



NEWS Euroconference

Edizione di martedì 10 Settembre 2024

CASI OPERATIVI

Mancata compilazione del quadro RW
di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Plusvalenze da cessione di partecipazioni qualificate in dichiarazione
di Laura Mazzola

RISCOSSIONE

Adempimenti e responsabilità dell'agente della riscossione
di Angelo Ginex

CONTROLLO

Gli affidamenti negli enti locali e le funzioni dell'organo di revisione
di Manuela Sodini

ACCERTAMENTO

Ribadito il riversamento dell'onere della prova contraria ai soci delle società a ristretta base partecipativa
di Luciano Sorgato

IN DIRETTA

Euroconference In Diretta puntata del 10 settembre 2024
di Euroconference Centro Studi Tributari



PROFESSIONISTI

Come migliorare la produttività del lavoro/oraria nello Studio Professionale

di Carolina Ponzini – Consulente di BDM Associati SRL



CASI OPERATIVI

Mancata compilazione del quadro RW

di Euroconference Centro Studi Tributari

The advertisement features the FiscoPratico logo (a stylized 'e' and 'c' in red, yellow, and blue) and the text 'FiscoPratico'. To the right, it says 'La piattaforma editoriale integrata con l'AI per lo Studio del Commercialista' and 'scopri di più >'. The background is blue with geometric shapes.

Un contribuente dipendente ha regolarmente presentato il modello 730/2021 e 730/2022.

Nel corso del 2020 ha ricevuto, da parte della società per cui lavora come dipendente, delle azioni dal valore di 37.120 euro da parte del datore di lavoro ma non è stato presentato il quadro RW. L'obbligo nasce dal fatto che si tratta di società del Lussemburgo.

Il contribuente ha ricevuto in questi giorni un invito alla compliance per l'anno d'imposta 2021 relativo alla mancata compilazione del quadro RW, e vorrebbe sistemare la propria posizione.

Si ritiene di dover presentare Unico2021 integrativo riportando integralmente i dati del 730 e aggiungendo il quadro RW. e così anche per gli anni successivi.

La difficoltà che si presenta è sia sulla corretta compilazione del quadro RW e, soprattutto, sul calcolo e modalità di pagamento delle sanzioni, sia per l'anno d'imposta 2020 (già soggetto ad invito alla compliance) sia sugli anni successivi.

In entrambi i casi si ha necessità di conoscere importi e codici tributo da utilizzare per sanare le integrative.

[**LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU FISCOPRATICO...**](#)



FiscoPratico



GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Plusvalenze da cessione di partecipazioni qualificate in dichiarazione

di Laura Mazzola

Convegno di aggiornamento

Novità del periodo estivo per imprese e persone fisiche

Scopri di più

La plusvalenza, o ***capital gain***, è determinata dalla **differenza**, se positiva, **tra il prezzo di acquisto di uno strumento finanziario e il suo valore di cessione**.

Possono configurare ***capital gain***, secondo quanto indicato dall'[articolo 67, Tuir](#), le **cessioni di partecipazioni, di diritti e titoli attraverso cui possono essere acquisite le partecipazioni**.

Le plusvalenze e le minusvalenze trovano collocazione all'interno del **quadro RT**, suddiviso in nove sezioni, del **modello Redditi PF**.

Nel quadro RT devono, inoltre, essere indicati i **dati relativi alla rideterminazione del valore delle partecipazioni, quote o diritti non negoziati nei mercati regolamentati**, per i quali il valore di acquisto è stato rideterminato ai sensi dell'[articolo 2, D.L. 282/2002](#) e successive modificazioni.

In riferimento alle **partecipazioni non qualificate**, la **sezione II-A**, righi da **RT21 a RT30**, deve essere compilata dalle **persone fisiche residenti in Italia**, al fine di dichiarare le plusvalenze o le minusvalenze e gli altri redditi diversi di natura finanziaria, indicati nell'[articolo 67, comma 1, da lett. c-bis a c-quinquies](#), [Tuir](#), **realizzati a decorrere dall'1.7.2014, per i quali è dovuta l'imposta sostitutiva nella misura del 26%**.

Si ipotizzi che il sig. Marco Rossi abbia ceduto, nel corso dell'anno 2023, una **partecipazione non qualificata**, realizzando una **plusvalenza di 20.000 euro**.

Tale plusvalenza deriva dalla differenza tra un corrispettivo pari a 70.000 euro, incassato in parte nel 2022 in parte nel 2023, e un costo di acquisto pari a un costo fiscale di 50.000 euro.

L'aliquota da applicare su tale plusvalenza è pari al **26%**.

