che il maggior reddito attribuito da tale accertamento sintetico possa essere interpretato come maggiori ricavi/compensi tali da determinare l'uscita** dal regime forfettario dall'anno successivo, è evidente che la segnalazione della potenziale capacità reddituale, oltre a rendere accettabile il contribuente proprio mediante il redditometro, mette in allerta il fisco che presumibilmente deciderà di svolgere ulteriori **indagini** con particolare riferimento alla **modalità con cui è svolta l'attività**. E d'altra parte, non potrebbe essere diversamente: trattandosi di un regime di favore per soggetti non strutturati, uno stile di vita elevato sembrerebbe a prima vista stridente con i presupposti del regime.

In tale ottica, peraltro, diviene fondamentale **l'accertamento finanziario**, con il connesso dirompente effetto dell'**inversione dell'onere della prova** in riferimento ai versamenti (sia per il reddito d'impresa che per i professionisti) e ai prelevamenti sospetti (casistica al momento limitata al mondo imprese). Che sia questa la principale fonte di indagine per i contribuenti che accedono a regime agevolati lo si deriva da sempre, proprio in considerazione dell'assenza di specifici obblighi contabili.

Di conseguenza, l'assunto da trasmettere ai nuovi contribuenti forfettari è il seguente: **se anche trattasi di un sistema agevolato, ciò non significa che non vi sia l'adeguato controllo da parte del fisco**. Segnalazioni non in linea con i risultati raggiunti o comunque non coerenti con quanto dichiarato (si pensi, ad esempio, alla comunicazione che gli istituti di credito effettuano circa il totale delle entrate transitate su un conto corrente: posto che il contribuente forfettario dichiara per cassa, se i suoi ricavi sono pari a 20 mila euro e sul conto sono entrati nell'anno considerato 45 mila euro è evidente che qualcosa non quadra), porteranno inevitabilmente alla selezione, con il corollario che non solo si sarà accertati per il recupero delle imposte eventualmente evase, ma si rischia di incorrere nella fuoriuscita dal sistema negli anni successivi: in sostanza, un effetto domino particolarmente doloroso sul piano economico.

CONTENZIOSO

Il perfezionamento delle notifiche dirette

di Luigi Ferrajoli

La disciplina **della notificazione** degli atti del processo dinanzi alle Commissioni tributarie soggiace a una compiuta regolamentazione, rinvenibile negli articoli 16 (quanto alle modalità) e 17 (contenente alcune regole particolari in relazione al luogo in cui effettuare la notifica) del D. Lgs. n. 546/1992.

In base al comma 3 dell'**art. 16 del D.Lgs. n. 546/1992** sia le parti private che l'Ufficio possono eseguire le notificazioni *“anche direttamente* (cosiddetta **notificazione “diretta”**, cioè senza intermediazione dell'ufficiale giudiziario o di altro agente notificatore) *a mezzo del servizio postale mediante spedizione dell'atto in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento, sul quale non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto...”*.

Con la sentenza n. 22932/14, la Corte di Cassazione si è occupata di una vicenda in cui un **contribuente** proponeva **ricorso** avverso la cartella di pagamento emessa dal Consorzio per la Bonifica con la quale gli veniva richiesto il pagamento degli **oneri consortili** per l'anno 2010; la Commissione Tributaria Provinciale adita accoglieva il ricorso.

In sede di gravame, la Commissione Tributaria Regionale, riformando integralmente la pronuncia di primo grado, accoglieva l'appello proposto dal Consorzio sostenendo che quest'ultimo aveva dimostrato sia **l'esecuzione** delle opere sia la **manutenzione** ordinaria e straordinaria delle stesse.

