

Edizione di lunedì 29 giugno 2015

DICHIARAZIONI

[La maggiorazione Ires per le società di comodo](#)

di Federica Furlani

IVA

[La rilevanza “sostanziale” degli acconti ai fini dell’IVA](#)

di Marco Peirolo

PENALE TRIBUTARIO

[Senza l’allegazione della denuncia niente raddoppio dei termini](#)

di Luigi Ferrajoli

AGEVOLAZIONI

[La deducibilità dei contributi per gli addetti ai servizi domestici e familiari](#)

di Luca Mambrin

BILANCIO

[Esiste un valore dell’area per i fabbricati non cielo terra?](#)

di Giovanni Valcarenghi

ORGANIZZAZIONE STUDIO

[Le fette della torta](#)

di Michele D’Agnolo

DICHIARAZIONI

La maggiorazione Ires per le società di comodo

di Federica Furlani

Le società c.d. di comodo, ovverosia le società non operative e le società di perdita sistemica, costituite nella forma di società di capitali (spa, sapa ed srl), sono tenute ad applicare la **maggiorazione del 10,5% dell'Ires**.

La maggiorazione in particolare è dovuta dai seguenti soggetti:

- **società non operative** ai sensi dell'art. 30 L. 724/1994;
- **società in perdita sistemica ai sensi dell'art. 2, comma 36-decies, D.L. 138/2011**, come modificato dall'art. 18 D.Lgs. 175/2014, ovvero società che hanno presentato dichiarazioni in perdita fiscale per cinque periodi di imposta successivi;
- **società in perdita sistemica ai sensi dell'art. 2, comma 36-undecies, D.L. 138/2011**, come modificato dall'art. 18 D.Lgs. 175/2014, ovvero società che in cinque periodi di imposta successivi hanno presentato dichiarazioni in perdita fiscale per quattro periodi e in uno abbiano dichiarato un reddito inferiore a quello determinato ai sensi dell'art. 30 L. 724/1994.

Essa è applicabile anche al **reddito imputato per trasparenza alle società di capitali socie di società di persone** di comodo, con l'avvertenza che:

- se anche la società di capitali è di comodo, la maggiorazione andrà applicata sul reddito imponibile complessivo, comprensivo di quello imputato per trasparenza;
- se la società di capitali non è di comodo, la maggiorazione si applica esclusivamente al reddito imputato per trasparenza.

La maggiorazione si applica sul **reddito minimo presunto** di cui al comma 3 dell'art. 30 L. 724/1994 o, **se maggiore, sul reddito dichiarato**. Eventuali **perdite fiscali pregresse** possono essere utilizzate ma solo a riduzione della quota di reddito che eccede quello minimo presunto, e nel limite di cui all'art. 84 Tuir, ovvero nel limite dell'80% del reddito imponibile (salvo si tratti di perdite realizzate nei primi tre periodi di imposta che si riferiscono ad una nuova attività produttiva, che sono integralmente utilizzabili senza limitazioni).

La maggiorazione va applicata **autonomamente rispetto all'Ires ordinaria** e va anche **versata in modo separato** entro gli stessi termini previsti per l'Ires e pertanto, con riferimento alle società di capitali con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, entro:

- il 16/6 o 16/7/2015 con la maggiorazione dello 0,40%, per i soggetti non interessati

- dagli studi di settore,
• il 6/7 o 20/8/2015 con la maggiorazione dello 0,40%, per i soggetti interessati dagli studi di settore,

va effettuato il versamento del saldo (codice tributo 2020) e del primo acconto (codice tributo 2018).

Al fine della dichiarazione della maggiorazione va compilata la **Sezione XVIII del quadro RQ** “Maggiorazione Ires per i soggetti di comodo” del modello Unico SC 2015.

SEZIONE XVIII Maggiorazione IRES per i soggetti di comodo D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148)	Pandite pregresso:				
	Reddito	In misura limitata	In misura piena	Start-up	ACE
RQ62	1 .00	2 .00	3 .00	4 .00	5 .00
	Imponibile	Imposta	Start-up	Erogazioni liberali in favore di partiti politici	Detrazioni
	6 .00	7 .00	8 .00	9 .00	10 .00
	Imposta sospesa	Imposta netta	Crediti d'imposta e ritenute	Crediti d'imposta concessi alle imprese	Eccedenza precedente dichiarazione
	11 .00	12 .00	13 .00	14 .00	15 .00
	Eccedenza compensata nel mod. F24	Acconti	Imposta rateizzata	Imposta a debito	Imposta a credito
	16 .00	17 .00	18 .00	19 .00	20 .00
RQ63	Interessi passivi	Interessi passivi precedente periodo d'imposta	Interessi attivi	Interessi passivi direttamente deducibili	Eccedenza interessi passivi
RQ64	Risultato operativo lordo	Precedente periodo d'imposta	Precedente periodo d'imposta	Presente periodo d'imposta	Interessi passivi deducibili
RQ65	Eccedenza di ROL riportabile				.00
RQ66	Interessi passivi non deducibili riportabili				.00