Ai fini della compilazione del **quadro RT, sezione II-A**, occorre procedere come di seguito riportato:



- nel **rigo RT21** deve essere indicato l'importo del **corrispettivo totale**, pari a 70.000 euro, in quanto risulta **imponibile nell'anno di perfezionamento della cessione**;
- nel **rigo RT22, colonna 3**, deve essere indicato l'importo del **costo della partecipazione**, pari a 50.000 euro;
- nel **rigo RT23, colonna 2**, deve essere indicato l'importo della **plusvalenza imponibile**, pari a 20.000 euro, quale differenza dei due righi precedenti;
- nel **rigo RT26** deve essere riportato l'importo della **plusvalenza, al netto di eventuali minusvalenze**, pari a 20.000 euro;
- nel **rigo RT27** deve essere indicato l'importo dell'**imposta sostitutiva**, pari a 5.200 euro;
- nel **rigo RT29** deve essere indicato l'importo dell'**imposta sostitutiva dovuta**, ossia 5.200 euro, quindi al netto dell'eccedenza d'imposta sostitutiva risultante dalla precedente dichiarazione e non compensata.

SEZIONE II-A Plusvalenze assoggettate a imposta sostitutiva del 26%	RT21 Totale dei corrispettivi				70.000,00	
	RT22 Totale dei costi o dei valori di acquisto	(costo rideterminato ¹)	(costo affrancato ²)	(costo affrancato ³)	50.000,00	
	RT23 Plusvalenze (RT21 – RT22 col. 3) (ovvero Minusvalenze ¹)		,00		20.000,00	
	RT24 Eccedenza minusvalenze (anni prec. ¹)	,00	Sez. I ²	,00	Sez. III ³	,00
	RT25 Eccedenza delle minusvalenze certificate dagli intermediari		(di cui anni precedenti ¹)	,00		,00
	RT26 Differenza (RT23 col. 2 – RT24 col. 3 – RT25 col. 2)				20.000,00	
	RT27 Imposta sostitutiva (26% dell'importo di rigo RT26)				5.200,00	
	RT28 Eccedenza d'imposta sostitutiva risultante dalla precedente dichiarazione non compensata				,00	
	RT29 IMPOSTA SOSTITUTIVA DOVUTA				5.200,00	
	RT30 Plusvalenze da cessione di partecipazioni in Paesi a regime fiscale privilegiato				,00	

L'imposta dovuta, pari a 5.200 euro, deve essere versata con l'indicazione, all'interno della sezione Erario del modello F24, del **codice tributo 1100** e **l'anno d'imposta 2023**.

Si evidenzia che tale **sezione** deve essere **utilizzata anche per dichiarare le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate di cui all'[articolo 67, comma 1, lett. c\), Tuir](#)**, nonché le plusvalenze realizzate da **investitori non istituzionali** attraverso la cessione a titolo oneroso di quote di partecipazione a fondi immobiliari, anche di diritto estero, **superiori al 5% del patrimonio del fondo, realizzate a decorrere dall'1.1.2019**.



RISCOSSIONE

Adempimenti e responsabilità dell'agente della riscossione

di Angelo Ginex

Convegno di aggiornamento

Sanzioni, ravvedimento e riscossione: novità e criticità della riforma

[Scopri di più](#)

Con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del 7.8.2024, le novità previste dal **D.Lgs. 110/2024**, che **riforma** il sistema nazionale della **riscossione**, risultano pienamente operative (fatta eccezione per **alcune novità** che, come vedremo, entreranno **in vigore il prossimo 1.1.2025**).

La citata novella, se, da un lato, prevede la specifica indicazione degli **adempimenti** a carico dell'**Agenzia delle entrate-Riscossione**, dall'altro, ne attenua la **responsabilità** nei confronti degli **enti creditori**, qualora dalla mancata o non corretta **attività di recupero** sia derivata la **prescrizione** del credito.

In particolare, in tema di **“Adempimenti dell'Agente della riscossione”**, è previsto che, **a decorrere dal l'1.1.2025**, l'Agenzia delle entrate-Riscossione, nello svolgimento delle attività di riscossione, è **tenuta a**:

1. salvaguardare il credito con un **tempestivo tentativo di notificazione della cartella di pagamento non oltre il nono mese successivo a quello di affidamento del carico** oppure nel più ampio termine che consegue dalle norme di legge che disciplinano gli **effetti di eventi eccezionali**;
2. tentare la **notificazione di atti interruttivi della prescrizione del credito**;
3. gestire le **attività di recupero coattivo in conformità a quanto pianificato annualmente**;
4. **trasmettere telematicamente agli enti creditori**, entro la fine di ogni mese con modalità da stabilire con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze (MEF), i **flussi informativi** concernenti lo **stato** delle **procedure** relative ai singoli crediti, nonché le riscossioni effettuate nel mese precedente.

