

Edizione di mercoledì 11 settembre 2013

ADEMPIMENTI

[Ritenute omesse: pagando entro il 20 settembre si evita anche il penale](#)

di Giovanni Valcarenghi

DIRITTO SOCIETARIO

[Società tra professionisti \(STP\): nuova opportunità per il mondo ordinistico](#)

di Massimo Conigliaro

IMPOSTE SUL REDDITO

[La rivalutazione delle partecipazioni societarie](#)

di Paolo Meneghetti

CRISI D'IMPRESA

[Più ampi gli spiragli per la falcidia IVA in concordato](#)

di Claudio Ceradini

LAVORO E PREVIDENZA

[Le modifiche estive per la responsabilità solidale nei contratti di appalto](#)

di Luca Vannoni

ORGANIZZAZIONE STUDIO

[Ridurre i costi e aumentare il livello di servizio dello studio attraverso il lean management](#)

di Andrea Fornasier

ADEMPIMENTI

Ritenute omesse: pagando entro il 20 settembre si evita anche il penale

di **Giovanni Valcarenghi**

Il prossimo 20 settembre scade il termine entro il quale i sostituti d'imposta, in proprio o per il tramite degli intermediari abilitati, debbono inviare la dichiarazione 770 relativa al periodo 2012. Rispetto alle originarie scadenze di luglio, infatti, anche quest'anno abbiamo registrato l'immancabile proroga, concessa con DPCM del 24 luglio scorso. Ricordata la proroga, allora, appare importante puntualizzare alcune conseguenze (positive) per il contribuente che la medesima porta con sé, in particolar modo per quanto attiene alla casistica delle ritenute non versate, ipotesi sempre più frequente in periodi di scarsa liquidità delle aziende.

Sul versante delle **sanzioni amministrative**, giova rammentare la possibilità, ancora percorribile, di sfruttare i benefici del ravvedimento operoso. Infatti, chi non avesse versato le ritenute scadenti nel 2012, ha ancora la possibilità di farlo entro il prossimo 20 settembre. In tal modo, la sanzione canonica del 30% verrebbe a ridursi ad 1/8, quindi al 3,75%; ipotesi di ravvedimento meno costose, in quanto più tempestive, sono ormai sfumate, in quanto legate a ritardi non superiori a 30 giorni rispetto alla scadenza. Oltre al ridotto carico sanzionatorio, affinché il ravvedimento possa considerarsi perfetto, è necessario versare anche gli interessi moratori nella misura del 2,5% annuo. Diversamente da quanto accade per altri tipi di tributi, nel caso delle ritenute d'acconto l'importo degli interessi si cumula con il tributo principale e non viene separatamente esposto sul modello F24, come invece deve avvenire per la sanzione. Volendo inseguire la maggior dilazione possibile, si può anche ricordare che le ritenute con scadenza al 16 gennaio 2013 potrebbero essere ravvedute entro il prossimo anno, in quanto l'articolo 13 del decreto legislativo n.472/97 indica il termine ultimo della presentazione della dichiarazione del periodo durante il quale è stato commesso l'errore o evidenziata l'omissione (nell'esempio in analisi, gennaio 2013). Sfumata la possibilità sopra esposta, al contribuente conviene attendere la notifica del preavviso di liquidazione (c.d. avviso bonario); pagando il dovuto entro 30 giorni dalla ricezione si potrà beneficiare di una sanzione ridotta al 10% (rispetto al 30% canonico). Ma, soprattutto, ciò che è bene ricordare è che sarà possibile accedere al pagamento rateale, utilizzando le procedure disponibili sulla piattaforma della Agenzia delle Entrate. Pagata la prima rata, che rende valida la procedura, il contribuente potrà anche permettersi il lusso di un ritardo nelle rate successive, a condizione che non si superi la scadenza successiva (in tale ipotesi, infatti, la rateazione con Equitalia decade e le somme vengono iscritte a ruolo).