Va inoltre compilato anche il **rigo RS115**, contenuto nell'ambito della Sezione del quadro RS dedicata all'ACE, in cui indicare i dati relativi all'importo di rendimento nozionale ai fini della maggiorazione.

RS115 Maggiorazione società di comodo	Eccedenza pregresso	Rendimenti totali	Eccedenza riportabile
	1 .00	2 .00	3 .00

La Circolare 12/E/2014 ha infatti precisato che l'**ACE** può essere **utilizzata a riduzione del reddito minimo presunto**, fino anche ad azzerarlo.

In caso di società che aderiscono al **regime di trasparenza ex artt. 115 e 116 Tuir**, la maggiorazione Ires va **applicata autonomamente** sia dall'eventuale società partecipata di comodo che da quella partecipante, che è tenuta ad applicare la maggiorazione sul proprio reddito imponibile senza tener conto del reddito imputato dalla partecipata.

In caso di **opzione per la tassazione di gruppo ex art. 117 Tuir**, la società di comodo, controllata o controllante, applicherà autonomamente al proprio reddito imponibile la maggiorazione in esame e procederà al relativo versamento.

IVA

La rilevanza “sostanziale” degli acconti ai fini dell’IVA

di Marco Peirolo

Il pagamento anticipato, in tutto o in parte, del corrispettivo integra il **momento di effettuazione** delle operazioni rilevanti ai fini IVA, vale a dire quelle che soddisfano i presupposti oggettivo, soggettivo e territoriale.

Secondo il consolidato orientamento della Corte di Cassazione, tale evento – cioè il pagamento anticipato, totale o parziale, del prezzo – assume **rilevanza “sostanziale”**, in quanto idoneo, di per sé, ad integrare il momento impositivo e, quindi, anche l’esigibilità dell’imposta (Cass. 22 maggio 2015, n. 10606 e 26 febbraio 2014, n. 4618).

L’art. 6, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972 prevede, infatti, che la cessione o la prestazione si considera effettuata qualora, “**anteriormente al verificarsi degli eventi**” che individuano il momento di effettuazione “ordinario”, ovvero “**indipendentemente da essi**”, venga emessa fattura o abbia luogo il pagamento totale o parziale del corrispettivo; ovviamente, in tali ipotesi, l’operazione si considera effettuata “**limitatamente all’importo fatturato o pagato**”.

È utile fare alcune considerazioni di carattere generale sugli acconti al fine di definire i limiti applicativi della deroga anticipativa per essi prevista, i cui effetti si riverberano sulla posizione del cessionario/committente e, dunque, sulla detrazione dell’imposta.

Un primo aspetto da tenere presente è che non si possono assoggettare a IVA gli acconti versati per cessioni di beni o prestazioni di servizi **non ancora chiaramente individuate**. Questo principio, espresso dalla Corte di giustizia nella sentenza *Bupa Hospital*, di cui alla causa C-419/02 del 21 febbraio 2006, è stato più recentemente confermato, dagli stessi “eurogiudici”, nei casi *Mac Donald Resort* (causa C-270/09 del 16 dicembre 2010) e *Firin* (causa C-107/13 del 13 marzo 2014).

In pratica, per l’anticipazione dell’esigibilità e, secondo la disciplina domestica, anche del momento impositivo, è necessario che tutti gli elementi idonei a qualificare l’operazione (*rectius*, la futura operazione) siano già conosciuti. Insomma, i beni/servizi per i quali è pagato un acconto devono essere **individuati con precisione e non in modo generico**.

È interessante osservare come questo presupposto sia stato recepito dalla proposta di Direttiva comunitaria COM (2012) 206 del 10 maggio 2012 in materia di “**voucher**”, la quale distingue i “**buoni monouso**” (*single purpose voucher*) dai “**buoni multiuso**” (*multiple purpose voucher*) a seconda che, all’atto dell’emissione del buono, siano **già noti** l’identità delle parti, il luogo dell’operazione e l’aliquota IVA applicabile ai beni/servizi.