Quindi, il **Decreto Riscossione (D. Lgs. 110/2024)**, in attuazione dei **principi e criteri direttivi** della legge delega per la riforma fiscale (**L. 111/2023**), ha previsto una **pianificazione annuale** delle **procedure di recupero**, nonché la salvaguardia del **diritto di credito** degli enti pubblici mediante il **tempestivo tentativo di notificazione** della **cartella di pagamento** e dei conseguenti **atti interruttivi** della prescrizione.

Inoltre, la riforma ha introdotto una **nuova disciplina** delle **attività di verifica** e



controllo dell'azione di **recupero dei crediti** svolta dall'Agenzia delle entrate-Riscossione, nonché della **responsabilità** della medesima Agenzia nei confronti degli enti creditori.

Nello specifico, è previsto che il **Ministero dell'economia e delle finanze**, anche avvalendosi dell'Agenzia delle entrate, **verifica la conformità dell'azione di recupero** dei crediti affidati all'Agenzia delle entrate-Riscossione a quanto previsto nella **pianificazione annuale**.

Parimenti, il **diritto di controllo sulla conformità dell'azione di recupero**, in relazione alla **notificazione della cartella di pagamento** e dei successivi tentativi di notificazione degli **atti interruttivi** della prescrizione del credito, è attribuito dalla riforma **anche agli enti pubblici**, per le **partite affidate dall'1.1.2025**.

Invece, per le **partite affidate fino al 31.12.2024**, non è prevista la suddetta verifica, ma trova applicazione l'[articolo 1, comma 529, L. 228/2012](#), che **limita la responsabilità** dell'Agenzia delle entrate-Riscossione alle sole **ipotesi di condotta dolosa**.

È poi stabilito che le **partite discaricate automaticamente** sono sottoposte a **verifica di conformità**:

- nella **misura tra il 2% e il 6%** per i **crediti tributari erariali**;
- nonché nella **misura massima del 5%** per i **restanti crediti**.

L'attività di controllo ha inizio con la **notifica** da parte dell'ente creditore all'Agenzia delle entrate-Riscossione della **comunicazione di avvio del procedimento**, nonché della contestuale ed eventuale **richiesta di trasmissione, entro 120 giorni**, della **documentazione** relativa alle partite da sottoporre a controllo.

In caso di **mancato rispetto dell'obbligo di trasmissione**, l'ente assegna all'Agente della riscossione un **termine non inferiore a 12 mesi** per la trasmissione dei flussi informativi omessi.

Per le **partite affidate dall'1.1.2025**, ove dal mancato rispetto di tale obbligo sia derivata la **decadenza o prescrizione** del **diritto di credito** (oppure della sola prescrizione per le **partite affidate fino al 31.12.2024**), l'ente potrà notificare apposito atto di contestazione all'Agenzia delle Entrate-Riscossione, **a pena di decadenza, entro 180 giorni** decorrenti:

1. dalla **comunicazione di avvio** del procedimento;
2. ovvero, qualora sia richiesta la documentazione, dalla **trasmissione della stessa** o dall'**inutile decorso del termine di 120 giorni** dalla richiesta.

L'**atto di contestazione** deve contenere, **a pena di nullità, l'esposizione analitica** delle **motivazioni** per cui si ritiene che l'Agenzia delle entrate-Riscossione è **responsabile** dell'intervenuta **decadenza o prescrizione** del diritto di credito. Quest'ultima può produrre **osservazioni entro 90 giorni** dalla notificazione dell'atto di contestazione, mentre l'**ente**



creditore, a pena di decadenza, entro 60 giorni, notifica all'agente della riscossione un provvedimento a carattere definitivo di accoglimento o rigetto delle predette osservazioni.

In caso di **rigetto** delle osservazioni, l'Agente della riscossione può:

- **definire la controversia mediante pagamento di una somma pari a 1/8 dell'importo del carico affidato**, con aggiunta degli interessi legali decorrenti dal termine ultimo per la notificazione della cartella o degli altri atti di recupero coattivo;
- **presentare ricorso alla Corte dei conti**.

In **mancanza di definizione agevolata o ricorso**, la **somma dovuta** dall'agente della riscossione è **pari a 1/3 dell'importo del carico affidato**, con aggiunta dei predetti interessi legali.

Infine, la **responsabilità dell'Agenzia delle entrate-Riscossione** è attenuata, prevedendo che **le omissioni, le irregolarità e i vizi** verificatisi nello **svolgimento dell'attività di riscossione** non comportano l'avvio di **giudizi di responsabilità contabile**. Fanno eccezione le ipotesi in cui la prescrizione o decadenza del diritto di credito siano state causate da una **condotta dolosa o caratterizzata da colpa grave**.



