

## Edizione di giovedì 31 ottobre 2013

### ADEMPIMENTI

[Legge di stabilità 2014: stretta sulle compensazioni](#)

di Adriana Padula

### ADEMPIMENTI

[Spesometro anche per il piccolo agricoltore \(ma dal 2013\)](#)

di Luigi Scappini

### OPERAZIONI STRAORDINARIE

[La gestione dell'avviamento negativo nei trasferimenti di complessi aziendali](#)

di Federica Furlani, Sergio Pellegrino

### ENTI NON COMMERCIALI

[Gli adempimenti conseguenti alla ricezione del contributo del 5 per mille](#)

di Guido Martinelli, Marta Saccaro

### ACCERTAMENTO

[Studi e parametri: rileva anche l'aspetto finanziario](#)

di Giovanni Valcarenghi

### ORGANIZZAZIONE STUDIO

[L'ultima sfida: riprogettare il proprio processo all'interno dell'ufficio](#)

di Marco Nali, Matteo Pavan

## ADEMPIMENTI

---

### **Legge di stabilità 2014: stretta sulle compensazioni**

di Adriana Padula

Non si arresta la proliferazione di restrizioni e cautele formali richieste per portare in compensazione i crediti d'imposta. Il disegno di **legge di Stabilità 2014**, già a partire dal 2013 (da intendersi come crediti formatisi in tale periodo), subordina all'obbligo di apposizione del **visto di conformità** sulle dichiarazioni fiscali, l'utilizzo in compensazione orizzontale dei **crediti d'imposta di importo superiore a euro 15.000**.

Con l'esplicito fine di evitare un uso improprio, in frode allo Stato, dell'istituto della compensazione orizzontale, di cui all'art. 17 del D.Lgs 9 luglio 1997, n. 241, è stata già di recente introdotta una restrizione all'utilizzo dei crediti IVA. L'art. 10 del D.L. 1° luglio 2009, n. 78, ha infatti reso obbligatorio l'apposizione del visto di conformità sulla dichiarazione IVA dei soggetti che intendono avvalersi della compensazione in misura superiore a euro 15.000.

Sotto tiro, quindi, le così dette **compensazioni orizzontali**, quelle cioè che determinano l'utilizzo di crediti d'imposta risultanti dalle dichiarazioni fiscali e dalle denunce periodiche, per il pagamento di tributi e contributi dovuti anche a enti impositori differenti. Rimane esclusa da detta limitazione, invece, la compensazione verticale, o interna, che consente al contribuente di recuperare i crediti maturati e non chiesti a rimborso, con debiti della stessa imposta.

La previsione contenuta nella finanziaria 2014 replica, in buona sostanza, i contenuti delle misure già varate nel comparto dell'imposta sul valore aggiunto, estendendone l'ambito oggettivo di applicazione ai saldi attivi delle **imposte sui redditi** e **delle addizionali**, delle **ritenute d'acconto**, delle **imposte sostitutive dell'imposta sul reddito** e dell'**IRAP**, se di importo superiore ad 15.000 euro annui.

Legittimati al rilascio del visto di conformità di cui all'art. 35, comma 1, lettera a), del D.lgs. n. 241 del 1997, sono i **dottori commercialisti** ed **esperti contabili**, i **consulenti del lavoro**, i soggetti con apposita laurea iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli delle Camere di Commercio, i centri di assistenza fiscale. In alternativa all'apposizione del visto, è ammessa la sottoscrizione della dichiarazione da parte dei soggetti chiamati ad esercitare il controllo contabile di cui all'art. 2409-bis del codice civile, i quali rimangono obbligati ad attestare l'esecuzione dei medesimi controlli richiesti al fine del rilascio del visto di conformità.

L'**infedele attestazione** di avvenuta effettuazione delle verifiche propedeutiche all'apposizione

del visto di conformità, è colpita dalla sanzione amministrativa di cui all'art. 39, del D.Lgs 9 luglio 1997, n. 241, con un minimo di 258 euro e un massimo di 2.582 euro.

Sembra potersi ragionevolmente ritenere estendibile al caso di specie, il chiarimento fornito dall'amministrazione finanziaria nella [circolare 15 gennaio 2010 n. 1/E](#), in relazione al regime sanzionatorio applicabile all'utilizzo del credito IVA in misura superiore alla soglia consentita, nei casi in cui dalla dichiarazione non risulti il visto di conformità. In tale occasione era stato, in particolare, chiarito che la fattispecie è punita con la misura stabilita dall'art. 13, del D.Lgs. n. 471 del 1997, relativa ai casi di omesso versamento, pari il 30% del credito indebitamente utilizzato.