Ma, forse, potrebbe essere anche interessante rammentare che il differimento del termine per la presentazione della dichiarazione dei sostituti di imposta aiuta i contribuenti anche sotto il versante delle **sanzioni penali**. L'articolo 10-bis del decreto legislativo n.74/2000, infatti, punisce con la reclusione da 6 mesi a 2 anni chiunque non versi, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta, ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti per un ammontare superiore a 50.000,00 euro per ciascun periodo di imposta. Il reato tributario richiamato è stato di recente analizzato dalla giurisprudenza, con numerosi approdi verso soluzioni tranquillizzanti, ove il mancato versamento fosse dovuto ad una mancanza assoluta di liquidità dell'azienda; peraltro, anche la riforma del sistema fiscale in atto al Parlamento dovrebbe intervenire per ridisegnare i perimetri di tali fattispecie. Ma, ad oggi, l'unico metodo che con certezza può escludere ricadute penali è solo quello della rimozione della fattispecie delittuosa. Insomma, la via certa è quella di pagare il dovuto, ovvero almeno di ridurre l'ammontare dello scoperto per ritenute al di sotto del limite dei 50.000 euro. Che si decida di profittare, o meno, del ravvedimento operoso è una circostanza che non interessa il giudice penale.

Abbiamo allora delineato **due ambiti ben precisi e tra loro autonomi**: su un versante l'aspetto della sanzione amministrativa, che solitamente preoccupa poco l'imprenditore, anche perché, in mancanza di ravvedimento operoso, rimane comunque la "scappatoia" dell'avviso bonario. Sull'altro versante, invece, non esiste ravvedimento operoso, ma solo un reato che si configura ove, alla data del prossimo 20 settembre, permanga lo scoperto oltre soglia. Pagare le somme oltre tale data può solamente consentire di ottenere delle attenuanti, ma non certo di cancellare il reato. Sarà allora opportuno richiamare l'attenzione sulla clientela di studio sulla importanza di non lasciarsi scappare quest'ultimo treno, con il rischio di restare appesi alle speranze di una riforma in itinere.

DIRITTO SOCIETARIO

Società tra professionisti (STP): nuova opportunità per il mondo ordinistico

di Massimo Conigliaro

Se ne parlava da molti anni ed alla fine anche il nostro legislatore ha concesso alle professioni ordinistiche la possibilità di costituire **società tra professionisti**, con ciò colmando una **lacuna normativa** del nostro paese e consentendo all'Italia di adeguare il sistema alla [**Direttiva n. 2006/123/CE**](#).

Con la **L. 12 novembre 2011, n.183** il Legislatore ha compiuto l'atteso passo verso la regolamentazione definitiva ed ha previsto all'art.10, la possibilità di costituire **società tra professionisti (STP) per l'esercizio delle attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico**. La disciplina attuativa è stata affidata ad uno specifico regolamento, che è stato emanato a distanza di quasi un anno e mezzo con il [**D.M. 8 febbraio 2013 n. 34**](#), entrato in vigore il 21 aprile 2013.

Oggi le STP possono essere costituite nella forma di qualsiasi **società di persone o di capitali** ovvero quale **società cooperativa**, con numero minimo di **tre soci**.

Il Legislatore ha previsto una **serie di requisiti** che devono possedere le STP per essere qualificate tali. In particolare, l'**atto costitutivo** deve prevedere:

- l'esercizio in via **esclusiva** dell'attività professionale da parte dei soci;
- l'ammissione in **qualità di soci** dei soli professionisti iscritti ad ordini, albi e collegi.

Il numero dei soci professionisti e la partecipazione al capitale sociale dei professionisti deve essere tale da determinare la **maggioranza di due terzi** nelle deliberazioni o decisioni dei soci.

L'incarico professionale conferito alla società deve essere eseguito **esclusivamente** dai soci in possesso dei requisiti per l'esercizio della prestazione professionale richiesta.

