

**Edizione di martedì 13 maggio 2014**

## **DICHIARAZIONI**

[Nuovo RW: quali e quante sanzioni?](#)

di Nicola Fasano

## **FISCALITÀ INTERNAZIONALE**

[La società in perdita di un gruppo in utile](#)

di Ennio Vial

## **ADEMPIMENTI**

[Antiriciclaggio: F.A.Q.](#)

di Fabio Pauselli

## **PENALE TRIBUTARIO**

[Sequestro per equivalente di immobili: deve essere considerato il valore di mercato](#)

di Luigi Ferrajoli

## **IVA**

[Rimborsabile e detraibile l'iva assolta per la costruzione o ristrutturazione di un immobile in comodato](#)

di Leonardo Pietrobon

## **ORGANIZZAZIONE STUDIO**

[L'esclusiva dimenticata](#)

di Michele D'Agnolo

## DICHIARAZIONI

---

### ***Nuovo RW: quali e quante sanzioni?***

di **Nicola Fasano**

Le regole di compilazione dell'RW di Unico 2014 rischiano di **impattare pesantemente** sulla determinazione delle sanzioni previste ai fini del monitoraggio fiscale.

Come noto, la legge europea 97/2013 ha, fra l'altro, ridotto le sanzioni previgenti previste in caso di infedele o omessa compilazione dell'RW. In primo luogo, essendo stata **abolita la Sezione III** del "vecchio" quadro RW, ove dovevano essere esposti i **trasferimenti delle attività estere**, le relative **sanzioni**, in caso di mancata compilazione della sezione, sono state di fatto **eliminate**.

Inoltre, la misura delle sanzioni, prima previste in una **forbice unica che andava dal 10 al 50%** degli importi non dichiarati, è stata **ridotta e differenziata** a seconda che l'attività **sia detenuta o meno in un Paese "black list"** (per la determinazione del quale deve farsi riferimento, come chiarito dalla [circolare n. 38/E/2013](#), agli Stati o territori a regime fiscale privilegiato indicati nel decreto del Ministro delle finanze 4 maggio 1999 e nel decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001, senza tener conto delle limitazioni previste nei predetti decreti).

Le sanzioni sono ora fissate:

1. **dal 6 al 30%** se le attività e gli investimenti non dichiarati sono in uno Stato "black list"
2. **dal 3 al 15%** negli altri casi

In primo luogo è opportuno evidenziare che questa individuazione degli **Stati "black list" ai fini delle sanzioni** è **difforme** rispetto a quella che individua gli **Stati "non collaborativi"** (ossia quelli non citati nelle tabelle riportate al par. 1.1.1 della circolare 38/E/2013) che "costringono" il **titolare effettivo** a seguire, in ogni caso, l'approccio "look through" in base al quale in RW, ai fini del monitoraggio, deve essere indicato **il valore complessivo degli investimenti sottostanti** e non quello della partecipazione (per cui si arriva al paradosso che Lussemburgo è "collaborativo" ai fini del "titolare effettivo" mentre è black list ai fini della misura delle sanzioni).

In secondo luogo resta il **dubbio su quale delle due sanzioni** si debba applicare nel caso in cui sia applicato il meccanismo del "look through" qualora per esempio il contribuente sia titolare effettivo di una società residente in Paese non collaborativo (per esempio in Svizzera) nella cui

“pancia” sia detenuto un immobile in Paese collaborativo (per esempio in Francia). Potrebbe peraltro aversi anche il caso contrario. Si pensi per esempio al contribuente titolare effettivo di un trust UK che detiene attività finanziarie alle Isole di Man. In questi casi, ai fini della misura della sanzione applicabile per inadempimento degli obblighi di monitoraggio, **rileva il Paese in cui è residente o localizzato il “veicolo”** o quello in cui sono **detenuti gli investimenti sottostanti**? Se si considera la “ratio” alla base dell’introduzione del concetto di “titolare effettivo”, nonché al fatto che il valore da indicare in RW è quello del bene sottostante, sembrerebbe che le sanzioni **dovrebbero essere applicate in base al Paese in cui l’investimento sottostante è detenuto**. Sul punto, tuttavia, si dovrà **attendere un chiarimento** da parte dell’Agenzia delle entrate, opportuno anche per capire **come regolarsi nel caso di un eventuale ravvedimento operoso**.