Il contribuente, pertanto, proponeva ricorso per Cassazione avverso tale decisione eccependo la **nullità** della sentenza sia per la **mancata** costituzione del **contraddittorio** in assenza di notifica dell'atto di impugnazione all'appellata, sia per il **mancato** deposito dell'originale della **ricevuta di ritorno** del ricorso da parte dell'appellante, a conferma della notifica dell'atto di appello, ai sensi dell'art.16, comma 3, dell'art.20, comma 2, dell'art.22, commi 1 e 2 e dell'art. 53, comma 2 del D.Lgs n. 546/1992.

In relazione al primo motivo, nello specifico, il ricorrente aveva eccepito che **la notifica** dell'atto di appello eseguita direttamente a mezzo raccomandata dal Consorzio doveva considerarsi inesistente in ragione del fatto che, all'esito della **compiuta giacenza** conseguente **l'assenza del destinatario** nel domicilio eletto, il **plico** non veniva ritirato dall'interessato.

Secondo il ricorrente, infatti, il processo tributario sarebbe privo di una norma analoga a quella prevista dall'**art. 8 della L. n. 890/1982**, prevista nell'ordinamento civile, la quale prevede espressamente che *“il plico postale debba ritenersi notificato decorsi dieci giorni dall'avvenuto*

deposito e dalla spedizione della raccomandata contenente la comunicazione dell'avvenuto deposito, e, pertanto, il **semplice deposito** presso l'ufficio postale e la successiva **compiuta giacenza** dell'atto di appello non implicherebbero necessariamente la perfezione della notifica. Non solo: il ricorrente sosteneva che il Consorzio all'atto di costituzione avrebbe dovuto obbligatoriamente depositare *“l'originale dell'avviso di ricevimento così come notificato.”*

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 22932/14, riprendendo un principio giurisprudenziale già consolidato, ha rilevato che la **notifica “diretta”** a mezzo posta, pur costituendo una **forma speciale** rispetto alla notifica tradizionale a mezzo dell'Ufficiale Giudiziario, in assenza di specifiche disposizioni, deve essere considerata **regolare in seguito al compimento di tutte le formalità prescritte** dalla Legge n. 890/1982 (Cass. Civ. n.11647/01 e n.7608/00).

In relazione al deposito dell'avviso di ricevimento del plico raccomandato, la Suprema Corte, riprendendo il proprio precedente orientamento, ha inoltre statuito che *“tale deposito non rientra nel procedimento di notifica diretta, perché dall'esame dell'articolo 22, co.1. D.Lgs. n.546/92 si evince che “il ricorrente, entro il precisato termine a pena d'inammissibilità, deve depositare la fotocopia della ricevuta ... della spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale”*. Pertanto *il deposito dell'avviso di ricevimento del plico raccomandato rileverebbe esclusivamente come prova indispensabile a stabilire il perfezionamento della notifica. Ne consegue che, anche nel processo tributario, la mancata produzione di tale avviso comporta, non la mera nullità, ma la insussistenza della conoscibilità legale dell'atto cui tende la notificazione”* (Cass. Civ. n.16354/07 e n.16572/11).

Nel caso in oggetto, la **notifica “diretta”** a mezzo posta dell'atto di appello era stata eseguita correttamente nelle forme previste **dall'art. 8, comma 2, del D. Lgs. n. 890/1982**; in particolare, l'avviso di ricevimento depositato dal Consorzio attestava sia l'irreperibilità del contribuente presso il domicilio eletto, sia la spedizione dell'avviso di giacenza del plico raccomandato, sia la compiuta giacenza dello stesso presso l'Ufficio Postale.

