

Edizione di lunedì 20 aprile 2015

EDITORIALI

[La precompilata entusiasma solo l'Agenzia](#)

di Sergio Pellegrino

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[Le modifiche alle black list italiane](#)

di Ennio Vial, Vita Pozzi

DICHIARAZIONI

[Ancora dubbi sull'impegno allo scioglimento per le società di comodo](#)

di Luca Caramaschi

CRISI D'IMPRESA

[L'inventario fallimentare](#)

di Luca Dal Prato

IMPOSTE SUL REDDITO

[Immobile a uso promiscuo: il professionista non tassa la plusvalenza](#)

di Fabio Garrini

ORGANIZZAZIONE STUDIO

[Strani incentivi](#)

di Michele D'Agnolo

EDITORIALI

La precompilata entusiasma solo l'Agenzia

di **Sergio Pellegrino**

La settimana appena trascorsa è stata quella dell'esordio della **dichiarazione precompilata**.

A partire da **mercoledì 15 aprile** i contribuenti interessati dalla novità – circa 20 milioni dalle stime elaborate dall'Agenzia – hanno la possibilità di accedere, previa registrazione, al canale telematico attraverso il quale consultare la propria dichiarazione precompilata.

Nel comunicato stampa rilasciato nello stesso giorno, l'Agenzia ha definito *“l'operazione precompilata un progetto ambizioso che vede la luce dopo soli 10 mesi dalla sua ideazione”*: in questa prima tornata, sono confluite nelle dichiarazioni precompilate poco meno di **160 milioni di informazioni** complessivamente trasmesse dagli enti esterni, di cui oltre **100 milioni di operazioni relative ai premi assicurativi, interessi passivi sui mutui e contributi previdenziali** e quasi **60 milioni di certificazioni uniche**.

Oltre ai dati comunicati in questione, per il 2015 sono state utilizzate anche le **informazioni presenti in Anagrafe tributaria**: spese di ristrutturazione edilizia e di risparmio energetico derivanti dalla dichiarazione dell'anno precedente, versamenti e compensazioni effettuate con il modello F24, compravendite immobiliari, contratti di locazione registrati e altri dati ricavati dalla dichiarazione dei redditi dell'anno precedente.

A partire dal prossimo anno, ci dice l'Agenzia, il patrimonio di dati verrà ampliato, con l'inserimento anche delle **spese sanitarie** che danno diritto a deduzioni o detrazioni e di **spese comuni**, come ad esempio le tasse universitarie.

Il **16 aprile nuovo comunicato stampa** che celebra ulteriormente il successo dell'operazione, indicando come nelle **prime 24 ore**, sono stati oltre **206 mila i contribuenti che hanno consultato il proprio 730 precompilato**, in attesa di accettarlo o integrarlo a partire dal prossimo 1° maggio, mentre i CAF e gli altri intermediari hanno inviato **oltre un milione di richieste di accesso** alle quali l'Agenzia ha dato un riscontro nel 100% dei casi.

Il **17 aprile** terzo giorno dell'operazione precompilata e **terzo comunicato stampa** (certo che se vanno avanti con questi ritmi fino al 7 luglio ...), ma il tenore cambia radicalmente, passando dall'autocelebrazione dei due comunicati precedenti all'indignazione per alcune valutazioni apparse sulla stampa specializzata.

Secondo le stime fornite da **Italia Oggi**, che il giornale attribuisce agli stessi tecnici delle Entrate, il 60% dei dati sui mutui e il 57% dei dati sulle assicurazioni presenti nelle

dichiarazioni precompilate non sarebbero corrette, e solo l'8% delle dichiarazioni risulterebbero prive di errori (contro il 20% precedentemente stimato).

Il comunicato stampa dell'Agenzia smentisce tutto, affermando che *“i dati riportati in un articolo di Italia Oggi dal titolo “Precompilata zeppa di errori” sono totalmente erronei e fuorvianti e non sono assolutamente riferibili all'Agenzia delle Entrate”*.

Non sappiamo dove stia la ragione, ma la cosa non ha, in realtà, grande importanza: rimane in ogni caso la sensazione di **un progetto che è stato accelerato in modo inopportuno e varato quindi prematuramente**.

La responsabilità non si può certo ascrivere da questo punto di vista all'Amministrazione finanziaria, quanto alla **politica**, che ha voluto la precompilata subito e a tutti i costi (ma siamo poi così sicuri che i cittadini siano tanto interessati a questa nuova possibilità?).

Da un punto di vista informatico, almeno in questi primi giorni, sembra che **il sistema abbia retto in modo soddisfacente**: il problema è semmai **la qualità e la quantità dei dati**.