Altro aspetto da non sottovalutare nella compilazione dell’RW 2014 è quello riguardante **l’indicazione corretta di tutti i valori richiesti** nel quadro, stilato sulla base del Provvedimento delle Entrate del 18 dicembre 2013.

Come noto, infatti, a partire da quest’anno si deve indicare il **valore iniziale e quello finale** (per conti correnti e libretti di risparmio si deve far riferimento alla **giacenza media annua**) **dell’investimento o delle attività estere**. Inoltre, in caso di conti correnti detenuti in Paesi black list deve essere riportato anche il **picco massimo raggiunto nel corso dell’anno**.

C’è dunque il **rischio** che ai fini del monitoraggio fiscale l’Agenzia delle entrate **possa contestare la mancata indicazione di ciascuno dei valori omessi o sottostimati**. In altre parole potrebbero essere applicate **più sanzioni in merito al medesimo investimento** non dichiarato. Se così fosse, tuttavia, si tornerebbe ad una **situazione per molti versi simile a quella previgente** in cui erano contestate le **violazioni sia per quanto riguardava le giacenze al 31.12 che i trasferimenti**, situazione a cui il legislatore ha inteso “rimediare” proprio con la L. 97/2013, eliminando l’obbligo di indicare i trasferimenti, anche in forza delle **censure che erano state mosse all’Italia in sede comunitaria**, circa la **proporzionalità** delle previgenti sanzioni da RW, tenuto conto, fra l’altro, del potenziamento dello strumento dello scambio automatico di informazioni fra i vari Paesi.

Sarebbe pertanto **auspicabile** quanto meno un **intervento interpretativo** (utile, anche in questo caso, ai fini di eventuali ravvedimenti) da parte dell’amministrazione finanziaria ispirato dal buon senso (teso anche a prevenire possibili censure comunitarie) che confermi l’applicabilità di **una sola sanzione per ciascun investimento/attività non dichiarata o sottostimata e la relativa base di calcolo**.

E’ appena il caso di evidenziare, infine, che **nulla cambia per quanto concerne le sanzioni previste ai fini IVIE e IVAFE (rispetto alle quali, fra l’altro, il concetto di “titolare effettivo” non ha alcuna rilevanza)**, laddove trovano applicazione, per espressa previsione normativa, le regole Irpef: **parametro di riferimento è la maggiore imposta** dovuta su cui vengono applicate le sanzioni previste per omessa o infedele dichiarazione.



## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

---

### ***La società in perdita di un gruppo in utile***

di **Ennio Vial**

Come noto, l'art. **110 co. 7 del tuir** impone alle imprese appartenenti al medesimo gruppo ma residenti in Paesi diversi, di applicare il **valore normale** nelle **transazioni** relative a beni e servizi realizzate tra le stesse.

Una questione che può destare particolare perplessità in capo agli operatori è la seguente.

E' pensabile che una **società del gruppo** possa operare in **perdita** mentre il **gruppo** è complessivamente in **utile**? Anche se abbiamo applicato il prezzo corretto, c'è quel non so ch  che ci lascia perplessi. Le **linee guida** dell'**OCSE** in materia di Transfer price affrontano la questione al paragrafo 1.70 e seguenti del capitolo I relativo al principio di **libera concorrenza**.

Viene innanzitutto evidenziato come la coesistenza di una **perdita** di una **società** con un utile del gruppo è sicuramente possibile ma richiede una attenta **analisi** dei **prezzi infragruppo** praticati.

Le perdite possono essere legate ad **elevati costi di avviamento**, condizioni economiche sfavorevoli, **inefficienze** o altri validi motivi commerciali; tuttavia, si evidenzia come una impresa indipendente **non** possa sostenere una situazione di **perdita** in modo **indefinito**. Infatti, o si "chiude bottega" o ci si orienta verso altri business.

Diversamente, all'interno del gruppo potrebbe accadere che una società venga sacrificata **all'interesse generale** per un periodo indefinito.

In una simile fattispecie, il primo step è quello di **valutare** attentamente i **prezzi infragruppo** in quanto l'impresa in perdita potrebbe non ricevere un **compenso adeguato** dal gruppo multinazionale del quale fa parte in relazione alle **attività** svolte e ai **rischi** assunti.

