

Edizione di mercoledì 2 ottobre 2013

ADEMPIMENTI

[Abilitazione Entratel tramite pec](#)

di Luca Mambrin

ISTITUTI DEFLATTIVI

[La mediazione tributaria: oltre i profili di incostituzionalità](#)

di Fabio Pauselli

REDDITO IMPRESA E IRAP

[La presenza di un dipendente non determina necessariamente il pagamento dell'Irap](#)

di Federica Furlani, Sergio Pellegrino

ACCERTAMENTO

[Anche la privacy ostacola il redditometro](#)

di Maurizio Tozzi

ACCERTAMENTO

[Non basta l'indicazione "omesso o carente versamento" per motivare la pretesa fiscale](#)

di Nicola Fasano

ORGANIZZAZIONE STUDIO

[Strumenti di diagnostica per mappare il flusso del valore in un ufficio](#)

di Marco Nali, Matteo Pavan

ADEMPIMENTI

Abilitazione Entratel tramite pec

di Luca Mambrin

Con il [comunicato stampa di ieri](#) l'Agenzia ci ricorda che a decorrere dal **1° ottobre 2013** è possibile registrarsi ai servizi Entratel utilizzando la Posta elettronica certificata (PEC).

Questa è una delle novità contenute nel **pacchetto delle semplificazioni fiscali** presentate nella conferenza stampa dell'Agenzia delle entrate del **3 luglio 2013** e resa operativa dal [provvedimento](#) del Direttore dell'Agenzia delle entrate del **31 luglio 2013**.

Prima dell'introduzione di questa semplificazione gli utenti che volevano **abilitarsi al servizio Entratel** dovevano effettuare **via web la richiesta di pre-iscrizione**, per poi presentare **entro trenta giorni** in qualsiasi ufficio dell'Agenzia delle entrate della Regione in cui ricade il domicilio fiscale del richiedente la **domanda di abilitazione** e la documentazione allegata.

In particolare la procedura per l'iscrizione si articolava nelle seguenti fasi:

- 1) richiedere la **pre-iscrizione** al servizio, mediante la specifica funzione presente nel sito dell'Agenzia delle entrate;
- 2) **stampare e conservare il codice di pre-iscrizione** necessario per il prelievo dei dati contenuti nella busta virtuale;
- 3) stampare **l'esito** della pre-iscrizione mediante la funzione "*stampa allegato per ufficio*";
- 4) **compilare la domanda di abilitazione** in base alla tipologia utente (persone fisiche o soggetti diversi dalle persone fisiche);
- 5) **presentare** la domanda all'ufficio dell'Agenzia competente allegando la stampa dell'esito della preiscrizione e l'eventuale ulteriore documentazione da allegare alla domanda di abilitazione.

Tale procedura doveva essere seguita da **tutti i nuovi utenti** e anche dagli utenti già registrati che avessero

necessità di effettuare variazioni (ad esempio nel caso di richiesta del servizio di abilitazione Entratel per una sede secondaria).

A questo punto l'ufficio dell'Agenzia delle entrate, dopo aver effettuato gli **opportuni controlli**, doveva rilasciare all'utente che richiedeva l'abilitazione, l'**autorizzazione** e le avvertenze sull'utilizzo del servizio (che dovevano contenere, tra l'altro, il numero verde da utilizzare per configurare la connessione diretta e il numero del servizio di assistenza telefonica).

Dopo aver ottenuto l'attestato di avvenuta abilitazione dall'ufficio dell'Agenzia delle entrate, l'utente per poter proseguire nel completamento della procedura di abilitazione doveva effettuare, sempre tramite apposita funzione presente nel sito, il prelievo della busta virtuale suddivisa in tre sezioni:

- nella **sezione 1** veniva indicato il nome utente e password per la configurazione della connessione al servizio mediante rete privata;
- nella **sezione 2** veniva indicato il nome utente e password per l'accesso all'area protetta del sito

["http://telematici.agenziaentrate.gov.it"](http://telematici.agenziaentrate.gov.it) (solo per le persone fisiche);

- nella **sezione 3** veniva indicato il Pincode da utilizzare per la generazione dell'ambiente di sicurezza.

