

Edizione di martedì 17 giugno 2014

DICHIARAZIONI

[Proroga versamenti se vi sono studi di settore “approvati”](#)

di **Fabio Garrini**

IVA

[Profili iva della fornitura di impianti e macchinari con installazione o montaggio all'estero](#)

di **Marco Peirolo**

CRISI D'IMPRESA

[Se sia più sicuro, oggi, promettere di comprare casa. Decreto casa e crisi dell'edilizia non vanno d'accordo](#)

di **Claudio Ceradini**

ENTI NON COMMERCIALI

[Gli enti locali non possono istituire fondazioni per lo svolgimento di funzioni ricreative e culturali](#)

di **Carmen Musuraca, Guido Martinelli**

IMPOSTE SUL REDDITO

[Il regime di deducibilità degli immobili per i professionisti](#)

di **Federica Furlani**

ORGANIZZAZIONE STUDIO

[Lo studio multiprofessionale](#)

di **Michele D'Agnolo**

DICHIARAZIONI

Proroga versamenti se vi sono studi di settore “approvati”

di **Fabio Garrini**

Dopo aver ottenuto in extremis (o oltre...) la proroga, già segnalata in precedenza sulle pagine della presente rivista telematica, non resta che esaminarne il contenuto al fine di individuare esattamente **quali sono i soggetti** che possono beneficiare di queste tanto attese **3 settimane di “tempi supplementari”** per il versamento delle imposte senza maggiorazione. Valutazioni i contribuenti hanno dovuto fare sulla base del comunicato stampa (datato 14 giugno) visto che il testo del provvedimento che stabilisce detta proroga ancora **non risulta ufficializzato alla scadenza del 16 giugno** (anche se in via ufficiosa il testo è ormai ben noto e significative modifiche non pare che possano essere introdotte).

I contribuenti soggetti agli studi di settore

La proroga gratuita al 7 luglio (20 agosto con applicazione della maggiorazione dello 0,4%) è utilizzabile *“da parte dei contribuenti che **esercitano attività economiche per le quali sono stati elaborati gli studi di settore**”*. Questa è la formulazione non nuova (nel senso che anche lo scorso anno il provvedimento era costruito in questo modo) con la quale vengono individuati i soggetti chiamati al **7 luglio** al primo versamento: vanno in proroga non tanto coloro che materialmente applicano gli studi di settore, ma piuttosto coloro che **presentano un codice attività** per il quale è applicabile lo studio di settore, **indipendentemente dal fatto che essi lo applichino o meno**.

Anzi, ad essere più precisi, indipendentemente dal fatto che tali contribuenti siano chiamati alla compilazione stessa dello studio. Il provvedimento dello scorso anno (ma anche quello di quest'anno è del tutto analogo) risulta indirizzato anche nei confronti di coloro che **presentano una causa di esclusione o di inapplicabilità dagli studi**. Quindi, ad esempio, anche a favore dei soggetti che cessano l'attività e quindi devono compilare lo studio ai **fini statistici** senza però applicarne il relativo risultato, così come per coloro che si trovano al primo anno di esercizio dell'attività, contribuenti questi ultimi che oltre a rientrare nella causa di esclusione, **non sono neppure tenuti a compilare** il prospetto dati dello studio.

Vi è solo una causa di esclusione che preclude il contribuente dalla possibilità di accedere all'utilizzo della proroga: la scadenza rimane fissata allo scorso 16 giugno (quindi potranno versare al 16 luglio applicando l'interesse corrispettivo dello 0,4%) coloro che dichiarano ricavi o compensi non superiori al limite stabilito dalla legge, facendo a tal fine riferimento al limite 5,16 milioni di euro.

La proroga viene inoltre concessa per i contribuenti che adottano il regime di cui all'articolo 27, comma 1, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111. Si tratta del regime noto tra gli operatori come “**dei minimi**” o, come il Legislatore ha preferito rubricarlo a partire dall'estate 2011, “regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità”. Detto regime è caratterizzato, tra gli altri aspetti, **dall'esonero dall'obbligo di compilazione degli studi di settore**: il provvedimento di proroga include esplicitamente i contribuenti che applicano tale regime nella possibilità di **rinvviare al 7 luglio** il versamento delle imposte scaturenti dal modello UNICO.

Da ricordare invece che **non opera la proroga** per quei contribuenti tenuti all'applicazione dei **parametri**: per essi la scadenza rimane quella ordinaria, quindi lo scorso 16 giugno, rimanendo a disposizione la possibilità di versare il prossimo 16 luglio, ma in questo caso applicando la maggiorazione.