La **denominazione sociale**, in qualunque modo formata, deve contenere l'indicazione di società tra professionisti; inoltre la **partecipazione** ad una società è **incompatibile** con la partecipazione ad **altra società tra professionisti**.

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili ha precisato che il

socio professionista può continuare ad esercitare l'attività professionale **anche in forma individuale** e conseguentemente mantenere una propria posizione Iva distinta da quella della STP (cfr. [Pronto Ordini CNDCEC n. 154/2013 del 22.7.2013](#) nonché la [Circolare n. 32/IR del 12.7.2013 dell'IRDCEC](#)).

La società tra professionisti può essere costituita anche per l'esercizio di **più attività professionali** (c.d. **multidisciplinare**). In presenza di STP multidisciplinari, qualora nell'atto costitutivo non sia stata individuata l'attività prevalente, la STP dovrà essere iscritta in tutti gli albi professionali di appartenenza dei soci professionisti.

Una delle principali novità – e forse anche quella più dibattuta nel tempo – è la possibilità di partecipazione alla STP di **soci non professionisti** nonché di **soci di capitale**.

L'[art. 10](#), comma 4, lett. b), della Legge n.183/11 prevede che possono essere soci:

- i soli **professionisti** iscritti ad ordini o collegi;
- i soggetti non professionisti soltanto per **prestazioni tecniche**;
- i soggetti non professionisti per **finalità di investimento**.

Il socio per prestazioni tecniche – secondo quanto precisa la [Circolare n. 32/IR del 12/07/13](#) dell'IRDCEC – *non è socio professionista e non può svolgere le prestazioni professionali che in base alle risultanze dell'atto costitutivo e in base alle competenze previste negli ordinamenti professionali di appartenenza sono riservate solo ai soci professionisti. Si tratta, piuttosto, di un socio che fornisce mansioni ancillari rispetto all'attività della s.t.p., quali ad esempio la gestione delle risorse umane o la gestione dei sistemi informatici.*

Quanto al **socio di capitali**, questi deve:

- essere in possesso dei requisiti di onorabilità previsti per l'iscrizione all'albo professionale;
- non aver riportato condanne definitive per una pena pari o superiore a due anni di reclusione;
- non essere stato cancellato da un albo professionale per motivi disciplinari.

La STP si iscrive in un'**apposta sezione sia del Registro delle Imprese che dell'Ordine** dove ha la sede legale. E' tenuta inoltre al rispetto delle regole dell'ordinamento e del codice deontologico, rispondendo in caso di violazioni al Consiglio di Disciplina competente per territorio.

Nella fatturazione delle prestazioni la STP applicherà anche il **contributo previdenziale integrativo**, da versare poi alla Cassa di riferimento.

Pur tra numerose incertezze e diverse opinioni in proposito – ed in assenza di una specifica norma di riferimento – è da ritenere che il reddito prodotto dalle STP sia di **lavoro autonomo**.

Una previsione normativa in tal senso era stata inserita nel DDL sulle semplificazioni, ma poi se ne è persa traccia nell'iter parlamentare. Il chiarimento da parte del legislatore si rende, però, necessario poiché ad oggi nessuna norma consente di derogare alle regole ordinarie di qualificazione del reddito di una società di capitali, seppur iscritta nella specifica sezione di società tra professionisti.

IMPOSTE SUL REDDITO

La rivalutazione delle partecipazioni societarie

di Paolo Meneghetti

La **rivalutazione delle partecipazioni societarie**, procedura più volte prorogata dalla prima emanazione che risale all'articolo 5 della L. n.448/01, (ultima versione L. n.228/12, art. 1, comma 473, che ha individuato la data del 30 giugno 2013 come termine massimo per la redazione della perizia e versamento della prima rata di imposta sostitutiva) è da sempre **finalizzata alla cessione delle partecipazioni** stesse, cercando di calmierare il gravame tributario generato dalla **plusvalenza da capital gain**. In questo contesto, può capitare che, rispetto alla situazione iniziale, al momento della cessione delle partecipazioni siano state eseguite delle **operazioni straordinarie** che comportano riflessioni sull'effetto della rivalutazione stessa.