Una diversa spiegazione potrebbe essere la seguente: la società produce un prodotto che fisiologicamente determina una **perdita** ma che interessa al gruppo nel suo complesso in quanto serve a **completare** la **gamma** dei prodotti offerti.

E' immediato rilevare come un'impresa indipendente realizzerebbe tale tipo di servizio/bene solo a fronte di un **compenso adeguato**. Di conseguenza, un approccio a questo tipo di problema, relativo al transfer pricing, consisterebbe nel presumere che l'impresa in perdita

riceva lo stesso tipo di compenso che riceverebbe **un'impresa indipendente** sulla base del principio di libera concorrenza.

Qui dobbiamo evidenziare come nessuno ha interesse a **sviluppare** una **linea** in perdita, a meno che non troviamo qualcuno che, proprio per completare la sua gamma di offerta, è disposto a pagarci in modo da consentirci un utile.

Sul tema delle perdite, inoltre, si innesta anche quello delle **strategie commerciali** del gruppo o della società appartenente al gruppo.

La sopportazione di perdite potrebbe essere connessa ad una strategia di **penetrazione** di un dato **mercato**. Le linee guida propongono il caso del **produttore** che può **ribassare** i **prezzi** dei suoi beni, anche fino al punto di realizzare temporaneamente perdite, allo scopo di **entrare** in **nuovi mercati**, aumentare la propria quota sul mercato attuale, lanciare nuovi prodotti o servizi o scoraggiare potenziali concorrenti.

E' evidente, tuttavia, come **prezzi particolarmente bassi** dovrebbero essere praticati solo per un periodo di **tempo limitato**, con l'obiettivo specifico di incrementare gli utili nel lungo termine.

Se la perdita si protrae per diversi anni, ad esempio in capo ad un distributore, questi potrà chiedere una **riduzione** del **prezzo** al **produttore**: o partecipi anche tu alla mia politica di sviluppo che si sta rivelando più ardua del previsto o io ci rinuncio!

In sostanza, se questa strategia di definizione dei prezzi continua ad essere adottata oltre un periodo ragionevole, una **rettifica** del **prezzo di trasferimento** potrebbe risultare **appropriata**, soprattutto nel caso in cui dati pluriennali comparabili dimostrino che le perdite siano state subite per un periodo di **tempo più lungo** rispetto a ciò che avverrebbe per imprese indipendenti comparabili.

La linea guida che devono seguire gli operatori è sempre la medesima: valutare come si sarebbe comportato un **operatore indipendente** in una transazione comparabile.

## ADEMPIMENTI

---

### **Antiriciclaggio: F.A.Q.**

di **Fabio Pauselli**

La commissione antiriciclaggio dell'Ordine dei Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma ha pubblicato un [documento](#) quale raccolta delle risposte fornite ai quesiti inviati dai propri iscritti.

L'elaborato è molto interessante perché analizza alcune casistiche particolari ed evidenzia quelle criticità che, inevitabilmente, appartengono al mondo di tutti quei professionisti soggetti agli obblighi della normativa antiriciclaggio.

In particolare ancora ricorre tra alcuni colleghi il dubbio circa la corretta registrazione nell'archivio unico informatico (o nel registro cartaceo) dei conferimenti d'incarico con compenso determinato inferiore ai 15.000 €. A tal fine si ricorda che ai sensi dell'art. 36 del D.L. 231/2007 **i professionisti, con riferimento alle operazioni di valore determinato o determinabile, devono registrare le informazioni concernenti le prestazioni professionali aventi ad oggetto mezzi di pagamento, beni o utilità di importo pari o superiore a 15.000 €** ovvero le prestazioni professionali occasionali che comportino la trasmissione o la movimentazione di mezzi di pagamento di importo pari o superiore a 15.000 euro, a prescindere dal fatto che siano effettuate con un'operazione unica o con più operazioni che appaiono "collegate" o "frazionate".