A decorrere dal **1° ottobre 2013** è **pienamente operativa** la misura disposta con il Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate che **consente di utilizzare la posta elettronica certificata per richiedere l'abilitazione ai servizi telematici** (la richiesta di iscrizione può comunque essere ancora effettuata personalmente presso un ufficio dell'Agenzia delle entrate, con le invariate modalità sopra descritte).

Sempre nell'ottica di alleggerire le procedure e di semplificare gli adempimenti viene introdotto anche un nuovo **modello "multifunzione"**, che assorbe i cinque modelli precedentemente in uso e può essere utilizzato sia per le nuove richieste di abilitazione sia per eventuali variazioni su utenze già attive.

Con il nuovo sistema è comunque necessario effettuare innanzitutto **la pre-iscrizione** nella quale viene rilasciato, in tempo reale, **il codice di pre-iscrizione unitamente all'indirizzo di posta elettronica certificata cui inviare la domanda di abilitazione**. In un secondo momento è necessario compilare, direttamente sul proprio pc, il **modello dedicato**, disponibile in formato pdf editabile, in cui viene dichiarata l'accettazione delle condizioni di funzionamento del servizio. Tale modello deve essere **sottoscritto utilizzando la firma digitale del soggetto che richiede l'abilitazione** (o **del rappresentante legale** o negoziante in caso di utenti diversi dalle persone fisiche) ed inviato via posta elettronica certificata: l'ufficio a sua volta (sempre tramite PEC) **rilascerà l'attestazione di abilitazione al servizio Entratel**.

Come precisato nelle istruzioni contenute nel sito dell'Agenzia delle entrate, il messaggio di Posta Elettronica Certificata deve essere contraddistinto dal seguente oggetto: **"Entratel – Invio**

modulo richiesta – CF del richiedente”; il testo del messaggio è libero.

Dalla casella di Posta Elettronica Certificata devono essere trasmessi, con un unico messaggio:

1. il modulo di richiesta sottoscritto, a garanzia dell' identità dell'interessato, con firma digitale;
2. gli eventuali allegati, in formato PDF o Tiff (per i quali non è necessaria l'apposizione della firma digitale).

Ecco dunque che gli **utenti** per proprio conto o gli *intermediari* che forniscono assistenza ai propri clienti, una volta ottenuta l'abilitazione Entratel e le credenziali di accesso, potranno utilizzare in tutta sicurezza i **numerosi servizi online disponibili** tra cui: le operazioni di invio delle dichiarazioni dei redditi, il pagamento delle imposte, tasse e contributi; la registrazione dei contratti di locazione; l'accesso al cassetto fiscale; la richiesta di assistenza su comunicazioni di irregolarità e cartelle di pagamento.

ISTITUTI DEFLATTIVI

La mediazione tributaria: oltre i profili di incostituzionalità

di **Fabio Pauselli**

Come noto, a seguito delle modifiche apportate al D.Lgs. n.546/1992 dal D.L. n.98/2011, è stato introdotto nel nostro ordinamento l'istituto della **mediazione tributaria obbligatoria** per le **controversie** di valore non superiore ad **€ 20.000** e derivanti da **atti** notificati dall'Agenzia delle Entrate a partire **dal 1° aprile 2012**. In particolare, possono essere oggetto di mediazione, oltre alle controversie relative ad avvisi di liquidazione, di accertamento e ruoli, anche i dinieghi per la restituzione di tributi, sanzioni e interessi oppure quelli riguardanti le agevolazioni di natura fiscale.

Concepita dal Legislatore come strumento deflattivo volto ad arginare il contenzioso che affolla le Commissioni tributarie, la mediazione tributaria, sin dalla sua entrata in vigore, ha suscitato dubbi e perplessità tra giuristi ed operatori del settore. Si sono subito ravvisati, infatti, elementi di chiara **incostituzionalità** ben più evidenti di quelli che sancirono, seppur momentaneamente, lo *stop* della mediazione civile.

In tal senso, la Commissione Tributaria Provinciale di Perugia, con [Ordinanza 7.2.2013, n. 18](#), ha sollevato la questione di legittimità costituzionale in relazione agli artt. 3, 24 e 25 della Costituzione, rilevando innanzitutto come **l'organo deputato** a gestire l'eventuale fase di mediazione sia sempre un **ufficio** appartenente **all'Agenzia delle Entrate**: in effetti, non si comprende come si possa parlare di mediazione senza un requisito essenziale come quello della terzietà.