Un classico esempio, diffuso nella prassi operativa, è l'ipotesi della **rivalutazione** di partecipazioni societarie, cui segue una **scissione con successiva cessione delle partecipazioni** di una delle società risultanti.

Il tema affrontato in questo contributo è verificare l'**effetto della rivalutazioni sulle partecipazioni** che risultano a scissione eseguita, fermo restando, ovviamente, che la cessione di partecipazioni successiva alla scissione è operazione molto delicata sotto il profilo della **norma antielusiva** di cui all'art. 37 bis del D.P.R. n.600/1973.

La questione da porsi è capire come si riverbera il **nuovo valore fiscalmente riconosciuto** della partecipazioni nel contesto di più realtà societarie, o in altri termini, come **suddividere il valore rivalutato** nelle nuove partecipazioni che ogni singolo socio (che abbia eseguito la rivalutazione ovviamente) riceve a seguito della scissione.

Ipotizziamo questo esempio.

La società A svolge attività industriale utilizzando un opificio di proprietà. Il valore del **patrimonio sociale** è formato, per semplicità, da beni strumentali per l'attività industriale che contabilmente valgono 50 e dall'immobile che vale, sempre contabilmente, anch'esso 50. I soci persone fisiche decidono di **rivalutare le partecipazioni** sulla base di una perizia che conferma il valore dei beni strumentali per 50, mentre l'immobile viene valutato 550. Pertanto viene versata una imposta per rivalutare le partecipazioni di 500. Le partecipazioni assumono un valore riconosciuto di 100 (iniziale) più 500 (rivalutazione), cioè complessivamente di 600. A questo punto si decide di **scindere la parte operativa da quella immobiliare**. Alla beneficiaria

B viene trasferito un patrimonio di 50 pari alla metà del netto contabile della società, con attribuzione ai soci, pro-quota delle partecipazioni.

Quale sarà il valore delle stesse partecipazioni nell'esempio sopra descritto? Necessariamente deve essere utilizzato il **metodo proporzionale** e quindi ipotizzare che il costo della partecipazioni fiscalmente riconosciuto sia pari a 300 per ciascuna società? Oppure sarà possibile tener conto del contenuto della **perizia** assegnando maggior valore alla partecipazioni nella società immobiliare rispetto a quella operativa?

Sul punto si deve segnalare una posizione assunta da parte dell'Agenzia delle Entrate con la [**circolare n. 98/E del 2000**](#) (risposta 7.2.3) con la quale si legittimava, quale unico metodo utilizzabile per la ripartizione del valore delle partecipazioni a seguito di scissione, il **metodo proporzionale in base ai valori contabili**. Però, nel sottolineare questa posizione, non può essere sotaciuto che l'eventuale conferma di una simile tesi provocherebbe la **vanificazione della operazione di rivalutazione** che è avvenuta sulla base dei maggiori valori di mercato insiti in taluni beni e non in altri. D'altra parte va anche rimarcato che l'Amministrazione Finanziaria non subirebbe alcun danno da una **ripartizione non proporzionale** poiché comunque la rivalutazione è avvenuta versando un'imposta sostitutiva, proprio allo scopo di ridurre le plusvalenze da future cessioni delle stesse partecipazioni. La tesi alternativa che a buon ragione può essere sostenuta è la seguente: il **valore delle partecipazioni rivalutate** viene ripartito sulla base del **valore economico** (e non contabile) delle società che nascono dalla scissione. Sicché, ritornando all'esempio precedente, se il valore complessivo del patrimonio è divenuto 600 (da 100 iniziali) e di questi 600, 550 rappresentano il valore economico della società che ha ricevuto l'immobile (la beneficiaria), mentre 50 resta il valore della scissa, si avrà che proporzionalmente la beneficiaria vale il 91,66% del patrimonio totale delle due società. Pertanto il socio che deteneva il 50% e che ha rivalutato la propria partecipazione portandone il valore da 50 a 300 e che partecipa con la quota del 50% ad entrambe le società, ripartirà il valore di 300 in:

- società scissa $300 \times 8,34\% = 25$
- società beneficiaria $300 \times 91,66\% = 575$

Essenziale è che il **valore complessivo delle partecipazioni** nelle due società non superi, ovviamente, il **valore rivalutato**.

CRISI D'IMPRESA

Più ampi gli spiragli per la falcidia IVA in concordato

di Claudio Ceradini

La questione della possibilità di prevedere nei piani concordatari, di qualsiasi natura siano, la **falcidia del debito per IVA** nei confronti dello Stato trova da qualche tempo spiragli di operatività più consistenti. La questione trae origine dalla valenza assoluta che la Corte di Cassazione ha riconosciuto alla norma che disciplina la **transazione fiscale**, e segnatamente l'art. 182-ter della Legge Fallimentare. Tutto nasce dalla modifica al primo comma della disposizione apportata con il **D.L. n.185/08** (cui ha fatto seguito l'estensione alle ritenute ad opera del D.L. 78/2010) che **esclude** la possibilità di prevedere nella proposta di transazione fiscale la **riduzione del debito per IVA e ritenute non versate**, che costituisce per inciso l'esposizione nei confronti dello Stato tipicamente più frequente nell'ambito delle procedure concorsuali. La **Corte di Cassazione** con due sentenze gemelle ([Cass. n.22931/11](#) e [n.22932/11](#)) ha assegnato alla norma valenza **interpretativa**, in continuità con il passato, e **generale**, indipendente quindi dalla decisione del debitore di utilizzare l'istituto della transazione fiscale o meno. La **ratio** è:

- che i tributi che costituiscono risorse proprie della Comunità Europea godono di un particolarissimo regime di tutela, essendo lo Stato stesso soggetto a vincoli nella relativa gestione, e
- che debbono essere qualificati tributi che costituiscono risorse proprie dell'unione non tanto quelli che generano gettito effettivo, ma anche quelli (come l'IVA) che costituiscono mera componente matematica utilizzata per la quantificazione delle contribuzioni comunitarie dei singoli stati.

In sintesi quindi, **IVA e ritenute non potrebbero essere assoggettate a falcidia**, in nessun caso. Con la successiva **pronuncia n. 7667/12**, la Cassazione ha confermato tale orientamento.

Il quadro peraltro inizia ad incrinarsi quasi subito, e la giurisprudenza di merito solo in parte si allinea, mentre dottrina e **molti Tribunali assumono atteggiamento scettico**, se non apertamente critico (Trib. Perugia 16/07/2012, Trib. Varese 30/06/2012, Trib. Como 19/01/2013). Le ragioni di distanza risiedono soprattutto nel carattere della norma, **sostanziale** nell'interpretazione della Corte di Cassazione, ed invece meramente **processuale** per chi non si allinea, e nella ampiezza della deroga al tassativo obbligo di rispetto dell'ordine delle **prelazioni** di cui agli artt. 2741, 2777 e 2778 Cod. Civ. (**par condicio**). Contribuiscono a consolidare l'orientamento di merito avverso all'interpretazione di legittimità tra gli altri sia il Tribunale di Cosenza (Sezione Fallimentare, 29.05.2013), che poco dopo Genova (Corte

d'Appello Rep. 1326, depositata il 27/07/2013).

