

Edizione di martedì 11 marzo 2014

ENTI NON COMMERCIALI

[Ma cosa vuol dire per una associazione sportiva, assenza di scopo di lucro indiretto?](#)

di **Guido Martinelli**

IVA

[Rettifica della detrazione con lieta sorpresa](#)

di **Francesco Zuech, Giovanni Valcarenghi**

CONTENZIOSO

[Nulla l'accertamento che recepisce acriticamente il PVC](#)

di **Massimo Conigliaro**

ACCERTAMENTO

[Non rileva ai fini fiscali l'autoconsumo di pasti e bevande da parte dei titolari di ristoranti e bar e dei loro dipendenti](#)

di **Davide David**

AGEVOLAZIONI

[Il credito d'imposta previsto per l'incremento dell'occupazione resta valido anche nel caso di assunzione di familiari](#)

di **Davide De Giorgi, Raffaello Fossati**

ORGANIZZAZIONE STUDIO

[Il manuale delle procedure di studio](#)

di **Michele D'Agnolo**

ENTI NON COMMERCIALI

Ma cosa vuol dire per una associazione sportiva, assenza di scopo di lucro indiretto?

di **Guido Martinelli**

L'assenza di scopo indiretto di utili

La previsione che i **proventi** delle attività poste in essere da una associazione o società sportiva dilettantistica **non possano**, in nessun caso, **essere divisi tra gli associati**, anche in forme indirette, come norma di chiusura del principio dell'assenza dello scopo di lucro, è presupposto obbligatorio che deve essere necessariamente inserito negli statuti di tali enti, sia sotto il profilo civilistico in virtù di quanto previsto alla lett. d) del comma 18 dell'art. 90 L. 289/02, sia sotto il profilo fiscale, per quelle associazioni o società sportive che intendano defiscalizzare i corrispettivi specifici versati a fronte di servizi resi da parte di associati o tesserati, per quanto previsto dalla lettera a) dell'ottavo comma dell'art. 148 del Tuir.

Ma cosa significa, in concreto, “divieto di distribuzione indiretta di utili”?

La disciplina sulle Onlus

Anche sulla base di pronunciamenti di prassi amministrativa, fino ad oggi, si è comunemente ritenuto che per rispondere a tale domanda, in assenza di un riferimento esplicita nella normativa sulle sportive, si dovesse fare riferimento alla previsione del **sesto comma dell'art. 10 del decreto legislativo 460/97** in materia di organizzazione non lucrativa di utilità sociale.

Tale indicazione prevede:

“a) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi a soci, associati o partecipanti effettuate a condizioni più favorevoli in ragione della loro qualità;

b) l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale;

c) la corresponsione ai componenti gli organi amministrativi di emolumenti individuali annui superiori al compenso massimo previsto per il presidente del collegio sindacale delle società per azioni;

d) la corresponsione ... di interessi passivi ... superiori di 4 punti al tasso ufficiale di sconto;

e) la corresponsione ai lavoratori dipendenti di stipendi superiori al 20%”

Tale tesi non appare del tutto convincente. Ciò in quanto, ad esempio, la lett. a) sopra riportata impedirebbe di cedere servizi ai non associati a prezzi maggiori di quelli riservati ai soci. Potrebbe voler dire, ad esempio, che **un circolo tennis non potrebbe differenziare le quote campo tra soci e non**. Non si capirebbe, volendo applicare rigidamente tale norma, quale interesse avrebbero le persone ad associarsi ad un club sportivo, in special modo ricordando che il medesimo art. 90 prevede che le associazioni sportive che gestiscano impianti sportivi di proprietà pubblica ne debbano garantire il libero utilizzo a tutta la cittadinanza.

Analogamente mi piacerebbe sapere come si pensa di poter calcolare l'ammontare massimo dei compensi erogabili agli amministratori stante le note difficoltà sorte in seguito **all'abolizione delle tariffe professionali** per stabilire quale sia, in maniera oggettiva e in assenza di capitale sociale, il tetto previsto per il Presidente dei collegi sindacali delle società per azioni.

Ma, più che altro, non appare convincente per l'estrema specialità della normativa applicata (riservata alle onlus)

La disciplina delle Inlus

L'art. 10 del d.lgs. 460/97 non è rimasto, però, l'unico atto normativo che parla di lucro indiretto.