L'obbligatorietà di tale istituto, inoltre, esclude il diritto inviolabile di difesa, considerato che il mancato espletamento della procedura di mediazione rende inammissibile la fase giudiziaria: per di più, limitandone l'applicabilità alle controversie di valore non superiore ad € 20.000 e relative ai soli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate, si introduce un pericoloso vincolo di natura quantitativa e qualitativa con l'inevitabile conseguenza di non assicurare una tutela giuridica uniforme ed egualitaria.

Non bisogna dimenticare, infine, come i termini e le modalità della mediazione tributaria siano fortemente incongruenti con quelli sanciti dall'accertamento esecutivo. Infatti, gli atti emessi a partire dal 1° ottobre 2011 dall'Agenzia delle Entrate diventano definitivi trascorso il termine per la proposizione del ricorso (60 giorni) cosicché, nell'attesa dell'esito della mediazione (90 giorni dalla notifica dell'istanza) il contribuente si vede costretto a pagare, non potendo godere in questo arco temporale neppure di una tutela cautelare, posto che il contenzioso non

è ancora pendente e la mediazione rappresenta una mera procedura amministrativa.

La [C.M. n. 9/2012](#), con la quale l'Amministrazione finanziaria ha stilato un vero e proprio *vademecum* sulla mediazione tributaria, ha ammesso, tuttavia, un'apertura in tal senso, estendendo l'applicabilità della sospensione dell'atto impugnato anche in questa fase.

Alle criticità sin qui emerse, tutte di natura squisitamente tecnica-giuridica, se ne affiancano altre derivanti dalla **pratica professionale**, che meritano alcuni spunti di riflessione.

Innanzitutto, si è avuto modo di riscontrare come, nell'espletare il procedimento di mediazione, gli uffici non sempre procedano ad invitare il contribuente ad un **contraddittorio**; lo Statuto del Contribuente, così come gli altri strumenti deflattivi e non da ultimo anche il nuovo redditometro, ci insegnano che la fase del contraddittorio è un atto dovuto di fronte ad una pretesa erariale.

A questo si aggiunge una particolarità che riguarda il contenuto degli accordi di mediazione; nonostante la C.M. n. 9/2012 preveda la possibilità per l'Ufficio di formulare una **proposta motivata** di mediazione, spesso accade che queste motivazioni siano molto **scarne** se non addirittura **assenti**. Nell'ambito della mia esperienza professionale ho preso atto di alcune proposte che, basandosi sugli elementi forniti dall'istante, erano volte a ridurre forfettariamente quanto dovuto in sede di accertamento, prevedendo abbattimenti di natura percentuale (il 40% va per la maggiore) senza alcuna motivazione che permettesse di comprendere la ricostruzione operata dall'Ufficio nella rideterminazione della pretesa tributaria originaria.

Dall'analisi di quanto esposto sarebbe opportuno che il Legislatore, prima ancora che si pronunci la Consulta, rivalutasse la *ratio legis* che ha introdotto la mediazione tributaria preferendo, piuttosto, **potenziare** l'efficacia degli **altri strumenti deflattivi** del contenzioso.

REDDITO IMPRESA E IRAP

La presenza di un dipendente non determina necessariamente il pagamento dell'Irap

di **Federica Furlani, Sergio Pellegrino**

Con la [sentenza n.22020 del 25 settembre 2013](#), la **Corte di Cassazione** è tornata sul tema dell'**autonoma organizzazione ai fini Irap**, rigettando l'appello proposto dall'Amministrazione finanziaria contro una pronuncia della CTR della Puglia.

Quest'ultima aveva accolto, seppure parzialmente, il ricorso proposto da un **medico** contro il silenzio-rifiuto delle Entrate su un'**istanza di rimborso** relativa agli anni 1999-2000-2001.