Il testo di legge in esame nulla dispone, invece, in merito al momento a decorrere dal quale è ammesso l'utilizzo in compensazione dei crediti d'imposta. Si rammenta che nel vigente sistema IVA, invece, è posto l'obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione per l'utilizzo dei crediti in misura superiore a 5.000 euro. Qualora l'attuale assetto della norma non dovesse essere stravolto lungo il suo *iter* parlamentare, la presentazione dei dichiarativi non costituirebbe atto propedeutico ostartivo alla compensazione dei saldi a credito, il cui diritto di utilizzo sorgerebbe dal giorno successivo a quello in cui tali crediti si sono formati.

Nell'attesa di verificare l'evoluzione della materia, agli operatori non resta che constatare, con rammarico, che il Legislatore è stato ben lunghi da attuare il promesso ampliamento del tetto massimo di compensazione ma, al contrario, ne limita di fatto gli utilizzi. Da un lato, ovviamente, è giusto limitare i fenomeni di abuso ma, dall'altro, appare davvero mortificante la continua introduzione di adempimenti che si traducono in costi aggiuntivi per i contribuenti. Anche questo intervento, insomma, sembra porsi in netto contrasto con le tanto sbandierate ambizioni di semplificazione e snellimento degli adempimenti.

## ADEMPIMENTI

### ***Spesometro anche per il piccolo agricoltore (ma dal 2013)***

di Luigi Scappini

A quanto pare, il **regime di indubbio favore che il comparto agricolo** ha sempre avuto da parte del Legislatore fiscale pare stia crollando come un castello di sabbia.

In un [\*\*precedente intervento\*\*](#) abbiamo visto come il federalismo fiscale preveda il **venir meno** del regime di favore per la compravendita di terreni agricoli (il riferimento va alla cosiddetta **agevolazione per la piccola proprietà contadina**), **intervento** che a quanto pare, e questo è sintomatico dell'attuale contesto politico che dovrebbe portarci fuori dalle sabbie mobili della crisi economica, in sede di varo della legge di stabilità verrà **annullato**.

Ma, l'approssimarsi della scadenza (a meno di un'ennesima proroga) prevista per lo **spesometro**, non si può non fare qualche considerazione in merito alla previsione di cui all'articolo 36, comma 8-bis del D.L. n. 179/2012 ai sensi della quale tenuti all'adempimento sono anche i **produttori agricoli** che fruiscono del **regime di esonero** di cui all'**articolo 34, comma 6** D.P.R. n.633/1972.

L'inclusione dei piccoli agricoltori tra i soggetti tenuti all'adempimento è per rendere più efficienti le attività di controllo relative alla rintracciabilità di prodotti agricoli e alimentari.

Il fine è sicuramente nobile, in quanto è rinvenibile nella sempre maggior tutela del consumatore finale e nella difesa del prodotto *made in Italy*, l'art.18 del Regolamento CE 178/2002 richiamato dall'articolo 36, comma 8-bis prevede, infatti, la **rintracciabilità degli alimenti, dei mangimi, degli animali** destinati alla produzione alimentare e di qualsiasi altra sostanza destinata o atta a entrare a far parte di un alimento o di un mangime, tuttavia, ciò, a nostro avviso non può essere fatto a discapito dei produttori che di fatto si vedono quasi azzerati i vantaggi che la norma fiscale prevede.

Allo stato attuale sembrerebbe che i **piccoli agricoltori** siano **esonerati** dall'adempimento per **l'anno 2012**. In tal senso depone la [\*\*circolare n. 1/E/2013\*\*](#) con cui l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che "l'obbligo di comunicazione espressamente previsto da detta disposizione (D.L. n. 179/2012 n.d.A.) entrata in vigore il 19 dicembre 2012, dato il limitato lasso di tempo trascorso fra tale ultima data e il 31 dicembre 2012, per finalità di semplificazioni degli adempimenti, possa non essere **adempiuto** dai produttori agricoli per il 2012.". Tuttavia, come spesso accade, di tale previsione non vi è traccia nei provvedimenti successivi. Si è del parere che, in funzione del giusto affidamento del contribuente la conclusione dovrebbe essere nel senso di considerare i piccoli

*produttori tenuti all'adempimento per le operazioni messe in atto a decorrere dal 1° gennaio 2013.*