Pertanto il parametro che deve contraddistinguere un'operazione per essere soggetta o meno agli obblighi di registrazione **è il valore determinato/determinabile della prestazione professionale che si sta erogando, e non il compenso spettante al professionista** per l'assistenza prestata. Di conseguenza, tutte le prestazioni professionali aventi un valore indeterminato (si pensi alla tipica attività di consulenza societaria e fiscale continuativa, la quale per definizione ha un valore indeterminabile) devono essere annotate all'interno dell'archivio unico. In tal senso anche la posizione dell'Ordine di Roma appare netta: rispondendo ad un quesito di un professionista circa la necessità di censire o meno le parti di un contratto preliminare avente un valore superiore a 15.000 € per un valore della prestazione professionale di poche centinaia di euro, conferma che l'adeguata verifica della clientela è obbligatoria in quanto il valore complessivo della pratica si riferisce all'operazione di compravendita (> 15.000 €) e non al compenso percepito dal professionista.

Ulteriore nota dolente della normativa antiriciclaggio è la questione del **titolare effettivo**, la quale, come noto, oramai interessa anche gli aspetti dichiarativi (monitoraggio fiscale e quadro

RW). Rispondendo a un quesito circa le modalità per la corretta individuazione del titolare effettivo in assenza di percentuali di possesso superiori al 25% del capitale sociale, l'Ordine di Roma ha ribadito che il **titolare effettivo coincide con la persona fisica, o le persone fisiche che, in ultima istanza possiedono o esercitano il controllo diretto o indiretto sul cliente**. In base alle definizioni dell'Allegato tecnico del D.L. 231/2007, il controllo ricorre comunque per tutte le persone fisiche che hanno il possesso diretto o indiretto di una percentuale superiore al 25% del capitale sociale o dei diritti di voto nella società. **Se una percentuale superiore al 25% del capitale o dei diritti di voto è controllata da un soggetto non persona fisica, il titolare effettivo deve essere individuato, risalendo lungo la catena partecipativa**, nella persona fisica o nelle persone fisiche che, in ultima istanza, esercitano il controllo su tale soggetto. Qualora la percentuale dei diritti di voto in misura superiore al 25% sia detenuta da più soggetti, è evidente che il predetto criterio di individuazione del titolare effettivo rilevi con riguardo a ciascuno dei citati soggetti. Viceversa, **nel caso in cui nessun soggetto persona fisica raggiunga direttamente o indirettamente il limite del 25%, è necessario attenersi alla dichiarazione del legale rappresentante oppure il titolare effettivo**, come suggerito dall'allegato al provvedimento di Banca d'Italia del 03/04/2013 per gli intermediari finanziari, **potrà rinvenirsi in uno o più soggetti preposti all'amministrazione della società**, in considerazione dell'eventuale influenza esercitata da questi sulle decisioni riservate ai soci.

Si segnala infine un caso ancora dibattuto in dottrina e in giurisprudenza, circa il comportamento da adottare in merito alla **segnalazione o meno di quei clienti che in sede di Unico presentano importi per imposte non pagate prossimi o superiori alle soglie penalmente rilevanti**. L'Ordine di Roma evidenzia come l'effettivo superamento delle soglie penalmente rilevanti previste per i differenti comparti delle imposte, deve essere valutato come uno degli elementi da tenere in considerazione al fine della profilatura del rischio di riciclaggio. In sostanza l'eventuale effettuazione della segnalazione quale operazione sospetta da parte del professionista dovrà tenere conto del complessivo quadro emergente del profilo del rischio riciclaggio del cliente.

Trattasi di un argomento alquanto delicato alle cui stesse conclusioni, in sostanza, perviene anche il Notariato con lo [Studio n. 261/2013](#). Questi approfondisce in maniera molto esaustiva gli obblighi a cui sono soggetti i propri iscritti; obblighi che, fatte le dovute differenze, possono riguardare una vasta platea di professionisti. Per quanto di nostro interesse in questa sede, rimandando ad una lettura approfondita del documento, il Notariato evidenzia che il D.Lgs. 74/2000 attiene alle imposte dirette e all'IVA non potendosi, quindi, ravvisare attività criminose in presenza di evasione concernente l'IRAP e le imposte indirette diverse dall'IVA. Inoltre viene affermato che il "sospetto" per assumere rilevanza ai fini della normativa antiriciclaggio non deve essere riferito esclusivamente al "reato tributario", bensì al "riciclaggio" di beni provenienti da quella particolare specie di attività criminosa rappresentata dalla violazione di obblighi fiscali penalmente sanzionati, presupponendo, con i dovuti limiti, uno "screening" del cliente a 360°. Infine si dà atto di quei dubbi che parte della dottrina ha espresso al riguardo, secondo cui non è configurabile la possibilità che una somma di denaro possa provenire da un'attività di evasione fiscale, dal momento che quest'ultima di per sé non genera proventi, limitandosi soltanto a determinare un risparmio fiscale su una ricchezza.



