

Edizione di lunedì 27 aprile 2015

CONTENZIOSO

[Il calcolo del valore della lite ai fini del CU](#)

di **Luigi Ferrajoli**

DICHIARAZIONI

[Il quadro RK dell'Unico SC 2015: cessione eccedenze Ires nel gruppo](#)

di **Federica Furlani**

ACCERTAMENTO

[La notifica della cartella di pagamento: la procedura](#)

di **Leonardo Pietrobon**

BILANCIO

[La tabella "ABC" del Patrimonio netto](#)

di **Luca Dal Prato**

IMU E TRIBUTI LOCALI

[La TASI è pienamente deducibile in ragione del pagamento](#)

di **Fabio Garrini**

ORGANIZZAZIONE STUDIO

[Affari di famiglia](#)

di **Michele D'Agnolo**

CONTENZIOSO

Il calcolo del valore della lite ai fini del CU

di **Luigi Ferrajoli**

A distanza di quasi quattro anni dall'introduzione, da parte del **D.L. n. 98/2011**, dell'obbligo di pagamento del **contributo unificato nel contenzioso tributario**, vi sono ancora dubbi relativamente al calcolo della somma da versare in particolari ipotesi, cui la giurisprudenza di merito ha dato **risposte contrastanti**.

Sin dall'entrata in vigore del predetto obbligo, gli operatori del settore avevano evidenziato numerosi profili di perplessità in ordine alla **determinazione del valore della lite** in caso di impugnazione di più atti impositivi o ancora in caso di proposizione di appello incidentale.

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze con la **Circolare n. 1/DF del 21.09.2011** aveva fornito indicazioni in ordine ad alcuni aspetti applicativi, tuttavia tali chiarimenti non avevano dipanato tutti i dubbi sollevati avanti alle **Segreterie** delle Commissioni tributarie, i cui funzionari sono tenuti alla **verifica della congruità della dichiarazione di valore** presente negli atti depositati, oltre che dell'effettivo pagamento del contributo unificato, ex art. 15 comma 1 D.P.R. n. 115/2002.

E' quindi nuovamente intervenuto il MEF con la **direttiva n. 2/DGT del 14.12.2012**, con la quale sono stati espressamente risolti alcuni quesiti pervenuti all'Ufficio.

In particolare, tra gli interrogativi cui è stata data precisa risposta, ricorreva l'ipotesi di **ricorso cumulativo con cui sono impugnati più avvisi di accertamento**: secondo il MEF il calcolo del contributo unificato doveva essere effettuato con riferimento ai **valori dei singoli atti** e non sulla somma di detti valori.

Sull'argomento è successivamente intervenuto il legislatore che, con l'art. 1 comma 598 L. n. 147/2013, confermando l'interpretazione già fornita dal MEF, ha modificato l'art. 14 comma 3 *bis* del D.P.R. n. 115/2002 che ora così recita: *"Nei processi tributari, il valore della lite, determinato, per ciascun atto impugnato anche in appello, ai sensi del comma 5 dell'articolo 12 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e successive modificazioni, deve risultare da apposita dichiarazione ..."*.

Le motivazioni della modifica legislativa sono state chiarite nella **risposta all'interrogazione parlamentare n. 05-04083 del 20.11.2014** ove si è valorizzata la natura impugnatoria del processo tributario, che determinerebbe che il parametro di riferimento di tale giudizio risulti essere sempre l'atto impositivo oggetto di impugnativa: secondo tale interpretazione **ognuno degli atti impugnati nel giudizio mantiene la propria autonomia** e, di conseguenza, il

provvedimento definitorio del giudizio (sentenza, ordinanza o decreto) deve contenere tante singole statuizioni quanti sono gli atti impositivi di cui si chiede l'annullamento.

Alla luce di tali considerazioni, la **determinazione del *quantum*** del contributo unificato non potrebbe essere affidata alla **decisione del contribuente di impugnare singolarmente o cumulativamente gli atti impositivi**, non potendo tradursi *“in un economia della determinazione del contributo unificato legata al valore del singolo atto impugnato”* che potrebbe determinare una **disparità di trattamento** in contrasto con l'art. 3 della Costituzione.

La tesi sostenuta dal MEF prima e dal legislatore poi non è però apparsa convincente a parte della giurisprudenza di merito che si è anche recentemente espressa sul punto con esiti interessanti.

In particolare si segnala la **sentenza n. 97/2015 della CTP di Bari**, che ha deciso una vicenda in cui un contribuente, avendo impugnato con un unico ricorso ben 22 cartelle esattoriali e relativi ruoli, aveva determinato (ante riforma dell'art. 14 co. 3 bis d.P.R. 115/02) il valore della **controversia sommando il valore dei singoli atti ed aveva versato un unico contributo unificato**.

Ricevuto l'invito al pagamento del maggiore contributo dovuto con riferimento alla determinazione del valore della lite sulla base del valore dei singoli atti, il contribuente lo aveva impugnato.

