

**Edizione di giovedì 12 Marzo 2020**

## **CASI OPERATIVI**

**Progetto di riparto parziale: come vanno ripartite le spese di procedura?**  
di **EVOLUTION**

## **IMU E TRIBUTI LOCALI**

**Imu: fictio iuris sui terreni edificabili estesa a tutti i comproprietari**  
di **Luigi Scappini**

## **IVA**

**Commissioni Pos corrisposte a soggetti non residenti ed esterometro**  
di **Sandro Cerato**

## **CONTENZIOSO**

**I provvedimenti sull'esecuzione provvisoria in appello**  
di **Angelo Ginex**

## **IVA**

**Iva assolta in reverse charge sui servizi infragruppo dall'estero**  
di **Fabio Landuzzi**

## **ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A**

**Aggregazione tra professionisti: conviene costituire una STP?**  
di **Goffredo Giordano di MpO Partners**

## CASI OPERATIVI

---

### ***Progetto di riparto parziale: come vanno ripartite le spese di procedura?***

di **EVOLUTION**

Master di specializzazione

## L'ATTIVITÀ DEL CURATORE FALLIMENTARE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

***Il curatore fallimentare che si trova a predisporre un progetto di riparto parziale, con quali criteri deve ripartire le spese di procedura sostenute?***

Durante la procedura fallimentare il curatore, quando ci siano sufficienti liquidità, può valutare l'opportunità di predisporre un progetto di riparto parziale.

Con tale progetto, il curatore procede alla distribuzione delle somme ottenute in favore di alcuni creditori, anche solo per parte del loro credito, seguendo l'ordine di prelazione.

Per predisporre il progetto di riparto è necessario che il curatore abbia tenuto conti speciali e separati in relazione a quanto realizzato con la liquidazione dell'attivo, e dovrà distinguere tra:

- massa attiva immobiliare, nella quale confluiscono i realizzi derivanti dalla vendita del compendio immobiliare, dai frutti di questo, dagli interessi attivi maturati sulle relative somme depositate, ecc.;
- massa attiva mobiliare, che comprende invece le liquidità derivanti dal realizzo di beni mobili, recupero crediti, realizzo del magazzino, eventuali canoni di affitto di azienda percepiti, interessi attivi maturati sulle relative somme depositate, ecc..



[\*\*CONTINUA A LEGGERE\*\*](#)

## IMU E TRIBUTI LOCALI

### ***Imu: fictio iuris sui terreni edificabili estesa a tutti i comproprietari***

di Luigi Scappini



Il **Ministero dell'economia e delle finanze**, con la [risoluzione n. 2/DF](#) del **10 marzo 2020**, offre un'interpretazione di **favore** per quanto riguarda il **settore agricolo** e la "nuova" Imu.

Come noto, ai fini Ici, e poi Imu, l'**imprenditore agricolo** che riveste la qualifica alternativamente di **coltivatore diretto** o **lap**, ha sempre fruito di un **regime di favore**, **confermato** anche dalla recente **L. 160/2019** con cui è stato rimodulato il tributo locale, per quanto riguarda l'imponibilità dei terreni edificabili dagli stessi posseduti.

Ai sensi dell'[articolo 1, comma 741, lettera d\), L. 160/2019](#), infatti, "**Sono considerati, tuttavia, non fabbricabili, i terreni posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali ..., iscritti nella previdenza agricola, comprese le società agricole ..., sui quali persiste l'utilizzazione agrosilvo- pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura e all'allevamento di animali**".

In **passato** era conclamato che, nel caso di **contitolarità** di un terreno edificabile e presenza di **comproprietari non** rivestenti le **qualifiche** di cui sopra, anche per **essi** si rendesse **applicabile** la **fictio iuris** con cui, di fatto, tali terreni si considerano "**temporaneamente non edificabili** ma agricoli.