CONTROLLO

Gli affidamenti negli enti locali e le funzioni dell'organo di revisione

di Manuela Sodini

Seminario di specializzazione

Ciclo passivo negli enti locali e tempi di pagamento

Scopri di più

Tra le attività che **l'organo di revisione di un ente locale**, sia esso **revisore unico o collegiale**, si trova a dover pianificare (e porre in essere) rientrano quelle sul **controllo degli affidamenti**.

Il **ciclo passivo** di un ente locale – vale a dire **l'acquisto di forniture, servizi e lavori** – si basa sul **Codice dei contratti pubblici**; nello specifico, sull'applicazione del D.Lgs. 36/2023 entrato in vigore l'1.4.2023 e che ha acquistato efficacia dall'1.7.2023, andando di fatto a sostituire il precedente codice (D.Lgs. 50/2016).

Prima di tutto, è opportuno chiarire che **l'area dell'attività contrattuale e degli affidamenti** rientra pienamente nell'ambito delle **attività di controllo** da parte dei **revisori degli enti locali** in quanto, da un lato, come prevede il sistema dei controlli interni, di cui all'[articolo 147-bis, Tuel](#) (D.Lgs. 267/2000), “sono soggette al controllo le **determinazioni di impegno di spesa, i contratti e gli altri atti amministrativi**, scelti secondo una selezione casuale effettuata con **motivate tecniche di campionamento**. Le risultanze del controllo ... sono trasmesse periodicamente, a cura del segretario, ai responsabili dei servizi, unitamente alle direttive cui conformarsi in caso di riscontrate irregolarità, nonché ai **revisori dei conti e agli organi di valutazione dei risultati dei dipendenti**, come documenti utili per la valutazione, e al consiglio comunale.” Dall'altro lato, l'organo di revisione è pienamente coinvolto sulla **programmazione e gestione degli affidamenti**, essendo chiamato ad esprimersi con **pareri obbligatori**, ai sensi dell'[articolo 239, Tuel](#):

- sugli **strumenti di programmazione economico-finanziaria**, tra cui rientrano: il **DUP**, il programma triennale dei lavori pubblici e il **programma triennale degli acquisti di beni e servizi** (tali programmi sono approvati nel **rispetto dei documenti programmati** e in coerenza con il bilancio e, per gli enti locali, secondo le norme della programmazione economico-finanziaria e i **principi contabili**, come prevede l'[articolo 37, D.Lgs. 36/2023](#));
- sulla **proposta di bilancio di previsione e sue variazioni in corso d'anno**;
- sulla **modalità di gestione dei servizi e proposte di costituzione o di partecipazione** ad organismi esterni;
- sulle **proposte di ricorso all'indebitamento**, rappresentando spesso una fonte di



finanziamento di taluni lavori pubblici.

Inoltre, sempre in base all'[articolo 239, Tuel](#), l'organo di revisione svolge, anche **mediante tecniche motivate di campionamento**, la funzione di vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione relativamente all'effettuazione delle spese, all'attività contrattuale, predispone la relazione al rendiconto della gestione, quale documento di chiusura del **ciclo di bilancio di un ente locale**, oltre, a doversi fare carico della gestione e trasmissione dei questionari sul **monitoraggio dei progetti PNRR** che la Corte dei Conti sottopone ai revisori; questionari che implicano un'adeguata conoscenza da **parte del revisore dell'attività contrattuale e degli affidamenti di un ente locale**.

Recentemente, la Commissione Arconet nella riunione del 17.7.2024 ha esaminato lo **schema del decreto ministeriale di aggiornamento** degli allegati al D.Lgs. 118/2011 che comprende anche l'adeguamento dei principi contabili al nuovo Codice dei contratti pubblici, con l'aggiornamento degli allegati nn. 4/1, 4/2 e 4/3, per renderli coerenti con il D.Lgs. 36/2023.

Da un punto di vista operativo, l'organo di revisione per svolgere le **proprie funzioni** sull'area dell'attività contrattuale e degli affidamenti può avvalersi di **due documenti molto utili**: da un lato ricorrere agli strumenti messi a disposizione dal **Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti** e degli Esperti Contabili e dalla **Fondazione Nazionale dei Commercialisti** che, nel gennaio 2024, hanno pubblicato check list aggiornate in base alle novità introdotte dal Codice dei contratti pubblici (D.Lgs. 36/2023) e **fac simili di verbale per supportare i revisori che operano negli enti locali**. In particolare, è stata messa a disposizione:

- **una check-list** che riguarda gli atti della programmazione e l'applicazione dei principi previsti dagli articoli 1-11 del Codice (il **principio del risultato, della fiducia, dell'accesso al mercato**, della buona fede e affidamento, della solidarietà e sussidiarietà, **dell'auto-organizzazione amministrativa**, dell'autonomia e dell'equilibrio contrattuale, della tassatività delle **cause di esclusione e partecipazione**, dell'applicazione dei contratti collettivi di lavoro);
- **sei check list** riguardanti, rispettivamente:
 - l'affidamento **diretto per lavori di importo inferiore a euro 150.000**;
 - l'affidamento **diretto dei servizi e forniture**, ivi compresi i servizi di ingegneria e architettura e l'attività di progettazione, di **importo inferiore a euro 140.000**;
 - procedure negoziate per lavori di importo pari o **superiore a euro 150.000** e inferiore a **euro 1.000.000**;
 - procedure negoziate per lavori di importo pari o **superiore a euro 1.000.000** e fino alle **soglie di rilevanza europea**;
 - procedure negoziate per servizi e forniture, ivi compresi i servizi di ingegneria e architettura e l'attività di progettazione, di **importo pari o superiore a euro 140.000** e fino alle **soglie di rilevanza europea**;
- **una check-list per la verifica sulla contabilizzazione del Fondo pluriennale vincolato** (FPV), alla luce della **FAQ Arconet n. 53 del 18.10.2023** che illustra la correlazione al principio contabile, principio attualmente in corso di modifica come risulta dai lavori



della **Commissione Arconet del 17.7.2024** sopra richiamati.

Oltre ai suddetti strumenti, liberamente scaricabili dal sito del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, attingendo alla sezione “Documenti di studio”, o piuttosto dal sito della Fondazione Nazionale dei Commercialisti, i **revisori degli enti locali** possono avvalersi anche di un recente documento pubblicato nel mese di agosto dall’Autorità Anticorruzione (ANAC) e liberamente scaricabile dal sito che contiene un **Vademecum sugli affidamenti diretti di lavori di importo inferiore a 150.000,00 euro** e di forniture e servizi di importo inferiore a 140.000 euro, in grado di fornire utili indicazioni sia dal punto di vista normativo che operativo; documento che Anac ha ritenuto opportuno mettere a disposizione, stante l’attuale rilevanza sia in termini numerici che economici degli affidamenti diretti nel settore degli appalti pubblici.



ACCERTAMENTO

Ribadito il riversamento dell'onere della prova contraria ai soci delle società a ristretta base partecipativa

di Luciano Sorgato

Convegno di aggiornamento

Accertamento e statuto del contribuente: novità e criticità della riforma

Scopri di più

La Corte di cassazione, con la recente ordinanza n. 21593/2024, anche dopo l'introduzione dell'[articolo 7, comma 5 bis, D.Lgs. 546/1992](#), **ribadisce la liceità della presunzione dell'attribuzione degli utili extracontabili** ai soci delle cd società a **ristretta base sociale**, rappresentando testualmente: “*Secondo questa Corte, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di società di capitali con ristretta base partecipativa, ove sia accertata la percezione di redditi societari non contabilizzati, opera la presunzione di loro distribuzione “pro quota” ai soci, salvo la prova contraria che i maggiori ricavi sono stati accantonati o reinvestiti dalla società, non occorrendo che l'accertamento emesso nei confronti dei soci risulti fondato anche su elementi di riscontro tesi a verificare, attraverso l'analisi delle loro movimentazioni bancarie, l'intervenuto acquisto di beni di particolare valore, non giustificabili sulla base dei redditi dichiarati*”.

La sentenza **non appare condivisibile**, proprio alla luce dei **nuovi principi** che coordinano la dialettica sulla prova nel processo tributario. Secondo il governo di tali nuovi principi, **l'atto impositivo dev'essere annullato, se la prova della sua fondatezza manca** o è contraddittoria o se è, comunque, **insufficiente a dimostrare in modo circostanziato** e puntuale le **ragioni oggettive** su cui si fonda la **pretesa impositiva**. In particolare, si ritiene di sottolineare come il nuovo elaborato normativo determini l'esautoramento di ogni **valore indiziario della prova**, qualora il suo scrutinio evidenzi una contraddizione **endogena delle sue ordinarie prerogative**. La prova deduttiva deve fondarsi su un raccordo inferenziale tra il **fatto noto ed il fatto indotto**, capace di rendere percepibile una verità processuale supportata da assoluta ragionevolezza, **non ostruita da prospettive valutative** divergenti, in quanto **diversamente la presunzione non riesce a esternarsi** nella sua struttura ternaria di **gravità, precisione e concordanza**, che, come noto, fondano i loro **paradigmi sulla massima verosimiglianza e non agevole confutazione**.