In particolare, laddove al momento dell'emissione siano conosciuti i suddetti elementi dell'operazione, le somme versate per l'acquisizione del buono si considerano come **pagamento anticipato** della cessione/prestazione sottostante al buono e, quindi, sono soggette a IVA al momento dell'incasso. Per contro, l'operazione è assoggettata ad imposta al **momento del riscatto del buono**, con la conseguente irrilevanza delle somme corrisposte per l'emissione e la circolazione dei buoni prima del loro riscatto e, quindi, del consumo finale.

Ed è proprio in coerenza con i principi espressi dalla richiamata giurisprudenza comunitaria che la Commissione europea, nell'ambito della proposta di Direttiva, ha modificato l'art. 65 della Direttiva n. 2006/112/CE **equiparando i "buoni monouso" agli acconti** ai fini dell'esigibilità dell'IVA.

Peraltro, le modifiche in esame sono in linea con le indicazioni contenute nella risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 21 del 22 febbraio 2011, che assimila i *voucher* ai **titoli rappresentativi di beni/servizi** se sono noti tutti gli elementi dell'operazione, ovvero – in caso contrario – ai **documenti di legittimazione**, di cui all'art. 2002 c.c., la cui emissione e circolazione resta esclusa da IVA sino al riscatto dei buoni.

Un ulteriore aspetto da considerare in merito agli acconti è l'**elemento materiale dell'operazione**, cioè il requisito dell'esecuzione – in senso “fisico” – della cessione, con la **consegna del bene** al cessionario che ha pagato in anticipo il corrispettivo, sia pure in parte.

Sul punto, la sentenza *Firin*, in precedenza citata, ha evidenziato che la detrazione può essere negata soltanto nell'ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria sia in grado di dimostrare, **sulla base di elementi oggettivi**, che il cessionario **sapesse o dovesse sapere** di partecipare, con l'acquisto, ad una evasione realizzata dal cedente o da altro operatore intervenuto nella catena delle operazioni (si veda anche, sul riparto dell'onere della prova, il documento della Fondazione nazionale dei commercialisti e della Scuola di Polizia tributaria della Guardia di Finanza del 15 giugno 2015).

Il **carattere fraudolento** dell'operazione rappresenta, pertanto, il limite alla detraibilità dell'imposta pagata sull'acconto, nel senso che la mancata esecuzione finale della cessione non è idonea a precludere la detrazione se non imputabile all'intento elusivo o evasivo conosciuto o conoscibile, secondo l'ordinaria diligenza, dal cessionario.

In linea con questa conclusione può richiamarsi la sentenza n. 4618/2014, con la quale la Suprema Corte ha ritenuto indetraibile l'IVA versata dal promittente acquirente al promittente venditore per il pagamento anticipato del corrispettivo relativo alla **compravendita di un bene immobile**, laddove la mancata stipula del contratto sia dovuta all'intento fraudolento perseguito dalle parti.

PENALE TRIBUTARIO

Senza l'allegazione della denuncia niente raddoppio dei termini

di Luigi Ferrajoli

La questione del **raddoppio dei termini**, introdotto dall'**art.37 del D.L. n.233/06**, previsto nelle ipotesi di **violazione penale tributaria**, è ancora oggetto di discussione.

La Commissione Tributaria Regionale di Venezia – Mestre, Trentesima Sezione, con **sentenza n. 561 del 24 marzo 2015** si è pronunciata proprio su tale argomento, con una interessante motivazione che merita di essere segnalata.

Con più avvisi di accertamento per l'anno di imposta 2006 emessi nei confronti di una società e dei suoi soci, l'Agenzia delle Entrate rettificava la dichiarazione dei redditi accertando l'utilizzo di **costi relativi ad operazioni oggettivamente inesistenti**, nonché l'omessa effettuazione di ritenute sugli utili presuntivamente occultati e, con riferimento ai soci, l'omessa contabilizzazione di utili percepiti per maggiori redditi societari.

I ricorsi presentati dalle parti venivano riuniti e la Commissione Tributaria Provinciale accoglieva le impugnazioni perché gli accertamenti erano stati posti in essere oltre i termini di cui all'**art.43, co.1, D.P.R. n.600/73 e 57, co.1, D.P.R. n. 633/72**, a cagione della **mancata allegazione della denuncia penale** che comporta il **raddoppio dei termini accertativi**. Secondo la CTP, tale allegazione sarebbe necessaria onde consentire al Giudice di valutare se i **presupposti** dell'obbligo di tale denuncia siano effettivamente sussistenti.