La **Legge di bilancio per il 2020**, tuttavia, ha creato qualche perplessità in ragione del dettato di cui al successivo [comma 743](#) in cui testualmente viene affermato che "**In presenza di più soggetti passivi con riferimento ad un medesimo immobile, ognuno è titolare di un'autonoma obbligazione tributaria e nell'applicazione dell'imposta si tiene conto degli elementi soggettivi ed oggettivi riferiti ad ogni singola quota di possesso, anche nei casi di applicazione delle esenzioni o agevolazioni**", ragion per cui l'analisi letterale del disposto portava a concludere per il **venir meno dell'estensione della fictio iuris** ai soggetti **non rivestenti le qualifiche** richieste di coltivatori diretti e lap iscritti alla **previdenza agricola**.

Ribaltando tale interpretazione, il Mef, con la [risoluzione n. 2/DF/2020](#), ritiene che tale **impostazione non** possa essere **condivisa, confermando** l'applicazione dell'**agevolazione a tutti i comproprietari** del fondo, a prescindere dalle loro qualifiche, fermo restando, ovviamente, la sussistenza di almeno un soggetto **“regolarmente” fruitore della fictio iuris** e l'**utilizzo agrosilvo- pastorale**.

Il **Mef** evidenzia che la previsione di cui alla **lettera d)** *“ha dato solo veste normativa a un principio di portata generale già presente nel regime dell'Imu, in virtù del quale gli elementi soggettivi ed oggettivi non potevano che essere riferiti ai titolari della singola quota di possesso”*, proseguendo *“E proprio in quest'ottica, si sono pronunciati i Giudici di Legittimità quando hanno attribuito “carattere oggettivo” alla qualificazione dell'immobile come terreno agricolo e non come area edificabile; ed è di questo elemento di carattere oggettivo di cui occorre tenere conto quando il comma 743 richiede l'applicazione degli elementi...oggettivi riferiti ad ogni singola quota di possesso”*.

In tal modo il **Mef** può sostenere che, nella realtà, l'aver riconosciuto valenza normativa a tale principio **non** ha portato a un'**innovazione della norma**, di modo che si rende possibile **estendere** le **conclusioni** cui era approdata in passato la giurisprudenza di legittimità, nonché lo stesso Mef, con la [circolare n. 3/DF/2012](#).

A **supporto** di tale interpretazione estensiva della *fictio iuris* gli stessi arresti giurisprudenziali evidenziano come, diversamente concludendo, **si giungerebbe** ad avere un **terreno** che, nello **stesso tempo**, avrebbe sia veste **edificabile** sia **agricola**, in ragione dei requisiti soggettivi del titolare del rapporto di imposta.

A chiusura, la [risoluzione n. 2/DF/2020](#) **evidenza** che, quasi a sopprimere sul nascere eventuali e comunque probabili contestazioni da parte dell'Anci, **se si sposasse la tesi restrittiva** *“si arriverebbe comunque, in virtù dell'applicazione dei criteri di cui ai commi 741, lett. d) e 746, ad un'imposizione identica a quella conseguente l'applicazione della rendita catastale, se non addirittura a valori nettamente inferiori o prossimi allo zero, dal momento che, come chiarito dalla Corte di Cassazione, i comproprietari non qualificati “si trovano in una situazione d'impossibilità di sfruttamento edificatorio dell'area”*. Circostanza quest'ultima che appare vieppiù avvalorata dalla stessa definizione generale di area fabbricabile di cui al comma 741, lett. d), laddove si riferisce *“alle possibilità effettive di edificazione”*.

Pur **accettando**, soprattutto in questo momento, con piacere **un'interpretazione a favore** del contribuente, non si può non evidenziare come questa **posizione non convince**, soprattutto per quanto attiene il **requisito soggettivo** richiesto dal [comma 743, lettera d\), L. 160/2019](#).

**Inoltre**, se tale **estensione** della *fictio iuris* si può **condividere** per quanto riguarda le molteplici **situazioni** del comparto agricolo in cui vi sono **soggetti** che si ritrovano **comproprietari di terreni ereditati**, altrettanto **non** può dirsi per tutte quelle **costruzioni giuridiche** tese a **eludere** un prelievo giusto.

In realtà, l'occasione è stata persa con la **Legge di bilancio per il 2020**, con la quale si poteva intervenire in tal senso.