IVA

Profili iva della fornitura di impianti e macchinari con installazione o montaggio all'estero

di **Marco Peirolò**

L'impresa che stipula **contratti di fornitura di impianti e macchinari con installazione o montaggio all'estero** si trova ad affrontare problematiche diverse da quelle dell'impresa che, in base ad un contratto d'appalto, **realizza l'impianto o il macchinario direttamente all'estero** utilizzando sia beni inviati dall'Italia, sia beni acquistati da altri fornitori non residenti.

Nella prima ipotesi, oggetto della presente analisi, è dato osservare che l'art. 36 della Direttiva n. 2006/112/CE dispone che, quando il bene spedito o trasportato dal fornitore o dall'acquirente oppure da un terzo deve essere installato o montato, con o senza collaudo, da parte del fornitore o per suo conto, si considera come **luogo della cessione quello dove avviene l'installazione o il montaggio**. La norma prosegue stabilendo che, qualora l'installazione o il montaggio sono eseguiti in uno Stato membro dell'Unione europea diverso da quello del fornitore, lo Stato membro in cui avviene l'installazione o il montaggio adotta le misure necessarie per evitare una doppia imposizione al suo interno.

Se la fornitura avviene in **altro Paese UE**, l'impresa italiana applica l'art. 41, comma 1, lett. c), del D.L. n. 331/1993. La norma qualifica come **operazioni non imponibili IVA** "le cessioni, con spedizione o trasporto dal territorio dello Stato, nel territorio di altro Stato membro di beni destinati ad essere ivi installati, montati o assiemati da parte del fornitore o per suo conto".

Secondo l'Amministrazione finanziaria, lo **stesso trattamento** si applica alle forniture di beni, **anche in dipendenza di contratti d'appalto, d'opera e simili**, inviati in altri Paesi UE per essere ivi installati o montati dal fornitore italiano o da terzi per suo conto (C.M. 23 febbraio 1994, n. 13-VII-15-464, § B.1.3).

È evidente, pertanto, che il citato art. 41, comma 1, lett. c), del D.L. n. 331/1993 **non è in linea** con l'art. 36 della Direttiva n. 2006/112/CE, dato che quest'ultimo qualifica l'operazione, nella sua interezza, come territorialmente rilevante nel Paese UE in cui avviene l'installazione o il montaggio.

Se, tuttavia, per le **forniture in altri Paesi UE** è possibile avvalersi della non imponibilità, generando anche **plafond** (circolare dell'Agenzia delle Dogane 27 febbraio 2003, n. 8, § 2), per le **forniture in Paesi extra-UE non è prevista una disposizione analoga** a quella applicabile in

ambito intracomunitario.

Il criterio territoriale dettato dall'art. 36 della Direttiva n. 2006/112/CE vale anche quando l'installazione o il montaggio avviene al di fuori della UE, per cui sembrerebbe corretto affermare che si tratti di **operazioni escluse da IVA in Italia per carenza del presupposto territoriale**.

Un diverso approccio è quello basato sull'art. 7-bis, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, distinguendo a seconda che il **passaggio di proprietà** dei beni si verifichi quando gli stessi sono ancora materialmente presenti in Italia o meno; con la conseguenza che il regime di non imponibilità di cui all'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972 **non è ammesso** se dalla volontà contrattuale emerge che l'effetto traslativo della proprietà si verifica **a seguito dell'installazione o del montaggio**.

È il caso, però, di osservare che l'Amministrazione finanziaria, con la C.M. 3 agosto 1979, n. 26/411138, ha chiarito che **costituiscono cessioni all'esportazione, non imponibili** ai fini IVA, le cessioni che hanno per oggetto beni inviati all'estero a cura o a nome del cedente, considerandosi tali le consegne all'estero di beni anche in dipendenza di contratti di appalto, **limitatamente al corrispettivo dei beni esportati**.

In base a questa indicazione, la fattura può essere emessa in regime di **non imponibilità per l'intero corrispettivo** pattuito con cliente extra-UE, salvo che una quota-parte sia costituita da componenti acquistati all'estero dall'impresa italiana, che resta esclusa da IVA ai sensi dell'art. 7-bis del D.P.R. n. 633/1972.

La prestazione di installazione o montaggio è **accessoria** alla fornitura dell'impianto e macchinario, ex art. 12 del D.P.R. n. 633/1972, per cui ne segue lo stesso trattamento IVA.