Il medesimo concetto lo ritroviamo in una norma successiva (che, anche solo per questo, dovrebbe essere quella da applicare in via analogica), il secondo comma dell'art. 3 del decreto legislativo 24 marzo 2006, n. 155 in materia di disciplina dell'impresa sociale.

Viene, infatti, qui previsto che è considerata distribuzione indiretta di utili:

*“a) la corresponsione agli amministratori di **compensi superiori a quelli previsti nelle imprese che operano nei medesimi o analoghi settori e condizioni**, salvo comprovate esigenze attinenti alla necessità di specifiche competenze ed, in ogni caso, con un incremento massimo del 20%;*

b) la corresponsione ai lavoratori subordinati o autonomi di retribuzioni o compensi superiori a quelli previsti dai contratti collettivi

c) la remunerazione di strumenti finanziari”

Come si vede **scompare la cessione agli associati di servizi ad un costo inferiore al valore normale** e il riferimento, per i compensi agli amministratori, i compensi del collegio sindacale.

La circostanza che il legislatore abbia voluto, introducendo le Inlus, quasi dieci anni dopo, novellare il concetto di lucro indiretto non limitandosi, anche per l'analogia della materia disciplinata, ad un semplice rinvio, **costituisce prova dell'intenzione di superare il riferimento previsto nel decreto del 1997**, che pertanto, ad avviso di chi scrive deve intendersi superato dalla successiva esplicita previsione inserita nella nuova disciplina delle inlus e, come tale, **essere parametro a cui si dovrà fare riferimento** per la verifica della sussistenza del presupposto della distribuzione indiretta di utili anche per le società ed associazioni sportive ai sensi di quanto previsto dal comma 18 dell'art. 90 della L. 289/02.

IVA

Rettifica della detrazione con lieta sorpresa

di **Francesco Zuech, Giovanni Valcarenghi**

In periodo di dichiarazione annuale IVA, la sola menzione dell'**istituto della rettifica della detrazione** genera, normalmente, fenomeni di orticaria e dissenteria; si tratta, come noto, di argomento **ostico da comprendere** ed ancora più **difficoltoso da applicare**, specialmente per quanto attiene il reperimento dei dati. Di non secondaria importanza l'**impatto sul conto economico** del soggetto che, proprio per effetto della rettifica, normalmente subisce appesantimenti (pari all'importo dell'IVA da versare) che sono vissuti come macigni, in questo periodo di crisi economica.

Eppure, talvolta **la rettifica** della detrazione **può anche riservare buone sorprese**, posto che si tratta di una **modalità con cui si "misura" l'ammontare della effettiva detrazione** dell'imposta assolta sugli acquisti e tale misura può essere anche favorevole al contribuente.

Un caso che potremmo incrociare nei nostri studi è quello che **attiene i promotori finanziari** che, nel corso dell'anno 2013, sono stati chiamati ad applicare l'imposta sulle provvigioni maturate per le operazioni di gestioni personali di portafoglio.

Tali soggetti, abituati **nel passato a convivere con operazioni esenti**, hanno da sempre considerato **l'IVA come un puro costo aggiuntivo**, stante la impossibilità di detrazione desumibile dal comma 2 dell'articolo 19 del DPR 633/1972. Una detrazione derivante dalla destinazione degli acquisti alla effettuazione di operazioni esenti.

Il fatto, invece, di avere iniziato nel 2013 a produrre provvigioni assoggettate ad IVA **determina l'insorgenza di un pro rata** (ove sussistano ancora provvigioni esenti per operazioni differenti rispetto a quelle che hanno cambiato regime), oppure, in altri casi, la **possibilità di detrazione integrale dell'IVA sugli acquisti**.

Ma la sorpresa lieta non riguarda solo **l'IVA** dell'anno 2013, bensì anche quella **delle annualità precedenti**, quantomeno per gli acquisti di beni ammortizzabili; 5 anni per i beni strumentali in generale, 10 per gli immobili.

Quindi, il promotore finanziario che avesse acquistato, nel recente passato, un **computer**, degli **arredamenti** d'ufficio, una **vettura** o altri strumenti, potrà beneficiare, a decorrere dal 2013, della possibilità di recuperare una parte dell'IVA a suo tempo non detratta.