## IVA

### ***Commissioni Pos corrisposte a soggetti non residenti ed esterometro***

di **Sandro Cerato**

Seminario di specializzazione

## I REDDITI ESTERI NELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI E LA COMPLIANCE DEL QUADRO RW

Scopri le sedi in programmazione >

Le **commissioni pagate ad una società inglese da un soggetto passivo italiano** per il servizio Pos sono servizi generici rilevanti ai fini Iva in Italia ai sensi dell'[articolo 7-ter D.P.R. 633/1972](#) (esenti da Iva) e **devono essere indicati nell'esterometro**.

È quanto emerge dalla lettura della **risposta n. 91 dell'Agenzia delle entrate**, pubblicata ieri, **11 marzo**, in relazione ad una **società italiana che utilizza un servizio fornito da una società inglese** che permette di effettuare transazioni elettroniche corrispondendo a tale società una commissione per il servizio stesso.

Due sono i quesiti posti all'Agenzia delle entrate: in primo luogo **l'individuazione della natura del servizio**, ed in secondo luogo se tali operazioni debbano essere indicate **nell'esterometro**.

In merito al primo quesito, è bene ricordare che i servizi in questione, rientrando tra quelli di natura finanziaria, **rilevano territorialmente in Italia in base alle regole indicate nell'articolo 7-ter D.P.R. 633/1972**, in forza del quale i **servizi generici rilevano ai fini Iva in Italia**, nei rapporti B2B, quando il committente è ivi un **soggetto passivo d'imposta**.

Tuttavia, come si legge nella risposta dell'Agenzia, i servizi in questione sono assimilabili alle *fee* pagate per i servizi di pagamento di cui all'[articolo 135, par. 1, lett. d\), della Direttiva 112/2006](#), ai sensi del quale **sono esenti da Iva** "le operazioni, compresa la negoziazione, relative ai depositi di fondi, ai conti correnti, ai pagamenti, ai giroconti, ai crediti, agli assegni e ad altri effetti commerciali, ad eccezione del recupero dei crediti".

Pertanto, ai sensi dell'[articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972](#), il **committente soggetto passivo d'imposta deve integrare la fattura della società inglese** in regime di esenzione Iva, in quanto prestazioni di cui all'[articolo 10, n. 1\), D.P.R. 633/1972](#).

L'Agenzia ricorda opportunamente che, ai fini Iva, il Regno Unito rimane, di fatto, Stato membro della Ue, e solamente a partire dal 1° gennaio 2021 le operazioni in questione dovranno essere **oggetto di autofatturazione** ai sensi dello stesso [articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972](#) (sempre in **regime di esenzione**).

Per quanto riguarda il secondo aspetto, si ricorda che il **cd. “esterometro”** è previsto dall'[articolo 1, comma 3-bis, D.Lgs. 127/2015](#), in base al quale tutti i soggetti passivi residenti o stabiliti nel territorio dello Stato devono trasmettere *“telematicamente all'Agenzia delle entrate i dati relativi alle operazioni di **cessione di beni e di prestazione di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato**, salvo quelle per le quali è stata emessa una bolletta doganale e quelle per le quali siano state emesse o ricevute fatture elettroniche secondo le modalità indicate nel comma 3”*.

Nel caso di specie, trattandosi di servizio ricevuto da soggetto passivo d'imposta non stabilito ai fini Iva in Italia, l'Agenzia delle entrate conferma che **l'operazione deve essere indicata nella comunicazione** di cui al riportato [articolo 1, comma 3-bis, D.Lgs. 127/2015](#) (esterometro) a prescindere dal suo trattamento Iva (nel caso di specie, come detto, **il servizio è esente da Iva**).

L'Agenzia ricorda che la [circolare 14/E/2019](#) aveva precisato che, laddove il contribuente invii l'autofattura tramite Sdi, può **evitare di indicare l'operazione nell'esterometro**.

Tuttavia, poiché nel caso di specie **il committente nazionale integra la fattura del soggetto inglese** (quale soggetto comunitario fino al prossimo 31 dicembre 2020) e non emette alcuna autofattura, **non è possibile evitare l'esterometro**.

Si ricorda, infine, che, in base alle modifiche introdotte dal **D.L. 124/2019**, a partire dal 2020 l'adempimento in questione **non ha più cadenza mensile bensì trimestrale**.