A seguito di appello presentato dall'Agenzia delle Entrate per violazione del richiamato art.43, come interpretato dalla Corte Costituzionale con la **sentenza n. 247** depositata in data **25.07.2011**, i contribuenti presentavano controdeduzioni ed appello incidentale, insistendo per la conferma della sentenza appellata. La Commissione Tributaria Regionale di Venezia – Mestre ha rigettato l'impugnazione dell'Ufficio condividendo le motivazioni proposte dal Giudice di prime cure.

In particolare, la CTR ha evidenziato che il raddoppio dei termini è stato introdotto per consentire all'Agenzia delle Entrate di utilizzare l'esito delle indagini penali al fine di completare le proprie e meglio motivare gli avvisi di accertamento.

Su tale indefettibile premessa, la Commissione Tributaria Regionale ha affermato chiaramente che *"Purtroppo nella pratica l'utilizzo del raddoppio dei termini è stato usato a prescindere dall'effettiva violazione penale commessa dal contribuente ed ancor oggi l'Agenzia ritiene praticabile questa previsione anche senza l'invio della notizia di reato al PM"*. Conseguentemente, osservando che l'art.8, co.2, della legge delega n.23/14, prevede modifiche in tal senso, la CTR

sottolinea che tale interpretazione dell’Ufficio non possa essere condivisa.

Nella sentenza in esame, viene argomentato che il **pubblico ufficiale verificatore** deve comunicare al **Pubblico Ministero**, “senza ritardo”, la **notizia di reato** e se ciò non avviene significa che tale ipotesi **non sussiste, perciò l’Amministrazione non può fruire del raddoppio dei termini**.

La Commissione Tributaria Regionale ha anche osservato che la **Corte Costituzionale**, con **l’ordinanza n. 247 del 2011**, ha specificato che “*il raddoppio dei termini fonda la sua causa nell’obbligo di presentazione della denuncia penale che così fissa un nuovo termine di decadenza, quindi non un raddoppio dei termini*”. Tale accorgimento è stato pensato e introdotto al fine di “*evitare un uso distorto e strumentale della notizia di reato volto al solo scopo di raddoppiare le scadenze per l’accertamento*”.

Secondo la CTR, il giudice tributario deve dunque dare un giudizio di “**prognosi postuma**” sull’**esistenza degli indizi di reato** ed evidenza che “*il significato di questa decisione risiede (si ritiene) nel dover provare che l’Amministrazione ha ben agito nell’esclusiva ottica dell’interesse pubblico e non abbia invece usato tale possibilità per altri (inconfessati e inconfessabili) fini*”. Per tali ragioni, afferma la Commissione, “*i giudici di merito hanno già bocciato il raddoppio in assenza della copia della denuncia penale*”, in quanto se i giudici medesimi sono tenuti alla prognosi postuma in parola, devono avere gli strumenti per farlo. **Tale strumento non può essere appunto che la richiamata denuncia**.

La Commissione, infine, a completamento del proprio iter argomentativo, ha aggiunto che, secondo la bozza del decreto legislativo citato, il **raddoppio dei termini** scatterà solo se l’Amministrazione inoltrerà la comunicazione di notizia di reato alla Procura della Repubblica **entro l’ordinaria decadenza** prevista per quel determinato periodo di imposta, mentre per gli atti di controllo già notificati l’Agenzia potrebbe beneficiare del raddoppio anche senza l’invio della denuncia entro i termini di decadenza.

AGEVOLAZIONI

La deducibilità dei contributi per gli addetti ai servizi domestici e familiari

di Luca Mambrin

Costituiscono **oneri deducibili** dal reddito complessivo i **contributi previdenziali ed assistenziali** versati nel **2014** per **gli addetti ai servizi domestici ed all'assistenza personale o familiare** (quali ad esempio colf, baby sitter e assistenti delle persone anziane) per **la parte a carico del datore di lavoro**, nel limite di un importo massimo di euro **1.549,37**. La deduzione spetta a colui che risulta aver effettuato il versamento: saranno pertanto deducibili anche i contributi versati qualora il servizio domestico o l'assistenza siano effettuati **in favore di familiari del datore di lavoro, anche non fiscalmente a carico**.

Il contribuente, ai fini della deduzione dal reddito, deve **conservare le ricevute dei bollettini di versamento all'INPS dei contributi**: dato che tali versamenti vanno effettuati per **trimestri solari**, il contribuente potrà portare in deduzione nel modello Unico PF 2015 o nel modello 730/2015 **le somme effettivamente versate nell'anno 2014 secondo il principio di cassa** ovverosia i contributi:

- versati a **gennaio 2014 e relativi al quarto trimestre 2013**;
- versati ad **aprile, luglio e ottobre 2014 relativi ai primi tre trimestri del 2014**.