L'impostazione che va maturando e consolidandosi apprezza il **carattere di straordinarietà dell'art. 182-ter, c. 1, L.F.**, non estendibile per via analogica ad altri ambiti rispetto a quello per cui è congegnato. Il tenore letterale sostiene questa impostazione, essendo il divieto della falcidia esplicitamente riferito al contenuto della **proposta** ex art. 182-ter, e quindi alla **transazione fiscale** che non è parte tra l'altro obbligatoria del procedimento. La deroga al rigoroso rispetto della **par condicio** appare quindi plausibile e sostenibile solo e limitatamente **all'interno dell'adozione dello strumento che la prevede**, e non in via generica. Il ricorso alla transazione fiscale, ed ai relativi vantaggi costituiti dal **consolidamento** della posizione con l'Erario, che assume il carattere della definitività, con l'indubbio pregio di scongiurare successive modifiche integrative del debito suscettibili di compromettere il buon esito della procedura, comportando l'inadempimento del debitore e conseguente risoluzione del concordato ai sensi dell'art. 186 L.F., è **opzione disponibile** al debitore, unico che possa e debba soppesarne vantaggi e svantaggi.

La proposta concordataria che non sia accompagnata da **proposta transattiva con il fisco**, non gode del **consolidamento**, e dispone invece delle opzioni di riduzione che la legge offre ove lo Stato possa essere considerato un **debitore qualsiasi**, al di fuori dell'ambito di tutela straordinario che l'art. 182-ter L.F. gli concede.

Appare anche convincente un **ulteriore elemento** che certa giurisprudenza di merito e in via generale la dottrina apportano, costituito dalla poco comprensibile impostazione per la quale solo il **concordato preventivo**, ed a ben vedere il nuovo strumento della gestione da **sovradebitamento dei soggetti non fallibili**, subirebbero il principio di rigorosa tutela del credito IVA, che non potrebbe subire falcidia, **sconosciuto** invece sia alle altre procedure concorsuali, **fallimento e concordato fallimentare**, sia anche alle **procedure esecutive individuali** (fatta eccezione, come accennato, per quelle in cui il debitore sia ricorso al disciplina del sovradebitamento). Se così fosse, dovremmo constatare un contrasto evidente della norma con i **principi di uguaglianza e ragionevolezza**.

LAVORO E PREVIDENZA

Le modifiche estive per la responsabilità solidale nei contratti di appalto

di Luca Vannoni

Il radicato utilizzo nel contesto economico attuale del contratto di appalto, strumento essenziale per le **procedure di esternalizzazione e di outsourcing**, ha trovato riscontro, a livello normativo, in un quadro mutevole e assai irrequieto, dove si sono succeduti una lunga serie di provvedimenti, da ultimo **il Decreto Lavoro, il [D.L. n.76/13, art. 9 comma 1](#)**.

La finalità perseguita dal Legislatore, il bilanciamento della diffusione dell'appalto con una **responsabilizzazione del committente**, evitando così che la frammentazione della catena produttiva possa determinare il sottrarsi a obblighi retributivi, contributivi e fiscali, **non sempre ha avuto esiti lineari**, con provvedimenti di difficile, se non impossibile, attuazione, tanto da rappresentare un ulteriore ostacolo, burocratico e ovviamente economico, dell'attività imprenditoriale.

Ne è prova il Decreto Fare, il [D.L. 22 giugno 2013, n. 69](#), emanato pochi giorni prima del Decreto Lavoro sopra citato, mediante il **quale si è abrogata la responsabilità in materia di IVA** tra appaltatore e subappaltatore. Si era affacciata, in occasione della conversione, la proposta di cancellare totalmente la responsabilità in materia fiscale: proposta caduta nel vuoto e, pertanto, **rimane in vigore l'art.35 del D.L. n.223/06, il Decreto Bersani**, nella parte in cui, da un lato, prevede **la solidarietà tra appaltatore e subappaltatore – ovvero tra i vari subappaltatori nel caso di catene di subappalto più complesse – per il versamento all'Erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente** dovute in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto, nei limiti dell'ammontare del corrispettivo dovuto e, dall'altro, **sanziona il committente, da € 5.000,00 ad € 200.000,00**, nel caso in cui provveda ad effettuare il pagamento all'appaltatore senza che questi abbia esibito la documentazione attestante che i versamenti fiscali, scaduti alla data del pagamento del corrispettivo, siano stati correttamente eseguiti, eventualmente anche dal subappaltatore.