Master di specializzazione

Master di 6 giornate intere

TEMI E QUESTIONI DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO 2.0 CON LUIGI FERRAJOLI

Analisi e approfondimenti utili per affrontare il processo tributario nei diversi gradi di giudizio

hbspt.cta.load(393901, '4d42c961-f47d-45f3-8cc0-da3d71db0e3d', {});

DIRITTO SOCIETARIO

L'aumento gratuito di capitale sociale nelle società di capitali

di Sandro Cerato

La disciplina civilistica che regola **l'aumento gratuito del capitale sociale** è contenuta nelle seguenti disposizioni:

- **società per azioni**: l'art. 2442 Cod. Civ. disciplina il passaggio di riserve a capitale, statuendo che *“l'assemblea può aumentare il capitale, imputando a capitale le riserve e gli altri fondi iscritti in bilancio in quanto disponibili. In questo caso le azioni di nuova emissione devono avere le stesse caratteristiche di quelle in circolazione, e devono essere assegnate gratuitamente agli azionisti in proporzione di quelle da essi già possedute. L'aumento di capitale può attuarsi anche mediante aumento del valore nominale delle azioni in circolazione”*;
- **società a responsabilità limitata**: l'art. 2481-ter Cod. Civ., relativo al passaggio di riserve a capitale, prevede che *“la società può aumentare il capitale imputando ad esso le riserve e gli altri fondi iscritti in bilancio in quanto disponibili. In questo caso la quota di partecipazione di ciascun socio resta immutata”*.

Le finalità sottese all'aumento di capitale “gratuito” possono essere diverse: in primis, sovente accade che l'aumento di capitale gratuito sia affiancato da un contestuale aumento a pagamento, così da invogliare e stimolare i soci alla sottoscrizione della parte di aumento con nuovi conferimenti. In secondo luogo, l'operazione può essere collegata alla **volontà di accrescere il prestigio ed il credito** della società, o ancora per soddisfare un **vincolo di legge** che richiede in capitale sociale minimo per poter svolgere alcune attività (ad esempio, quelle bancarie ed assicurative). In merito alle **riserve utilizzabili** per l'incremento del capitale sociale, è possibile “attingere” da quelle elencate di seguito:

- **riserva sovrapprezzo azioni**, di cui all'art. 2431 Cod. Civ.: tale posta di bilancio, che si forma in caso di emissione di nuove azioni ad un prezzo superiore rispetto al valore nominale, non può essere distribuita fino a che la riserva legale non abbia raggiunto “il quinto” della riserva legale. Tuttavia, non sussistono particolari vincoli all'utilizzabilità della stessa per l'aumento di capitale sociale;
- **riserva di rivalutazione**;
- **riserve statutarie** prive di una specifica destinazione (cd. “generiche”);
- riserve statutarie con una specifica destinazione (ad esempio, riserva per rinnovo impianti, per manutenzioni cicliche, ecc.), a condizione che l'assemblea straordinaria provveda preliminarmente a modificare la destinazione prevista nello statuto;
- **riserve facoltative** (sono accantonamenti di utili “generici”, e quindi non presentano particolari vincoli all'utilizzo);

- **riserve costituite con versamenti dei soci** (versamenti in conto capitale, in conto futuro aumenti del capitale, a fondo perduto, ecc.);
- **riserva legale**, di cui all'art. 2430 Cod. Civ., per la parte "disponibile", ossia per l'importo che eccede il quinto del capitale sociale (tale questione è stata oggetto di diverse sentenze). Si ricorda, infatti, che la citata disposizione normativa, al comma 1, prevede che "*dagli utili netti annuali deve essere dedotta una somma corrispondente almeno alla ventesima parte di essi per costituire una riserva, fino a che questa non abbia raggiunto il quinto del capitale sociale*";
- **utili portati a nuovo**.