La Commissione adita ha accolto il ricorso, rilevando in particolare che:

- **l'art. 12 co. 5 D.Lgs. n.546/92** disciplina il valore della lite con riferimento all'*atto impugnato* e non al *“singolo atto impugnato”*;
- **l'art. 9 del d.P.R. n.115/02** stabilisce che *“è dovuto il contributo unificato di iscrizione a ruolo per ciascun grado di giudizio, nel processo civile, nel processo amministrativo e nel processo tributario secondo gli importi previsti dall'art. 13 e salvo quanto previsto dall'art. 10”*.

Di talché, secondo il Collegio, **la teoria sostenuta dal MEF** nella citata direttiva ed ufficializzata dal legislatore:

- tradirebbe la ratio della norma regolatrice del contributo ed opererebbe una **discriminazione qualitativa tra procedimenti giurisdizionali**, per cui quelli in ambito civile, penale ed amministrativo soggiacerebbero alla tassazione per processo mentre quello tributario alla tassazione dell'atto;
- **non considererebbe il disposto dell'art. 10 del c.p.c** dove è espressamente stabilito che *“le domande nello stesso processo contro la medesima persona si sommano tra loro”* e non considererebbe gli istituti della continenza e connessione tra cause, ispirati al principio dell'economia processuale;
- determinerebbe una **grave violazione del principio di eguaglianza** nonché del **principio di capacità contributiva**, poiché potrebbero verificarsi situazioni paradossali tali da

compromettere la finalità di economia degli atti processuali, nel senso che il contribuente potrebbe proporre azioni distinte per ciascun atto impositivo, con considerevole **aumento del contenzioso tributario** in chiaro contrasto con le intenzioni del legislatore.

DICHIARAZIONI

Il quadro RK dell'Unico SC 2015: cessione eccedenze Ires nel gruppo

di **Federica Furlani**

L'art. 43-ter del D.P.R. n. 602/1973 prevede che le **eccedenze dell'IRES** risultanti dalle dichiarazioni dei redditi delle **società o enti appartenenti ad un gruppo** possono essere **cedute** alle altre società consorelle.

A tali effetti, **appartengono al gruppo**:

1. **l'ente (commerciale e non commerciale) o società controllante;**
2. **le società controllate.**

Si considerano controllate le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata le cui azioni o quote sono possedute:

- direttamente dall'ente o società controllante,
- o per il tramite di altra società controllata,

per una **percentuale superiore al 50% del capitale**, fin **dall'inizio del periodo d'imposta precedente a quello cui si riferiscono i crediti di imposta ceduti**.

La cessione può riguardare anche solo parte dell'eccedenza dell'IRES; le quote delle eccedenze non cedute possono essere portate in compensazione secondo le regole del D.Lgs. n. 241/1997, in diminuzione dei versamenti d'imposta relativi agli esercizi successivi e/o chieste a rimborso.

Affinché si perfezioni la cessione dell'eccedenza, la società o l'ente cedente deve, **a pena d'inefficacia della cessione, indicare nella dichiarazione dei redditi** (proprio nel **quadro RK** del modello Unico SC) da cui emergono le eccedenze oggetto della cessione stessa:

- **i dati dei soggetti cessionari;**
- **gli importi ceduti a ciascuno di essi.**

Il cessionario acquisisce irreversibilmente la titolarità delle eccedenze con la presentazione della dichiarazione da parte del cedente ancorché, per effetto della clausola di retroattività

prevista dalla legge, tali eccedenze possono essere **utilizzate in diminuzione dei versamenti di imposte a decorrere dall'inizio del periodo di imposta del soggetto cedente** (1° gennaio in caso di periodo di imposta coincidente con l'anno solare).

Il cessionario deve indicare, nella prima dichiarazione dei redditi (proprio nel quadro RK) **presentata dalla data in cui la cessione si considera effettuata:**

- i soggetti cedenti
- le date di effettuazione delle cessioni
- distintamente, la parte delle eccedenze utilizzate per il versamento delle imposte cui la predetta dichiarazione si riferisce e la parte non utilizzata.

Il cessionario stesso deve, altresì, indicare **nelle successive dichiarazioni la parte delle predette eccedenze utilizzate** per il versamento delle imposte cui tali dichiarazioni si riferiscono e l'ulteriore parte non utilizzata.

Le eccedenze ricevute **possono essere utilizzate per i versamenti dell'IRES**, anche in acconto e, per la parte non utilizzata, possono altresì essere **chieste a rimborso ovvero in compensazione** secondo le regole del D.Lgs. n. 241/ 1997.

Il **quadro RK** del modello Unico SC deve pertanto essere utilizzato:

- dalla **società** o dall'**ente appartenente ad un gruppo**, come definito dal comma 4 dell'art. 43-ter D.P.R. 602/1973, in caso di cessione della eccedenza dell'IRES risultante dalla dichiarazione dei redditi presentata dal **soggetto cedente**. In particolare il soggetto cedente dovrà compilare la **Sezione I – Credito ceduto** del quadro RK,

Sezione I Credito ceduto	RK1	Eccedenze dell'IRES cedute a società o ente del gruppo			
					.00
	RK2	1	Codice fiscale	2	Importo
					.00
	RK3				.00

indicando al rigo RK1 l'ammontare totale dell'eccedenza Ires oggetto di cessione, e nei rigli successivi il codice fiscale del/dei soggetto/i cessionario/i e il relativo importo ceduto.