Si ritiene comunque opportuno fare alcune considerazioni in merito all'obbligo introdotto, partendo dal ricordare come l'articolo 34, comma 6 del D.P.R. n. 633/1972 preveda che "*I produttori agricoli che nell'anno solare precedente hanno realizzato o, in caso di inizio di attività, prevedono di realizzare un volume d'affari non superiore a 7.000 euro, costituito per almeno due terzi da cessioni di prodotti di cui al co. 1, sono esonerati dal versamento dell'imposta e da tutti gli obblighi documentali e contabili, compresa la dichiarazione annuale, fermo restando l'obbligo di numerare e conservare le fatture e le bollette doganali a norma dell'art. 39.*"

Schematizzando, si può dire che le agevolazioni consistono nell'**esonero** dall'obbligo di:

- a) versamento dell'imposta e conseguentemente dalla liquidazione della stessa;
- b) **formalità** di natura **documentale** e **contabile** previste dal **decreto Iva**.

Ne deriva che l'esonero ha ad oggetto, a esempio, la presentazione della dichiarazione annuale Iva.

Gli imprenditori agricoli esonerati devono comunque procedere alla numerazione e alla conservazione delle fatture di acquisto ed alla certificazione e comunicazione dei corrispettivi.

Senza entrare nello specifico della disciplina richiamata, quello che qui preme evidenziare è l'incongruenza tra obiettivo e strumento prescelto per conseguirlo, o almeno ci sia consentito il dubbio.

Infatti, i dati forniti sono la partita Iva, il codice fiscale, il corrispettivo della cessione e l'imposta applicata, tutti elementi che, in sincerità non si ritiene attinenti con la rintracciabilità dei prodotti agricoli e alimentari. Ben diverso sarebbe chiedere ai produttori dati specifici inerenti i beni/animali ceduti, la provenienza degli animali e quant'altro di veramente utile ai fini della rintracciabilità.

Fermo restando che allo stato attuale, ai fini dello spesometro ciò non è chiesto e non potrebbe essere altrimenti, ci si domanda perché quest'adempimento per i piccoli produttori quando in fin dei conti, i dati che essi possono produrre non sono altro che quelli che possono mettere a disposizione i loro stessi clienti.

Sarebbe inoltre utile che il Legislatore o chi per lui, spiegasse se sia **necessario procedere alla comunicazione di tutte le operazioni** o solamente di quelle che hanno a oggetto alimenti, mangimi e animali che confluiranno a loro volta in alimenti e/o mangimi. Nel primo caso vi sarebbe una **evidente incongruenza** tra obiettivo finale e dati messi a disposizione, mentre nel secondo caso si verrebbe a creare una **complicazione di una complicazione**.



## OPERAZIONI STRAORDINARIE

---

### ***La gestione dell'avviamento negativo nei trasferimenti di complessi aziendali***

di Federica Furlani, Sergio Pellegrino

Nell'ambito di un'operazione di **trasferimento di un complesso aziendale** molto difficilmente il costo sostenuto per l'acquisizione dell'azienda è pari alla somma algebrica dei valori delle singole attività e passività trasferite: di regola, a seguito della negoziazione delle parti, emerge un **avviamento**, che può essere **anche negativo**.

L'**avviamento positivo** o **goodwill** (nel caso di costo sostenuto superiore alla somma algebrica delle singole attività e passività) può rappresentare un **maggior valore** dell'azienda acquisita, che può essere recuperato attraverso i redditi futuri che essa sarà in grado di garantire, e quindi può essere iscritto nell'attivo patrimoniale; se invece è dovuto ad un "**cattivo affare**" oppure è riconducibile a scelte dell'acquirente che non siano direttamente correlabili alla redditività dell'azienda acquisita, come ad esempio quando il maggior prezzo è giustificato dalla volontà di eliminare un concorrente o di introdursi in un nuovo mercato, deve essere imputato come componente negativo a conto economico.

Nel caso in cui, invece, il costo sostenuto per l'acquisizione dell'azienda sia inferiore rispetto alla somma algebrica delle attività e delle passività trasferite, non si parla più di avviamento, ma di **avviamento negativo** o **badwill**.

Il **principio contabile OIC 24**, che si occupa del **goodwill**, non indica quale sia il trattamento da riservare all'**avviamento negativo**, ma, mutuando il ragionamento sviluppato dal principio contabile **OIC n. 17** per quanto concerne la rilevazione delle cosiddette "**differenze di consolidamento**", vale a dire le differenze che in sede di bilancio consolidato si riscontrano fra il prezzo pagato per l'acquisto della partecipazione e il patrimonio netto a valori correnti della partecipata – che possono essere assimilate da un certo punto di vista a quelle che emergono nell'ambito dei trasferimenti di rami aziendali -, la rappresentazione contabile non può prescindere da quelle che sono le **ragioni che hanno indotto il dante causa a trasferire all'avente causa il complesso aziendale ad un corrispettivo inferiore** rispetto a quello attribuibile agli elementi che lo costituiscono.