Della qualità si è detto, della quantità si può aggiungere soltanto che, se anche le dichiarazioni “complete” fossero effettivamente il 20% o giù di lì, **un'operazione di questo genere comunque non si giustificerebbe, perché 4 dichiarazioni su 5 dovranno essere comunque “toccate”**.

E qui c'è da capire che **cosa succederà effettivamente**.

I contribuenti interverranno direttamente a modificare le proprie dichiarazioni oppure si rivolgeranno a CAF e professionisti?

E' presumibile che, nella maggior parte dei casi, la scelta sarà quella di delegare il CAF o un professionista abilitato alla gestione della precompilata, scelta che determina l'ulteriore beneficio di porre il contribuente al riparo dai controlli: **saranno infatti i soggetti in questione a dover rispondere, in caso di errori, non soltanto per le sanzioni, ma anche per le imposte e gli interessi**.

Sull'irragionevolezza e la probabile incostituzionalità di una previsione di questo tipo ci siamo già soffermati in un precedente editoriale e quindi non torniamo sull'argomento per non rischiare di essere tacciati di assumere posizioni di difesa dei “privilegi” della categoria.

Continuiamo però a non capire quale senso abbia aver **investito tante risorse in un'operazione che, almeno per il periodo 2014, non poteva che dare risultati così parziali (e di conseguenza inutili)**.

Se l'obiettivo principale era quello di consentire ai contribuenti di **pagare le imposte senza dover sostenere costi per gli adempimenti dichiarativi** – aspetto sul quale nessuno ha

naturalmente nulla da eccepire -, è evidente che un costo i contribuenti quest'anno lo dovranno sicuramente sostenere e quindi l'obiettivo non sarà in alcun modo raggiunto.

Anziché anticipare il *“progetto ambizioso che vede la luce dopo soli 10 mesi dalla sua ideazione”* sarebbe stato quindi decisamente meglio **attendere il tempo necessario per essere effettivamente pronti, rilasciando delle dichiarazioni effettivamente precompilate e non dei semilavorati di dubbia utilità.**

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Le modifiche alle black list italiane

di **Ennio Vial, Vita Pozzi**

Il Ministro dell'Economia e delle Finanze, il primo aprile 2015, con comunicato stampa n.77, annuncia la firma di due decreti ministeriali che modificano le **black list** sulla **indeducibilità dei costi** e sulle **CFC**, emanate in attuazione, rispettivamente, degli artt. 110 e 167 del Tuir. Si ricorda come le citate black list sono contenute rispettivamente nel D.M. 23.01.2002 e D.M. 21.11.2001.

I due decreti danno tempestiva attuazione alle disposizioni contenute nella **legge di stabilità 2015** (Legge n. 190/2014) che ha modificato i criteri previsti per l'elaborazione di tali liste con l'obiettivo di favorire l'attività economica e commerciale transfrontaliera delle imprese.

La legge di stabilità (articolo 1 comma 678) ha previsto che l'unico criterio rilevante ai fini della **black list** sull'**indeducibilità dei costi** relativi a transazioni effettuate con soggetti residenti in paradisi fiscali sia la mancanza di un **adeguato scambio di informazioni** con l'Italia. È stato eliminato il criterio relativo al livello adeguato di tassazione.

In base a questo nuovo criterio si riscrive la black list sulla indeducibilità dei costi mantenendo nell'elenco 46 Paesi. Sono stati **cancellati 21 Paesi** con i quali è in vigore un **accordo bilaterale** (Convenzione contro le doppie imposizioni oppure TIEA – Tax Information Exchange Agreement) o **multilaterale** (Convenzione multilaterale sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale OCSE/Consiglio d'Europa) che consenta lo **scambio di informazioni** in materia fiscale.

Si tratta di: Alderney (Isole del Canale), Anguilla, ex Antille Olandesi, Aruba, Belize, Bermuda, Costa Rica, Emirati Arabi Uniti, Filippine, Gibilterra, Guernsey (Isole del Canale), Herm (Isole del Canale), Isola di Man, Isole Cayman, Isole Turks e Caicos, Isole Vergini britanniche, Jersey (Isole del Canale), Malesia, Mauritius, Montserrat, Singapore.

La nuova black list individua puntualmente i **paradisi fiscali** e non sono più previste limitazioni o esclusioni come accadeva in precedenza. Si evidenzia come la **Svizzera** ricada nella citata **black list** in quanto il processo di scambio di informazioni non è ancora ultimato.

A differenza di quanto accade in materia di indeducibilità dei costi, in materia di **CFC**, l'elaborazione della black list è basata sui due criteri dello **scambio di informazioni** e **dell'adeguato livello di tassazione** delle imprese controllate estere. La legge di stabilità (articolo 1 comma 680) ha previsto che un livello di tassazione nel Paese estero **inferiore al 50% di quello italiano** è considerato sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia.