I contributi relativi al IV trimestre 2014 e pagati nel mese di gennaio 2015 saranno deducibili solo nel modello Unico PF 2016 (o nel modello 730/2016).

Ai fini della deduzione spettante si ribadisce che **non è deducibile l'intero importo** pagato a mezzo dei bollettini di c/c (o MAV) ma **solo la quota rimasta a carico del datore di lavoro dichiarante**, al netto della **quota contributiva a carico del collaboratore domestico/familiare**.

L'importo dei contributi **varia in base alla retribuzione**, ma per i rapporti superiori alle 24 ore settimanali scatta un importo forfetario. Inoltre, per i rapporti di lavoro a **tempo determinato**, a meno che non siano giustificati dalla sostituzione di lavoratori assenti (ferie, malattia, maternità), i contributi da versare sono maggiori. Si riportano le tabelle valide per tutto il 2014, dove la cifra tra parentesi è **la quota a carico del lavoratore**:

RAPPORTI DI LAVORO A TEMPO INDETERMINATO		
Retribuzione oraria	Con quota assegni familiari	Senza quota assegni familiari

Fino ad € 7,86	€ 1,39 (0,35)	€ 1,40 (0,35)
Oltre € 7,86 fino a € 9,57	€ 1,57 (0,39)	€ 1,58 (0,39)
Oltre € 9,57	€ 1,91 (0,48)	€ 1,92 (0,48)
Orario superiore a 24 ore settimanali	€ 1,01 (0,25)	€ 1,02 (0,25)

RAPPORTI DI LAVORO A TEMPO DETERMINATO		
Retribuzione oraria	Con quota assegni familiari	Senza quota assegni familiari
Fino ad € 7,86	€ 1,49 (0,35)	€ 1,50 (0,35)
Oltre € 7,86 fino a € 9,57	€ 1,68 (0,39)	€ 1,69 (0,39)
Oltre € 9,57	€ 2,04 (0,48)	€ 2,06 (0,48)
Orario superiore a 24 ore settimanali	€ 1,08 (0,25)	€ 1,09 (0,25)

Oltre ai contributi INPS, il datore di lavoro è tenuto a versare anche **il Contributo di assistenza contrattuale** (Codice F2) per l'accesso alle prestazioni della Cassa Colf; tale importo è rilevabile nella sezione del MAV "Causale del versamento" e "Attestazione di pagamento" ovvero nella copia per il lavoratore alla voce "Codice Organizzazione". L'importo per l'anno 2014, per i rapporti di lavoro a tempo determinato e indeterminato, indipendentemente da retribuzione e orario, è di € 0,03 (di cui € 0,01 carico del lavoratore) per ogni ora; **tali importi non sono deducibili a fini Irpef** in quanto destinati ad una cassa che ha lo scopo di gestire trattamenti aggiuntivi o sostitutivi delle prestazioni sociali pubbliche obbligatorie a favore dei dipendenti collaboratori familiari.

Come precisato poi nella **C.M. 19/E/2012** i contributi previdenziali versati attraverso i "buoni lavoro" per gli addetti ai servizi domestici **potranno essere dedotti dal reddito complessivo** ai sensi di quanto statuito dall'articolo 10, comma 1, lett. e), e comma 2 del Tuir, **per la quota rimasta a carico** e comunque per un importo non superiore a 1.549,37 euro. Poiché tali contributi previdenziali, **pari al 13% del valore nominale** del voucher, **sono a totale carico del committente**, lo stesso potrà considerarlo interamente deducibile nei limiti previsti. Al fine di attestare il riconoscimento dell'onere il committente dovrà:

- **conservare le ricevute di versamento relative all'acquisto dei buoni lavoro;**
- **conservare copia dei buoni lavoro consegnati al prestatore** (procedura con voucher cartaceo);
- **conservare la documentazione attestante la comunicazione all'INPS dell'avvenuto utilizzo dei buoni lavoro** (procedura con voucher telematico);
- **attestare con dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà** resa ai sensi dell'art. 47 del D.P.R. n. 445 del 2000 che la documentazione è relativa esclusivamente a prestazioni di lavoro rese da addetti ai servizi domestici.

Infine nell'ambito del modello Unico PF 2015 il contribuente, una volta individuata la quota dei contributi rimasta effettivamente a suo carico deve riportarla **nel rigo RP23**, nel limite massimo dell'importo di 1.549,37 euro.