È opportuno che in fattura il relativo corrispettivo sia **indicato distintamente** affinché non sia assoggettato ai **dazi doganali**.

Sul punto, l'art. 33, lett. b), del Reg. CEE n. 2913/11992 (Codice doganale comunitario) prevede infatti che, **ove distinti dal prezzo** effettivamente pagato o da pagare per le merci importate, il valore in dogana **non comprende** "le spese relative a lavori di costruzione, **d'installazione, di montaggio**, di manutenzione o di assistenza tecnica iniziati dopo l'importazione, sulle merci importate, ad esempio **impianti, macchinari** o materiale industriale"; tale disposizione è stata trasfusa nell'art. 72, lett. b), del Reg. UE n. 952/2013 (Codice doganale dell'Unione), la cui applicazione è rinviata al 1° giugno 2016.

Lo **sdoganamento nel Paese di importazione** viene eseguito **a nome del cliente extracomunitario**, come avviene, per esempio, in caso di fornitura di un macchinario smontato con **reso DDU**. In questa ipotesi, l'impresa italiana dichiara il macchinario in dogana per l'esportazione definitiva e si procura la prova dell'esportazione a fondamento della fatturazione in regime di non imponibilità, mentre il cliente estero effettua lo sdoganamento

pagando gli eventuali dazi sul valore del solo macchinario.

Se la prestazione di installazione o montaggio viene **fatturata successivamente**, l'impresa italiana deve presentare **istanza di revisione dell'accertamento doganale** in quanto il corrispettivo dichiarato in dogana all'atto dell'esportazione del macchinario è diverso da quello definitivo della fornitura.

Le considerazioni esposte valgono anche quando sia l'impresa italiana a farsi carico dei dazi doganali, come avviene in caso di **reso DDP**.

CRISI D'IMPRESA

Se sia più sicuro, oggi, promettere di comprare casa. Decreto casa e crisi dell'edilizia non vanno d'accordo

di **Claudio Ceradini**

Con il [DL 47 del 28.3.2014](#), convertito con L. 80/2014, è nelle intenzioni stata potenziata la disciplina dell'acquisto di immobili da parte di **soggetti privati**, così come definiti all'art. 1, co.1, del **D.Lgs 122/2005**, a suo tempo nata con lo scopo di rendere più sicura la posizione **dell'acquirente**. Chi si impegni all'acquisto di un immobile da costruire solitamente effettua a favore del costruttore versamenti in **acconto** sul prezzo finale, ben **prima** di ottenere il trasferimento della **proprietà**. E' la **classica struttura del contratto preliminare**, con cui il costruttore provvede alla copertura, per parte talvolta non trascurabile, del **fabbisogno finanziario** che le opere di realizzazione del manufatto presuppongono e generano, solo in parte rinvenibile presso il **sistema del credito** e meno ancora nelle tasche del **costruttore** stesso. Con la differenza che la Banca si garantisce iscrivendo **ipoteca** sull'immobile, il costruttore rischia del suo, mentre al promissario acquirente di fatto non restava, fino al 2005, che **augurarsi** che le opere terminassero, e che il costruttore **adempisse** ai propri obblighi. Non c'è chi non rilevi come la posizione del terzo acquirente sia la più **debole**, priva di **garanzie** e senza alcuna possibilità di monitoraggio sull'utilizzo dei fondi versati in acconto. Su questo scenario intervenne il legislatore nel 2005, a **protezione** proprio del soggetto più debole, il promissario acquirente dell'immobile, avendo chiaro come il classico schema contrattuale sin a quel momento utilizzato fosse molto **pericoloso** in tutti i casi in cui il costruttore, per problemi propri tipicamente di **crisi** o **insolvenza**, non fosse stato in grado di consegnare l'immobile promesso. Il **rischio** per il promissario acquirente è, o meglio era, quello di procedere in **buona fede** al versamento di quote di prezzo, inconsapevole della crescente probabilità di **non divenire** mai proprietario dell'immobile, ma solo **creditore chirografario** della successiva procedura concorsuale eventualmente adita, fatta eccezione per i casi, purtroppo rari, di adempimento da parte della stessa. Per questo, **l'art. 2, co.1**, D.Lgs 122/2005 prevede l'obbligo da parte del costruttore, pena la nullità del contratto, di rilascio a favore dell'acquirente di **fideiussione bancaria od assicurativa**, con le caratteristiche di cui all'art. 3 dello stesso decreto, a fronte e nella misura **dell'acconto ricevuto** dal promissario acquirente, affinché in caso di inadempimento, le somme versate nel frattempo possano essere **rifuse**. Meccanismo perfetto in teoria ma, come spesso capita, poco aderente alla realtà, poiché il rilascio della garanzia da parte del costruttore richiede o disponibilità di **linee di affidamento** bancarie, o la destinazione delle **somme ricevute** a costituire **cauzione** per il rilascio della garanzia. In ogni caso il risultato è **compromettere** la funzione fondamentale degli acconti, e cioè la copertura di quota di fabbisogno del costruttore. Era prevedibile quindi che tutti i