- dalla **società** o dall'**ente appartenente ad un gruppo**, come definito dal predetto comma 4, cessionario delle eccedenze dell'IRES, risultanti dalla dichiarazione dei redditi di altra società o ente appartenente al medesimo gruppo.

Il soggetto cessionario dovrà compilare la **Sezione III – Crediti ricevuti**, indicando nei rigli RK12 e successivi, il codice fiscale relativo al soggetto cedente, le date da cui le cessioni si considerano effettuate (inizio del periodo d'imposta successivo a quello con riferimento al

quale l'eccedenza si genera in capo al soggetto cedente), e gli importi ricevuti.

Sezione III Crediti ricevuti	Codice fiscale		Consolidato		Data		Importo
	RK12	1	2	3	4	5	
							,00
	RK13						,00

La casella di colonna 2 va compilata nel caso in cui il credito ricevuto sia stato determinato nell'ambito del gruppo consolidato.

Dovrà inoltre compilare la **sezione IV – Utilizzo delle eccedenze** per monitorare l'utilizzo delle eccedenze ricevute e il relativo importo ancora a credito.

Sezione VI Utilizzo delle eccedenze	RK20	Totale eccedenze ricevute (da RK12 a RK16)	
			,00
	RK21	Eccedenze risultanti dalla precedente dichiarazione	
			,00
	RK22	Importo utilizzato in compensazione nel Mod. F24	
			,00
	RK23	Importo utilizzato in diminuzione degli acconti dell'IRES	
			,00
	RK24	Totale eccedenze disponibili (RK20+RK21-RK22-RK23)	
			,00
	RK25	Importo utilizzato in diminuzione del saldo IRES	
			,00
	RK26	Importo utilizzato in diminuzione dei versamenti dell'imposta sostitutiva	
			,00
	RK27	Eccedenza a credito	
			,00

ACCERTAMENTO

La notifica della cartella di pagamento: la procedura

di **Leonardo Pietrobon**

La **notifica della cartella esattoriale** è regolata dagli articoli 26 D.P.R. n. 602/73 e 60 del D.P.R. n. 600/73 e si svolge, salvo alcune differenze, secondo le disposizioni contenute negli **artt. 137 e segg. del codice di procedura civile**. Lo scopo della notifica è di **portare il destinatario a conoscenza** dell'esistenza e del contenuto di un **determinato atto**, per garantirgli la possibilità di difendersi in giudizio. Tale aspetto meramente procedurale, in alcune circostanze, al pari degli altri elementi della cartella di pagamento, viene trascurato, nonostante rappresenti un elemento di estrema importanza.

La cartella di pagamento deve essere **notificata nel domicilio fiscale** del contribuente. Con riferimento al **domicilio fiscale**, a norma dell'articolo **58 D.P.R. n. 600/73**, per le **persone fisiche residenti** nel territorio dello Stato lo stesso coincide, generalmente, con la **residenza risultante dai registri anagrafici**. I **soggetti non residenti** hanno, invece, il **domicilio fiscale nel Comune in cui è stato prodotto il reddito** o, se il reddito è prodotto in più Comuni, nel Comune in cui è stato prodotto il reddito più elevato.

I **cittadini italiani**, che **risiedono all'estero** in forza di un rapporto di servizio con la pubblica Amministrazione, nonché quelli considerati **residenti ai sensi dell'articolo 2, comma 2-bis, del Tuir** hanno il domicilio fiscale nel **Comune di ultima residenza** nello Stato. Il cittadino può, comunque, **eleggere domicilio** presso un'altra persona o ufficio, purché tale domicilio ricada comunque nello stesso comune di quello risultante dall'anagrafe. Quando il cittadino ha operato una tale elezione di domicilio, le notifiche possono essere effettuate solo presso **quest'ultimo luogo e sono nulle se effettuate presso la residenza anagrafica**.

Con riguardo, ai termini di **notifica di una cartella di pagamento** si ricorda che gli stessi sono differenti, **a seconda della modalità di controllo** seguita dall'Amministrazione finanziaria (articolo 25 D.P.R. n. 602/73).

Nello specifico, si ricorda che la notifica deve avvenire, a pena di decadenza:

– **entro il 31 dicembre del terzo anno**

(o del quarto anno, in caso di liquidazione delle imposte sulle indennità di fine rapporto e sulle prestazioni in forma di capitale)

successivo a quello di presentazione della dichiarazione

(o a quello di scadenza del versamento dell'unica o ultima rata se il termine di versamento delle somme scade oltre il 31 dicembre), se si tratta di somme dovute a seguito dei

controlli automatici delle dichiarazioni

(articoli 36-bis del DPR n. 600/73 e 54-bis del DPR n. 633/72);

– entro il 31 dicembre del quarto anno successivo

a quello di presentazione della dichiarazione, se si tratta di somme dovute a seguito del **controllo formale delle dichiarazioni** (articolo 36-ter del DPR n. 600/73) .

Sotto

l'aspetto procedurale

si fa presente che coordinando quanto stabilito dall'art. 60 D.P.R. n. 600/73 e le disposizioni del Codice di Procedura Civile,

la notifica può avvenire mediante l'intervento dei messi comunali o dei messi autorizzati dall'Ufficio

.