La prima ipotesi è rappresentata dal "**buon affare**" concluso dall'acquirente: in questo caso la differenza che si riscontra può essere legittimamente rilevata come un componente positivo di conto economico, ovvero, in alternativa, come voce di **riserva nell'ambito del patrimonio netto**.

Il minor prezzo potrebbe essere invece sintomo della **previsione della realizzazione di future perdite di esercizio** da parte del complesso aziendale trasferito e quindi deve essere considerato in tale evenienza come un **minor valore** ad esso attribuibile, correlato ad una **redditività insoddisfacente**: in questa fattispecie si parla di avviamento negativo e da un punto di vista contabile questo deve essere iscritto a riduzione dei valori correnti delle attività immobilizzate, qualora possa essere ricondotto ad una o più di esse.

Nel momento in cui l'avviamento negativo non può essere allocato a rettifica di elementi dell'attivo o ad integrazione di poste del passivo, ma dipende dalle perdite future che il ramo aziendale è destinato a produrre, rappresenta una **passività potenziale**, da rilevare nella voce **fondi rischi e oneri futuri**: non si tratta di un vero e proprio accantonamento, alla luce del fatto che la costituzione del fondo non incide sul conto economico dell'avente causa, ma **si genera direttamente a livello patrimoniale**.

Dal punto di vista prettamente fiscale, il tema della rilevanza fiscale del fondo rischi ed oneri derivante dall'imputazione di un avviamento negativo è stata affrontata dall'Agenzia delle entrate nella [\*\*risoluzione n.184/E del 25 luglio 2007\*\*](#).

Il caso oggetto dell'interpello era quello di una società che aveva acquistato un ramo d'azienda ad un **prezzo sensibilmente inferiore al valore del netto aziendale trasferito**, motivato dalla previsione di perdite che l'acquirente avrebbe dovuto sopportare successivamente all'acquisizione.

Il documento di prassi mette innanzitutto in evidenza come la norma di riferimento in materia di regime fiscale applicabile ai fondi per rischi ed oneri sia rappresentata dall'**art. 107 del Tuir**: la norma in questione esclude la deducibilità degli accantonamenti a fondi diversi da quelli espressamente contemplati dallo stesso testo unico.

Nel caso dell'avviamento negativo, però, come si è detto, il fondo viene ad essere creato senza alcun impatto a livello economico, con **accredito diretto al passivo dello stato patrimoniale**.

Da un punto di vista fiscale, quindi, non viene in considerazione la disciplina dettata dall'**art.107 del Tuir**, non applicabile nel caso di specie, quanto piuttosto il **principio di derivazione disciplinato dall'art. 83 del Tuir**: in altre parole, **l'utilizzo contabile del fondo acquisirà rilevanza anche da un punto di vista fiscale**.

Il fondo per rischi ed oneri rappresenta quindi una posta che ha piena rilevanza da un punto di vista fiscale, che verrà utilizzata **per fronteggiare le perdite che verranno realizzate** o, laddove questa condizione non si verifichi, e le previsioni di perdite vengano meno, determinerà la rilevazione di un provento straordinario da imputarsi a conto economico, rilevante da un punto di vista impositivo.

Il riconoscimento fiscale del fondo **bilancia la produzione di una minusvalenza** in capo al soggetto venditore (ove i valori contabili siano integralmente riconosciuti anche a livello

fiscale) e quindi sembrerebbe equilibrata anche a livello di sistema.

Il problema è quello di capire se le conclusioni cui giunge l'Agenzia possano avere **valenza generale**, oppure siano in qualche modo condizionate dalla **durata limitata nel tempo** – nel caso esaminato l'istante faceva riferimento ad un piano di ristrutturazione di durata triennale – **dell'assorbimento del fondo**.

Se l'arco temporale considerato fosse infatti maggiormente esteso, la conseguenza sarebbe l'iscrizione di maggiori valori fiscalmente riconosciuti a fronte di una posta a rilevanza fiscale differita nel tempo, con evidenti possibili utilizzi strumentali di questo meccanismo.