costruttori patrimonialmente meno “strutturati” (per gli altri il problema è di minor rilievo), **aggirassero** il problema paventando all’acquirente interessanti quanto fantomatici risparmi in termini di prezzo, a fronte della **esclusione**, convenzionale o di fatto, dell’obbligo di rilascio fideiussione. Su questo punto il legislatore torna alla carica con il **Decreto Casa**, il cui art. **10 quater, co. 1 lett. a)** aggiunge il comma **1bis**, all’art. **5** del **D.Lgs. 122/2005**. La novità è che qualsiasi pattuizione contraria all’obbligo di rilascio della fideiussione di cui agli artt. 2 e 3 è nulla, risolvendosi quindi alla radice, teoricamente, il problema ed annullandosi i margini convenzionali di trattativa.

La questione però è che, ancora una volta, a nostro giudizio, il legislatore **sbaglia mira**. La **soddisfazione giudiziale** che l’acquirente potrà ottenere, quando gli sarà riconosciuta, poco conterà, se il costruttore sarà insolvente, essendo a quel punto le somme versate già ampiamente ed in via pressoché definitiva destinate ad essere **dequalificate** a chirografo. A poco conta a quel punto vincere la causa, avendo in considerazione che (i) in caso di **fallimento** l’art. 72 LF consente, con qualche distinguo, al Curatore di decidere se adempiere o meno, ed (ii) in caso di **concordato preventivo** l’art. **169bis, u.c.**, LF esclude dalla opzione di scioglimento dai contratti solo i preliminari di acquisto di immobile abitativo di cui all’art. **72, co. 8. LF**, e quindi trascritti.

Poche garanzie quindi per l’acquirente, al quale nella sostanza si offrono due sole possibilità di ridurre sostanzialmente il proprio rischio, (i) la **scelta** del costruttore e (ii) la **trascrizione** del contratto.

Affidarsi ad operatori **seri**, finanziariamente solidi, che tale serietà facciano anche valere sul prezzo di acquisto, è certamente **comportamento saggio**, ed in tal caso la protezione giuridica offerta dal rinnovato e rinforzato D.Lgs 122/2005 ha **valore indiscutibile**, potendo l’acquirente ottenere anche giudizialmente, ed in qualsiasi momento, la garanzia che gli spetta. Ogni virtuosismo contrattuale di cui fosse stato parte, a questo punto poco importa.

Tuttavia, essendo difficile talvolta **valutare** il costruttore, l’unico accorgimento in qualche modo tutelante è **pretendere la trascrizione** del contratto preliminare, che produce per l’acquirente una serie di **vantaggi**, grazie all’effetto cosiddetto “prenotativo” che l’art. 2645**bis** C.C. le assegna. In sostanza, in caso di **esecuzione** sia individuale che concorsuale alle somme versate dal promissario acquirente è riconosciuto un **privilegio speciale**, condizionato solo al **vitalità** degli effetti prenotativi alla data di **fallimento**. Al **Curatore** la legge riconosce gradi di libertà **limitati**, escludendosi la possibilità di valutare liberamente se adempiere o meno al **preliminare** di acquisto dell’abitazione in cui risiedere o dell’immobile in cui stabilire l’attività, che sia **trascritto** (art. 72, co. 8, LF). Negli altri casi, invece, il Curatore potrà **decidere** di adempiere e cedere al promissario acquirente l’immobile, contro il **saldo** del prezzo, o non farlo, dovendogli però **riconoscere** il **privilegio** sugli acconti versati. Anche in caso di **concordato preventivo** la trascrizione è discriminante, non potendo il debitore richiedere lo scioglimento dei contratti di cui all’art. 72, u.c., LF.