Di conseguenza **è nulla**, per **difetto di legittimazione** all'espletamento delle funzioni di agente notificatore, la notifica effettuata dal messo comunale:

- in **assenza del decreto di nomina del sindaco**;
- in **manca di espressa previsione nello statuto dell'ente**, approvato dal Consiglio Comunale (Cass., sentenza n. 2536 del 22 febbraio 2002);
- **nel caso di incompetenza territoriale** (quando, cioè, è sussistente la qualifica legittimante lo svolgimento delle attività dell'agente entro un determinato ambito territoriale, ma la notifica viene eseguita fuori dal territorio del Comune di appartenenza – Cass. sentenza n. 8557 del 28 agosto 1998).

Ancora sotto l'aspetto procedurale e procedendo ad un ulteriore coordinamento di quanto stabilito dall'articolo **60 D.P.R. n. 600/73** e le disposizioni del **Codice di Procedura Civile di cui all'art. 138**, la notifica può avvenire:

1. nelle del contribuente,
2. presso il suo **domicilio fiscale**,
3. presso il **domiciliatario eventualmente indicato**,
4. per mezzo del **servizio postale**.

Ai sensi del primo comma dell'art. 139, se **la notificazione non avviene** nel modo previsto

dall'art. 138, la stessa deve essere fatta nel Comune di residenza del destinatario *“ricercandolo nella casa di abitazione o dove ha l'ufficio o esercita l'industria o il commercio”*. Dalla lettura di quanto sopra riportato, quindi, qualora **non sia possibile effettuare la notifica in mani proprie**, l'art. 139 c.p.c. prevede un ordine successivo per ricercare il destinatario. In particolare, l'agente notificatore deve ricercare il contribuente:

1. ;
2. dove ha l'ufficio;
3. nel **luogo ove svolge la propria attività** (art. 139 co. 1 c.p.c.).

Il secondo comma dello stesso articolo 139 c.p.c. stabilisce che, ove il destinatario non venga rinvenuto, la notifica può essere eseguita mediante consegna della copia dell'atto (*rectius*, in virtù della previsione generale di cui al terzo comma dell'art. 137 c.p.c., di una busta chiusa e sigillata contenente copia dell'atto), *in primis*, a una persona di famiglia o addetta alla casa (o all'ufficio o all'azienda), purché non minore di quattordici anni o non palesemente incapace.

Su tale concetto la Corte di Cassazione si è espressa con innumerevoli sentenze, infatti, *“legittimato a ricevere la notifica è ogni soggetto che sia “in rapporto personale o di interessi tale da far escludere la eccezionalità o la mera occasionalità della sua presenza nella casa e da rendere certo, secondo un giudizio di normalità, che una volta assunto l'incarico di trasmettere l'atto ricevuto alla persona alla quale è destinato, lo esegua effettivamente e fedelmente in tempi e modi adeguati a realizzare lo scopo della notificazione”* (Cass. 13.4.2005 n. 7706, Cass. 12.5.2009 n. 10955, Cass. 7.6.2012 n. 9277 e Cass. 3.10.2012 n. 16817). L'agente notificatore deve, in linea di principio, **affidarsi alle dichiarazioni rese dalla persona** “addetta alla casa”, in quanto sarà **onere della controparte dimostrare l'occasionalità del consegnatario** nel luogo della sua residenza (Cass. 26.10.2006 n. 23028). Per questo motivo, è **illegittima la notifica nelle mani della “coinquilina”**, in quanto soggetto che, pur coabitando con il notificatario, non è “addetto alla casa”, per cui non opera la presunzione di consegna dell'atto (Cass. 6.2.2014 n. 2705).

BILANCIO

La tabella “ABC” del Patrimonio netto

di Luca Dal Prato

Il contenuto tabellare della **nota integrativa** include la compilazione di **prospetti** in cui è necessario indicare l'**origine**, la **disponibilità** e la **distribuibilità** delle **riserve**. Un'analisi particolarmente utile è fornita nell'**appendice B)** del nuovo Principio contabile **Oic 28** «Il Patrimonio netto». L'art. **2424 c.c.** fornisce infatti una **classificazione** del patrimonio netto per “**origine**” ma, in **nota integrativa**, è necessario indicare anche la classificazione per “**destinazione**”, che muta in base alla possibilità di utilizzo delle stesse, nelle seguenti categorie:

- riserve **non disponibili**: le quali **non** possono essere **utilizzate** (i.e. il capitale sociale, che può essere utilizzato esclusivamente per riduzione o copertura obbligatoria delle perdite eccedenti determinati limiti);
- riserve **disponibili**: le quali possono essere utilizzate per la **copertura** di **perdite** e/o per **aumenti** di **capitale**, ma **non** sono **distribuibili** ai soci;
- riserve **distribuibili**: le quali possono essere anche distribuite ai soci (i.e. attraverso **dividendi**, nel rispetto delle disposizioni contenute negli artt. 2423 e 2426, n. 5, c.c. e degli altri vincoli derivanti da altre disposizioni di legge o di statuto).

La definizione di **distribuibilità** della riserva può quindi **non coincidere** con quella di **disponibilità**: ne è un esempio è la **riserva da soprapprezzo azioni**, non distribuibile finché la riserva legale non abbia raggiunto il quinto del capitale sociale.