BILANCIO

Esiste un valore dell'area per i fabbricati non cielo terra?

di **Giovanni Valcarenghi**

Nonostante il termine “canonico” di approvazione e deposito dei bilanci sia ormai spirato, riteniamo utile tornare per un momento sulla tematica dello **scorporo delle aree**, alla luce delle indicazioni operative fornite dal CNDCEC in analisi alle novità contenute nel nuovo documento OIC 16, applicabile ai bilanci dell'esercizio chiuso al 31-12-2014.

La vicenda che più interessa è, innanzitutto, l'esistenza o meno di un **discrimine** tra differenti tipologie di fabbricati in relazione all'applicazione del principio generale di cui al punto 2) dell'articolo 2426 del codice civile.

La citata regola prevede che *“il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione”*.

Poiché il terreno non ha una utilizzazione limitata nel tempo, risulta corretto non effettuare l'ammortamento. Da qui l'ulteriore passo, sempre altrettanto noto, in forza del quale appare necessario effettuare la **separazione** tra “fabbricato” e area anche a livello contabile.

Tale separazione, infine, richiede la determinazione del valore del terreno in relazione al **momento iniziale** dell'acquisto e non alla data di riferimento del bilancio a cui si effettua lo scorporo; diversamente operando si realizzerebbe una rivalutazione non consentita dal Codice civile.

Non è tuttavia richiesta la predisposizione obbligatoria di una perizia di stima, essendo possibile una quantificazione in modo **oggettivo** e **attendibile**, seguendo qualsiasi criterio possa essere ritenuto confacente al caso di specie.

Questi principi sono sostanzialmente noti ed acquisiti; meno chiaro, invece, è l'eventuale esistenza di fabbricati che possano legittimamente ritenersi esclusi dal ragionamento.

Innanzitutto sovviene la casistica del **fabbricato non cielo terra**.

In sostanza, vi sono differenze nell'applicazione delle regole dello scorporo tra (ad esempio):

- un capannone industriale (c.d. fabbricato cielo –terra),
- un ufficio che si trova inserito in un condominio (c.d. fabbricato non cielo-terra)?

La vicenda deve essere valutata esclusivamente in **ambito contabile**, poiché l'Amministrazione finanziaria ha già avuto modo di affermare che, in ambito tributario, le due ipotesi sono tra loro perfettamente identiche.

Tale identità, invece, potrebbe non sussistere per il codice civile.

Il documento del CNDCEC, al riguardo, afferma testualmente:

- per i fabbricati cielo/terra occorre procedere allo scorporo del terreno, in quanto quest'ultimo non può essere più ammortizzato;
- per i fabbricati non cielo/terra si ritiene che lo scorporo sia egualmente **possibile** se ritenuto corretto.

L'affermazione appare alquanto laconica, nel senso che si limita ad ammettere lo scorporo qualora lo si ritenga corretto; il tutto, però, finisce con restare limitato ad un gioco di parole.

Di ausilio, invece, risulta il richiamo citato in apposita nota esplicativa, ove si richiamano le affermazioni contenute nel documento OIC "Guida operativa per la transizione ai principi contabili internazionali IAS/IFRS (ottobre 2005)".

Nel documento si ha modo di apprendere che "**nessuno scorporo è necessario se il fabbricato di proprietà consiste in una quota parte del fabbricato (in genere, un appartamento), in quanto, in tal caso, l'impresa non possiede (anche) un terreno sottostante (questo, ovviamente, nell'ipotesi in cui la quota parte costituisce una frazione minore del fabbricato)**".

Tale affermazione, peraltro, anche se relativa ai soggetti IAS/IFRS, è da ritenere applicabile anche ai bilanci redatti secondo le norme del codice civile, per indicazione dello stesso documento dell'OIC.

Il nuovo principio OIC 16, al riguardo, nulla dice.

A noi pare, tuttavia, che l'affermazione contenuta nella citata guida del 2005 sia di estremo buon senso ed eviti di ricorrere a delle stime di natura forzata e poco sostenibili.

Infatti, quale sarà mai il legittimo criterio da utilizzare per evidenziare il valore dell'area su cui insiste un ufficio inserito in un condominio?

Si dubita che la soluzione logica sia quella suggerita dall'Agenzia delle Entrate in merito allo scorporo di natura fiscale, applicabile in modo eguale a prescindere dalla diversità oggettiva delle due ipotesi evidenziate.

Nella realtà si crede maggiormente corretta una conclusione tesa a sostenere che, nel caso specifico, pur potendosi giuridicamente ritenere che il proprietario dell'ufficio in condominio sia proprietario di una frazione dell'area determinata per millesimi di proprietà, **non sussiste**

alcun valore dell'area vera e propria, con la conseguenza che l'intero valore dovrà essere civilisticamente ammortizzato (restando comunque l'onere della ripresa fiscale della quota parte di ammortamento non deducibile, nel quadro RF di Unico).