L'aumento gratuito del capitale sociale può avvenire secondo una delle **due seguenti modalità**:

- **emissione di nuove azioni e successiva assegnazione gratuita delle stesse**: ai sensi dell'art. 2442, comma 2, Cod. Civ., l'aumento può avvenire mediante emissione di nuove azioni aventi le stesse caratteristiche di quelle in circolazione e successiva loro assegnazione gratuita agli azionisti in proporzione alle azioni dagli stessi possedute, così da mantenere invariata la posizione dei singoli azionisti all'interno della società. Non si applica la disciplina del diritto di opzione, tipica degli aumenti di capitale a pagamento.
- **aumento del valore nominale delle azioni già in circolazione**: si consente al socio di mantenere la stessa quota di partecipazione in società che aveva prima dell'operazione, accrescendo il valore nominale delle azioni possedute. Posto che lo statuto può prevedere che le azioni siano emesse senza indicazione del valore nominale (art. 2346, comma 3, Cod. Civ.), verificandosi questo caso, per attuare l'aumento, si deve risalire al valore nominale inespresso, dividendo l'ammontare del capitale sociale per il numero delle azioni.

Nell'ambito delle **società a responsabilità limitata**, la disciplina degli aumenti gratuiti di capitale sociale è contenuta, come anticipato, nell'art. 2481-ter Cod. Civ.. Tale operazione può avvenire imputando a capitale sociale le riserve e gli altri fondi disponibili iscritti in bilancio. La decisione, trattandosi di una modifica dello statuto, **compete all'assemblea straordinaria dei soci**, che decide con la maggioranza di almeno la metà del capitale sociale, ove non sia diversamente disposto dallo statuto. Anche nella disciplina delle società a responsabilità limitata, così come per le S.p.A., è prevista la possibilità di delegare la decisione agli Amministratori, e ciò in virtù dell'art. 2481 Cod. Civ. Tale disposizione richiede tuttavia i seguenti requisiti:

- la **delega all'organo amministrativo** deve essere prevista dall'atto costitutivo;
- l'atto costitutivo deve determinare i limiti e le modalità di esercizio di tale delega;
- la decisione, che deve risultare da verbale redatto dal notaio, deve essere depositata ed iscritta presso il registro delle imprese.

In merito alla possibilità di delegare l'organo amministrativo, è opportuno evidenziare i seguenti aspetti:

- l'adozione della decisione deve avvenire con il metodo collegiale, in quanto **non è possibile delegare tale potere ad un singolo amministratore**;
- la delega può essere attribuita **non solo nell'atto costitutivo, ma anche in una sua successiva modifica** adottata con le maggioranze previste dalla legge o dall'atto costitutivo (massima del Consiglio Notarile di Milano n. 75/2005 e massima del Consiglio Notarile Triveneto n. 20/2005);
- tra i **limiti** che devono essere indicati nello statuto, sono ricompresi sia quelli **quantitativi** (indicazione di un limite massimo di importo raggiungibile, in unica soluzione o in più *tranches*), sia un limite **temporale** (Massima Comitato Notarile Triveneto n. 18/2005);
- la **fissazione dei limiti quantitativi e temporali della delega è libera**, non trovando applicazione nelle S.r.l. le regole ed i limiti previsti per le S.p.A. nell'analogia fatispecie (Massima Consiglio Notarile di Milano n. 75/2005);
- la durata dell'attribuzione della delega della facoltà di aumentare il capitale sociale può essere superiore a quello di 5 anni previsto per la S.p.A., ma deve essere comunque mantenuto entro convenienti limiti temporali (Massima Comitato Notarile Triveneto n. 19/2005).

In merito alle **modalità di attuazione dell'operazione di aumento del capitale sociale**, la disciplina delle S.r.l. prevede che si possa procedere solamente con l'incremento del valore delle partecipazioni già possedute dai soci, così da consentire che dell'operazione stessa beneficino tutti i soci preesistenti. In tal modo, chiaramente, si rispetta il vincolo secondo cui i soci devono mantenere, anche dopo l'aumento del capitale, la stessa quota di partecipazione che possedevano prima.