Il recupero, da effettuarsi in **misura di un quinto per ogni anno**, riguarderà la differenza di imposta determinata avendo riguardo alla **detrazione dell'anno di acquisto** (se nel quinquennio) normalmente pari a zero, e la **differente percentuale di pro rata del 2013**. Nelle prossime annualità, il ragionamento andrà replicato sino all'esaurimento del periodo di monitoraggio.

Nel caso si fosse acquistato un **immobile**, il ragionamento andrà replicato nella medesima maniera, con la sola differenza che **il periodo di osservazione cresce a 10 anni**.

In buona sostanza, poiché si tratta di beni ad utilizzo pluriennale, anche ai fini dell'IVA si deve "fingere" una sorta di "ammortamento" dell'imposta gravante sull'acquisto, in modo tale da poter rendere meno sfavorevoli (o favorevoli, a seconda dei casi) le particolari misure della detrazione che si incrociano nell'anno di acquisto del bene, rispetto agli anni di suo presunto utilizzo.

La rettifica a favore potrà riguardare anche **altri soggetti**, quali coloro che **hanno abbandonato dal 2013 il regime di vantaggio** (c.d. minimi); la differenza, in tale ipotesi, è che la detrazione non andrà effettuata in forma annuale, bensì in forma integrale per tutta l'IVA che sia possibile recuperare.

A fronte di tali messaggi positivi, non dobbiamo dimenticare che andrà risolto **un problema di raccordo con il comparto delle imposte dirette**; la maggiore IVA a suo tempo non detratta sarà stata cumulata al costo ammortizzabile dei beni. Ovviamente, a seguito della restituzione si dovrà provvedere a rilevare una correzione del costo fiscalmente rilevante (con variazione delle quote di ammortamento), oppure una sopravvenienza attiva.

Il recupero, dunque, potrebbe rendere più digeribile l'indigesto istituto della rettifica della detrazione.

CONTENZIOSO

Nullo l'accertamento che recepisce acriticamente il PVC

di **Massimo Conigliaro**

L'obbligo di motivazione non si può eludere. E se un avviso di accertamento richiama un PVC, tale circostanza non esime l'ufficio da una propria **valutazione autonoma** dei presupposti impositivi.

L'Agenzia delle Entrate ha quindi l'onere di un attento e puntuale esame dei rilievi contenuti nel processo verbale di constatazione e di tale **percorso logico valutativo** deve essere data esplicita evidenza nell'atto impositivo. Altrimenti l'accertamento è viziato e l'avviso è **nullo**, così come ribadito di recente dalla [Commissione Tributaria Provinciale di Rovigo con la sentenza n. 92/01/2013 depositata il 30.12.2013.](#)

Nel caso trattato dai giudici veneti, è stato precisato che alla **Guardia di Finanza** è *attribuita una **funzione ausiliaria** e le valutazioni della stessa possono essere anche disattese dall'ufficio che è tenuta ad operare una **valutazione critica** dei dati e degli elementi informativi loro forniti dagli organi competenti a svolgere le indagini.*

La sentenza ricorda che *l'ufficio deve vagliare con attenzione l'operato dell'organo di Polizia, attraverso l'esame del materiale raccolto e tramite una precisa **indagine critica** delle argomentazioni utilizzate dai verbalizzanti per stabilire l'eventuale evasione d'imposta. Nel caso di specie l'ufficio non ha proceduto ad alcuna valutazione sua propria in ordine alla sussistenza del **presupposto dell'imposta**, limitandosi a tassare in capo al ricorrente l'ammontare di alcune poste di bilancio così come indicate dalla Guardia di Finanza.*

Viene infine evidenziata e censurata la ben nota **formula di stile** presente in tutti gli avvisi di accertamento *“visto il pvc il cui contenuto si intende integralmente richiamato e condiviso dall'ufficio”* in quanto nel caso di specie non sono state indicate le **autonome valutazioni** dell'ente impositore che si è limitato a riportare **passivamente** quanto emerso nel pvc.

La pronuncia della Commissione Tributaria Provinciale di Rovigo, nella parte finale di un'articolata sentenza, enuncia un principio troppe volte trascurato.