## PENALE TRIBUTARIO

---

### ***Sequestro per equivalente di immobili: deve essere considerato il valore di mercato***

di **Luigi Ferrajoli**

Con la recente e interessante [sentenza n. 15417 del 04/4/2014](#), la Suprema Corte di Cassazione, Sezione Terza Penale, ha ritenuto che, in tema di **sequestro preventivo** finalizzato alla confisca per equivalente avente ad oggetto beni immobili, sia possibile riferirsi al valore di **mercato** di questi e non a quello **catastale** ai fini della determinazione del loro valore.

La vicenda nasce a seguito di **accoglimento**, da parte del Tribunale del riesame, della doglianza proposta con appello da persona sottoposta alle **indagini** avverso il relativo provvedimento di sequestro del Pubblico Ministero.

Nel caso di specie, il Tribunale del Riesame ha ritenuto fondate le ragioni addotte dal **ricorrente** e quindi illegittimo tale provvedimento, perché basato sul valore catastale degli immobili interessati e non su quello di mercato, desunto dalla **banca dati** dell'Agenzia del territorio.

Per l'effetto, prendendo in considerazione i principi di **proporzionalità**, **adeguatezza** e **gradualità** delle misure cautelari **reali**, il Tribunale ha limitato il sequestro preventivo ai beni il cui valore corrisponde al valore di riferimento stabilito per il sequestro medesimo, disponendo la trasmissione degli atti al Pubblico Ministero per la corretta **individuazione** dei "*beni da sottoporre a vincolo*", intendendo con ciò l'individuazione dei beni già sottoposti a sequestro per i quali la **misura cautelare** reale permane, essendo viceversa venuta meno per gli altri limitatamente al valore **eccedente** l'importo del sequestro.

Tale individuazione, come detto, deve essere operata dal Pubblico Ministero prendendo come **parametro** di riferimento proprio il valore di mercato delle proprietà dell'indagato.

A seguito di **ricorso** coltivato dalla Procura della Repubblica, la Corte di Cassazione ha innanzitutto affermato che il Tribunale del Riesame ha **correttamente** operato perché "*si è limitato a valutare comparativamente i valori catastali forniti dal pubblico ministero e le stime dell'Agenzia del territorio fornite dalla difesa e ha ritenuto queste ultime più adatte a rappresentare la situazione nel caso di specie*", **confermando**, altresì, che i richiamati principi di proporzionalità, adeguatezza e gradualità, stabiliti dall'articolo 275 Cod.Proc.Pen. per le misure cautelari **personali**, sono applicabili anche alle misure cautelari reali.

Partendo dall'indefettibile presupposto che i **beni** oggetto di sequestro finalizzato alla confisca per **equivalente** non possono avere valore eccedente rispetto al profitto del reato, la Suprema Corte ha evidenziato come il Giudice del riesame o dell'appello cautelare *"è tenuto a prendere in considerazione anche i rilievi che sostanzialmente mirano e dimostrare la **sproporzione** della misura rispetto al profitto reale"*, sottolineando altresì che non è consentito differire l'adempimento **estimatorio** alla fase esecutiva della confisca.

Ebbene, proprio con riferimento alla **valutazione** degli immobili sottoposti a sequestro, nella sentenza in esame si legge che *"né questa Corte ha mai affermato il principio secondo cui la valutazione del compendio immobiliare sequestrato deve **necessariamente** essere effettuata sulla base dei valori catastali"*.

A parere di chi scrive questa è la parte motivazionale più **rilevante** nel corpo del provvedimento che si sta esaminando.