In sostanza, dovrebbe prevalere la sostanza sulla forma, così come dovrebbe accadere nel caso dei **posti auto**.

Si pensi, infatti, al caso di un immobile accatastato come C/6, consistente esclusivamente in uno spazio delimitato da linee bianche su un piazzale (non ci si riferisce, dunque, al caso del box vero e proprio).

In tale ipotesi, l'intero valore dell'immobile dovrebbe essere iscritto al terreno, mancando qualsiasi tipo di edificazione sul medesimo, se si esclude lo strato di asfalto (o altra pavimentazione che lo ricopre).

Pertanto, contrariamente alle conclusioni tratte per il fabbricato non cielo terra, in questo caso dovrebbe essere **sospeso** ogni tipo di ammortamento.

Così ricostruita la vicenda, sembrano potersi accontentare tutte le differenti impostazioni adottate nel caso di fabbricato non cielo-terra:

- chi ha scorporato, ha il supporto del documento del CNDCEC;
- chi non ha scorporato, ha il supporto del ragionamento di cui sopra (se condiviso) che appare parimenti logico, se non addirittura maggiormente fondato.

ORGANIZZAZIONE STUDIO

Le fette della torta

di Michele D'Agnolo

Uno degli argomenti più dibattuti nella *governance* degli studi professionali è quello della **determinazione delle quote di partecipazione agli utili**.

Non c'è professionista al mondo che non si senta di dover percepire una quota maggiore di quella che sta attualmente fruendo dallo studio al quale collabora stabilmente o del quale è associato. Si tratta con ogni probabilità di un corollario del teorema secondo il quale tutti gli esseri umani credono di essere intelligenti sopra la media.

E la definizione delle quote di spartizione è l'incubo di tutti i promotori e *managing partners*, che temono di avere persone demotivate, di scatenare guerre intestine o addirittura di dover ricominciare daccapo dopo l'ennesima diaspora professionale. A ogni dipartita, elegantemente definita *spin off* per mascherare dietro un dito le opposte visioni di fatto della clientela e meritata ricompensa per l'impegno profuso, lo studio si indebolisce e perde almeno un decennio sulla strada del proprio sviluppo.

E allora si tratta di capire come dividere il risultato in un modo economicamente sostenibile e che i professionisti percepiscano come equo.

Le regole di suddivisione possono essere le più diversificate. Secondo un primo schema, a **ciascuno degli associati spetta una quota paritetica degli utili**. È evidente che questo schema va molto bene per le *start-up* di giovani che non hanno nulla da perdere ma rischia di stare molto stretto a quei professionisti che apportino in fase iniziale o successivamente una significativa clientela o mezzi materiali. Qualche volta, però, anche nelle fusioni per incorporazione si preferisce azzerare tutto e convogliare agli associati un senso di pariteticità. Inoltre la quota paritetica funziona solo in un regime di costante reciproco controllo tra gli associati in merito alla qualità, quantità, redditività e rischiosità del lavoro profuso. Serve, quindi, una cultura di trasparenza e di severità reciproca, al limite della ferocia. Non è un caso che nella vecchia *partnership* di matrice anglosassone si risponde congiuntamente e solidalmente per l'operato dei colleghi, a beneficio dei clienti.

In alternativa, si possono **stabilire percentuali diversificate per i diversi associati**, per tenere conto della differenza negli apporti. Questa formula viene adottata nelle fusioni per incorporazione, dove l'incorporato è molto più piccolo o più *junior* dell'incorporante. In questi casi il rischio è che il socio di minoranza si adagi lavorando tanto quanto previsto dalla quota. Per spiegarmi, se un professionista è titolare del 15%, si dedicherà per il 15% del tempo allo studio e per il resto si farà i fatti suoi. O almeno sarà fortemente tentato di farlo. Si possono

inventare anche dei meccanismi a scalini che portano via via le quote verso la pariteticità. Questo schema si vede con una certa ricorrenza nelle associazioni notarili che si costituiscono quando arriva in paese un giovane notaio, il cui apporto viene stimato sempre più simile a quello del socio storico, fino a giungere alla par condicio.

Le percentuali possono essere diversificate in base al grado di esperienza raggiunto. Questo è quello che si vede nei grandi studi internazionali, che hanno spesso più livelli gerarchici degli eserciti o della chiesa cattolica. Si tratta di disegnare molto bene i profili di competenze richieste da ciascuna posizione e poi di monitorare e misurare che tali competenze siano effettivamente esercitate.