La **Corte di Cassazione**, nel tempo, ha escluso il valore probatorio dei rilievi e delle infrazioni relative a condotte non direttamente percepite dai verbalizzanti che, pertanto, devono essere provate dall'Amministrazione Finanziaria, ove questa se ne avvalga. Vi è pertanto uno **specifico obbligo** di procedere ad una **valutazione critica** del contenuto del verbale di constatazione

senza limitarsi ad una **mera ricezione**. Tale principio non deve però restare sul piano della mera enunciazione dovendo trovare **concreta applicazione** non soltanto nella sua componente contenutistica, ma anche in quella formale, **dando prova dell'attività posta in essere e dei risultati conseguiti** (Cfr. Cassazione n. 10855/94).

Del resto, lo stesso **Ministero delle Finanze** già con la circolare n.1/9/2662 del 12 gennaio 1983 sottolineava ai propri uffici periferici " *la necessità che i risultati delle verifiche, eseguite dagli uffici e dalla Guardia di Finanza, vengano, in sede di redazione dell'atto di accertamento, esaminati accuratamente e **non trasferiti acriticamente** nell'atto medesimo*".

Principi che il dicastero centrale aveva già indicato in precedenti istruzioni operative (circ. n.29/410811 del 23 maggio 1978; nota min. n. 411053 del 17 novembre 1979; Ris. n.421120 dell'8 aprile 1981). Mai, quindi, l'ufficio può **rinunciare** al dovere di valutazione autonoma degli elementi sui quali si fonda la pretesa accertativa. E' evidente pertanto che un avviso di accertamento deve **in concreto argomentare** se il processo verbale di constatazione notificato al contribuente contiene o meno tutti gli elementi necessari ad individuare la pretesa tributaria. Peraltro, è noto che il processo verbale di constatazione rimane un **documento di parte** che si inserisce nell'**area endoprocedimentale** che porta all'emissione dell'atto impositivo e deve, pertanto, essere ulteriormente supportato dall'attività dell'Agenzia delle Entrate in capo alla quale rimane il **potere** (e l'**autonomia**) di **accertamento**.

La Corte di Cassazione (sentenza n. 21119/2011) ha precisato che in tema di atto amministrativo finale di imposizione tributaria, la **motivazione "per relationem"**, con rinvio alle conclusioni contenute nel verbale redatto dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di polizia tributaria, non è illegittima, per mancanza di autonoma valutazione da parte dell'Ufficio degli elementi da quella acquisiti, significando semplicemente che l'Ufficio stesso, condividendone le conclusioni, ha inteso realizzare una **economia di scrittura** che, avuto riguardo alla circostanza che si tratta di **elementi già noti** al contribuente, non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio. La stessa pronuncia, però, sottolinea che l'esercizio di un potere frazionato anche in poteri istruttori attribuiti ad altri uffici amministrativi, è legittimamente esercitato quando faccia propri i risultati conseguiti nelle precedenti fasi procedurali purchè **munito di un'adeguata motivazione**.

In conclusione, è opportuno ricordare che il sistema tributario prevede una **netta distinzione** tra gli organi di polizia tributaria deputati al controllo della posizione fiscale dei contribuenti e gli uffici dell'amministrazione finanziaria (nel caso di specie l'Agenzia delle Entrate), ai quali spetta – e soltanto a loro – il **potere di accertamento**. Consentire un richiamo di **mero stile** ed **acritico** ai risultati di un processo verbale di constatazione vorrebbe dire svilire tale principio e **derubricare** a semplice formalità burocratica la redazione, motivazione e notifica dell'avviso di accertamento.

ACCERTAMENTO

Non rileva ai fini fiscali l'autoconsumo di pasti e bevande da parte dei titolari di ristoranti e bar e dei loro dipendenti

di **Davide David**

Nei ristoranti e nei bar è del tutto abituale il **consumo di pasti e bevande da parte del titolare e dei dipendenti**.

Da ciò il dubbio se e in che termini tale consumo possa avere un qualche **rilievo impositivo**, per quanto concerne sia l'IVA che le imposte sui redditi.

La questione viene di solito affrontata in occasione di **accertamenti induttivi o da studi di settore**, per richiedere che i ricavi determinati in via induttiva o presuntiva vengano assunti al netto dell'ammontare "collegato" ai consumi del titolare e dei dipendenti.