Sono quindi stati **eliminati** quei Paesi che, oltre ad avere un accordo con l'Italia sullo scambio di informazioni, applicano un regime di imposizione non inferiore al 50% di quello applicato in Italia. In particolare, sono stati espunti **Filippine, Malesia e Singapore**.

Anche in questa nuova black list è previsto un semplice elenco e solo per tre Paesi (Bahrein, Emirati Arabi Uniti e Monaco) sono previste delle **esclusioni** che consentono di evitare l'applicazione della **disciplina**.

Nel comunicato si ricorda, inoltre, che con **provvedimento del Direttore dell'Agenzia** delle Entrate verrà fornito un elenco dei **regimi fiscali speciali** che prevedono un livello di tassazione inferiore al 50% di quello previsto in Italia, anche se applicati da un Paese con regime di tassazione generale non inferiore al 50% di quello italiano.

Per quanto attiene all'**entrata in vigore** delle nuove disposizioni, si ritiene tuttavia che le stesse siano in vigore **dal 2015** e quindi per il periodo di imposta 2014 si dovrà far riferimento ai vecchi decreti ministeriali.

DICHIARAZIONI

Ancora dubbi sull'impegno allo scioglimento per le società di comodo

di **Luca Caramaschi**

Con la **circolare n.23/E dell'11 giugno 2012** l'Agenzia delle entrate, nel commentare le cause di disapplicazione dalla disciplina delle società di comodo da **perdita sistematica**, recate dal provvedimento direttoriale sempre dell'11 giugno 2012, fornisce una importante chiave di lettura ai fini della verifica di situazioni "automatiche" che possono evitare l'applicazione di questa fastidiosa normativa, senza dover ricorrere all'**interpello disapplicativo**. E ciò sia con riferimento alla fattispecie di non operatività da test ai sensi della legge n. 724/1994 sia a quella da perdita sistematica introdotta più di recente con il D.L. n. 138/2011.

Il citato documento di prassi, infatti, suggerisce tra le righe una vera e propria sequenza nelle verifiche che il contribuente deve eseguire per autoescludersi da ciascuna delle due "anime" che ad oggi compongono la disciplina delle società di **comodo**: quella da test di operatività e quella da **perdita sistematica**. Che si tratti di due distinte fattispecie, seppur accomunate dalle medesime conseguenze derivanti dall'essere considerate di comodo (**limitazioni** all'utilizzo del credito Iva, all'utilizzo delle perdite fiscali e incremento dell'imposizione ai fini IRES), lo ribadisce la stessa C.M. n. 23/E/2012 laddove afferma la necessità di dover presentare – in caso di necessità – distinte istanze di **disapplicazione** per ciascuna delle due fattispecie prima evidenziate.

Il percorso citato in precedenza trova la sua chiara rappresentazione nel modello UNICO, laddove, nel primo rigo del prospetto ricavabile dal quadro RS del modello relativo alle società di capitali è presente la seguente sequenza:

RS116	Esclusione	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistematica	INTERPELLO			Casi particolari
	1	2	3	Imposta sul reddito	IRAP	IVA	7

La prima verifica riguarda la sussistenza di specifiche cause di e sono da ricondurre alla barratura della casella 1 del rigo RS116. Si tratta delle situazioni previste fin dall'origine nell'ambito della disciplina sulle società di indicate nel comma 1 numeri da a dell'art. 30 della legge n. 724/1994 e vanno sempre verificate con riferimento al periodo d'imposta oggetto di dichiarazione (nel nostro caso quindi nel 2014). Al pari di quanto previsto per le società , la C.M. n. 23/E/2012 chiarisce che tali fattispecie indicate nel comma 1 del citato articolo 30 consentono la non applicazione anche della disciplina delle società in nel periodo di imposta di applicazione della stessa, senza la necessità di richiederne la specifica

disapplicazione.