In nota integrativa, l'**utilizzo** delle riserve è distinto a seconda dei loro vincoli con le lettere A-B-C che indicano rispettivamente:

1. **aumento** di capitale;
2. **copertura** perdite;
3. **distribuzione** soci.

Le riserve possono essere **utilizzate** per diverse operazioni a **seconda** dei loro **vincoli** e della loro **natura**. La distinzione delle riserve per **natura** avviene tra **riserve di capitale** e riserve di **utili**. Le riserve di **capitale** si **iscrivono** al **verificarsi** della sottostante **operazione** o direttamente in sede di formazione del bilancio, **senza** alcuna **delibera** dell'assemblea (i.e. nel momento in cui la società ottiene il versamento in conto capitale, da ulteriori apporti dei soci, dalla conversione di obbligazioni in azioni, dalle rivalutazioni monetarie, da donazioni da parte dei soci o dalla rinuncia di crediti da parte dei soci, dalla rilevazione di differenze di fusione). Le riserve di **utili** si **iscrivono** nel bilancio dell'**esercizio successivo** a quello da cui quell'utile

emerge in quanto (salvo eventuali rilevazioni previste da specifiche disposizioni normative) è **necessaria l'approvazione del bilancio** stesso da parte dell'assemblea dei soci e la successiva **delibera** assembleare di **destinazione** dell'utile (cfr. §41-44 OIC 28).

Si riportano di seguito alcune riserve, tra le più frequenti, suddivise per utilizzo A-B-C.

A – Aumento nominale del capitale sociale	
Riserva da sovrapprezzo azioni	La riserva legale deve aver raggiunto il limite di 1/5 del capitale sociale
Riserva da conversione obbligazioni	La riserva legale deve aver raggiunto il limite di 1/5 del capitale sociale
Riserva da utili netti su cambi	
Riserva da deroghe ex co. 4, art. 2423, c.c.	
Utili portati a nuovo	

B – Copertura di perdite di esercizio	
Riserva da sovrapprezzo azioni	La riserva legale deve aver raggiunto il limite di 1/5 del capitale sociale
Riserva da conversione obbligazioni	La riserva legale deve aver raggiunto il limite di 1/5 del capitale sociale
Riserva legale	
Riserva da utili netti su cambi	
Riserva da deroghe ex co. 4, art. 2423, c.c.	
Utili portati a nuovo	

C – Riserve distribuibili ai soci	
Riserva da sovrapprezzo azioni	La riserva legale deve aver raggiunto il limite di 1/5 del capitale sociale
Riserva da conversione obbligazioni	La riserva legale deve aver raggiunto il limite di 1/5 del capitale sociale
Utili portati a nuovo	

Riserve vincolate	
Riserva per azioni o quote di società controllante	Riserva per azioni proprie

La riserva sovrapprezzo azioni può essere utilizzata per aumentare la riserva legale.

Distribuibilità delle riserve	
Riserva legale	Non sono distribuibili la riserva legale e la parte della riserva da sovrapprezzo azioni corrispondente all'ammontare mancante alla riserva legale per raggiungere il quinto del capitale sociale (art 2431 c.c.)
Riserva statutaria	Non è distribuibile la riserva statutaria, salvo che lo statuto, nel prevederne la costituzione, le abbia assegnato una funzione di "conguaglio dividendi" ovvero che abbia previsto che detta riserva, una volta raggiunto un dato livello, debba necessariamente restare "a disposizione dell'assemblea". Al di fuori delle predette ipotesi la distribuzione della riserva statutaria richiede una delibera in merito da parte dell'assemblea straordinaria
Riserve di rivalutazione	Le riserve di rivalutazione previste da leggi speciali si possono distribuire osservando la procedura imposta dai commi 2 e 3 dall'art. 2445, c.c., nonché sotto il profilo tributario, le disposizioni previste dalle relative leggi di rivalutazione
Riserve assimilabili a quella da sovrapprezzo azioni	Le riserve assimilabili a quella da sovrapprezzo azioni (i.e. la riserva da conversione obbligazioni) sono distribuibili in conformità a quanto stabilito dall'art. 2431 c.c.
Riserva versamento soci in conto capitale	Detta riserva, se non specificatamente destinata ad aumento del capitale sociale è distribuibile in conformità alla disciplina di cui all'art. 2431 c.c.
Riserva da utili su cambi	La riserva da utili su cambi, ai sensi dell'art. 2426 n. 8 bis c.c. può essere distribuita solo dopo che l'utile netto su cambi è stato realizzato
Riserve facoltative	Sono distribuibili le riserve facoltative costituite con utili.

IMU E TRIBUTI LOCALI

La TASI è pienamente deducibile in ragione del pagamento

di **Fabio Garrini**

Capita frequentemente che i colleghi si interrogino sulla possibilità di computare la deduzione riconosciuta all'IMU (nel 2014 pari al 20%) quando pagata in relazione ai fabbricati strumentali, tanto per le imprese che per i professionisti, in relazione alle altre imposte comunali. Il dubbio riguarda, in particolare, il trattamento della **TASI pagata nel corso del periodo d'imposta**.