Peraltro, vi sono anche dei contribuenti che, diligenti e fiduciosi nella certezza del diritto, usano **segnare giornalmente (di solito in una colonna a parte del registro dei corrispettivi) l'importo riferibile alle consumazioni giornaliere** fatte dal titolare e ai dipendenti. Tale importo non viene preso in considerazione ai fini della liquidazione dell'IVA e del calcolo delle imposte sui redditi, nella giusta convinzione che non abbia rilevanza fiscale.

In relazione ai suddetti aspetti **si vuole fare il punto della situazione su questa forma di autoconsumo** e sulle relative conseguenze nell'ambito degli accertamenti induttivi e presuntivi nonché sul "rischio" di eventuali riprese a tassazione degli importi annotati extracontabilmente nel registro dei corrispettivi (o in altra documentazione).

Per quanto concerne l'IVA occorre prima di tutto considerare che *"le somministrazioni di alimenti e bevande"* costituiscono, in tale ambito impositivo, delle prestazioni di servizi, giusto quanto espressamente statuito dall'art. 3, c. 2, n. 4), del D.P.R. 633/1972.

Il comma 3 del medesimo art. 3 statuisce poi che le prestazioni indicate nei primi due commi, quindi anche le **"le somministrazioni di alimenti e bevande"**, **costituiscono prestazioni di servizi solo se di valore superiore a euro 25,82**, anche se effettuate per l'uso personale o familiare dell'imprenditore ovvero per altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

Ai fini di cui trattasi **il valore della singola somministrazione** è dato dall'ammontare delle spese sostenute per la relativa effettuazione, quando rilevanti ai fini IVA (costo delle materie

prime, consumo di energia, ecc.), giusto quanto statuito dall'art. 13, c. 2, lett. c), del D.P.R. 633/1972.

Per quanto sopra è quindi possibile concludere che **l'autoconsumo di alimenti e bevande da parte dei dipendenti e del titolare non rileva ai fini IVA se di valore non superiore a euro 25,82** (per singola somministrazione e nell'accezione di cui sopra).

Sul fronte dell'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi utilizzati per la preparazione dei pasti e delle bevande è da ritenere che non operi la indetraibilità prevista per gli acquisti afferenti operazioni esenti o non soggette all'imposta (ex art. 19, c. 2, del D.P.R. 633/1972). Anche perché altrimenti non avrebbe senso la previsione, contenuta nell'art. 3, c. 3, del D.P.R. 633/1972, ai sensi della quale le prestazioni di servizi effettuate a titolo gratuito rilevano ai fini IVA solo se l'imposta afferente agli acquisti di beni e servizi relativi alla loro esecuzione sia detraibile.

Nell'ambito del reddito di impresa le fattispecie di autoconsumo rilevanti ai fini impositivi appaiono essere solo quelle riguardanti le cessioni di beni. Infatti, l'art. 85 del TUIR ricomprende specificatamente tra i ricavi (al comma 2) *"il valore normale dei beni di cui al comma 1 (e non anche le prestazioni di servizi di cui al medesimo comma 1, ndr) assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa"*.

Occorre quindi chiedersi se nell'ambito del reddito di impresa la somministrazione di pasti e bevande debba essere ricompresa **tra le cessioni di beni (o meglio, tra le operazioni "miste", costituite inscindibilmente da prestazioni di servizi e cessioni di beni) ovvero tra le prestazioni di servizi "pure"**; considerato che il TUIR non contiene una norma analoga a quella dell'art. 3 del D.P.R. 633/1972, ai sensi della quale le suddette somministrazioni sono sempre considerate prestazioni di servizi "pure".

Personalmente si è dell'opinione che, in particolare per quanto concerne i pasti, ma anche per le bevande, **la somministrazione configuri oggettivamente una prestazione di servizi**, con la conseguente irrilevanza reddituale del relativo autoconsumo.

Ed in ogni caso, almeno per quanto concerne la somministrazione di pasti e bevande ai dipendenti nelle ore di lavoro, **trattasi di una scelta imprenditoriale da ricondurre alla volontà di rendere più efficiente l'attività lavorativa** e non a finalità estranee all'esercizio dell'impresa. Per tale motivo, indipendentemente dal fatto che trattasi di cessione di beni o di prestazione di servizi, comunque la somministrazione dei pasti e delle bevande non dovrebbe avere rilevanza reddituale.