Conclusa questa prima e necessaria **verifica** che eliminerebbe alla radice l'applicazione della disciplina con riferimento al periodo d'imposta 2014 e di conseguenza la necessità di dover compilare il prospetto nel modello dichiarativo (se non con riferimento alla indicazione della specifica **causa di esclusione**), in caso di esito negativo occorre procedere alla verifica delle successive cause di **disapplicazione**. E qui, in ragione dei diversi presupposti che caratterizzano le due fattispecie, la scelta è stata quella di differenziare sia le ipotesi che il periodo di verifica:

- per quanto riguarda le cause di disapplicazione della fattispecie di **non operatività da test** (casella 2 del rigo RS116) le stesse vanno verificate unicamente con riferimento al periodo d'imposta oggetto di dichiarazione e cioè il 2014 e sono contenute nel provvedimento direttoriale datato 14 febbraio 2008;
- per quanto riguarda le cause di disapplicazione della fattispecie da **perdita sistematica** (casella 3 del rigo RS116) le stesse vanno verificate unicamente con riferimento al periodo di monitoraggio che il d.lgs. n. 175/2014 (decreto semplificazioni) ha reso **quinquennale** (e, quindi, dobbiamo fare riferimento al periodo 2009-2013) e sono contenute nel provvedimento direttoriale datato 11 giugno 2012;

Concluse negativamente anche queste ulteriori verifiche, salvo il ricorrere dei casi particolari evidenziati nella casella 7 del rigo RS116, in caso di esito di **non operatività** o di sussistenza della condizione di perdita **sistematica**, occorre seriamente valutare l'opportunità di proporre interpello disapplicativo al fine di evitare le citate conseguenze che derivano dall'essere di comodo.

Le società in liquidazione

A margine di questo percorso è presente una particolare ipotesi di **disapplicazione** che riguarda le società in liquidazione, soggetti che più di ogni altro spesso "faticano" ad individuare le cause di **esclusione** e di disapplicazione descritte in precedenza. Si tratta delle società in liquidazione volontaria che nel modello Unico 2015 assumono l'**impegno allo scioglimento** entro il termine di presentazione della prossima dichiarazione.

	Ricavi presunti	Ricavi effettivi	Reddito presunto
<input type="checkbox"/> Impegno allo scioglimento RS123 Totale	2	3	5
RS124		Aggiustazioni	Variazioni in aumento
RS125 Reddito imponibile minimo		1	2

La casella "Impegno allo scioglimento" va barrata nel caso in cui il soggetto assuma, con la presente dichiarazione, l'**impegno** di richiedere la **cancellazione** dal registro delle imprese in

base agli articoli 2312 e 2495 del codice civile entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva. In tal caso non va compilata la casella “**Disapplicazione società non operative**”.

Sia nel provvedimento direttoriale 14 febbraio 2008 (non operative da test), sia nel successivo provvedimento datato 11 giugno 2012 (società in perdita sistematica), viene precisato che le richiamate società che si impegnano alla **cancellazione** dal registro delle imprese entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva ottengono l'esimente dall'applicazione delle **penalizzazioni** previste a seguito della declaratoria di società di **comodo**.

Ciò che tuttavia non è del tutto chiaro è l'ambito applicativo di tale **esimente**, poiché i predetti provvedimenti si limitano a precisare che la **disapplicazione** opera per il periodo d'imposta in corso alla data dell'impegno, a quello precedente ed a quello successivo, ma nulla viene detto in merito alla decorrenza dello status di **liquidazione** della società, necessariamente presente alla data di assunzione dell'**impegno**.

In particolare, due sono le possibili **chiavi di lettura** che emergono da una tale previsione:

- lo status di **liquidazione** deve essere già presente sin dal periodo d'imposta oggetto della dichiarazione in cui viene assunto l'impegno, e quindi già dal 2014 per le società che assumono il predetto **impegno** in Unico 2015 (da presentarsi entro il 30 settembre 2015).

Esempio – Società posta in liquidazione il 1° luglio 2014

La barratura della casella relativa all' impegno alla cancellazione assunta nel modello Unico 2015 consente il disinnesco della disciplina delle società di comodo per i seguenti periodi d'imposta:

1/7/2014– 31/12/2014 (periodo d'imposta antecedente a quello di assunzione dell'impegno)

1/1/2015-31/12/2015 (periodo d'imposta in corso alla data di assunzione dell'impegno)

1/1/2016– 30/9/2016 (periodo d'imposta successivo ed entro la data ultima di cancellazione)

- è possibile attivare tale causa di **disapplicazione** anche per le società che sono state poste in **liquidazione** nel corso del periodo d'imposta 2015, purché ciò sia avvenuto entro il 30 settembre 2015.

Esempio – Società messa in liquidazione il 1° luglio 2015

La barratura della casella nel modello Unico 2015 consente il disinnescamento della disciplina delle società non operative per i seguenti periodi d'imposta:

1/1/2015–30/6/2015 (periodo d'imposta antecedente a quello di assunzione dell'impegno)

1/7/2015–31/12/2015 (periodo d'imposta in corso alla data di assunzione dell'impegno)

1/1/2016–30/9/2016 (periodo d'imposta successivo ed entro la data ultima di cancellazione)

In assenza di una presa di posizione sul punto da parte dell'agenzia delle entrate a favore dell'una o dell'altra interpretazione, si ritiene che la **soluzione** vada ricercata nella **finalità** perseguita dalla previsione normativa.