IVA

Fabbricati: la cessione è ordinariamente in inversione contabile

di Fabio Garrini

Questo inizio 2015 vede alla ribalta **l'inversione contabile** e, spesso, negli incontri che si tengono in questo periodo, ci si trova a confrontarsi con i colleghi circa l'applicabilità della nuova previsione contenuta nella lettera a-ter dell'art. 17, comma 6 del D.P.R. n. 633/1972. Nel riscontrare l'attenzione sul tema e l'apprensione che esso genera in termini sanzionatori, emerge come spesso ci si scordi che altre operazioni sono interessate dal medesimo meccanismo (con analoghe sanzioni), operazioni forse meno frequenti, ma di impatto ben più devastante. Il pensiero va **all'applicazione dell'inversione contabile alla cessione di fabbricati**, fattispecie introdotta con due *steps* successivi:

- Un primo, efficace dall'ottobre 2007;
- Un secondo, che ha recato la versione attualmente applicabile, operativa **dal 26 giugno 2012**.

L'attenzione su tale fattispecie deve esser massima, in ragione del fatto che, trattandosi di operazioni normalmente di **significativo importo**, anche le relative sanzioni incombono per importi elevati, peraltro affiancate dalla previsione della **responsabilità solidale** che espone il cessionario ai rischi di irregolarità poste in atto dal cedente, nel caso in cui quest'ultimo abbia indebitamente addebitato l'imposta senza procedere al relativo versamento.

L'inversione contabile applicabile alla cessione di fabbricati

Il **D.L. n. 83/2012**, oltre ad aver innovato la disciplina circa l'imponibilità di locazioni e cessioni immobiliari, ha anche provveduto ad **ampliare l'applicazione dell'inversione contabile nelle cessioni di fabbricati, di fatto rendendola la modalità di default** per l'applicazione dell'imposta a tali cessioni. Alla lettera a-bis dell'art. 17 comma 6 del D.P.R. n. 633/1972 è previsto che l'inversione contabile si applichi *“alle cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato di cui ai numeri 8-bis) e 8-ter) del primo comma dell'articolo 10 per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione”*.

Quindi, dal 26 giugno 2012, quando una cessione risulta:

- **imponibile per obbligo**, l'imposta viene assolta dallo stesso cedente con addebito in fattura;
- **imponibile per opzione**, la cessione deve essere effettuata in applicazione del *reverse*

charge ai sensi dell'art. 17, comma 6, lett. a-*bis* del D.P.R. n. 633/1972 e sarà il cessionario che si occuperà di assolvere l'imposta integrando il documento di acquisto, avendo cura di applicare l'imposta con l'aliquota prevista per l'operazione posta in essere.

Ora, pare importante osservare che la nuova formulazione dei punti 8-*bis* e 8-*ter* dell'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce che sia **necessariamente in Iva la cessione di fabbricato da parte del costruttore / ristrutturatore entro i 5 anni dal completamento**, mentre in **tutti gli altri casi la cessione avviene in esenzione con la possibilità di optare per l'applicazione dell'imposta**.

Conseguentemente, tutte le **cessioni fatte da soggetto diverso dal costruttore entro i 5 anni**, se sono assoggettate ad imposta, lo sono per opzione, con la conseguenza che risulterà applicabile **l'inversione contabile**.

Su tale punto constano anche due **puntualizzazioni della Circolare n. 22/E/2013**:

- la prima riguarda il momento di effettuazione in relazione ad **eventuali acconti**. Il pagamento anticipato di una quota del prezzo costituisce, per il relativo importo, momento di effettuazione dell'operazione e, pertanto, deve essere **assoggettato ad imposta in base alle norme vigenti al momento del pagamento**. Quindi, se ricorrono i requisiti per applicare l'inversione contabile (ossia si tratta di una cessione in Iva per opzione), questa deve **riguardare anche le fatture relative a detti acconti**;
- diverso è invece il caso di acconto relativo ad un **immobile non ancora ultimato**. La soluzione viene data richiamando un passaggio della precedente C.M. n. 12/E/2007, nella quale l'Amministrazione ebbe modo di affermare che la cessione di un fabbricato non ultimato è **esclusa dall'ambito applicativo dell'esenzione, essendo sempre soggetta ad Iva** (viene affermato che "si tratta di un bene che non è ancora uscito dal circuito produttivo"). La giustificazione è da ricercarsi nel fatto che *"In tal caso, non ricorrendo un'ipotesi di imponibilità opzionale/facoltativa, non trova applicazione il meccanismo dell'inversione contabile e la cessione, quindi, è assoggettata ad Iva secondo le regole ordinarie previste dall'art. 17 del D.P.R. n. 633 del 1972."* Di conseguenza, l'imposta viene assolta tramite **rivalsa**.