La irrilevanza sia in ambito IVA che in ambito reddituale del consumo di pasti e bevande da parte del titolare e, a maggior ragione, da parte dei dipendenti, è stata del resto riconosciuta in **diverse sentenze, sia di merito che di legittimità**.

Vedasi, tra le tante, la sentenza della **CTR di Genova n. 108 del 18.06.2010**, con la quale i

giudici liguri, relativamente ad un accertamento di tipo induttivo nei confronti di un ristorante (basato sulla quantità di materie prime impiegate nella preparazione di pasti e bevande), hanno affermato che l'Ufficio **doveva tenere conto, a riduzione dei ricavi accertati, "dell'autoconsumo riconosciuto abitualmente ai dipendenti"**.

Vedasi anche la sentenza della **CTR di Milano n. 58 del 9.04.2013**, con la quale i giudici lombardi hanno **riconosciuto l'irrilevanza ai fini reddituali dei "ricavi corrispondenti al valore dei pasti somministrati ai dipendenti e collaboratori e per autoconsumo"** (in senso conforme, tra le diverse altre, la sentenza n. 297 del 19.11.2009 della CTR di Genova e la sentenza n. 1 del 10.01.2012 della CTR di Torino).

Si veda inoltre la sentenza della **Corte di Cassazione n. 19077 del 29.09.2005**, con la quale, sempre in relazione ad un accertamento induttivo basato sul consumo di materie prime per la ristorazione, è stato affermato che **non può essere attribuito alcun valore presuntivo di redditività ai beni destinati a confezionare i pasti per i dipendenti e che le relative somministrazioni non possono essere comprese tra gli elementi positivi di reddito**.

Peraltro, **anche l'Amministrazione finanziaria** ha riconosciuto l'irrilevanza ai fini fiscali dell'autoconsumo da parte del titolare e dei dipendenti. Infatti, nella circolare n. 175/E del 5.08.1999, contenente le metodologie di controllo per bar e ristoranti, nel definire come deve essere operata la ricostruzione del numero delle somministrazioni effettuate sulla base dei consumi di materie prime, è esplicitamente indicato che **"dovranno essere scorporati l'autoconsumo riferibile ai dipendenti ed al titolare"**.

Si può quindi concludere affermando che, **nell'ambito di un accertamento di tipo analitico-induttivo o da studi di settore**, l'ammontare di ricavi determinato sulla base delle materie prime e dei servizi utilizzati per la preparazione di pasti e bevande va ridotto della parte riferibile alle somministrazioni rese al titolare e ai dipendenti (autoconsumo).

A maggior ragione, se il titolare usa annotare extracontabilmente l'autoconsumo (a sua dimostrazione e quantificazione), l'Ufficio non può riprendere a tassazione quanto annotato, non trattandosi di valori rilevanti ai fini tributari (né per quanto concerne l'IVA né per quanto riguarda le imposte sui redditi).

AGEVOLAZIONI

Il credito d'imposta previsto per l'incremento dell'occupazione resta valido anche nel caso di assunzione di familiari

di **Davide De Giorgi, Raffaello Fossati**

I giudici della Sezione V del Supremo Consesso, con la **sentenza n.3120 del 12 febbraio 2014**, chiariscono che il riconoscimento del **credito d'imposta previsto ex art. 7, L. 23 dicembre 2000, n. 388**, introdotto dal legislatore per stimolare l'occupazione, **è legittimo anche nel caso** in cui **l'assunzione riguardi un familiare**.

Letteralmente **"capovolgendo"** le conclusioni tratte nella **sentenza** emessa dai giudici della **Commissione tributaria regionale** della Puglia n. 65/06/07, depositata il 4 luglio 2007, viene specificato che **la spettanza del bonus** assunzioni in commento **NON PUO' essere letta alla luce delle disposizioni previste ex art. 60 D.P.R. n. 917/1986** (già art. 62, comma 2) che non consentono la deducibilità dal reddito dei compensi corrisposti, fra l'altro, agli ascendenti per il lavoro svolto nell'impresa.