Posto che l'obiettivo della causa di **esclusione** in questione dovrebbe essere quello di escludere solamente i periodi d'imposta compresi nella **liquidazione**, pare certamente più corretta la prima interpretazione, anche considerando che nella seconda ipotesi, oltre ad essere coinvolto anche il periodo d'imposta antecedente alla messa in liquidazione, si verrebbe a determinare una **discriminazione** a seconda che la liquidazione sia deliberata prima o dopo il 30 settembre 2015, lasciando tali opzioni all'**arbitrio** del contribuente.

CRISI D'IMPRESA

L'inventario fallimentare

di **Luca Dal Prato**

La recente **sentenza di Cassazione del 17 marzo 2015 n. 11170/15**, richiamando la funzione del curatore di individuare i beni che devono formare la massa attiva del fallimento, fornisce un interessante spunto per analizzare la procedura dell'**inventario fallimentare** ex art. **87** e **87-bis L.F.**.

Attraverso l'inventario, il curatore **individua** analiticamente, **stima** e **prende in consegna** i **beni** del soggetto fallito divenendone **responsabile** per la **custodia**, senza però assoggettarli al vincolo fallimentare, già verificatosi con la sentenza dichiarativa di fallimento. Dal punto di vista **temporale**, l'articolo 87 L.F. non stabilisce un termine preciso per la redazione dell'inventario, ma detta una regola a carico del curatore, che deve redigerlo nel più **breve tempo** possibile.

Per addivenire alla miglior stima possibile, il curatore ha inoltre la competenza di **nominare** uno **stimatore**, che deve svolgere le operazioni di stima **contestualmente** alle operazioni di identificazione, descrizione ed iscrizione dei beni nell'**inventario** a meno che, per la particolare complessità dell'operazione di stima, non venga concesso di riferirne con relazione a parte. Il curatore può tuttavia trovarsi nel caso in cui i beni appaiano di **modesto valore** o la loro **acquisizione** o liquidazione appaia manifestatamente **non conveniente**: nel primo caso, il curatore può **non nominare** lo stimatore; nel secondo caso, con l'autorizzazione dei creditori, il curatore può rinunciare alla loro acquisizione o liquidazione (ex art. 104 *ter*, settimo comma L.F.).

L'**inventario** richiede l'**assistenza** del **cancelliere** alle operazioni di inventario e di redazione del relativo processo verbale. Questa **esigenza** trova fondamento anche nel fatto che il **curatore**, in qualità di amministratore del patrimonio, prende in consegna i beni inventariati assumendone la responsabilità della **custodia** e, considerato che l'inventario è il punto di partenza di questa responsabilità, è opportuno non affidarne la redazione al solo curatore.

Anche la **presenza** del **fallito** è disposta nell'interesse dell'amministrazione fallimentare (e non del fallito) in quanto, prima della chiusura dell'inventario, è necessario provvedere al c.d. "**interpello**" da parte del curatore, che invita a dichiarare l'**esistenza** di **altre attività** avvertendo delle pene ex art. 220 nel caso di falsa od omessa dichiarazione.

Dal punto di vista **fiscale**, l'inventario è soggetto a registrazione in termine fisso e l'**imposta di registro** è dovuta in **misura fissa** ai sensi del D.r. 131/1986. Per questo motivo, anche se la lettera del 4° comma parla di doppio originale (un originale rimane al curatore quale pubblico

ufficiale, il secondo originale va depositato in cancelleria) è stato posto in evidenza come l'inventario debba essere invece **redatto in triplice originale** (in quanto la terza copia è necessaria per l'ufficio del registro). I creditori e qualunque interessato avranno poi diritto di prendere visione, in cancelleria, della copia depositata.

L'art. **87 bis L.F.** tratta invece i **particolari casi di beni mobili** sui quali i **terzi vantano diritti** reali o personali chiaramente riconoscibili e i **casi di beni** di proprietà del fallito, ma **detenuti** da **terzi** in base ad un titolo di formazione negoziale opponibile al fallimento.

Nel primo caso (art. 87 1° e 2° comma) è necessario che questi diritti siano **incontestati** e oggettivamente **non contestabili** (i.e. gli **abiti** dei clienti nell'ipotesi di fallimento di un negozio di **tintoria** o quello di **autoveicoli** appartenenti a terzi che si trovano nell'**autorimessa** dell'azienda fallita).