La Corte di Cassazione, prendendo specifica **posizione** su quanto statuito con la sentenza n. 19099 del 06/5/2013, emessa dalla Terza Sezione Penale, invocata dal **Pubblico Ministero** a sostegno delle proprie ragioni, ha infatti spiegato che il Giudice dell'impugnazione cautelare **può** riferirsi alla rendita catastale per la determinazione del valore economico dei beni immobili sottoposti a vincolo.

Ciò tuttavia **non esclude** né impedisce che tale valore sia viceversa ricavabile da altri parametri, *"specialmente se tali parametri, come avviene per le stime dell'Agenzia del territorio, sono elaborati e utilizzati da **soggetti pubblici** estranei alle parti processuali"*, sempre che, naturalmente, il Giudice investito della decisione fornisca adeguata **motivazione**.

Tale valutazione, conclude la **Corte**, deve essere considerata insindacabile in sede di legittimità, qualora *"la scelta del criterio di valutazione adottato nel caso concreto sia adeguatamente motivata"*.

Ecco dunque che la Cassazione, con articolata motivazione, indica la **possibilità** di valutare il valore dei beni **immobiliari** sulla base del loro valore di mercato e non già esclusivamente su quello derivante dai dati catastali.

## IVA

---

### ***Rimborsabile e detraibile l'Iva assolta per la costruzione o ristrutturazione di un immobile in comodato***

di **Leonardo Pietrobon**

L'Iva assolta sulle spese sostenute per la **costruzione di immobili** detenuti in base ad un **contratto di comodato** può essere chiesta a **rimborso**, a condizione che gli stessi immobili siano **strumentali per lo svolgimento dell'attività d'impresa** da parte della società costruttrice. Questo è in estrema sintesi il principio espresso dalla Corte di Cassazione con la **sentenza del 28/04/2014 n. 9327**. Lo stesso concetto, anche se non inerente ad una richiesta di rimborso, è stato espresso ancora dalla Corte di Cassazione con la **sentenza del 29/01/2014 n. 1859**.

La prima vicenda – con riferimento alla questione trattata nella sentenza n. 9327/2014 – trae origine da una **richiesta di rimborso**, ex comma 3, lettera c) dell'art. 30, DPR 633/1972, presentata da una società e respinta dall'Agenzia delle Entrate, in quanto ritenuta **carente dei presupposti** applicativi previsti dalla citata normativa. In particolare, l'Agenzia ha respinto la richiesta di rimborso Iva presentata dalla società, giustificando tale decisione in base di un'**interpretazione letterale doppiamente restrittiva** della citata norma.

L'Agenzia, infatti, afferma:

- da un lato, che il citato detto normativo, stabilendo che il **rimborso può essere concesso** limitatamente **all'imposta relativa all'acquisto** dei beni, intende far riferimento alla sola Iva assolta sui beni **posseduti** dal beneficiario **a titolo di proprietà**;
- e dall'altro lato, che la stessa disposizione normativa, richiamando il concetto in base al quale è **ammessa a rimborso** l'eventuale eccedenza di Iva detraibile **per l'acquisto o l'importazione di beni ammortizzabili**, si riferisce esclusivamente ai beni per i quali è adottabile il processo di ammortamento.

Con riferimento al caso di specie, la stessa Agenzia ritiene quindi che **nessuna delle due condizioni** sia **soddisfatta**, in quanto la società istante:

- con riferimento alla prima condizione, **non** è titolare del diritto di **proprietà**, ma assume la qualifica di **comodataria**;
- e per quanto concerne la seconda condizione, per lo stesso motivo, si è in presenza di un **bene carente del requisito di ammortizzabilità** richiesto.

In linea con le motivazioni espresse dall'Agenzia delle Entrate competente, sul quale si è espressa la Corte di Cassazione con la sentenza in commento, è da segnalare la [R.M. 372/E/2008](#), la quale in un caso del tutto analogo ha **negato il rimborso** dell'Iva assolta sulla **costruzione di un immobile**, utilizzato in concessione da parte della stessa società istante-costruttrice e la cui **proprietà è rimasta in capo al soggetto concedente**.