Tanto premesso, in ordine a tale presunzione di creazione giurisprudenziale (e non legale), si deve sottolineare come in Dottrina (A. Contrino, “Ristretta base sociale e prova mediante presunzione semplice della distribuzione di utili” in Corr. Trib. 8/9- 2014) venga ritenuto che, se può essere considerato ragionevole che **la prova incombente sull'Agenzia delle entrate possa essere fornita anche con le presunzioni dell'articolo 2729, cod. civ.**, configurandosi la



presunzione semplice alla stregua di un **mezzo di cognizione mediata ed indiretta di un fatto controverso**, è anche vero che, per assurgere al rango di piena prova, la **presunzione debba essere la conseguenza** quantomeno più probabile (e, quindi, non solo possibilistica) **rispetto ad altre ipotesi**, pure deducibili dal fatto noto (come nel caso della presunzione in scrutinio possono essere la creazione di riserve occulte, la destinazione degli utili alla creazione di fondi per il pagamento di costi non contabilizzati, che se pur denotanti un **manifesto disvalore sociale**, non sono però correlabili ad alcuna prospettiva di “utili distribuiti in via extracontabile ai soci”).

La ristretta base della compagine sociale, quindi, è un **dato di fatto**, che non consente di trarre come univoca, ma neppure come la più probabile, rispetto ad altre possibili, la **conclusione che gli utili societari non dichiarati siano stati effettivamente distribuiti ai soci**.

In **piena condivisione con quanto sostenuto da altra Dottrina** (A. Perrone, “Perché non convince la presunzione di distribuzione di utili “occulti” nelle società a ristretta base proprietaria” in Riv di Dir Trib. n.5/2014) si deve ritenere che esistano almeno **due preliminari aspetti** che devono essere considerati in uno **studio concernente la presunzione di distribuzione di utili occulti nelle società a ristretta base sociale** e/o a base familiare: il primo aspetto concerne la **natura della presunzione**, il secondo la sua **attuale estensione**. In ordine alla **natura**, si tratta pacificamente di una cd **presunzione giurisprudenziale**, atteso che essa deriva solo da un orientamento espresso dalla Suprema Corte, sprovvista **di un qualsiasi supporto normativo**. Anzi, se ci si dovesse attenere al dato normativo, tale presunzione **non dovrebbe incontrare alcun consenso nel nostro ordinamento**, in quanto l’automatica imputazione dell’utile sociale al socio è propria solo **dell’istituto della cd “tassazione per trasparenza”** che non riguarda le **società di capitali**, salvo, possedendone i requisiti, non abbiano manifestato la **specifica opzione di legge**. Quanto, poi, al **perimetro di estensione**, la sua latitudine, ampliatisi sino a riguardare anche le fattispecie di indeducibilità di componenti negativi di reddito per la sola contrarietà dei medesimi a principi generali del reddito d’impresa e a risultati di bilancio in perdita, è stato **censurato dalla dottrina**, in quanto praticamente portante l’insidioso paradigma indiziario della **presunzione assoluta** e con esso il **ribaltamento della prova diabolica al contribuente**.

Volendo intentare un **scrutinio di diritto in ordine a tale anomala presunzione**, l’indagine non può non dipartire dall’evidenziare come le sentenze (ormai granitiche) in cui la Corte di cassazione **afferma l’ammissibilità della presunzione in esame**, seguano un **ragionamento che raccorda il percorso inferenziale** fondamentalmente sul caposaldo: *“Il fatto noto non è costituito dalla sussistenza dei maggiori utili induttivamente accertati nei confronti della società, ma dal vincolo di solidarietà, di complicità e di reciproco controllo dei soci”*.

Secondo la Corte, come è dato rinvenire, senza ormai eccezioni, nelle sue sempre più stringate sentenze, la **ristretta base partecipativa** è, quindi, **sintomatica di complicità**, che *“normalmente avvince un gruppo così composto”* ed evidenzia un *“vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci che normalmente caratterizza la gestione sociale”*.