Nel secondo caso (art. 87 3° comma L.F.) è richiesta l'opponibilità al curatore del titolo negoziale su cui il godimento del terzo è fondato, rinviando alla disciplina ex artt. 44 e 45 L.F. e alla regola della **data certa** di cui all'art. 2704 cc (i.e. **affitto d'azienda**). Questi **beni**, in quanto appartenenti al fallito, devono essere **inventariati** ma i terzi vengono lasciati nel **godimento** degli stessi. In altre parole, pur dovendo il bene rimanere nel godimento altrui, esso fa parte del patrimonio fallimentare e deve essere **oggetto di liquidazione** ai fini della distribuzione del suo ricavato ai creditori. L'inserimento del bene inventariato **non** è quindi strumentale alla **custodia** da parte del curatore **ma** ha solo fini di **individuazione** (si applica quindi la disciplina dei rapporti pendenti di cui agli artt. 72 ss.).

Infine, la **Sentenza del 17 marzo 2015 n. 11170/15**, nel prendere in esame l'ulteriore particolare caso di provvedimento di **sequestro** adottato ai sensi dell'**articolo 19** del **decreto legislativo n. 231 del 2001**, conferma l'orientamento secondo cui, il **curatore fallimentare, non è legittimato a proporre impugnazione** contro tale provvedimento.

IMPOSTE SUL REDDITO

Immobile a uso promiscuo: il professionista non tassa la plusvalenza

di **Fabio Garrini**

In [precedente intervento pubblicato sulle pagine del presente quotidiano telematico](#) ci siamo concentrati sulla **tassazione della plusvalenza dell'immobile** utilizzato in maniera strumentale da parte del **professionista**: malgrado il tenore letterale della norma, con riferimento a tale fattispecie le istruzioni alla compilazione del quadro RE del modello Unico affermano che l'imponibilità riguarda solo il provento realizzato sull'alienazione del fabbricato strumentale all'attività oggetto di ammortamento.

In questa sede ci occuperemo invece della diversa situazione **dell'immobile ad uso promiscuo**: cosa accade se il professionista procede alla cessione di un immobile che sia utilizzato, ad esempio, tanto quale propria abitazione, quanto ai fini professionali (dichiarando quindi implicitamente di ricevere i clienti nel salotto di casa)?

Va da subito ricordato che l'art. 54 Tuir da sempre presenta un vincolo al diritto di poter considerare un immobile "ad uso promiscuo" (ammettendo quindi la deduzione al 50%, ad esempio, delle spese di gestione sostenute): esso deve essere ubicato in un **Comune diverso da quello dove sia presente un immobile a destinazione esclusivamente strumentale**.

La plusvalenza dell'immobile promiscuo

Di questo tema l'Agenzia delle Entrate mai si è occupata (a ben vedere, sono davvero rari, in generale, gli interventi riguardanti la gestione dei fabbricati utilizzati promiscuamente); consta però il parere, del tutto condivisibile, dell'IRDCEC. Nella **circolare 19/IR del 2010** non vi sono particolari approfondimenti ma si rimanda al precedente documento, la circolare **1/IR del 2008**, che, al contrario, sul tema propone alcune interessanti considerazioni.

La Fondazione muove dal tenore dell'art. 54 del Tuir dove i commi 1-bis e 1-bis1, rispettivamente per **plusvalenze e minusvalenze**, impongono la **rilevanza fiscale solo dei "beni strumentali"**; da questo punto di vista si deve osservare quanto segue:

- prima di tutto l'art. **43 c. 2 del Tuir** afferma che *"si considerano strumentali gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio di arte o professione"*;
- inoltre lo stesso art. 54 Tuir, dedicato al reddito professionale, crea una evidente

demarcazione tra gli immobili strumentali, regolamentati al c. 2, rispetto agli **immobili promiscui**, di cui invece si occupa il **successivo c.3**.

In definitiva, se per gli immobili strumentali la plusvalenza è rilevante, seppur limitata agli immobili acquistati nella finestra temporale triennale 2007-2009, quando l'immobile è utilizzato promiscuamente non vi sarà tassazione neppure in tal caso.

Viene poi osservato come tale esonero riguardi la tassazione del provento conseguito nell'ambito del reddito di lavoro autonomo, ma non **esclude automaticamente l'assoggettamento ad IRPEF quale reddito diverso ai sensi dell'art. 67 c. 1 lett b) Tuir**: essendo tale immobile detenuto nella "sfera privata", potrebbe infatti accadere che esso possa generare materia imponibile nella categoria reddituale residuale.

Tale rischio si presenta comunque davvero **remoto** visto che, in ogni caso, la cessione del fabbricato che è stato **destinato ad abitazione principale propria o dei familiari per la maggior parte del periodo di possesso**, in ogni caso sfugge dal prelievo IRPEF, anche qualora risulti teoricamente plusvalente (ossia nel caso di cessione infraquinquennale). L'immobile promiscuo, osserva la Fondazione, oltre che quale studio professionale è anche utilizzato quale abitazione principale del professionista stesso, quindi **beneficia di tale esonero da tassazione**.