Meno significativa, invece, l’inclusione operata dal medesimo art. 10**quater** del Decreto Casa

del **coniuge** tra i soggetti che possano procedere all'acquisto **escludendosi** il rischio di **revocatoria fallimentare**, ex art. **10 D.Lgs 122/2005**.

Quindi, trascrivete gente, trascrivete.

ENTI NON COMMERCIALI

Gli enti locali non possono istituire fondazioni per lo svolgimento di funzioni ricreative e culturali

di **Carmen Musuraca, Guido Martinelli**

Il Parere emesso dalla Corte dei Conti Sezione regionale di controllo della Puglia n. 114 del 2013, amplia anche alle fondazioni l'ambito di applicazione del **divieto per gli enti locali di istituire appositi organismi che esercitino uno o più funzioni fondamentali e amministrative** loro conferite dalla Costituzione, contenuto all'interno dell'art. 9, comma 6, del D.L. n. 95/2012 convertito in legge n. 135/2012.

La risposta arriva a seguito di formale quesito formulato da parte di un sindaco, il quale chiedeva espresso **parere** all'organo giudicante sulla possibilità di procedere alla costituzione di una **fondazione** mediante conferimento alla stessa dei fondi derivanti dalla vendita di azioni bancarie ricevute con lascito testamentario finalizzato alla costituzione sul territorio comunale di un **circolo per pensionati e di una biblioteca** per la gestione delle suddette strutture, escluso ogni successivo intervento da parte del Comune a sostegno del bilancio della fondazione.

L'incertezza in merito alla legittimità dell'operazione nasceva dalla **dubbia compatibilità della medesima con il divieto contenuto nell'art. 9, comma 6, del D.L. n. 95/2012** convertito in legge n. 135/2012 in virtù del quale: *"E' fatto divieto agli enti locali di istituire enti, agenzie e organismi comunque denominati e di qualsiasi natura giuridica, che esercitino una o più funzioni fondamentali e funzioni amministrative loro conferite ai sensi dell'articolo 118, della Costituzione"*.

Al fine di fornire una circostanziata pronuncia, la Corte svolge un interessante excursus sia normativo che di precedenti giurisprudenziali esistenti in merito all'interpretazione dello specifico articolo di legge in questione.

Ricorda il Collegio che la norma in esame si inserisce in un quadro di **disposizioni chiaramente indirizzato alla reinternalizzazione dei servizi** in virtù del quale è stato introdotto un **ampio e generalizzato divieto indirizzato a qualunque organismo "comunque denominato"**, ricomprendendo, pertanto, **necessariamente anche le fondazioni**, come confermato anche dalla Sezione regionale di controllo Lombardia con deliberazione n. 403 dell'11 settembre 2012.

Partendo da questo presupposto, quello che resta da chiarire è, allora, **se le funzioni** che si intende demandare alla fondazione nel caso di specie, quelle **culturali e ricreative, rientrano o meno tra quelle oggetto di limitazione** da parte della norma che fa generale riferimento alle

“funzioni fondamentali” e alle “funzioni amministrative” svolte dall’ente locale.

Il comune istante, nel testo della richiesta di parere formulata, ricercava la definizione di “funzioni fondamentali” dei comuni, nel disposto di cui al comma 27, dell’art. 14 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, come successivamente modificato e integrato, che non cita, al suo interno, né le funzioni culturali né, tanto meno, quelle ricreative, pertanto, l’ente locale, riteneva possibile l’istituzione della fondazione per le finalità indicate, ente che era di fatto già stato istituito prima che venisse emanata la norma limitativa.

In relazione a questa obiezione, però la Corte fa presente che l’art. 14 citato, specifica testualmente che l’elencazione di funzioni fondamentali dei comuni in esso contenuto, è diretta all’applicazione dell’art. 117, Il comma, lett. p), della Costituzione, ed è finalizzata alla corretta ripartizione delle funzioni tra i diversi livelli di governo, mentre ai fini della questione oggetto di giudizio, **“data la portata operativa generale della norma limitativa di cui all’art. 9, comma 6 cit., non possono non ritenersi rientranti nel concetto di “funzione fondamentale” e “funzione amministrativa” anche la funzione culturale e quella ricreativa, atteso che il D.P.R. 31-1-1996 n. 194 (Regolamento per l’approvazione dei modelli di cui all’art. 114 del D.Lgs. 25 febbraio 1995, n. 77, concernente l’ordinamento finanziario e contabile degli enti locali) annovera tra le funzioni dei comuni, all’art. 2, anche le “funzioni relative alla cultura” nonché quelle “relative al settore sportivo e ricreativo”.**

Analogha lettura estensiva del divieto di cui all’art. 9 cit., è stata resa anche dalla Sezione regionale di controllo per la Lombardia che, con deliberazione n. 25/PAR/2013 del 10 gennaio 2013, richiamata espressamente nel parere, ha fatto propria un’interpretazione assai ampia di “funzioni fondamentali” e “funzioni amministrative”.