Di conseguenza, nel momento in cui in un'operazione di trasferimento aziendale emerge un avviamento negativo che concorre alla determinazione del prezzo di compravendita, con la sua conseguente rilevazione nell'ambito del passivo dell'acquirente, assume fondamentale importanza, per giustificare l'operazione in un'eventuale verifica condotta da parte dell'amministrazione finanziaria, mettere in evidenza **le condizioni sottostanti e l'arco temporale dei prevedibili utilizzi del fondo rischi**, al fine di evitare dubbi circa la sua reale legittimità o la correttezza nelle utilizzazioni.

## ENTI NON COMMERCIALI

---

### **Gli adempimenti consequenti alla ricezione del contributo del 5 per mille**

di Guido Martinelli, Marta Saccaro

Sono in corso di accreditamento in questi giorni i **contributi** assegnati dai contribuenti in relazione al 5 per mille dell'IRPEF dell'anno 2011. Tra i beneficiari del contributo figurano gli "enti del volontariato" e le associazioni sportive dilettantistiche. I criteri di assegnazione dei fondi e gli adempimenti richiesti sono distinti per le due categorie. Vediamo di seguito di che cosa si tratta.

#### Gli obblighi di rendicontazione per gli "enti del volontariato"

Nella categoria degli "**enti del volontariato**" figurano le Onlus, comprese quelle di diritto (organizzazioni di volontariato, Ong e cooperative sociali), le associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionale, regionali e provinciali, le associazioni e fondazioni riconosciute che operano nei settori previsti per le Onlus.

Come previsto dal D.P.C.M. 23 aprile 2010, cui la normativa sul 5 per mille per il 2011 faceva rinvio, tutti i beneficiari del 5 per mille sono obbligati a redigere, entro un anno dall'incasso del contributo, un **rendiconto** che indichi la **destinazione delle somme percepite**. Gli enti che hanno percepito più di **20.000 euro** dovranno **trasmettere il rendiconto** all'amministrazione competente per l'erogazione del contributo, entro **30 giorni** dalla data ultima prevista per la compilazione. Per tutti gli altri soggetti rimane l'**obbligo di conservazione** del documento.

Il **modello di rendiconto** da utilizzare da parte degli enti del volontariato – unitamente alle linee guida da seguire per la predisposizione del documento, recentemente aggiornate – è disponibile sul **sito internet del Ministero del lavoro e delle politiche sociali**.

Il rendiconto non deve essere predisposto e trasmesso solo nel caso in cui il soggetto beneficiario rediga un **bilancio sociale**. A tale proposito, sul sito del Ministero del lavoro e delle politiche sociali viene specificato che qualora il bilancio sociale sia pubblicato sul sito dell'Associazione dovrà essere inviata la sola comunicazione dell'avvenuta pubblicazione sul sito e la delibera dell'organo competente di approvazione dello stesso mentre se il bilancio sociale non è pubblicato sul sito dell'Associazione lo stesso dovrà essere trasmesso al Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali allegando la delibera dell'organo competente di approvazione dello stesso, con le stesse tempistiche previste per la trasmissione del

Rendiconto.

### Le regole per le associazioni sportive dilettantistiche

Anche gli enti sportivi dilettantistici stanno ricevendo in questi giorni una comunicazione per l'accreditto delle somme degli anni **2010 e 2011**. A differenza di quanto avviene per gli enti del volontariato, però, la posizione delle associazioni sportive dilettantistiche è gestita direttamente dal Governo Italiano e, precisamente dall'**Ufficio per lo Sport** – Dipartimento per gli affari regionali, il turismo e lo sport, istituito presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri.

L'Ufficio per lo Sport istruisce la pratica per l'erogazione dei contributi: a tal fine, è richiesto che le associazioni sportive dilettantistiche effettuino **via posta raccomandata o via pec** una comunicazione per consentire l'avvio della procedura di **liquidazione** delle somme. Tale comunicazione è senz'altro utile per aggiornare i codici IBAN su cui far transitare le somme ma, a parte l'indicazione dell'impianto di gioco utilizzato dall'ente, le informazioni che sono richieste sono ridondanti e, a suo tempo, già comunicate alla Pubblica amministrazione con il modulo di iscrizione all'elenco dei possibili beneficiari del 5 per mille e successivamente già autocertificate all'ufficio Coni competente.

Oltre ai dati anagrafici del Presidente dell'ente **viene infatti richiesto (nuovamente) di autocertificare la sussistenza dei requisiti necessari per l'applicabilità del beneficio**. In proposito, si ricorda che, secondo quanto previsto dal D.M. 2 aprile 2009, come modificato dal D.M. 16 aprile 2009, il contributo in parola è riservato alle associazioni sportive dilettantistiche, in possesso del riconoscimento ai fini sportivi rilasciato dal CONI, nella cui organizzazione è presente il settore giovanile, affiliate agli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI, che svolgono prevalentemente attività di avviamento e formazione allo sport dei giovani di età inferiore a 18 anni, ovvero di avviamento alla pratica sportiva in favore di persone di età non inferiore a 60 anni, o nei confronti di soggetti svantaggiati in ragione delle condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari.