La deduzione IMU

La deduzione IMU è stata introdotta nel 2013 nella misura del 30%, possibilità ridotta al 20% a decorrere dal 2014. Essa spetta tanto a favore dei contribuenti esercenti attività **d'impresa**, quanto a quelli che producono reddito di **lavoro autonomo**. Va però osservato che il concetto di strumentalità deve essere **declinato in ragione della specifica fattispecie reddituale**:

- per le imprese la richiesta della strumentalità deve esplicitata **escludendo** dalla deduzione l'imposta pagata in relazione ai **fabbricati merce** (anche se probabilmente l'impresa non avrà pagato nulla a tal fine, visto che il DL 102/13 ha introdotto l'esenzione per i fabbricati costruiti e non locati) e ai **fabbricati patrimonio** (ossia quelli abitativi tenuti a disposizione o locati), limitando il beneficio della deduzione del 20% ai soli fabbricati impiegati nell'attività (**strumentalità per destinazione**) o che presentano una categoria catastale non abitativa (**strumentalità per natura**);
- per i professionisti invece la deduzione risulta in ogni caso **negata** in relazione ai fabbricati utilizzati **promiscuamente** (abitazione che viene utilizzata anche per l'attività), mentre il **diritto alla deduzione** è assicurato solo all'immobile **destinato esclusivamente a studio professionale**.

Sul punto l'Agenzia ebbe modo di precisare come la deduzione possa essere computata solo sull'imposta di competenza dell'annualità 2013 e successive: quindi se dovesse essere pagata, anche nel 2014, un'IMU relativa al **2012** (ad esempio un ravvedimento operoso o un accertamento), la deduzione **non viene ammessa**, neppure in parte.

Va inoltre osservato che, se **nel 2014 fosse pagata una quota di IMU 2013**, la deduzione comunque avverrebbe nel limite del **20%**, proprio perché la deduzione può essere computata per **cassa nel 2014** e nel 2014 la misura della deduzione risulta appunto ridotta al 20%.

Deduzione della TASI

Un dubbio che molti colleghi pongono è quello legato al **diritto di computare in deduzione la TASI** pagata nel periodo d'imposta, posto che si tratta di un tributo che presenta una base imponibile molto simile all'IMU. Sul punto va però osservato come **non si ravvisa alcuna limitazione alla deduzione per la TASI**. Solo ai fini IMU è prevista la deducibilità parziale, per cui ai fini dell'imposta sui servizi si deve applicare la previsione generale di deduzione delle imposte:

- vale il **principio di derivazione**, quindi trattasi di componente da rilevarsi a conto economico e, in assenza di limitazione specifiche, può essere dedotto. Si tratta infatti di un componente negativo di reddito per il quale non è mai stata introdotta una specifica ineducibilità, il che significa che potrà essere dedotto rispettando il prerequisite del **transito al conto economico**, ai sensi dell'art. 109 c. 4 TUIR.
- Va poi verificato il **momento in cui computare la deduzione**, che anche per la TASI sarà il momento del pagamento. Ai sensi **dell'art. 99 TUIR**, infatti, come per la generalità delle imposte deducibili, la deduzione viene computata per **cassa** al momento del pagamento.

Normalmente competenza e cassa coincidono, posto che la TASI, come l'IMU, viene pagata tramite versamento di acconto e saldo nel corso dello stesso periodo d'imposta cui si riferisce. Quindi, per la TASI, **non vi sarà necessità di operare alcuna variazione**. Se al contrario avremo della TASI stanziata per competenza ma **non pagata**, occorrerà operare una **variazione in aumento**. Nell'esercizio in cui eventualmente avverrà il pagamento occorrerà operare una variazione in diminuzione.

Ultima osservazione riguarda gli **immobili patrimonio**: la **TASI** rilevata, benché non pagata, in relazione a tali immobili **non è deducibile**. La motivazione però non risiede nella previsione di una qualche limitazione specifica, ma piuttosto per la **previsione generale dell'art. 90 c. 2 TUIR** che esclude ogni forma di deduzione per le spese di gestione di tali immobili; da questo punto di vista la TASI va trattata al pari di un qualunque altro costo riferibile a tali immobili.

ORGANIZZAZIONE STUDIO

Affari di famiglia

di **Michele D'Agnolo**

Secondo una recente indagine di un importante quotidiano finanziario nazionale dalle pagine color salmone, del quale non posso fare il nome, l'85% delle imprese italiane sono a **gestione familiare**. No, sfortunatamente non si tratta della Gazzetta dello Sport.

Servendo le imprese familiari come professionisti, conosciamo molto bene vizi e virtù di questi consessi. E, comunque, non mancano iniziative di indagine da parte degli studiosi. Sono innumerevoli i convegni e le conferenze che si tengono annualmente sul tema. Anche la letteratura sta diventando imponente: ad una prima indagine su una nota libreria online ho trovato quasi una cinquantina di titoli dedicati al tema, analizzato in base alle più varie sfaccettature. Organizzazione, marketing, psicologia, fiscalità dell'impresa familiare sono temi ormai abusati. Esistono esperti specializzati per seguirne ogni problematica.