A parere della Corte di Cassazione, invece, la **richiesta di rimborso** avanza dalla società risulta essere del tutto **legittima**, in quanto, i supremi giudici ritengono **assimilabili ai beni ammortizzabili** "classici" gli **immobili costruiti sul terreno di terzi**. A tal proposito, nella sentenza n. 9327/2014 viene richiamata una precedente decisione della stessa **Corte di Cassazione, la n. 8389 del 05/04/2013**, la quale ha stabilito che *"è consentito l'ammortamento per le spese sostenute dall'affittuario per la realizzazione di un impianto turistico su beni altrui (...) purché, come non contestato nella fattispecie, vi sia da parte dell'affittuario l'effettiva utilizzazione di essi nell'esercizio dell'impresa e il locatore non operi alcuna deduzione delle quote di ammortamento"*.

Di conseguenza, sulla base di tali principi, nella sentenza n. 9327/2014 viene affermato che il **rimborso dell'iva assolta è ammesso** a condizione che:

- il **bene detenuto** in comodato sia **strumentale all'esercizio dell'attività d'impresa**;
- la **società concedente non deduca le relative quote di ammortamento** del costo del bene.

I medesimi concetti sono stabiliti dall'ulteriore sentenza della **Corte di Cassazione, al n. 1859/2014**, la quale, trattando la problematica inerente la detrazione dell'Iva assolta sulla ristrutturazione di un immobile concesso in comodato, ha stabilito che *"la Corte di Lussemburgo ha – per vero – più volte affermato al riguardo che, ai fini di stabilire se sia detraibile, o meno, ai sensi dell'art. 17 della sesta Direttiva n. 388/77, un'attività di acquisto o di ristrutturazione di un bene da adibire all'esercizio dell'impresa, deve aversi riguardo all'intenzione del soggetto passivo di imposta, confermata da elementi obiettivi, di utilizzare un bene o un servizio per fini aziendali. Tale intento consente, invero, di determinare se, nel momento in cui procede all'operazione a monte, detto soggetto passivo agisca come tale, e debba dunque poter beneficiare del diritto a detrazione dell'IVA dovuta o assolta per i detti beni e servizi (cfr. C. Giust. 11.7.91, Lennartz, C-97/90; C. Giust. 8.6.00, Breitshol, C-400/98; C. Giust. 19.7.12, C-334/10)"*.

## ORGANIZZAZIONE STUDIO

---

### ***L'esclusiva dimenticata***

di **Michele D'Agnolo**

Com'è noto, la fusione tra gli albi dei dottori commercialisti e dei ragionieri, avvenuta ormai quasi un decennio or sono, ha portato in dote un **nuovo ordinamento professionale**. Pochi però si sono avveduti che nelle pieghe del Decreto Legislativo 28 giugno 2005, n. 139, che attualmente regola l'oggetto della professione dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, tra molte conferme, si annida anche una interessante e poco sfruttata fonte di diversificazione e di ispirazione. Eppure il concetto si trova in bella vista nella prima frase dell'articolo 1, comma 1 dell'Ordinamento: "Agli iscritti" ..., "è riconosciuta **competenza specifica in economia aziendale**".

Che si tratti di un **vantaggio "ingiusto"** è del tutto evidente. Oltre al fatto che non tutti i corsi di laurea propedeutici all'esame di stato approfondiscono le materie aziendali, ma si concentrano più tipicamente su quelle ragioneristiche e giuridiche, solo in alcune sedi i temi degli esami di stato si soffermano con una certa frequenza anche sugli strumenti di gestione manageriale. E, alla fine, sono veramente un esiguo manipolo i colleghi che si occupano correntemente della materia.

Prescindendo da dibattiti teorici giova ricordare che, nella sua più ampia accezione, l'economia aziendale è quella branca dell'economia che studia sia con **approccio qualitativo** che quantitativo, le tecniche, i processi di produzione e consumazione delle imprese/aziende e l'aspetto scientifico legato alla gestione aziendale durante le sue diverse fasi. L'economia aziendale si può approfondire, sia per funzione o problematica aziendale che per singolo settore di *business*.

Va sottolineato che a nessuna altra categoria professionale esistente in Italia è stata riconosciuta "specificità competenza" in materia. A ben vedere quindi, ci è stata attribuita addirittura una sorta di piccola preminenza *ope legis* non solo sui Consulenti di Direzione, ma anche sugli Ingegneri Gestionali e, per la parte di competenza, gli Psicologi del Lavoro.