In definitiva, poiché gli immobili che i professionisti destinano ad utilizzo promiscuo sono di regola quelli nei quali questi dimorano, va da sé che **pare davvero remoto che si presentino le condizioni per l'innescò dei presupposti che portano alla tassazione** dell'art. 67 Tuir.

Da ultimo si osserva come, a ben vedere, **il problema inerente (l'eventuale) tassazione quale reddito diverso non sarebbe vincolata alla finestra temporale 2007-2009**, proprio perché si esula dall'art. 54 Tuir. Questo porterebbe ad affermare che un immobile locato a terzi, ma pare di poter dire anche quello utilizzato quale immobile per le vacanze, che fosse destinato a studio professionale perché vi vengono ricevuti i clienti (magari una volta a settimana), sarebbe plusvalente nel caso di cessione infraquinquennale, indipendentemente dalla data in cui è avvenuto il suo acquisto. Non pare comunque, questa, una situazione troppo frequente.

ORGANIZZAZIONE STUDIO

Strani incentivi

di **Michele D'Agnolo**

Spesso si ritiene che per risolvere i problemi organizzativi di uno studio professionale si possa far riferimento agli **incentivi economici**.

Si ritiene che un dipendente che partecipa ai risultati dello studio sia di per sé più motivato a raggiungere gli obiettivi prefissati dai titolari.

Si pensa che basti istituire a vantaggio dei collaboratori un compenso di segnalazione, magari interessante e spalmato su più anni, per ottenere la magia di far affluire nuovi clienti in studio.

Si scommette che il praticante si darà da fare a fronte di una progressione di compensi proporzionata al conseguimento dell'abilitazione prima e di una sempre maggiore indipendenza professionale poi.

E così si narra che nel centro dell'Italia un collega abbia licenziato tutti i dipendenti del centro contabile, costituendo con gli stessi una cooperativa. La leggenda vuole che mentre prima ogni nuovo lavoro apportato dal professionista fosse vissuto come l'ingresso in studio di una puzza morta, oggi invece sembra che i cooperanti scandaglino continuamente la scrivania del collega alla ricerca di nuove pratiche da svolgere.

Eppure, molto spesso il miracolo non avviene, cioè **l'incentivo non funziona**.

Altre volte, l'incentivo ha un effetto immediato interessante, ma l'effetto si spegne quasi subito, sfiorando come un fuoco di artificio.

In alcune situazioni, addirittura, l'incentivo ha un effetto perverso, cioè chi lo riceve fa il contrario di quanto previsto.

Come il giovane avvocato che avendo ricevuto in dono dai soci, in virtù della sua bravura e dedizione il 30% dello studio pensa da oggi in avanti di dover lavorare appunto il 30% del proprio tempo.

In molti casi il problema è che l'utilità marginale del denaro è molto diversa tra una persona e l'altra. Il professionista con famiglia vorace e mutuo sulla soma magari attribuisce al denaro molto più valore che il dipendente single, al quale continua ad interessare uno stile di vita più equilibrato e gioviale. Per cui anche se c'è un incentivo del 25 per cento a portare nuovi clienti, il dipendente non avrà nessun interesse a rinunciare al *bird watching* o alla partita a

squash per andare a fare l'acquirente.

Non di rado, purtroppo, i dipendenti non portano nuovi clienti perché non si fidano dello studio in cui lavorano. E chi meglio di loro può conoscerne gli altarini e gli scheletri nell'armadio. Altre volte i nostri dipendenti vorrebbero che i titolari assicurassero ai loro amici un trattamento di favore, piuttosto che ricevere loro stessi un incentivo. Invece il titolare addebita l'incentivo all'amico, gonfiando il prezzo. Infine, le persone che a vario titolo collaborano con lo studio sono spesso preoccupati che il titolare affidi loro il maggior carico di lavoro che deriverà dall'acquisizione. In fin dei conti chi meglio dell'amico può fidelizzare il cliente.

Qualche volta è il meccanismo incentivante stesso ad essere incomprensibile. Se per calcolare il reddito che mi spetta io giovane architetto devo elaborare equazioni di grado superiore, con derivate e logaritmi, molto probabilmente la formula non mi porterà ad alcun comportamento se non alla demotivazione nei confronti del mega studio in cui sto facendo pratica. Anche quando il meccanismo di calcolo è chiaro posso ottenere effetti perversi, se l'indicatore scelto è quello sbagliato. Se spingo i fatturati, i colleghi di studio porteranno qualsiasi ciofeca pur di far salire tale indicatore. E siccome il lavoro cattivo scaccia quello buono, in breve avrò uno studio pieno di clienti che non pagano e rompono le scatole.