Il nodo centrale della questione verte sulla validità dell'equazione "**spese personale = Irap**": la presenza di (modeste) **spese per emolumenti a soggetti terzi** desumibili dalle dichiarazioni dei redditi relative alle annualità interessate **prova sempre**, come sostenuto dall'**Agenzia**, **l'esistenza di un'autonoma organizzazione?**

Secondo la **Suprema Corte non è così**. Scrivono i Giudici: "*La presenza di modeste spese per emolumenti a terzi non appare sufficiente per determinare l'automatica sottoposizione ad Irap del professionista; specie a fronte della pochezza di detti compensi che non superano le 400.000 lire mensili. Giova del resto sottolineare che **la presenza di dipendenti non è di per sé elemento costitutivo della autonoma organizzazione** bensì un **elemento presuntivo** da cui può essere dedotta la sussistenza della autonoma organizzazione*".

Le motivazioni della sentenza in esame risultano particolarmente interessanti laddove, partendo dalla disamina della riforma del 1998 (il D.Lgs. 137/1998 che ha aggiunto nell'art. 2 D.Lgs. 446/1997 la specificazione secondo cui l'attività deve essere autonomamente organizzata), precisano che l'Irap coinvolge una **capacità produttiva** che può non essere compiutamente autonoma (cioè derivare da strutture autosufficienti), e deve pure sempre essere **impersonale e aggiuntiva** rispetto a quella propria del professionista. **Colpisce, infatti, un reddito che contenga una parte aggiuntiva di profitto**, derivante da una struttura organizzativa esterna, cioè da un complesso di fattori che, per numero, importanza e valore economico, sia suscettibile di creare un **valore aggiunto** rispetto alla mera attività intellettuale supportata dagli strumenti indispensabili e di corredo al *know how* del professionista. E' pertanto il *surplus* di attività "agevolata" dalla struttura organizzativa che coadiuva ed integra il professionista ad essere interessato dall'imposizione che colpisce l'**incremento potenziale**, realizzabile rispetto alla produttività *auto organizzata* del solo lavoro personale.

La Corte ribadisce che in ogni caso **spetta al giudice di merito l'accertamento del requisito dell'autonoma organizzazione**, ovvero l'esistenza di una struttura tale da costituire un elemento potenziatore e aggiuntivo alla produzione del reddito, ed è **insindacabile se congruamente motivato**. Esso ricorre, per consolidato orientamento, quando il contribuente:

- sia il responsabile dell'organizzazione;
- impieghi beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione;
- si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui.

L'indirizzo seguito dalla pronuncia è quello di non ritenere che la **presenza di un dipendente**, nel caso di specie per di più in **part time**, costituisca necessariamente **fattore di per sé solo, decisivo ed insuperabile** per considerare sussistente l'autonoma organizzazione; non vi può pertanto essere un'automatica sottoposizione al tributo del lavoratore autonomo che disponga di un dipendente, a prescindere della natura del rapporto e delle mansioni esercitate.

Vi possono, infatti, essere dei casi in cui il lavoro del dipendente non accresce la capacità produttiva del professionista, ma costituisce un **mero ausilio** alla sua attività personale.

La Corte conclude pertanto asserendo *“che la sottoposizione a tassazione aggiuntiva di chi assume un dipendente anche quando tale dipendente non determini un qualche significativo aumento del reddito (si pensi al sostituto di un medico) e quindi manchi il presupposto giuridico dell'irap, costituirebbe una sorta di sanzione che scoraggerebbe l'assunzione di dipendente”*.

Le conclusioni della Suprema Corte appaiono **senz'altro ragionevoli e condivisibili**, ma non si può non evidenziare come si pongano in contrasto con precedenti pronunce assunte su fattispecie sostanzialmente assimilabili a quella esaminata nel caso di specie.

ACCERTAMENTO

Anche la privacy ostacola il redditometro

di **Maurizio Tozzi**

Continua la battaglia tra contribuenti e fisco in relazione al nuovo strumento di accertamento sintetico: ancora una volta il **Tribunale di Napoli**, con una sentenza stavolta emessa al termine di un processo ordinario, giunge alla conclusione che il **nuovo redditometro sia totalmente illegittimo per violazione della privacy**, il tutto mentre anche il **Garante**, da parte sua, ha bloccato l'invio delle lettere dell'Amministrazione finanziaria per analizzare a fondo il problema.