## CONTENZIOSO

### ***I provvedimenti sull'esecuzione provvisoria in appello***

di Angelo Ginex

Master di specializzazione

**LE NOVITÀ DELLE VERIFICHE FISCALI E GLI STRUMENTI DI ACCERTAMENTO: STRUMENTI DI DIFESA E STRATEGIE PROCESSUALI**

Scopri le sedi in programmazione >

Nel processo tributario, il **giudizio di appello** è regolato dalle norme contenute negli [articoli 323 e ss. c.p.c.](#), fatto salvo quanto previsto dalle specifiche disposizioni di cui al **D.Lgs. 546/1992**.

Secondo quanto disposto dall'[articolo 4, comma 2, D.Lgs. 546/1992](#), la **competenza** del giudice di appello si radica in base a quella del giudice di primo grado, nel senso che essa spetta alla Commissione tributaria regionale nella cui circoscrizione ha sede la Commissione tributaria provinciale che ha emesso la sentenza impugnata.

Venendo ai provvedimenti sull'esecuzione provvisoria in appello, occorre fare precipuo riferimento alla disciplina prevista dall'[articolo 52 D.Lgs. 546/1992](#).

Tale disposizione contempla **due possibilità**, a seconda del soggetto da cui proviene la richiesta di adottare un provvedimento in materia di esecuzione, giacché stabilisce che:

- l'appellante può chiedere al giudice di appello la **sospensione dell'efficacia esecutiva della sentenza impugnata**, laddove sussistano **gravi e fondati motivi**;
- il contribuente può chiedere la **sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato**, se da questa può derivargli un **danno grave e irreparabile**.

Dunque, appare evidente come il termine "**appellante**" faccia riferimento alla posizione degli **enti impositori, agenti della riscossione, enti locali**, ecc., i quali, in caso di soccombenza all'esito del processo di primo grado, hanno la facoltà di presentare un'**istanza di sospensione dell'efficacia esecutiva della sentenza** (ad esempio, ciò potrebbe verificarsi nel caso in cui i giudici di primo grado riconoscano il diritto al rimborso del contribuente e l'Agenzia delle Entrate voglia bloccare qualsiasi azione del contribuente, perché sussistono **gravi e fondati motivi per ritenere che detto rimborso non spetti**).

Al contrario, il "**contribuente**", risultato soccombente all'esito del giudizio di prime cure, può

presentare un'**istanza di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato**, laddove voglia evitare che questo venga, per l'appunto, posto in esecuzione (ad esempio, ciò potrebbe accadere nel caso in cui il ricorso avverso l'avviso di accertamento è stato rigettato o, finanche, accolto parzialmente e il contribuente voglia evitare un atto di **pignoramento presso terzi**).

In entrambi i casi, comunque, l'istanza di sospensione deve essere **adeguatamente motivata**, ma sulla scorta di elementi differenti, proprio in considerazione del diverso oggetto, come sopra già evidenziato.

Infatti, l'istanza di sospensione dell'efficacia esecutiva della sentenza impugnata dovrà contenere l'indicazione dei **gravi e fondati motivi** su cui essa si fonda, mentre l'istanza di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato dovrà evidenziare che le contestazioni sono verosimilmente fondate (c.d. *fumus boni iuris*) e che la mancata sospensione potrebbe cagionare un **danno grave e irreparabile** (c.d. *periculum in mora*), producendo – se possibile – idonea documentazione giustificativa.

Così come previsto per il giudizio di primo grado, l'[articolo 52 D.Lgs. 546/1992](#) stabilisce che il procedimento cautelare si svolga secondo le seguenti fasi:

- **proposizione di un'istanza di sospensione, unitamente al ricorso o con atto separato** da notificare alle altre parti e da depositare in segreteria, dinanzi al giudice investito del merito della controversia;
- **fissazione dell'udienza di sospensione** per la prima camera di consiglio utile;
- **discussione dell'istanza** proposta in presenza delle parti;
- **emanazione dell'ordinanza cautelare**;
- **fissazione dell'udienza di trattazione**, che deve svolgersi non oltre 90 giorni dalla pronuncia in caso di sospensione dell'atto impugnato.