In punto di diritto i Giudici rilevano che la disposizione in esame *"contiene una disciplina esaustiva in ordine agli incentivi spettanti per l'incremento dell'occupazione, stabilendo con tassatività i requisiti soggettivi ed oggettivi per la loro fruizione, tra i quali NON è compresa l'insussistenza di rapporti familiari tra il datore di lavoro e il lavoratore assunto"*.

Richiamando la giurisprudenza formatasi sul punto, i Giudici ritengono arbitrario affermare l'esclusione del beneficio fiscale nel caso di assunzione di familiari sulla base della norma fiscale *supra* richiamata.

Già **in precedenza** infatti, con la **sentenza n.9298 del 17 aprile 2013**, la Corte di Cassazione aveva avuto modo di chiarire che la normativa sugli incentivi per la nuova occupazione elenca requisiti soggettivi e oggettivi tassativi ai fini della fruizione dei benefici, senza fare alcun riferimento alla esclusione dell'agevolazione per l'assunzione dei familiari, dovendosi desumere *"a contrario"* che non sia esclusa la possibilità di godere dell'agevolazione per l'assunzione dei familiari.

I giudici nella circostanza richiamata si soffermano sulla **diversa ratio delle due normative**.

Questi chiariscono che *"Mentre l'art. 62 T.u.i.r. esenta da tassazione in capo al lavoratore le somme non ammesse in deduzione dal reddito del datore di lavoro, l'agevolazione per l'incentivo"*

dell'occupazione, ai sensi della L. n. 388 del 2000, art. 7, assume la veste di credito d'imposta, senza incidere nella determinazione del reddito d'impresa".

Anche in questo caso, sulla scia di una giurisprudenza consolidata, la sentenza della C.T.R. viene quindi cassata e la causa viene rinviata ad altra sezione della stessa Commissione tributaria regionale.

La **Corte** inoltre **evidenzia** il fatto che *"trattandosi dell'assunzione di un familiare, le cui prestazioni vengono normalmente rese affectionis vel benenevolentiae causa, **occorre una prova rigorosa degli elementi costitutivi del rapporto di lavoro** e, in particolar modo, dei requisiti indefettibili della **subordinazione** e della **onerosità**".*

In conclusione si può affermare che il criterio sistematico di interpretazione, come fornito dalle pronunce in commento, consente l'applicazione alla agevolazione del credito d'imposta, previsto ex art. 7, L. n. 388 del 2000, anche nel caso di assunzione di familiari (nella fattispecie il genitore del datore di lavoro).

ORGANIZZAZIONE STUDIO

Il manuale delle procedure di studio

di **Michele D'Agnolo**

Sovente, soprattutto nel periodo che precede l'impegnativo lavoro di stesura ed invio dei bilanci e delle dichiarazioni dei redditi, mi capita di essere contattato da qualche collega che, avendo conosciuto a qualche corso di formazione o attraverso le pubblicazioni la mia attività in campo organizzativo, mi chiede se gli posso fare omaggio delle mie **procedure di studio**.

Passo spesso per venale o antipatico e la cosa non mi fa piacere, anche perché non è questo il punto.

Occorre chiarire innanzitutto di che cosa si tratta. Secondo una certa filosofia organizzativa, **tutte le attività che vengono svolte all'interno dello studio** possono essere viste come **processi**, cioè come sequenze di attività che si svolgono nel tempo. A esempio, il processo contabile parte con la stipula di un mandato professionale, continua con la periodica raccolta della documentazione contabile del cliente, si sviluppa con l'elaborazione delle scritture per il libro giornale, dei libri IVA, la liquidazione dei tributi da versare con il modello F24, si completa con le stampe e così via.

La descrizione o rappresentazione verbale o grafica del processo prende il nome di procedura. Di solito si fanno in forma sintetica, o di punti elenco, mentre i colleghi più sofisticati e informatizzati usano dei diagrammi di flusso o *flow chart*. Le procedure possono essere cartacee o – sempre più spesso – elettroniche. Le procedure di ultima generazione sono addirittura incorporate nel software di gestione del flusso di lavoro e ti accompagnano passo a passo nelle attività da svolgere. Le procedure possono coprire tutte o solo parte delle attività dello studio ed essere eventualmente compendiate in un vero e proprio manuale.