Termina la Corte rilevando che **“la ratio legis [dell’art. 9 cit.] è, dunque, da individuarsi nel chiaro intento del legislatore di ridurre la presenza di enti ed organismi, comunque denominati, facenti capo a comuni e province, sollecitando questi ultimi alla gestione diretta delle funzioni fondamentali e amministrative loro attribuite dalla legge”;** pertanto, deve ritenersi applicabile anche all’ipotesi di istituzione di una fondazione che svolge funzioni culturali e ricreative la limitazione posta dalla legge agli enti locali.

IMPOSTE SUL REDDITO

Il regime di deducibilità degli immobili per i professionisti

di **Federica Furlani**

L'art. 54 comma 1 Tuir stabilisce la **modalità di determinazione del reddito** derivante dall'esercizio di arti e professioni: esso è costituito dalla **differenza** tra l'ammontare dei **compensi in denaro o in natura percepiti** nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, e quello delle **spese sostenute** nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione, salvo quanto stabilito nei successivi commi, che prevedono specifiche deroghe alla deducibilità delle spese.

In particolare nei successivi **commi 2 e 3** è regolata la materia della **deducibilità** degli **ammortamenti** e dei canoni di leasing relativi agli immobili dei professionisti, siano essi strumentali o adibiti ad uso promiscuo.

Per i soggetti che esercitano attività artistica o professionale, si considerano **strumentali** gli **immobili utilizzati direttamente dal lavoratore che li possiede per l'esercizio esclusivo dell'attività** artistica o professionale, mentre non assume rilevanza il fatto che l'acquisto sia stato effettuato in qualità di persona fisica o di esercente arte o professione (R.M. 13/E/2010).

Il regime di **deducibilità degli ammortamenti** dei beni **immobili strumentali** per l'esercizio di arti o professioni è diverso a seconda **della data di acquisto dell'immobile**. Premesso che in ogni caso le quote di ammortamento ammesse in deduzione vanno determinate entro un ammontare massimo pari a quello derivante dall'applicazione **delle aliquote di cui al DM 31.12.2008**:

- per gli immobili acquistati o costruiti **sino al 14 giugno 1990** è consentita la **deduzione** di quote annuali di ammortamento;
- per gli immobili acquistati o costruiti **dal 15 giugno 1990 al 31 dicembre 2006** non è **ammessa la deducibilità** delle quote di ammortamento;
- per gli immobili acquistati o costruiti **dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2009** è **consentita la deduzione di quote annuali di ammortamento**, ma la deduzione è ridotta ad 1/3 per i periodi d'imposta 2007-2008-2009. In questo caso è inoltre necessario considerare **l'indeducibilità della quota di ammortamento riferibile ai terreni** su cui insiste il fabbricato strumentale. Poiché con riferimento ai professionisti non ha senso parlare di fabbricato industriale, il costo riferibile al terreno in deducibile è pari al **20% del costo complessivo dell'immobile o al costo d'acquisto dell'area**, se l'acquisizione è avvenuta separatamente e il fabbricato è stato costruito successivamente;

- per gli **immobili acquisiti dal 1 ° gennaio 2010** non sono ammesse in deduzione quote di ammortamento.

Nel caso di **immobile strumentale acquisito in leasing**, la Finanziaria 2007 aveva introdotto una **deduzione totale** dei canoni di leasing immobiliare (fermo restando la necessità di scorporo dell'area) in relazione ai **contratti con durata non inferiore alla metà del periodo di ammortamento** (con minimo di 8 anni e massimo di 15) **stipulati nel triennio 2007-2009**. In ogni caso per i contratti di locazione finanziaria stipulati nel periodo 1° gennaio 2007 – 31 dicembre 2009 la deduzione dei canoni di leasing è consentita nella misura di un terzo.

Per in **contratti stipulati dal 2010** si è invece tornati **all'indeducibilità totale**.

Con la Legge di Stabilità 2014 è stata reintrodotta la possibilità per i lavoratori autonomi di **dedurre i canoni dei leasing immobiliari stipulati dal 2014 e portato a 12 anni**, in analogia a quanto previsto per le imprese, *il termine per operare la deduzione* (anche qui con la necessità di procedere allo scorporo dell'area).