Anche molti **studi professionali italiani sono a gestione familiare**. Eppure, rispetto ad essi non esiste neppure mezza riga sul tema. Nessuno ne parla. Non un convegno. Non una conferenza. Non un volume. Forse è un tema talmente politicamente scorretto da risultare al di fuori della portata di qualsiasi studioso? O forse ci sono argomenti così delicati e complessi che anche la scienza con i suoi strumenti si rivela inadeguata e deve fare un passo indietro?

Eppure anche in uno studio professionale la contemporanea presenza di legami affettivi o di sangue **arricchisce** il quadro relazionale in un modo straordinario e, contemporaneamente, lo rende estremamente **volatile** e **complesso**.

È bellissimo condividere la gioia di un successo professionale costruito insieme al nostro coniuge o a un nostro figlio. È devastante dover affrontare un problema professionale con una persona che un secondo dopo l'inizio della discussione solleverà un problema di rapporti familiari.

Capiamo subito che il rapporto tra professioni e legami familiari non è agevole. Interi categorie professionali sono state accusate di nepotismo e di scarsa meritocrazia per ammettere troppo spesso i figli dei professionisti all'interno della loro categoria. E se i figli fossero effettivamente bravi, poco male. A loro è sostanzialmente proibito fare la professione dei genitori, altrimenti si sentiranno sempre dire che non era farina del loro sacco. Meglio fare qualcos'altro o comunque farlo altrove se volete potervene sentire legittimamente orgogliosi e senza tema di smentita.

In qualche studio, come nell'esercito americano, vige il “**codice rosso**”. Per statuto è vietato ai soci di portare all'interno della compagine mogli, mariti, figli, nipoti. Saggezza tranciante. Anche in questi casi però non è detto che il problema sia completamente risolto, perché spesso i nostri partner sentimentali, anche se non sono sulla carta intestata, sono dei veri e propri soci ombra dello studio. Se le nostre serate sono grame, anche le nostre giornate di lavoro saranno scarsamente produttive. E l'appoggio, la sopportazione e l'avversione di un partner nei confronti della nostra avventura lavorativa fanno una differenza enorme nella nostra qualità della vita e nella nostra motivazione. È quello che chiamo il principio di Yoko Ono. Chi fu a far litigare i Beatles se non la moglie gelosa della bravura e dell'unicità del genio di John Lennon, fino a convincerlo a lasciare la compagine di “inetti” con la quale si dilettava a suonare e cantare?

Inoltre esiste il problema degli amanti, che l'esistenza del codice rosso potrebbe rendere ancora più interessante, in quanto non farebbe che aumentarne il sapore trasgressivo. Come quel collega che passeggiando dopo cena sotto lo studio vide una luce provenire da una delle stanze dei praticanti. Dopo aver temuto la presenza di ladri, si emozionò, riconoscendo le ombre dei due giovani aspiranti professionisti, credendo che fossero ancora su a lavorare. “**Finalmente ho trovato qualcuno che ha la mia stessa vocazione**”, pensò in cuor suo. Poi, salendo per complimentarsi, cominciò a sentire il rantolare mugolante di un focoso amplesso, fugacemente consumato tra la scrivania e il morbido tappeto dei fascicoli arretrati non ancora archiviati di una nota banca dati cartacea.

I legami affettivi e di sangue obnubilano la mente e ci rendono fortemente irrazionali. Generalmente, ad esempio, tendiamo a concedere ai nostri cari **comportamenti organizzativi** che mai avremmo permesso ad un soggetto indipendente. Pensate ai coniugi più o meno imboscati nei nostri studi, che hanno un incarico ufficiale però vanno e vengono a seconda delle commissioni familiari da svolgere. Quando la persona serve ai clienti o ai colleghi sarà sicuramente altrove.

E allora le colleghe si chiederanno come mai quando il loro figlio sta male deve restare fuori di scuola e loro devono rimanere a completare le pratiche, mentre la moglie del capo va e viene a piacimento. E che dire del cugino ingiustamente licenziato dall'industria del paese. Un bravo ragazzo, ottimo tornitore metalmeccanico, che teniamo come *factotum* per fargli un favore. In effetti in studio c'è poco da tornire. Forse qualche lampadina da cambiare ogni tanto. Il nostro bravo operaio, a livello amministrativo è talmente brocco che se pensiamo a quanta demotivazione porta la sua inutile presenza, ci converrebbe fargli direttamente un bonifico purché si astenesse dal frequentare lo studio.

L'ingresso e la permanenza dei figli nello studio familiare è argomento altrettanto complesso. Il rampollo di famiglia infatti può essere soltanto in due maniere: o è troppo rampante o è troppo pollo.

In entrambi i casi fa danni in studio e quindi sarebbe meglio sceglierne un'altra professione o, almeno, un altro studio. E il fatto di proibirglielo, ai figli, non fa che ingolosirli maggiormente.

Forse l'unico sistema per evitare che arrivino in studio è quello di imporgli invece di farlo.

Prendiamo la giovane bocconiana, ambiziosa e preparatissima, catapultata con le sue metodologie razionali di management in uno studio di provincia, che si accorge che papà e lo zio lavorano ancora come negli anni '70. Vecchi impiegati che si autogestiscono in totale anarchia con costi azienda da prima repubblica. Uso dell'informatica all'età della pietra. Ciascun socio ha una visione completamente diversa del business.