La Corte di cassazione fonda il suo **dogma presuntivo**, ricorrendo costantemente all'avverbio **normalmente** che, nell'identità della prova presuntiva, è alla base della cd **regola di esperienza comune**, per cui ciò che avviene nelle **società di capitali a ristretta base sociale** è normalmente la distribuzione tra **i soci dell'imponibile evaso**. Ma partecipa anche del fatto notorio che ciò che normalmente avviene, **non sempre realmente si verifica**. La questione, dunque, attiene all'onere della prova. La dottrina è unanime nel ritenere che **tales prova** (di non aver percepito l'utile) **non spetti al contribuente**, ma in base alla normale **dialettica processuale**, come prima prevista nell'[articolo 2697 cod. civ.](#) ed ora ed **in modo rinforzata** o dal nuovo [articolo 7, comma 5bis, D.Lgs. 546/1992](#), all'Amministrazione finanziaria, **in quanto non trattasi di prova contraria, bensì di prova integrativa**. In dottrina viene, infatti, sottolineato come nel **moderno contesto dell'accertamento tributario** è molto più semplice per il fisco **addurre degli elementi probatori a sostegno** (ad integrazione) **della presunzione**, piuttosto che richiedere al contribuente **la prova diabolica di un fatto negativo**. L'Amministrazione finanziaria, infatti, sfruttando tutti gli strumenti telematici di cui è in possesso e l'enorme banca dati di cui dispone, si trova nella condizione agevole di **verificare se i soci hanno acquisito disponibilità patrimoniali**, o hanno effettuato **maggiori spese in concomitanza con l'accertamento del maggior reddito societario**, o se essi evidenzino **movimenti finanziari incompatibili con i redditi da loro dichiarati**, o, ancora, se il loro **tenore di vita è incompatibile con il reddito da essi dichiarato**. Non spetta al contribuente dare la "prova negativa" della mancata percezione dell'utile, ma spetta all'Amministrazione finanziaria **integrare gli elementi positivi di riscontro della presunzione della distribuzione** (In tale preciso senso, anche V. Ficari "Modifiche normative ed onere della prova tra procedimento e processo tributario". In Riv. Dir. Trib. n. 6/2023).

Anche per l'ordinanza della Corte di cassazione in commento, invece, e nonostante i nuovi principi introdotti sull'onere della prova, costituisce diritto **vivente il riversamento della prova contraria a carico dei soci accertati** in ogni caso di **redditi societari non contabilizzati**.

A proposito di diritto vivente in ordine alla presunzione giurisprudenziale in questione, non può non venire a mente la **condivisibile digressione che Sergio Mattarella** (Professore Costituzionalista e Presidente della Repubblica Italiana) ha proferito in un discorso pronunciato di fronte al CSM: "Il diritto, perché possa rappresentare vero diritto, deve vertere in una condizione di costante tensione esegetica, e mai incapsulato in dogmi inscalfibili. **Solo un'opera esegetica dinamica assicura un diritto vivente autenticamente aderente alla sua funzione sociale, mentre la stagnazione dell'opera interpretativa lo mette a rischio di una insidiosa obsolescenza di pensiero giuridico**".



IN DIRETTA

Euroconference In Diretta puntata del 10 settembre 2024

di Euroconference Centro Studi Tributari



FiscoPratico La piattaforma editoriale integrata con l'AI per lo Studio del Commercialista [scopri di più >](#)

L'appuntamento quindicinale dedicato alle novità e alle scadenze del momento. Una "prima" interpretazione delle "firme" di Euroconference che permette di inquadrare il tema di riferimento offrendo una prima chiave interpretativa. Una "bussola" fondamentale per l'aggiornamento in un contesto in continua evoluzione. Arricchiscono l'intervento dei relatori i riferimenti ai prodotti Euroconference per tutti gli approfondimenti del caso specifico.

Guarda il video di Euroconference In Diretta, il servizio di aggiornamento settimanale con i professionisti del Comitato Scientifico di Centro Studi Tributari.



PROFESSIONISTI

Come migliorare la produttività del lavoro/oraria nello Studio Professionale

di Carolina Ponzini – Consulente di BDM Associati SRL

FiscoPratico La piattaforma editoriale integrata con l'AI per lo **Studio del Commercialista** [scopri di più >](#)

In un settore sempre più competitivo, una gestione efficace del tempo e delle risorse è essenziale per il successo degli studi professionali. La produttività oraria rappresenta un indicatore fondamentale per misurare l'efficienza operativa e la redditività di uno studio.

Migliorare questa metrica permette non solo di incrementare i margini di profitto, ma anche di assicurare una crescita sostenibile e di elevare la qualità del servizio offerto ai clienti, consentendo a studi strutturati e professionisti di ottenere una maggiore efficienza operativa.

Sentiamo spesso parlare di produttività, ma di che cosa si tratta?

La **produttività oraria**, in parole semplici, misura quanto **valore viene generato per ogni ora di lavoro** all'interno di uno Studio Professionale.

Conoscere questa metrica e tenerla monitorata nel tempo è fondamentale per impostare un'adeguata strategia di crescita e di costante miglioramento. Una produttività stagnante o in calo può comportare gravi problemi per la sopravvivenza e il successo a lungo termine dello studio.

La **produttività media oraria** di uno Studio Professionale si determina dividendo i ricavi generati per il numero di ore produttive.

Produttività oraria = Ricavi / Ore produttive

In particolare, nel totale delle ore lavorate all'interno dello Studio, si distinguono due categorie:

- **ore produttive**: quelle direttamente attribuibili ad attività parcellabili al cliente.
- **ore improduttive**: quelle dedicate ad attività che non generano ricavi diretti, come



formazione, riunioni interne e gestione amministrativa.