ORGANIZZAZIONE STUDIO

Poveri marescialli

di Michele D'Agnolo

È ormai evidente a tutti che la crisi che stiamo vivendo non è una crisi congiunturale, ma una **crisi sistematica**. Il modello economico e sociale capitalistico è profondamente scosso e messo in discussione dalla globalizzazione. Si richiedono riforme epocali in tutte le aree e situazioni. Il mondo delle professioni è particolarmente esposto alla discontinuità posta dal progresso tecnologico.

A ben vedere stiamo vivendo nei servizi professionali lo stesso "ribaltone" che abbiamo studiato ai tempi di scuola e che passa sotto il nome di **rivoluzione industriale**.

L'informatica rende quasi indifferente il luogo dove una prestazione intellettuale viene svolta e quindi ci pone in **competizione diretta con il mondo**. Allo stesso tempo, operazioni che prima richiedevano ore e ore di lavoro vengono svolte in maniera sempre più **automatizzata** da elaboratori elettronici sempre più veloci ed economici. E quello che è accaduto negli anni scorsi alla cassiera del supermercato purtroppo sta accadendo anche ai nostri contabili. Prima digitava i prezzi, poi passava i prodotti sul lettore a codici a barre. Ora lo facciamo noi. Fra cinque anni basterà uscire col barattolo in tasca e sarà lui a contabilizzarsi da solo.

Le normative, i costumi sociali, le scelte economiche dei consumatori e dei clienti sono continuamente cangianti e sempre alla ricerca della migliore occasione disponibile. Tutto avviene ad una velocità che ci fa sentire sempre e comunque inadeguati.

In questo quadro l'unica capacità competitiva che può avere un certo valore per uno studio professionale è la **velocità di apprendimento**. E di **adattamento**.

Uno studio professionale o un'impresa possono competere efficacemente solo se riescono ad apprendere prima e meglio delle altre ciò che sta accadendo sul mercato e come fare per soddisfare i loro clienti, procurandosi al meglio le risorse umane, materiali e finanziarie indispensabili per poterli servire. È un mercato severo, che non fa prigionieri. Non esistono più rendite di posizione. **Nessun dorma, perché occorre correre sempre**.

Per un professionista, una situazione continuamente cangiante e la condanna all'apprendimento continuo dovrebbero essere ormai nel suo dna. **È una scelta di vita del tutto diversa fare una professione invece che un semplice lavoro**. Dico dovrebbero perché troppo spesso, invece, colleghi giovani e meno giovani ritengono di essere "arrivati" perché sanno chiudere un bilancio o stendere un dichiarativo.

In realtà, l'aggiornamento continuo è più facile dell'apprendimento continuo. Apprendere vuol dire imparare a fare cose diverse da un tempo perché cambiano le esigenze del mercato. Lo sanno bene gli odontoiatri, che stanno inventando nuove prestazioni visto che i bambini, grazie all'educazione alimentare e alla migliore alimentazione non hanno più carie.

Ma se questo è vero per un professionista, non è così per i nostri dipendenti di studio.

Generalmente, queste persone sono state prese completamente in contropiede dai nuovi paradigmi economici e sociali. Pensavano di imparare un mestiere, di entrare in uno studio e poi di farci la pensione. Hanno prenotato una gita in bici e si ritrovano obbligatoriamente su un toboga. Ed infatti è arrivata la "fregatura" dell'apprendimento continuo anche per loro.