Si fa infine presente che anche per questi soggetti vale l'obbligo di **predisposizione del rendiconto delle somme ricevute**, nelle stesse modalità e con gli stessi termini previsti per gli enti del volontariato. Sul punto, però, il sito internet dell'Ufficio per lo Sport ([www.sportgoverno.it](http://www.sportgoverno.it)) nulla dice, lasciando quindi sottintendere – ma non ci possiamo giurare! – che con la liquidazione delle somme, a conclusione dell'istruttoria, i controlli sul 5 per mille allo sport dilettantistico siano esauriti.

## ACCERTAMENTO

---

### **Studi e parametri: rileva anche l'aspetto finanziario**

di **Giovanni Valcarenghi**

La [sentenza n.23994](#) depositata, dalla Cassazione, lo scorso 23 ottobre 2013, offre lo spunto per ricostruire il corretto approccio con il quale vadano contrastate, in **contenzioso**, eventuali pretese dell'amministrazione in tema di **parametri e studi di settore**. Prima di entrare nel merito, sia consentito riscontrare come possa generare un brivido riscontrare che, nel 2013, si parli di una vicenda relativa al 1998 e, in aggiunta, per effetto di una decisione di Camera di consiglio assunta il 9 novembre 2012. Sarebbe già questo un bel *record*: 15 anni per giungere al traguardo e, quasi un anno, per scrivere 8 pagine di sentenza.

Nel merito, invece, la Corte si è occupata della seguente casistica: un lavoratore autonomo che, in relazione al periodo 1998, è stato raggiunto da un **avviso di accertamento basato sui parametri**. A seguito dell'impugnazione, lo stesso ha ottenuto l'**accoglimento** delle proprie pretese tanto in Commissione Provinciale che in Commissione Regionale, a seguito dell'appello dell'Ufficio. L'Agenzia ha impugnato la sentenza di 2° grado e si è così giunti dinnanzi alla Corte, con un contribuente che non ha svolto, in tale grado, alcuna azione difensiva (e già questo, potrebbe risultare un comportamento non vincente, sia pure se siamo perfettamente consci della spese che si deve sostenere e che, probabilmente, hanno spinto il soggetto a restare estraneo alla vicenda).

Nei primi due gradi di giudizio, il contribuente si è difeso sostenendo che il **conteggio dei parametri non va considerato come una presunzione legale**, ben potendosi, il caso concreto, distaccare dalla realtà empirica corrispondente ai modelli matematici predisposti nel tempo; inoltre, è stato dimostrato che lo stesso contribuente risultava credito di una grossa somma nei confronti di una azienda sanitaria locale, nei confronti della quale è stato predisposto formale atto di messa in mora, sia pure nel successivo anno 2001.

L'Agenzia delle entrate impugna la sentenza della regionale per i seguenti 3 motivi:

1. mancanza della ricostruzione della fattispecie concreta;
2. mancato riconoscimento della presunzione legale associata ai parametri;
3. vizio motivazionale della sentenza, per la mancata motivazione delle ragioni che hanno indotto il giudice a ritenere non sufficientemente motivato l'avviso di accertamento.

In merito alle prime due questioni, le obiezioni dell'amministrazione sono state velocemente

“liquidate” in poche righe; specialmente per quanto attiene il secondo punto, non intendo annoiare i lettori richiamando per l'ennesima volta i principi cardine che si sono ormai “cementati” nel tempo (impossibilità di valenza generalizzata di una ricostruzione matematica, fase imprescindibile del confronto nel contraddittorio, necessità di dimostrare il motivo per cui la ricostruzione parametrica sia più credibile rispetto a quella dichiarata dal contribuente, ecc.). Il documento richiama numerosi precedenti di giurisprudenza cui si fa integrale rinvio.

Appare invece più interessante notare che la **terza censura** dell'Agenzia è stata **accolta**, comportando la cassazione della sentenza con rinvio ad altra sezione della Regionale del Lazio, per la decisione. In particolare, si afferma che *il vizio di omessa motivazione sussiste quando nella motivazione non sia chiaramente illustrato il percorso logico seguito per giungere alla decisione e non risulti comunque desumibile la ragione per la quale ogni contraria prospettazione sia stata disattesa*.