Ad esempio, se uno Studio genera 300.000 euro di ricavi in un anno e le ore produttive ammontano a 10.000, la produttività oraria risulterà di 30 euro per ora lavorata.

All'interno di uno studio professionale, la produttività dei clienti può essere valutata attraverso un'analisi scrupolosa della redditività relativa a ciascun cliente. È frequente chiedersi quale sia la strategia più adeguata per monitorare tale redditività, al fine di individuare le situazioni che provocano squilibri economici all'interno di un risultato complessivo che, seppur positivo, può nascondere differenze significative.

Dove si può agire per aumentare la produttività oraria?

- **l'onorario** del cliente: nel caso in cui vi siano numerose richieste da parte del cliente al di fuori di quanto pattuito inizialmente non risulterà capiente e sarà necessario farlo presente andando ad agire sul numeratore del rapporto che abbiamo visto, revisionando la tariffa.
- il **tempo**: sviluppando procedure in grado di rendere più veloce ed efficiente l'erogazione del servizio stesso, andando così ad impattare sul denominatore del calcolo della produttività oraria.
- agire su **entrambe le leve**: andando così ad efficientare l'erogazione del servizio e aumentando il prezzo richiesto per soddisfare la necessità del cliente. Può essere il caso di quando viene inizialmente sottovalutata la complessità del servizio richiesto, percependo l'impegno necessario solamente durante o al termine della prestazione offerta.

L'elemento chiave per agire sulla produttività oraria dello studio è **implementare un processo di Pianificazione e Controllo di gestione efficace**.

Processo di pianificazione e controllo di gestione

Una pianificazione accurata del lavoro è cruciale per ottimizzare la produttività e l'efficienza dello Studio. La **pianificazione** segue l'idea e precede l'azione, permettendo di definire obiettivi, scadenze e risorse necessarie.

Creare un piano di lavoro dettagliato con priorità chiare per le attività quotidiane, settimanali e mensili aiuta a mantenere il focus sugli obiettivi più importanti. Utilizzare strumenti di **project management** può semplificare la pianificazione e la definizione delle attività.

In particolare:



- l'attività di **budgeting** costituisce uno step cruciale e permette di definire un **tempo atteso** di gestione del cliente per eseguire le attività ordinarie e pianificare le risorse da poter dedicare. All'interno di uno studio professionale, si possono adottare due approcci principali per determinare i budget orari:
 1. **dati storici:** Questo metodo è generalmente sconsigliato, poiché rischia di incorporare nel budget orario inefficienze preesistenti di cui potremmo non essere consapevoli. Inoltre, richiede una rilevazione dettagliata delle attività passate, facendo attenzione a escludere eventuali prestazioni straordinarie effettuate negli esercizi precedenti.
 2. **benchmark di mercato:** In questo approccio, il numero di ore da destinare a ciascun cliente viene determinato in modo oggettivo, utilizzando un'efficienza media di mercato. Questo metodo riduce il rischio di includere nel budget inefficienze interne alla struttura, spesso difficili da individuare.
- tramite l'impiego di strumenti di **rilevazione del tempo** è possibile monitorare costantemente le attività svolte e le tempistiche rilevate sui clienti per consentire di analizzare gli scostamenti rispetto a quanto preventivato a budget e capirne le ragioni. Registrare le ore lavorative, le attività completate e i risultati raggiunti consente di individuare prontamente eventuali inefficienze e apportare le correzioni necessarie.
- successivamente, monitorare le prestazioni e analizzare i risultati è cruciale per individuare le aree di miglioramento. **Definire e monitorare i KPI** appropriati permette di misurare l'efficienza del lavoro e l'efficacia delle strategie implementate. Ad esempio, il tempo medio e il costo generato per la gestione dei clienti, la produttività oraria, o il livello di soddisfazione.
- utilizzare strumenti di business intelligence per **analizzare i dati raccolti** e ottenere insight utili permette di prendere decisioni basate su dati concreti e di identificare rapidamente eventuali inefficienze o opportunità di miglioramento. Analizzare le performance dello Studio tramite **report periodici** consente di tenere sotto controllo i progressi fatti e di adattare le strategie in base ai risultati ottenuti.

Migliorare la produttività oraria in uno studio professionale richiede un approccio integrato che includa l'organizzazione del lavoro, l'adozione di tecnologie avanzate, una gestione efficace del tempo, la creazione di un ambiente di lavoro positivo e un monitoraggio costante delle prestazioni. Implementando queste strategie, uno studio professionale può non solo **aumentare l'efficienza operativa**, ma anche **migliorare la qualità del servizio offerto ai clienti**, garantendo una **crescita sostenibile e duratura** nel tempo.