L'udienza di sospensione viene celebrata in **camera di consiglio** e le parti possono produrre anche **documenti e memorie illustrative**.

La Commissione tributaria regionale **decide entro 180 giorni** dalla data di presentazione dell'istanza di sospensione; tuttavia, dovrebbe trattarsi di un **termine non perentorio**, con la conseguenza che la sua inosservanza può causare solo la responsabilità disciplinare del giudice.

In caso di **eccezionale urgenza**, il presidente, previa delibazione del merito, può disporre con decreto motivato la **provvisoria sospensione** dell'esecutività della sentenza e dell'esecuzione dell'atto impugnato fino alla pronuncia del collegio.

Quest'ultimo, sentite le parti e delibato il merito, decide con **ordinanza motivata non impugnabile**, che può essere di accoglimento, di rigetto o di rito, quando si basa su una questione procedurale.

Il provvedimento cautelare può essere **revocato o modificato** prima della sentenza su istanza di parte, qualora siano mutate le circostanze che ne hanno determinato la concessione.

L'ordinanza di sospensione resta assorbita dalla pronuncia di merito e gli effetti della sospensione cessano dalla **data di pubblicazione della sentenza**.

## IVA

### ***Iva assolta in reverse charge sui servizi infragruppo dall'estero***

di **Fabio Landuzzi**



La questione della **detraibilità dell'Iva** assolta dalla società italiana a mezzo **inversione contabile** ex [articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972](#) (o [articolo 46 D.L. 331/1993](#) per i servizi intracomunitari) nel caso di **servizi infragruppo** resi da altra società estera **continua a far discutere** e a presentare **profili di incertezza** che non favoriscono l'individuazione dei canoni minimi necessari perché le imprese appartenenti a gruppi multinazionali possano mettersi **al riparo dal rischio** di significative **potenziali passività fiscali**.

La **Norma di comportamento AIDC n. 205** aveva affrontato il tema fornendo una **soluzione equilibrata** nella direzione di riconoscere che **l'Iva assolta dal soggetto passivo residente** mediante **inversione contabile** applicata alle fatture relative a spese per **servizi infragruppo** resi da soggetti esteri deve essere **riconosciuta come detraibile**, e ciò “anche” (e non “solo”) qualora siano contestati **l'incongruenza** della spesa o il **comportamento antieconomico** dell'impresa residente.

Ai fini della **detraibilità dell'Iva**, prosegue poi la citata **Massima della Norma n. 205**, l'impresa residente è tenuta solamente a **dimostrare l'esistenza** e la **natura dei servizi** acquistati, a fornire i relativi **riscontri giustificativi** e a provare che le relative spese presentano un **nesso con le operazioni economiche** compiute che danno diritto alla detrazione.

La questione, infatti, come noto, trae sempre l'origine dalla estensione al campo Iva delle contestazioni afferenti il **presunto difetto di “inerenza”** di tali spese aventi riguardo al **comparto delle imposte sul reddito**, laddove però – come argomenta ampiamente la Norma n. 205 – anche in questo ambito dovrebbero essere sviluppate almeno **due considerazioni** di rilievo:

1. la prima, più generale, relativa al principio di “inerenza” e a come esso deve essere riletto alla luce della **più recente e consolidata giurisprudenza** (v. [Cassazione n. 450/2018](#), [3170/2018](#), [n. 13882/2018](#) e [n. 18904/2018](#));
2. la seconda, specificamente riferita al caso dei **servizi infragruppo**, soggetti ad una

**disciplina speciale** quanto al loro riconoscimento ai fini delle imposte sul reddito, e precisamente alle disposizioni relative ai **prezzi di trasferimento** ([articolo 110, comma 7, Tuir](#), come integrato dall'**articolo 7 M. 14.05.2018** e dal Cap. VII delle Linee Guida Ocse in materia di prezzi di trasferimento, oltre che dai documenti pubblicati in materia dall'**EU Joint Transfer pricing Forum**).