La gran parte dei lavori tecnici sono diventati molto più complessi di una volta. E portano con sé rilevanti responsabilità. L'idraulico di una volta doveva conoscere una serie di nozioni tecniche. Oggi i modelli di caldaia cambiano ogni due anni e la normativa è in continua evoluzione. Gli impianti che una volta ideava direttamente sono progettati da appositi professionisti, i periti termotecnici.

Spesso le persone che hanno scelto di lavorare in uno studio professionale anelavano ad un lavoro fisso e ad una certa tranquillità mentale, ad un certo rassicurante *menage* e invece sono stati catapultati, loro malgrado, nella competizione globale.

Come spiegare al nostro personale di studio che migliaia di imprese stanno morendo e che il lavoro che svolgevano fino a ieri viene svolto altrettanto bene da soggetti che hanno un costo aziendale di un terzo rispetto al loro. Come fare a convincerle ad adottare comportamenti proattivi nella ricerca continuativa di una sempre maggiore efficacia, efficienza, produttività e cortesia?

Purtroppo molti credono che sia colpa nostra se il telefono dello studio non squilla più. Hanno ragione, ma solo in parte.

Alle volte queste persone riescono a cavalcare la tigre. Magari per capacità innate o curiosità personali hanno mantenuto una **rilevante capacità di apprendimento e di adattamento**. Altre volte, invece, non riescono a cambiare le proprie abitudini lavorative. Neanche a seguito di adeguati interventi formativi. È il caso delle persone non particolarmente abili sul piano informatico, che oggi i nostri clienti non sono più disposti a remunerare. È anche il caso delle persone brave ma burbere, che i nostri clienti non sono più disposti a sopportare, neanche se ci curassero la salute bene come il dottor House.

È il caso delle **persone che non riescono a lavorare in squadra o a cambiare le proprie abitudini organizzative**. Ecco che in questi casi lo studio non riesce a fronteggiare la competizione e dopo aver tentato di cambiare il comportamento di queste risorse dovrà probabilmente rinunciare al loro apporto. Con lo stesso dispiacere con cui vediamo sciogliersi realtà economiche che ritenevamo indissolubili. Con lo stesso stupore con cui constatiamo il

successo di iniziative virtuali nel mondo del *web* e dei *social media*.

È proprio come se fossimo stati catapultati nottetempo in un altro mondo, le cui regole non c'entrano nulla col passato. Chi le dominerà farà la stessa fortuna di chi all'inizio degli anni settanta si prese la briga di studiare l'Iva. **Chi non le comprenderà sarà travolto.**

Ma i nostri marescialli, i dipendenti *senior* che tanto hanno fatto negli anni scorsi per il benessere dei nostri studi sacrificandosi, facendo le nottate sui dichiarativi come e più di noi, lasciando i bambini fuori di scuola per soddisfare i clienti, spesso non sono solo inadeguati nelle metacompetenze e nelle competenze tecniche e relazionali. Non solo sono e saranno sostituiti giorno dopo giorno dal computer. Sono anche tallonati dai praticanti e dai giovani professionisti, che spesso prendono il loro posto a minori costi per lo studio e trasformando costi fissi in costi variabili. **Assicurando allo studio livelli di responsabilità e di apprendimento più adeguati alla complessità tecnica, informatica e relazionale dei nostri tempi.**

Come fare a convincerli che non siamo noi incapaci di trovare nuovo lavoro ma che è il mondo che ci crolla ogni momento sotto i piedi come nella saga dell'era glaciale? Per dirla con Giorgio Squinzi, nessuno si diverte a licenziare le persone. Se avessimo inventato noi il mondo, avremmo cercato di farlo un poco meno triste.

Onore ai caduti, e lunga vita ai superstiti.