Per quanto riguarda gli **immobili ad uso promiscuo**, ovvero destinati sia allo svolgimento della professione che ad esigenze personali o familiari abitative del contribuente, è deducibile il **50% della rendita catastale** dell'immobile di proprietà o posseduto a titolo di usufrutto o di altro diritto reale, **a condizione** che quest'ultimo **non disponga nel medesimo comune di altro immobile** adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o della professione.

Per gli immobili "promiscui" acquistati in leasing è prevista la deduzione pari al **50% del canone di locazione esclusivamente con riferimento ai contratti stipulati dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2012**, e sempre che il contribuente non disponga **nel medesimo comune di altro immobile** adibito esclusivamente all'attività.

In caso di immobile utilizzato con un **contratto di locazione non finanziaria** è invece ammessa, a prescindere dalla data di stipula del contratto, la deduzione del:

- **100% del canoni pagati** (principio di cassa) in caso di **immobile strumentale**,
- **50% del canone in caso di immobile promiscuo, a condizione** che il professionista **non disponga nel medesimo comune di altro immobile** adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o della professione.

Per quanto concerne la deducibilità delle spese sostenute sugli immobili strumentali, essa dipende dalla tipologia di spese, che possono essere di duplice tipologia:

- **incrementative**: aumentano il costo del bene e trovano deduzione per il tramite di quote di ammortamento (sono incrementative le spese che incidono sugli elementi strutturali, che determinano un significativo e tangibile incremento della capacità produttiva o della vita utile del cespite stesso);
- **non incrementative**: sono deducibili **nei limiti del 5% del costo dei beni ammortizzabili**

come risultanti dal libro dei cespiti al 01.01; l'eccedenza è deducibile in quote costanti nei 5 periodi di imposta successivi (sono non incrementative le spese di pulizia, di verniciatura, di riparazione e di sostituzione di parti deteriorate).

Le **spese sostenute** sugli **immobili promiscui** sarebbero invece deducibili nella misura del **50%** nei periodi d'imposta di sostenimento, a prescindere dalla natura non incrementativa o incrementativa (in quest'ultimo caso infatti non sarebbe possibile imputarle ad incremento del costo del bene che non trova riconoscimento fiscale).

ORGANIZZAZIONE STUDIO

Lo studio multiprofessionale

di **Michele D'Agnolo**

La specializzazione e la messa a disposizione di una **gamma completa di servizi** di cui un cliente può aver bisogno sono generalmente i due punti di forza di quanti propugnano gli **studi multiprofessionali**.

Gli studi multiprofessionali sono un tipo particolare di **aggregazione tra professionisti**, in cui i singoli professionisti anziché appartenere tutti alla stessa professione, provengono da ordinamenti professionali diversi.

Affinché un simile tipo di sodalizio professionale abbia un senso economico occorre naturalmente individuare un mix di professioni che siano **affini e compatibili**.

Associare un commercialista ad un veterinario non avrebbe, ad esempio, nessun senso. A meno che i clienti del commercialista non fossero tutti dei cani, naturalmente.

Al di là della battuta, nell'ambito delle professioni economico-giuridiche è comune riscontrare **aggregazioni tra commercialisti e consulenti del lavoro**, tra commercialisti e **avvocati**, tra consulenti del lavoro e avvocati. La riforma dell'ordinamento forense non mostra particolare simpatia per queste forme di coordinamento. Addirittura i notai, per legge, non possono accompagnarsi ad alcuna professione contermina e sono quindi "condannati" alla monoprofessionalità.

Parimenti, nell'ambito delle **professioni tecniche edili** promettono certamente significative sinergie i sodalizi tra periti industriali, geometri, architetti e ingegneri.

In **campo sanitario**, branca professionale che ha inventato ospedali, cliniche e poliambulatori, l'ortopedico si associa col fisioterapista o il radiologo con il tecnico di radiologia, ma ultimamente ho visto persino odontoiatri associarsi con psicologi e con fisiatri per offrire un servizio sempre più completo di benessere della persona.