Perché dovremmo **interessarci di economia aziendale**?

1. Innanzitutto per salvare le nostre aziende clienti, le quali non hanno più da tempo, purtroppo, problemi di fiscalità ma di sopravvivenza.
2. In secondo luogo, per imparare a gestire meglio i nostri studi.
3. Terzo, per sopperire con una nuova linea di *business* agli utili sempre più esigui

derivanti dagli adempimenti.

4. Senza contare che, comunque vadano le cose, di riflesso sapremo come intraprendere una qualsiasi nuova attività per guadagnarci il pane, anche in futuro.

**Imparare il nuovo mestiere di *managerial accountant*** richiede anni, proprio come imparare quello di *tax accountant* ci ha richiesto molti sacrifici. Tuttavia è indispensabile adeguare il nostro ruolo alle mutate circostanze o le circostanze faranno tranquillamente senza di noi.

Il primo problema è che, come al solito, bisogna rimboccarsi le maniche e rimettersi a studiare. Travolti come siamo dagli adempimenti, non ce la possiamo fare. Il secondo problema è che nessuno ti insegna come si fa un nuovo mestiere e non ci si può certo inventare sulla pelle dei clienti. E non c'è neanche il tempo di andare a fare pratica da qualcuno.

Ma forse la cosa più difficile è ammettere che quelle materie che *illo tempore* snobbavamo perché non erano così pesanti da studiare come il diritto tributario, non erano poi così tanta *fuffa* come sembrava.

Certo, ci sono già molte migliaia di preparati e agguerriti ingegneri gestionali, psicologi del lavoro e consulenti di direzione, ma nessuno ha il privilegio di avere un cliente che ti capita a studio ogni cinque del mese a portarti le carte per la liquidazione IVA. E nessun consulente di direzione riesce ad avere la marginalità sufficiente per lavorare per le microimprese, anche perché non ne ha i dati, mentre noi li elaboriamo diffusamente.

Un non secondario problema sarà quello di vedersi riconoscere il valore aggiunto delle idee, o detto con più semplicità, farsi pagare. Il cliente, lo abbiamo abituato male, e infatti ci estorce questi consigli al bar, perché sa che tendenzialmente non gli costa più di un caffè e una brioche.

Il cliente, inoltre, non è abituato a vederci positivi e propositivi e ormai ci associa all'omino delle tasse. Sono anni che portiamo solo cattive notizie, e sempre assieme al bilancio, cioè quando è troppo tardi per fare qualcosa. Ma una buona notizia c'è: mentre in epoche non sospette intrudersi nella gestione veniva considerato quasi un affronto, oggi **il cliente**, essendo alla frutta, **ascolta volentieri anche i nostri consigli**. Il problema è semmai, di darne di validi e che non siano banalità.

Qualche pioniere c'è. I più avanti di noi si sono attrezzati già da tempo con l'analisi di bilancio e una sparuta avanguardia arriva al controllo di gestione e al budget. Ma ci sono ancora ampi settori disciplinari scoperti. La gestione finanziaria e la strategia, per parlare di cose che ci sono più affini. Ma anche Il marketing e le vendite, la gestione delle risorse umane, l'organizzazione amministrativa e della produzione, la tecnologia di produzione e l'informatica, la gestione della conoscenza.

Ma l'apporto più grande che possiamo dare è **aiutare i nostri imprenditori**, frastornati, nella gestione del cambiamento, in un mondo economico (e non solo) dove tutto ciò che è stato

vero fino a ieri non lo è già più stamattina e stentiamo a riconoscere i nuovi paradigmi.

E' chiaro che fare gli aziendalisti per le micro e piccole imprese non sarà la panacea di tutti i mali e non risolverà il problema di una categoria che nei prossimi anni sarà sempre più ridondante e sottoccupata, ma perlomeno è un'occasione, un barlume di speranza da cogliere nel quadro paludoso e plumbeo che ci circonda, nel quale anche le indispensabili riforme tributarie saranno fatte in gran parte sulla nostra pelle.

Negli studi più grandi ci sarà probabilmente un dipartimento specializzato in queste discipline, mentre in quelli di minore dimensione, dovremo integrare anche queste conoscenze. Buon lavoro.