Una **concezione del rischio** professionale legata allo stellone e alla speranza di un condono. Una attenzione all'organizzazione pari a zero, anzi la si vive come un orpello. Ce la farà la nostra valente collega a cambiare la cultura di questo studio o sarà la cultura di questo studio a cambiare lei? Prevediamo per la ragazza molte gastriti ed esaurimenti nervosi.

E che dire del giovinastro che ha passato l'università da un festino all'altro, studiando per sentito dire. Passando gli esami a rimbalzo. Laureato con il minimo dei voti, un attimo prima che gli esami andassero in prescrizione. Una sagoma. Divertente, creativo, pieno di amici e di hobbies. Ma anche demotivato, inconcludente, totalmente inaffidabile.

Eppure, in base alla legge dello *scarrafone*, per mamma è il miglior praticante del mondo. Un vero e proprio Luca Pacioli in erba (con ogni probabilità essiccata e fumata). Un principe del foro (meglio non indagare oltre). Un luminare della medicina. L'ingegnere dell'atomica a pedale.

Pensate che fatica per tutto lo staff, gestire uno che viene a studio quando gli comoda e lascia tutte le pratiche a metà.

I dipendenti dello studio dovranno fare quadrato come tanti 007 per intercettare le pratiche affidategli e svolgerle senza che la madre se ne accorga, riportandole come se fossero ascrivibili al cocchino.

Guai attentare all'orgoglio di mamma. Sarebbe una guerra persa in partenza. Meglio farlo subito partner, così almeno raggiunge subito il suo livello di inutilità. Gli diamo una stanza tutta sua così quando fa i giochi elettronici a metà mattina almeno non disturba gli altri.

Spesso i figli naturali entrano in **competizione** con i figli professionali. La differenza di età tra un professionista e il proprio figlio, soprattutto in passato, era troppo lunga rispetto alla molto più rapida velocità di sviluppo dello studio. E quindi, in attesa dell'arrivo del figlio naturale ancora parcheggiato al liceo o all'università, i nostri professionisti hanno allevato, cresciuto e piazzato dentro lo studio uno o più figli professionali. Che si credevano professionalmente figli unici. Salvo scoprire che quel posto, qualche anno dopo, serviva al figlio naturale.

Senza tener conto che, comunque, i due giovani non si sono mai piaciuti né sopportati, anche perché non si sono scelti ma si sono incontrati per caso e proprio nella circostanza di dover mangiare nello stesso piatto.

Un caso particolare di questo principio è quello del *“figliol prodigo”* che ritorna in studio da papà dopo un percorso professionale esterno non particolarmente esaltante. Papà ha già un associato, che deve far spazio a qualcuno della cui professionalità non è affatto convinto.

Papà spinge e chiede spazi e rideterminazione di quote e compensi. La probabilità di uno spin off da parte del figlio professionale è in questi casi di quasi il 100%.

La **dimensione** dello studio e la **spersonalizzazione** che induce aiutano grandemente a diluire le storture dello studio familiare. L'inserimento e il percorso carrierale di un giovane in uno studio che ha 7 soci non legati tra loro sarà molto più semplice rispetto a quanto accade in uno studio individuale o con due-tre associati.

E che dire del **passaggio generazionale**. Ma quale passaggio generazionale, visto che il 95% dei professionisti e delle professioniste non va in pensione ed è invece felice di schiattare sulla scrivania? E così abbiamo tanti *“Carli”* d'Inghilterra che aspettano benevolmente che venga il loro turno a governare lo studio, mentre altrettante *“Elisabette”* incartapecorite rimangono impassibili al loro posto. Sembra la pubblicità di una nota marca di whisky, dove la bottiglia andava a chiedere alla botte dormiente se fosse arrivato il momento buono e questo momento non arrivava mai. E intanto i piccoli *“William”*, principini ereditari imparano a guidare l'elicottero e si scaldano i muscoli ai bordi del campo.

Non di rado i genitori **offuscano** i figli, anche involontariamente, gestendo la loro permanenza in studio con un cocktail esplosivo di malcelata competizione ed evidente mater/paternalismo.

Avete mai visto crescere una sequoia all'ombra di un grande albero? No, perché il primo sottrae giocoforza visibilità e risorse alla seconda, consentendo soltanto al sottobosco di sopravvivere.

E così a volte i bamboccioni si trovano a desiderare una avventura professionale propria e si staccano anche dopo molto tempo dallo studio dei genitori diventando per la prima volta personalmente e professionalmente adulti talvolta anche ben dopo la cinquantina.

Anche la previa esperienza in uno **studio esterno** può non essere sufficiente a legittimare il professionista, se la cultura dello studio precedente non è affine a quello parentale.

E pensate alla gioia di continuare a parlare di lavoro anche la sera, visto che i vostri cari condividono le gioie e le responsabilità della vostra professione. E' davvero un privilegio vivere la **professione H24**. Sarà per questo che abbiamo scelto di ricalcare le orme dei nostri genitori.

La professione, noi, l'abbiamo respirata fin da ragazzi. Fino a quasi soffocarne.

Speriamo che la consapevolezza e conoscenza di questi meccanismi aumenti, attraverso uno studio approfondito. Per il bene delle nostre povere famiglie, e dei nostri poveri studi.