Non è agevole organizzare uno studio multiprofessionale. Sembra innanzitutto esistere una sorta di misura fissa tra i professionisti contermini che desiderano aggregarsi. Soprattutto se vogliono condividere la stessa clientela, i professionisti partecipanti devono essere in corretta proporzione tra loro. Prendiamo uno studio **economico-giuridico**. Al di fuori dei grandi centri, in uno studio tipico, legato al cedolino paga e alle contabilità delle microimprese, per ogni

consulente del lavoro che voglia fare una ragionevole vendita incrociata con dei dottori commercialisti, ne dovrò associare probabilmente almeno cinque o sei. Ancora più alto risulterà il numero dei commercialisti e dei consulenti del lavoro necessari per sostenere un avvocato specializzato in diritto tributario o in diritto del lavoro. un avvocato o consulente del lavoro associato a dei commercialisti potrebbe avere difficoltà a mantenere una propria clientela indipendente, poiché potrebbe essere percepita come potenzialmente aggressiva la sua associazione.

E' chiaro che in realtà di maggiori dimensioni ovvero tenendo conto di dimensioni territoriali di mercato più ampie le porzioni cambiano conseguentemente.

Inoltre, anche a prescindere dai luoghi comuni, esistono profonde diversità culturali tra le diverse professioni, e queste differenze comportano quasi inevitabilmente pesanti riflessi di **natura organizzativa**. Ve la immaginate la precisione del notaio a confronto col caos creativo dell'avvocato o con l'ansia da scadenza del commercialista? Ve lo immaginate un avvocato che tendenzialmente fa tutto all'ultimo momento coordinarsi con un consulente del lavoro che cerca di prepararsi e prevenire ogni scadenza.

Anche nella disponibilità e nella attenzione al cliente le professioni possono differire notevolmente tra loro, anche in modo del tutto involontario. Pensiamo al cliente che abituato alla disponibilità telefonica immediata del consulente del lavoro, provi a cercare l'avvocato dello studio al mattino, quando è nel turbine delle udienze o al pomeriggio prima della scadenza di un atto importante. Non è improbabile che al consulente del lavoro continuino ad arrivare anche le chiamate relative ai contenziosi.

Dobbiamo avere ben presente che il rischio di gestione delle varie pratiche di un cliente nello studio multiprofessionale si somma. Se abbiamo un cliente per bilanci e dichiarazioni e gli perdiamo una causa, magari solo perché il giudice era incompetente, rischiamo che se ne vada altrove con tutto il pacchetto di prestazioni.

Vi sono poi una serie di aree di sovrapposizione tra le varie professioni, che andranno chiarite nei patti tra professionisti. Se in uno studio di commercialisti entrassero un avvocato e un consulente del lavoro, chi si occuperebbe del contenzioso tributario in studio? E chi dovrebbe predisporre il 770 per gli agenti o i contratti per le collaborazioni continuative. Il consulente del lavoro, l'avvocato, il commercialista?

Non va sottaciuto che tra le varie attività professionali integrabili vi sono differenti percentuali di redditività e flussi di cassa, che rendono difficile la formulazione e il rispetto di patti sociali. Ci sono, per cominciare, professioni dove con tutta la più buona volontà può essere molto difficile incassare l'IVA. Pensiamo alle parcelle di un penalista che difende un incallito criminale. Altre professioni invece sono talmente assoggettate a controlli da rendere impensabile alcuna forma di evasione fiscale.

Le diverse professioni possono richiedere poi una maggiore o minore struttura in termini di

personale. L'avvocato può di regola portare avanti la propria attività avvalendosi soltanto di una segretaria part-time, il commercialista o il consulente del lavoro possono avere maggiore necessità di dipendenti. Inoltre potrà variare anche la **necessità di spazio ufficio**, in quanto alcune attività professionali possono suggerire la periodica presenza del cliente a studio mentre altre si svolgono per lo più con la presenza del professionista presso il cliente. Può variare molto tra una professione e l'altra anche la frequenza dei contatti. La consulenza del lavoro, per esempio, tende a elicitare una serie di contatti col cliente che sono molte volte tanto quelle che lo stesso cliente genera per la consulenza contabile e fiscale.

Per non dire poi dei picchi di lavoro, che essendo differenziati nel corso dell'anno possono creare momenti di conflittualità tra le diverse aree dello studio.

In conclusione, non credo che le aggregazioni multiprofessionali siano un modello destinato ad ampia diffusione, anche se con ogni probabilità sia i clienti che i professionisti coinvolti potrebbero ottenere benefici sostanziosi, in termini di qualità della prestazione e di qualità della vita. Questo perché sono purtroppo ancora molto carenti nel nostro tessuto professionale le abilità a gestire e a farsi gestire che sono richieste per poter operare efficacemente in un gruppo professionale.