Che il tema del redditometro sia destinato a suscitare **polemiche infinite** è scontato. Si pensi che in questi giorni continuano gli "assurdi" accertamenti ancora riferiti al vecchio strumento applicabile fino al 2008, con una sorta di "raschiatura del fondo del barile", cui inevitabilmente seguirà un **enorme contenzioso** tributario in considerazione soprattutto della giurisprudenza di merito che ripetutamente si è espressa per l'applicabilità del nuovo *format* licenziato il 24 dicembre 2012, considerato più affidabile rispetto all'anacronistico strumento del 1992.

Nel frattempo però il nuovo strumento, che ancora non vede la luce quale primo atto dell'Agenzia delle Entrate, risente di **molteplici problematiche legate alla gestione dei dati sensibili**, con una nuova dichiarazione di illegittimità emessa dal **Tribunale di Napoli**.

A questo punto, per comprendere il caos che si è creato, è sufficiente richiamare la [sentenza della CTP di Reggio Emilia n.74/2/13 del 18 aprile 2013](#), che combinando i fattori precedenti, ha da un lato asserito la necessità di applicare il **nuovo redditometro in luogo del vecchio**, ma allo stesso tempo ha evidenziato l'impossibilità di procedere in tal senso essendo il **nuovo illegittimo**: il risultato è che, secondo i Giudici di merito, gli **accertamenti ancora emessi per il 2008 sono in aperta violazione della legge**. Al che, se si aggiunge anche che la Corte di Cassazione ha iniziato ad esprimersi più volte per la portata di **presunzione semplice** dello strumento (seppur ancora in riferimento al vecchio redditometro), è facile comprendere che anche per gli accertamenti del 2009, visti i presupposti, potrà esserci un enorme sbocco in contenzioso tributario.

È il caso comunque di procedere con ordine. Ad inizio anno, con [ordinanza del 21 febbraio 2013, il Tribunale di Napoli, sezione di Pozzuoli](#), in riferimento al Provvedimento attuativo del 24.12.12 ha stabilito che *"il decreto ministeriale non solo sia illegittimo, ma radicalmente nullo ai sensi dell'art. 21 septies legge n. 241/1990 per carenza di potere e difetto assoluto di attribuzione in quanto emanato del tutto al di fuori del perimetro disegnato dalla normativa primaria e dei suoi*

presupposti e al di fuori della legalità costituzionale e comunitaria". Tale ordinanza, a seguito di impugnazione da parte dell'Agenzia delle Entrate, è stata **dichiarata inammissibile dal Tribunale di Napoli con ordinanza di revoca in data 11 luglio 2013**, laddove però non si è entrati nel merito della vicenda. Stavolta la [sentenza n. 10508 depositata il 23 settembre 2013 del Tribunale di Napoli](#) assume una forza maggiore, in quanto frutto di un processo ordinario che ha seguito una istruttoria completa, senza essere emessa in via d'urgenza. Certo, si è dinanzi ad una sentenza che **potrà essere impugnata** dall'Agenzia, però al momento non solo il redditometro non sarà applicabile contro il cittadino attore nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, ma si avrà anche un effetto "estensivo" relativamente a tutti gli altri contenziosi, in essere o da approntare, anche per l'anno 2008, potendo eccepire soprattutto le conclusioni della **citata sentenza di Reggio Emilia**: da un lato non è più applicabile il vecchio redditometro (a prescindere dalle asserzioni della [circolare n. 24/E del 2013](#)), dall'altro il nuovo redditometro è totalmente illegittimo.

Le pagine da 8 a 12 della sentenza del Tribunale di Napoli sono eloquenti e attestano l'**illegittimità** del nuovo redditometro in quanto, tra l'altro, non opera una **differenziazione tra i cluster dei contribuenti**, addirittura effettuando una ricostruzione ancorata al concetto di famiglia; viola **disposizioni della Carta Costituzionale e dell'UE**, in quanto giunge al monitoraggio di tutte le spese del contribuente che dunque viene ad essere privato "*del diritto di avere una vita privata*"; viola anche il **diritto di difesa** in relazione alle ricostruzioni ancorate alle medie Istat, in quanto "*non si vede come si possa provare ciò che non si è fatto*"; si pone in **contrasto con la Costituzione** in quanto sembra disincentivare il risparmio; è, infine, in contrasto con il **principio di proporzionalità** ex articolo 13 del Trattato dell'Unione Europea.