Riguardo al **Decreto Lavoro**, l'intervento si è per lo più giustificato dalla necessità di risolvere due dubbi interpretativi in relazione **alla responsabilità solidale in materia retributiva e contributiva**.

In primo luogo si è “legificato” quanto aveva in precedenza affermato il Ministero del Lavoro, con la circolare 11 febbraio 2011 n.5, a conferma, quindi, tale interpretazione non era poi così

solida, riguardo all'estensione della responsabilità solidale retributiva e contributiva prevista dall'art.29, del D.Lgs. n.276/03. Viene, infatti, stabilito che **la solidarietà opera anche in relazione ai compensi e agli obblighi contributivi e assicurativi nei confronti dei lavoratori con contratto di lavoro autonomo**. A risolvere gli ulteriori dubbi innescati dall'utilizzo di un termine generico come lavoro autonomo, dove rientrano sia le collaborazioni coordinate e continuative, con obblighi di versamento contributivo in capo al committente del rapporto, sia prestazioni di lavoro autonomo con contratto d'opera, dove il lavoratore autonomo gestisce in prima persona gli obblighi contributivi, **il Ministero del lavoro con la [circolare n.35 del 29 agosto 2013](#)**, ha chiarito che l'estensione è limitata **esclusivamente ai co.co.co./co.co.pro. impiegati nell'appalto** e non anche ai lavoratori autonomi ex art. 2222.

Inoltre, è stato chiarito che la possibilità di intervento, prevista dalla Riforma Fornero, da parte della contrattazione collettiva volta a introdurre una disciplina derogatoria alla solidarietà opera esclusivamente in relazione ai trattamenti retributivi dovuti ai lavoratori impiegati nell'appalto “con esclusione di qualsiasi effetto in relazione ai contributi previdenziali e assicurativi”.

L'ultimo intervento disposto dal Decreto Lavoro esclude la solidarietà prevista dall'art. 29 del D.Lgs. n.276/03 in relazione ai contratti di appalto stipulati dalle PP.AA. di cui all'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 165/01, soggetti sia alla disciplina contenuta nel D.Lgs. n.163/06 e nell'art. 1676 c.c.

In conclusione, le riforme estive vanno sicuramente valutate positivamente nella parte in cui hanno cancellato la solidarietà in materia di IVA, istituto che nella sua operatività si era dimostrato inattuabile se non nella sua burocratizzazione. Alle perplessità generate dal passaggio sibillino del Decreto Lavoro, l'inclusione nella solidarietà dei **lavoratori autonomi impiegati nell'appalto**, **ha dato risposta la recente circolare n. 35 del Ministero del lavoro, risolvendo la questione**, stante il valore meramente interpretativo della prassi, almeno dal **punto di vista ispettivo**.

ORGANIZZAZIONE STUDIO

Ridurre i costi e aumentare il livello di servizio dello studio attraverso il lean management

di Andrea Fornasier

Il Lean Manufacturing è una **filosofia operativa** sviluppatasi negli anni '90 che nasce come emulazione della filosofia produttiva giapponese del *Toyota Production System* (TPS). Il padre fondatore fu Taiichi Ohno, all'inizio dipendente della fabbrica di telai della famiglia Toyota che con il passare nel tempo fece carriera fino a diventare membro del consiglio esecutivo della Toyota, divenuta produttore automobilistico.

Fu una ricerca americana del **Massachusetts Institute of Technology (MIT)**, condotta da James Womack, che portò alla pubblicazione del libro *"La macchina che ha cambiato il mondo"*, che fece emergere il *lean manufacturing* come nuova filosofia produttiva.