Per presunzione (nella specie, in *primis*, un credito del contribuente da compenso per prestazione professionale), il contribuente, per resistere, deve contrastare tale prova e quindi, a questo fine, ha l'**onere di dimostrare un fatto**, positivo, vale a dire la percezione del reddito in un periodo diverso da quello ritenuto, sulla base di un preciso riferimento probatorio, dalla Amministrazione, ovvero la esistenza di impedimenti alla percezione o comunque di fattori idonei ad impedire l'incasso tempestivo dei compensi (Cass. Trib. 1508/1990). Invece, nella sentenza impugnata, si legge soltanto che:

- da un lato, andava **confermata la censura** mossa dalla CTP alle carenze di motivazione dell'atto impugnato;
- e, dall'altro, il contribuente aveva allegato al ricorso copia di un **atto di diffida e messa in mora**, in data 21/9/2001, con il quale egli aveva richiesto alla AUSL di Frosinone il pagamento di compensi per un importo complessivo di oltre un miliardo di vecchie lire, di cui circa 226 milioni relativi all'anno 1998.

In conclusione, possiamo notare come sia sempre opportuno che il contribuente (ove professionista), oltre a contrastare la debolezza giuridica di una ricostruzione dal sapore esclusivamente “matematico – statistico” abbia sempre tutto l'interesse ad operare una **ricostruzione dei propri compensi** che ponga in relazione il criterio di competenza con quello di cassa. Insomma, appare sempre tranquillizzante poter segnalare all'organo accertatore che, **nell'anno interessato, sono state rese delle prestazioni che risultano incassate solo in periodi di imposta successivi**. A tale riguardo, l'importanza di tale ragionamento è comprovato dalle integrazioni apportate negli ultimi anni agli studi di settore delle professioni, all'interno dei quali si ritrovano indizi di questo collegamento tra prestazioni e rese e prestazioni incassate.

## ORGANIZZAZIONE STUDIO

---

### **L'ultima sfida: riprogettare il proprio processo all'interno dell'ufficio**

di Marco Nali, Matteo Pavan

Nei precedenti articoli abbiamo fornito gli strumenti necessari per effettuare una trasformazione Lean nel vostro ufficio, così da rendere maggiormente efficienti i processi che consentono di erogare i servizi forniti ai clienti. L'applicazione di queste tecniche deve essere strutturata: occorre perciò elaborare un **percorso logico** con specifiche fasi che vi guideranno nella trasformazione dal vostro “current state” fino ad arrivare al “future state”.

Prima di intraprendere un **percorso di trasformazione Lean** è necessario scegliere, tra tutti i processi, quello maggiormente critico per la vostra attività; tale processo verrà poi modificato applicando le tecniche viste e costituirà in futuro la guida (*il pilota*) per ulteriori trasformazioni.

Operativamente, una volta identificato il processo, il primo passo consiste nell'osservazione del medesimo al fine di identificare le attività che lo compongono, classificandole opportunamente nelle seguenti classi, come spiegato anche nell'articolo “[Ridurre i costi e aumentare il livello di servizio dello studio attraverso il lean management](#)”.

1. azioni che creano valore per il cliente (**a valore aggiunto**);
2. azioni che non creano valore ma sono **indispensabili**, per motivi tecnologici o per altre motivazioni (“muda” di topo I);
3. azioni che non creano valore agli occhi del cliente e possono essere **immediatamente eliminate** (“muda” di tipo II).

Misurando inoltre la durata di tutte le attività è possibile calcolare le percentuali di tempo che in cui l'impiegato è occupato a svolgere i tre tipi di attività sopra elencate; è importante sottolineare che, nei tipici processi di ufficio come in altri settori, la maggior parte del tempo lavorato è riconducibile ad attività di tipo C o B, quindi ad azioni che non creano valore per il cliente.

Le attività di tipo C (muda di tipo II) sono definite sprechi e la loro classificazione, come anticipato nell'articolo “[Imparare a vedere gli sprechi in un ufficio attraverso il lean](#)”, è la seguente:

1. SOVRAPPRODUZIONE: ridondanza di informazioni per eseguire un lavoro;

2. TRASPORTO: portare una pratica da un ufficio all'altro oppure in archivio;
3. INVENTARIO: elevata quantità di pratiche in stato di elaborazione presenti sulle scrivanie;
4. ATTESE: attendere che il collega abbia finito il proprio lavoro per poter procedere con una pratica;
5. SOVRASPECIFICHE: stessi controlli eseguiti da persone diverse sulla medesima pratica;
6. RILAVORAZIONI: pratiche che vengono riviste più volte a causa di errori nell'elaborazione;
7. MOVIMENTO: spostarsi nei locali per raggiungere stampante/scanner/archivio;
8. INTELLETTO: non essere coinvolti e proattivi

Dopo aver quindi identificato e classificato tutte le attività, si rende necessario mappare il processo in modo tale da avere una “fotografia del suo stato attuale”: per far questo si utilizza lo strumento della **Value Stream Map**, seguendo le indicazioni fornite nell'articolo “[Strumenti di diagnostica per mappare il flusso del valore in un ufficio](#)”.