Avere una **procedura scritta** può essere **utile** per ridurre gli ingenti rischi professionali che derivano oggi dal saltare un passaggio o dimenticare la scadenza di una pratica. Inoltre consente di ottenere dagli addetti un **comportamento uniforme**, per esempio nell'archiviazione o nell'approccio al cliente, e permette al professionista di gestire lo studio per eccezioni. Cioè di intervenire solo quando capita qualcosa non previsto dalla procedura. Avere una procedura scritta significa infine avere una pietra di **paragone** certa per valutare la diligenza e l'efficienza dei nostri addetti di studio. Una procedura scritta è per il diritto del lavoro una disposizione di servizio.

Una delle cose più difficili da determinare è il **grado di dettaglio** della procedura. Come google

maps possiamo esaminare la terra da molte altezze diverse e carpire un maggiore o minor grado di dettaglio. La risposta è che la mappa non è il territorio e quindi la rappresentazione più efficiente è quella che contiene il minimo indispensabile di informazioni per non perdere la strada di casa. Come i sassolini di Pollicino.

Costruire una procedura da zero è molto faticoso e il risultato ottenuto – provare per credere – non dà assolutamente ragione dello sforzo. Una sola paginetta può richiedere anche mezza giornata di lavoro. Sembra quasi di lavorare su una perizia. Comprendo quindi che i colleghi siano tentati di prendere la scorciatoia. Cosa vuoi che costi a Michele mandarmi una delle sue?

Sono reticente perché tanta roba la trovate già in giro. Ormai molte procedure di studio esistono già abbozzate all'interno dei manuali pratici fiscali e contabili di uso comune. Altri scampoli di organizzazione si trovano nelle checklist e schede pratiche che i fornitori di formazione ci allegano come materiale del corso. Non sempre sono nel formato giusto, ma ci possono aiutare a comprendere la **sequenza delle attività principali**, il cosiddetto **blueprint**. Poi è più facile scendere nel dettaglio. Un qualsiasi motore di ricerca su web ci permette di ottenere addirittura esempi diretti di moltissime procedure, tratti da manuali ISO 9000 di colleghi o da lavori fatti dalle sempre più numerose commissioni di studio degli ordini e del Consiglio Nazionale. Semmai il problema è che c'è troppo materiale, non troppo poco.

Ma il vero problema è che **una procedura regalata non serve a nulla**. Perché è la mia e non la vostra.

Ricordo una riunione con un capannello di professionisti, dove decantavo i vantaggi di avere un sistema di procedure scritte per governare lo studio. Vengo improvvisamente interrotto da una giovane collega che prende la parola e mi spiega come a suo giudizio le procedure scritte dello studio sono una inutile sovrastruttura. Mi racconta che per mesi nel tragitto tra casa e studio aveva affidato ad un registratore digitale le sue considerazioni per costruire il migliore sistema organizzativo del mondo. Una povera impiegata aveva sbobinato tutto, con la compagnia del rumore di fondo dell'autostrada, e aveva predisposto un manuale che fu consegnato una copia a ciascun dipendente, come fosse un Vangelo. Si meravigliava, la collega, del fatto che il manuale era stato utilizzato dai più per alzare il video del computer a pari degli occhi o per livellare la scrivania traballante. In altri casi era invece finito in quell'angolo della scrivania lontano lontano, dove mettiamo le pratiche che speriamo si risolvano da sole.

Non stupisce affatto che un manuale di procedure, non condiviso dagli addetti, non sia mai stato adottato. Un **manuale costruito e calato dall'alto, non indurrà alcun cambiamento nel modo di lavorare degli addetti**. Anzi screditerà a livello direzionale il professionista che lo propone. Soltanto un manuale che nasca dall'intervista o ancor meglio dal dibattito maieutico degli addetti, di tutti gli addetti che lo dovranno utilizzare, sarà un manuale condiviso e accettato. Manuale che è costoso non in termini di consulenza ma in termini di ore interne dedicate. Manuale che è prezioso, si badi bene, non per il risultato ma per il percorso. È invero

rarissimo che un addetto di uno studio efficacemente proceduralizzato abbia bisogno di guardare dentro il manuale perché quasi sempre si ricorda bene della discussione, dell'audit che è stato fatto al suo modo di lavorare. Il grande vantaggio delle procedure fatte su misura è che inducono titolari e addetti dello studio a fermarsi e a riflettere insieme su come si lavora, staccando almeno per un attimo la spina al frullatore.