Ora, anche prescindendo da questi aspetti, che pure sarebbero prodromici ad ogni altra ulteriore considerazione, vogliamo qui soffermarci su di **un punto** che pare essere tuttora **spesso trascurato** anche dalla recente giurisprudenza (si veda [Cassazione n. 3599/2020](#)): **l'assolvimento dell'Iva**, nel caso di specie, a mezzo **reverse charge**.

Infatti, questo aspetto è stato sì affrontato dalla citata sentenza della Cassazione ma l'analisi compiuta non pare essere condivisibile, in quanto appare **incompleta**.

Il punto centrale è il seguente: come affermato nella citata Norma n. 205, in **assenza di frode** e di una **macroscopica irragionevolezza** della spesa, **l'Iva assolta in reverse charge deve essere riconosciuta come detraibile** per l'impresa residente al fine di realizzare il fondamentale **principio di neutralità dell'Iva**.

Tale conclusione è tanto vera che proprio nel caso ben più patologico dell'**operazione inesistente**, l'[articolo 6, comma 9bis3\), D.Lgs. 471/1997](#) prescrive che, fatta salva l'applicazione della sanzione amministrativa prevista, **"in sede di accertamento devono essere espunti sia il debito computato da tale soggetto, nelle liquidazioni dell'imposta, che la detrazione operata nelle liquidazioni anzidette (...)"**.

Il punto allora è il seguente: quale **razionalità** avrebbe un sistema in cui fosse previsto che, in presenza di una operazione inesistente, l'Iva assolta dal ricevente in **reverse charge** viene espunta dall'accertamento – ossia, elisa con il debito registrato in **reverse charge** – mentre in presenza di una operazione esistente, ma di cui si discute solo su di **un piano di inerenza "quantitativa"**, la stessa imposta sarebbe resa indetraibile per il soggetto passivo italiano sì da tradursi in pratica in una **sanzione aggiuntiva (impropria)** a carico dello stesso, tale da **penalizzare perciò, in modo assai più gravoso**, proprio l'impresa che si rende partecipe di una operazione lecita ed esistente?

Al riguardo, la stessa Amministrazione, nella **circolare n. 16 del 2017**, al par. 5, affronta la questione chiarendo che la norma introdotta al **comma 9bis3)** si applica distintamente anche a **tutti i casi di operazioni inesistenti** (e non solo a quelle esenti, non imponibili o non soggette, come parrebbe invece trarsi da una certa interpretazione giurisprudenziale).

È assai esplicativo il passaggio della circolare, in cui si afferma che **"la norma, infatti, ora dispone che, in sede di accertamento, venga espunto sia il debito che il credito computato nelle liquidazioni dell'imposta (eliminando così gli effetti dell'operazione contabilizzata), come già previsto per le operazioni esenti, non imponibili e non soggette cui è stato erroneamente applicato il sistema dell'inversione contabile"**.

Non solo, proprio in quanto norma di carattere sanzionatorio, la stessa Amministrazione riconosce per essa **l'applicazione del principio del favor rei**, e quindi anche alle violazioni commesse prima del 1° gennaio 2016, i cui atti di recupero non siano definitivi.

Come premesso in apertura, vi è quindi l'auspicio che la questione Iva di tali operazioni possa essere **risolta in modo chiaro ed univoco**, a beneficio di tutti gli operatori e del sistema in generale.

## ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

---

### ***Aggregazione tra professionisti: conviene costituire una STP?***

di **Goffredo Giordano** di MpO Partners



Lorenzo Cattaneo, Commercialista, Golf Club Carimate, Como. Martedì ore 10:48.

***“Ho deciso di cedere il mio studio professionale con MpO”***

*MpO è il partner autorevole, riservato e certificato nelle operazioni di cessione e aggregazione di studi professionali:  
**Commercialisti, Consulenti del lavoro, Avvocati, Dentisti e Farmacisti.***

#### **La spinta aggregativa nel mondo delle professioni**

La propensione del professionista ad esercitare individualmente la sua attività sta riscontrando sempre maggiori ostacoli.

Tra i principali ricordiamo: l'incremento della concorrenza e la conseguente compressione dei fatturati, la profonda crisi economica che ha colpito il nostro Paese a partire dal 2008 e l'estensione delle aree di competenza.