Creata la Value Stream Map, si analizza il processo nella sua completezza aggiungendo dei commenti alle aree più critiche, ovvero le attività che hanno manifestato maggiori problematiche e dove si sono annidati gli sprechi più consistenti. Inoltre, è opportuno porre l'attenzione anche sulla quantità di pratiche in attesa tra una attività e l'altra (**Work in Process**).

L'analisi della **Value Stream Map** consente quindi di identificare, partendo dallo stato attuale del processo, le priorità e le aree di intervento in modo da intervenire sui **principali problemi** emersi, sulle attività a non valore aggiunto e su tutte le caratteristiche del processo che non consentono di avere un flusso continuo di pratiche ed informazioni.

Per riuscire ad eseguire un **cambiamento** concreto e sostenibile si deve analizzare la Value Stream Map alla luce di tutte le dimensioni che compongono il processo, come spiegato nell'articolo “[Efficientare a 360° un processo del vostro ufficio attraverso la lean](#)”: solo con una visione olistica si può pensare di cambiare un processo in modo efficace, efficiente e duraturo.

Durante il percorso di cambiamento è fondamentale **coinvolgere tutte le persone** che partecipano al processo, dal momento che ne conoscono tutte le caratteristiche ma soprattutto perché un'eventuale imposizione al cambiamento alle abitudini delle persone comporterebbe un fallimento quasi assicurato della trasformazione. Come detto già descritto nell'articolo “[Non solo strumenti e tecniche: la centralità dei comportamenti per snellire i processi d'ufficio](#)”, **lavorare sulla mentalità** delle persone che collaborano nei processi è fondamentale per intraprendere un cambiamento positivo e saperlo sostenere nel tempo.

Di seguito, elenchiamo alcuni consigli da tenere in considerazione per la riprogettazione dello stato futuro del vostro ufficio:

? Disporre le postazioni di lavoro in modo da consentire un **flusso continuo**;

- ? Applicare la metodologia delle **5S** alle postazioni di lavoro (articolo “[Strumenti base per rendere efficiente un ufficio: standard e 5S](#)”);
- ? Definire il numero di impiegati rapportando il contenuto totale di lavoro al **Takt Time** richiesto;
- ? Distribuire i carichi di lavoro in maniera **bilanciata** tra gli impiegati;
- ? **Minimizzare** il quantitativo di **WIP** presente sulle scrivanie;
- ? Formalizzare delle **procedure operative standard** insieme alle persone coinvolte;
- ? Definire il piano di lavoro, allineato alla domanda del cliente, e comunicarlo chiaramente al personale ad inizio giornata;
- ? Definire appropriati indicatori di performance secondo la logica **SMART** (Semplici, Misurabili, Attuabili, orientati al Risultato, Temporalmente definiti);
- ? Realizzare delle **performance board** e monitorarne il costante aggiornamento, confrontando i risultati ottenuti con gli obiettivi preposti (articolo “[Un'immagine vale più di mille parole: gestire le performance dell'ufficio con il visual management](#)”);
- ? Garantire il pieno coinvolgimento di tutto il management durante il processo di trasformazione;
- ? Pubblicare i risultati positivi ottenuti;
- ? Misurare e dimostrare al personale il miglioramento delle condizioni di lavoro;
- ? Mappare e sviluppare le competenze interne allo studio per garantire la corretta applicazione e la sostenibilità delle logiche Lean
- ? Garantire un meccanismo strutturato di feedback e coaching
- ? Prevedere sessioni periodiche di pianificazione del lavoro e valutazione dei risultati ottenuti

**Try & Learn:** Provate a riprogettare tutto il vostro nuovo ufficio secondo gli step identificati e raccogliendo tutti i suggerimenti presenti negli articoli pubblicati. Lo stato futuro che andrete a progettare non dovrà essere il punto di arrivo per il vostro ufficio, ma solo un nuovo punto di partenza per affrontare un ulteriore processo di trasformazione!