Qualche volta il grado di esperienza viene (malamente) approssimato utilizzando degli **schemi legati all'anzianità**, che sono detti *lockstep*. Più tempo stai (*rectius*: resisti) all'interno dello studio e più guadagni. È evidente l'approccio nonnistico di questo schema di suddivisione, che potrebbe alla lunga non avere più alcun collegamento con l'apporto del professionista. È chiaro però che uno schema che dà al professionista la possibilità di crescere è l'unico allettante per i più rampanti, che hanno bisogno dell'adrenalina di continue sfide. Fin da quando sono praticanti, li vediamo costantemente preferire lo studio di grande dimensione anche se è pieno di squali e nonostante il fatto che in quello piccolo potrebbero diventare soci in men che non si dica. Come volevasi dimostrare.

Un'altra possibilità è quella “*you eat what you kill*”, dove **ognuno mangia ciò che ha portato a casa**. È evidente la forza centrifuga di questo modello compensuale. Questo studio aumenterà probabilmente i fatturati velocemente ma fino a un certo punto. In questo caso infatti si ragiona per silos. Nessuno si occuperà dei compiti organizzativi e di comunicazione e collaborazione reciproca perché saranno tutti impegnati a curare i propri clienti attuali e potenziali. Si tratta di uno schema che assomiglia molto ad una condivisione di costi. Inoltre, in questa configurazione, non esiste un minimo criterio solidaristico, che pure è uno dei motivi più forti che spinge a cercare l'associazione. I giovani che arrivano in questi studi sono quasi sempre lasciati a sé stessi e impareranno a nuotare solo se capaci di galleggiare e di non bere troppo.

Esistono poi gli schemi legati alla **valutazione qualitativa e quantitativa del lavoro svolto**. Questi schemi sono i più interessanti perché possono coniugare l'apporto professionale, quello manageriale e quello di sviluppo della clientela. Se sono agiti costantemente portano ad uno studio meritocratico, al quale le persone sono orgogliose di appartenere. Sono anche i più difficili da stabilire perché occorre partire da lontano, fissando un set di valori per lo studio e poi collegare una serie di misure qualitative e quantitative. Le dimensioni immateriali da valutare possono essere capacità di concludere un compito, accuratezza, disponibilità verso i colleghi, correttezza. Tutti aspetti molto difficili da soppesare anche se di estremo interesse per lo studio. Tali valutazioni possono essere svolte dai nostri pari e/o dai clienti. Conosco uno studio dove il 30% dell'utile è suddiviso in base alla media dei voti che gli altri *partners* ti attribuiscono. Qualche volta, infine, la definizione del compenso è rimessa ad un comitato di saggi i quali decidono *de aequo et de bono*. Si parla in questi casi di un compenso “*black box*”. Il

difetto è che questo schema è scarsamente motivante e può portare alla dipartita del professionista che senta di aver apportato molto di più di quanto ha ricevuto o che banalmente non capisca su quale criterio è giudicato.

Le formule quindi influenzano i comportamenti. E se sono troppo incasinate e complicate, o addirittura sostituite dall'arbitrio di un comitato, possono portare tutti a sedersi o perfino ad andarsene.

Il problema tuttavia non si risolve con uno schema o con l'altro. E questo perché per loro natura gli apporti immateriali dei professionisti, quelli più importanti, sono mutevoli nel tempo. Basta un ingiusto avviso di garanzia per trasformare una dinamo in uno zombie col muso come una pantofola. E quando hai due o tre famiglie da mantenere contemporaneamente vorresti poter lavorare e guadagnare il doppio o il triplo anche se i tuoi soci ti dicono che non è possibile. Inoltre, gli apporti dei professionisti non sono sempre proporzionali al tempo profuso. Ha senso caricare come tempo lavorato la domenica inutilmente passata in studio a leggere un quotidiano economico perché nostra moglie dopo anni di frustrazione e di abbandono ormai si è organizzata e gioca a bridge? E quanto vale invece la genialata che ci è venuta in mente mentre ci grattavamo la schiena facendo la doccia?

Da questo punto di vista, l'unico soggetto che ci ha capiti profondamente è il legislatore tributario, al quale troppo spesso rimproveriamo di non essere psicologo. I professionisti infatti sono l'unica categoria che può ripartire il reddito anche dopo il termine del periodo di imposta cui tale risultato economico afferisce. **Quindi solo una periodica revisione delle quote e dei criteri consente di calzare al meglio la variabilità degli apporti** e non a caso è una caratteristica che ritroviamo puntualmente nelle associazioni più proficue e longeve.