Questi fenomeni hanno determinato una significativa spinta per gli studi professionali, che ancora oggi operano sotto forma di ditta individuale, ad organizzarsi secondo modelli più complessi, in grado di far fronte all'evoluzione del mercato e di lavorare secondo criteri di autonomia organizzativa ed al corretto connubio fra qualità della prestazione e redditività.

In altre parole: **aggregarsi per competere!**

Queste le ragioni che spingono i professionisti, spesso già in possesso di una propria e consolidata attività professionale organizzata sotto forma di ditta individuale, ad aggregarsi con altri professionisti per costituire una nuova entità giuridica come, ad esempio, una Società tra Professionisti.

#### **La normativa vigente agevola tali modelli aggregativi?**

##### **La STP: Il contesto normativo civilistico e fiscale**

Come è ben noto la legge istitutiva delle Società tra Professionisti “STP” è la **Legge 183/2011**, **il cui art. 10, al comma 3**, dispone che *“E’ consentita la costituzione di società per l’esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico secondo i modelli societari regolati dai titoli V e VI del libro V del Codice Civile.”*

Il dato normativo richiamato prevede quindi che solo i professionisti iscritti ad un ordine professionale possano dar vita ad una delle seguenti società:

1. Società di persone;
2. Società di capitali;
3. Cooperativa (costituite da un numero di soci non inferiore a tre).

Ai fini fiscali, così come chiarito dall'Amministrazione Finanziaria, il reddito prodotto dalle STP è da considerarsi reddito d'impresa così come previsto dagli **articoli 6, comma 3 e 81 del T.U.I.R. con la conseguente applicazione del principio di competenza e non quello di cassa** (tipico delle attività professionali).

Ma cosa accade quando due o più professionisti decidono di apportare la propria attività professionale, comprensiva anche della clientela, in una STP?

Sulla rilevanza fiscale di tale operazione è intervenuta **l'Amministrazione Finanziaria con la [risposta n. 107 pubblicata il 13 dicembre 2018](#) equiparandola, di fatto, ad un'operazione di conferimento.**

Con tale intervento l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che **il conferimento di uno studio associato in una neo-costituenda società tra professionisti costituisce un'operazione fiscalmente rilevante** ed il regime fiscale applicabile è quello contenuto nell'articolo 171, comma 2, del T.U.I.R. (in tema di trasformazioni eterogenee), ovvero per le operazioni di trasformazione che comportano l'ingresso, o la fuoriuscita, dei beni dal regime di impresa rinviando, ai fini delle modalità di calcolo del valore del corrispettivo, all'articolo 9 del TUIR (e all'articolo 54 del T.U.I.R. per l'inquadramento dei corrispettivi percepiti dal conferente).

Analogo ragionamento può essere fatto qualora sia un professionista singolo, organizzato sotto forma di ditta individuale, che voglia trasformare (o apportare) il proprio studio in una STP. Anche in questo caso la strada è percorribile anche se **la trasformazione di una ditta individuale in una STP** di fatto è un'operazione di conferimento.

E' il caso di precisare che l'articolo 10 della L. 183/2011 prevede che la Società Tra Professionisti viene costituita per l'esercizio delle attività professionali ed i professionisti che ne fanno parte svolgono l'attività professionale in via esclusiva. Alla luce del dettato normativo appare evidente che i professionisti, soci della STP, proseguono nella società un'attività precedentemente esercitata sotto forma di studio associato o ditta individuale.

Pertanto, l'operazione di conferimento di uno studio professionale associato (tutto ciò vale anche per il professionista organizzato sotto forma individuale) in una STP è considerata fiscalmente rilevante in quanto, come chiarito dall'Amministrazione Finanziaria, il soggetto conferente, equiparato a tutti gli affetti ad un ente non commerciale che produce redditi di natura professionale, conferisce beni in una società che produce reddito d'impresa.

Alla luce di quanto sopra esposto appare evidente che l'esigenza aggregativa che sta caratterizzando il mondo delle professioni, così come l'esigenza di gestire il passaggio generazionale tra i professionisti, sono fortemente frenate dall'attuale scenario fiscale, il quale penalizza la necessaria riorganizzazione degli studi.