Qualche volta si incentivano comportamenti dovuti. Brava hai fatto tutti i dichiarativi in tempo, quindi ti premio. No, questa prestazione è obbligatoria e già remunerata. Altrimenti l'*escalation* sarà senza fine. Altre volte il dipendente ti chiede un aumento perché è con te da tanti anni. Ma per questo nel Ccnl ci sono già gli scatti di anzianità. Che sono modesti perché la permanenza non è di per sé il principale valore. La richiesta peraltro ci fa capire che il soggetto ha vissuto il *menage* come fosse Casa Vianello e oggi sostanzialmente ci chiede un indennizzo quale martire della resistenza.

Altre volte scontiamo la tipica ingratitudine dovuta all'ego smisurato dei professionisti e delle figure paraprofessionali. Per il noto principio del Marchese del Grillo, Se voi fate un regalo a un professionista, lui sarà convinto di averlo comunque guadagnato grazie alla sua bravura. Quindi voi penserete di essere a credito, mentre per lui la posta sarà già saldata.

Altre volte scopriamo che l'incentivo non è gradito. Compriamo la macchina del caffè e regaliamo le cialde a tutti per scoprire che quel puntiglioso di Michele, il *gourmet* dello studio, trova la miscela da noi prescelta piuttosto dozzinale e poco adatta alle sue sofisticate papille e preferisce portarsi macinino e miscela da casa.

Talvolta conferiamo incentivi sbagliati, come l'amico che ti regala quello che piace a lui o quello che ti regala qualcosa del tuo *hobby* preferito senza capirne alcunché.

Altre volte ci sono problemi di recepimento dell'incentivo anche seri. Portiamo il panettone a studio per far festa e ci dimentichiamo del celiaco o dell'allergico. Che rimangono digiuni e, giustamente, col muso lungo.

Gli incentivi, anche quando meritati, possono suscitare gelosie. Lo sa bene l'impiegata più rapida dello studio che a fronte dei suoi 35958 movimenti contabili l'anno ha acquisito il privilegio di uscire in vetrata a fumare una sigaretta alla faccia delle colleghe, tutte le volte che vuole. Anche a prescindere dai risvolti ex d.lgs. 81. Non a caso le altre vivono questa situazione come autentico fumo negli occhi.

Gli incentivi, inoltre, possono modificare i comportamenti e la cultura dello studio.

Un incentivo troppo spinto sul reddito può portare i professionisti o il personale a disattendere le attività non fatturabili come formazione e aggiornamento. Un incentivo legato ai propri fatturati crea competizione tra le persone e i reparti di uno studio e rende più difficile la collaborazione.

Spesso peraltro l'istituzione di un incentivo è un comodo alibi per il professionista che non ha tempo o voglia di gestire lo studio. Sembra lo Stato quando impone sanzioni draconiane su un nuovo adempimento perché non ha le risorse per fare né cultura né controlli.

Ma a fronte dei casi di degenerazione degli incentivi **esistono diverse efficaci forme di correttivo. Un primo modo per orientare meglio gli incentivi è quello di legarli ad un sistema di valutazione delle persone condiviso e multidimensionale.**

In alcuni studi una parte significativa del reddito è distribuito in base all'opinione media che i clienti e gli altri soci hanno del nostro operato. In altri, esiste una valutazione legata ad aspetti quali-quantitativi che costituisce la base per ogni forma di crescita. Incentivi legati a risultati sia di breve che di medio lungo termine sono spesso più equilibrati di quelli orientati soltanto al breve. Incentivi di gruppo sono spesso più efficaci di quelli individuali se si vuole creare una modalità di interazione collaborativa.

Spesso gli incentivi sono più efficaci se sono mirati sui desiderata dei singoli. E così troverete la collega che si emoziona perché le offrite di mettere il nome sulla carta intestata, quello felice per aver ricevuto un biglietto per il gran premio di motociclismo e quello che per spendere una lacrimuccia deve necessariamente sentire il fruscio delle banconote.

Ma nel mondo professionale di oggi il premio più ambito è quello di stare in un posto sereno, privo di asini, di bradipi, di camaleonti e di squali, di cicale e di grilli parlanti. Un posto dove le persone sono cordiali e oneste intellettualmente. Un posto dove tutti sono valutati in modo equo e meritocratico. Un posto organizzato ad evitare le continue false emergenze e preoccupazioni alle quali siamo quotidianamente sottoposti. Forse gli incentivi possono attendere, il paradiso no.