Il **lean** successivamente è stato declinato lungo percorsi e settori che spaziano dall'applicazione pratica nell'**industria di processo**, al **mondo dei servizi** (comprendivo del settore ospedaliero e sanitario).

Inizialmente si parlava infatti di *lean production* o di *lean manufacturing*, successivamente si è iniziato a parlare di *lean management* per giungere poi al *lean thinking* (pensiero snello).

L'obiettivo primario di questo pensiero è la **soddisfazione del cliente**. Questo obiettivo viene raggiunto rendendo **più efficace il sistema produttivo** (sia per le aziende manifatturiere che per quelle dei servizi) attraverso **l'eliminazione degli sprechi** (in giapponese **"muda"**) e il **miglioramento continuo** (in giapponese **"kaizen"**).

Per dare un'idea dei risultati che questa filosofia permette di ottenere all'interno delle aziende e degli studi, la Toyota nel corso degli anni ha conseguito un **miglioramento continuo** che l'ha portata a divenire il più importante produttore di automobili al mondo superando anche il colosso americano General Motors.

Anche in ambito service, l'adozione della lean ha consentito il raggiungimento di importanti obiettivi con benefici a doppia cifra percentuale in termini di riduzioni costo, riduzioni errori, e così via.

Per comprendere a fondo il significato di *lean* è necessario enunciare i principi sui quali si

fonda questa filosofia.

I **5 principi base** sono:

- 1. specifica il valore;**
- 2. identifica il flusso di valore;**
- 3. fai fluire la produzione;**
- 4. fai tirare la produzione dalla domanda;**
- 5. ricerca la perfezione.**

Forniremo una “infarinatura” esclusivamente del primo e del secondo principio in questo articolo, per gli altri si rimanda a successivi approfondimenti.

Il valore può essere definito solo dal consumatore: ha significato solamente quando viene espresso in termini di specifiche di prodotto di un bene o di un servizio erogati ad un prezzo e con un tempo specifico.

Definito il valore è necessario capire il suo flusso composto dall'insieme di azioni che vengono eseguite per giungere all'erogazione. Proprio le azioni possono nascondere delle perdite di efficienza del nostro flusso. Per questo motivo è necessario analizzarle secondo la seguente **classificazione**:

- A. azioni che creano valore (**a valore aggiunto**);
- B. azioni che non creano valore ma sono **indispensabili**, per motivi tecnologici o per altre motivazioni, anche chiamate “muda” di primo tipo;
- C. azioni che non creano valore e possono essere immediatamente **eliminate** o “muda” di secondo tipo.

Nel momento in cui **svolgete un'azione del vostro processo** vi dovete porre questa semplice domanda: “*il cliente è disposto a pagarmi per l'attività che sto facendo?*” Pensiamo ad esempio all'attività di stampare un documento o una e-mail per leggerla oppure il tempo impiegato per una ricerca di documenti in disordine che mi servono per lo svolgimento di una determinata pratica: **il cliente riconosce in questa attività un valore?**

Ciò consente di ottenere una **prima istantanea del processo** e avere una classificazione delle attività. L'obiettivo deve essere quello di ridurre fino ad **eliminare le attività di tipo C e comprimere il più possibile le azioni di tipo B**.

Come detto prima la filosofia ha portato sensibili risultati anche alle aziende di servizi di qualunque entità.

Try & Learn: Provate nel vostro ufficio a definire un processo da analizzare, identificare le fasi che compongono il processo, selezionare quali fasi sono a Valore Aggiunto (A), Non a Valore Aggiunto ma indispensabili (B) e quali sono gli sprechi (C). Cronometrate poi i tempi medi di queste singole fasi e otterrete una prima istantanea del vostro processo. Quali sono le percentuali medie di attività a valore aggiunto, incidentali e di spreco?