Insomma, prima ancora di vedere l'applicazione concreta, il nuovo strumento di accertamento è fortemente minato in ordine alla sua **tenuta legale**. Dovendo peraltro rammentare che ancora non sopraggiunge il via libera del **Garante della Privacy** circa le prime lettere inviate ai contribuenti per avviare il contraddittorio preventivo. Come è noto, il Garante sta verificando se i dati presenti all'interno della banca dati dell'Anagrafe tributaria siano o meno congrui e qualitativamente validi, riscontro sollecitato dalla stessa **Commissione Parlamentare di Vigilanza sull'Anagrafe**. Solo a metà ottobre si saprà se verrà dato, o meno, il via libera all'invio degli inviti al contraddittorio: nel frattempo sarà interessante appurare come la giurisprudenza di merito, relativamente al redditometro 2008, recepirà la nuova (o meglio, ribadita), posizione del tribunale di Napoli.

ACCERTAMENTO

Non basta l'indicazione "omesso o carente versamento" per motivare la pretesa fiscale

di **Nicola Fasano**

Nulla la cartella che indichi a fondamento della pretesa erariale la semplice dizione **"carente o omesso versamento"**. E' quanto ha concluso la **Corte di Cassazione** con la recente [ordinanza n. 20211 del 3 settembre 2013](#).

La pronuncia, molto stringata, ha così deciso in merito al ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate contro la **sentenza della Ctr Lazio n. 808/40/09 del 28 dicembre 2009** che accoglieva l'appello della contribuente avverso la sentenza di primo grado dichiarando la nullità di cartella esattoriale relativa ai redditi IRPEF 2001. In particolare la Suprema Corte ha ritenuto che l'indicazione di un **"omesso o carente versamento" non costituisce adeguata motivazione di una pretesa fiscale**.

Fra l'altro la contribuente non si è neanche costituita in giudizio, il che avvalorando ulteriormente le conclusioni a cui è addivenuta la Suprema Corte secondo cui, inoltre, l'eventuale contestazione da parte dell'Agenzia circa l'**insufficienza della motivazione** doveva, semmai, essere fatta nel giudizio di merito tramite il mezzo revocatorio e non rivolgendosi ai giudici di legittimità.

E' di tutta evidenza la **delicatezza della questione** che ha una portata molto ampia visto che praticamente **tutte le cartelle recano come unica motivazione** (se così la si vuole chiamare) la frase **"carente o omesso versamento"** e una **serie di codici** riguardanti i vari tributi, risultando di **difficile comprensione**.

Il principio espresso dalla Cassazione pertanto potrebbe avere un impatto molto rilevante soprattutto in quei casi in cui la **cartella segua un avviso bonario** (che non è atto impositivo e, in particolare nell'ambito dei controlli formali ex. art. 36-bis, D.P.R. 600/1973, reca di fatto indicazioni numeriche molto criptiche, senza alcuna apprezzabile spiegazione) o, a maggior ragione, **quando l'avviso bonario manchi del tutto** (questa ipotesi è abbastanza frequente qualora l'Ufficio a seguito del controllo automatico della dichiarazione non riscontri irregolarità o errori di calcolo, ma "semplicemente" l'omesso o l'insufficiente versamento).

Occorre, tuttavia, non lasciarsi andare a **facili entusiasmi**. La stessa Cassazione ha assunto **posizioni completamente differenti** sul tema della motivazione delle cartelle.

Con la [sentenza 2373/2013](#) (che a sua volta richiama la pronuncia 1722/2010 a Sezioni Unite della stessa Corte), ad esempio, i giudici di legittimità hanno ritenuto che l'assenza di motivazione della cartella esattoriale non può condurre alla **dichiarazione di nullità**, allorché la cartella sia stata **impugnata dal contribuente** il quale abbia dimostrato in tal modo di avere piena conoscenza dei presupposti dell'imposizione, per averli puntualmente contestati, ed abbia omesso di allegare e specificamente provare quale sia stato **in concreto il pregiudizio** che il vizio dell'atto abbia determinato al suo diritto di difesa. Va osservato, tuttavia, che tale pronuncia riguardava una **cartella derivante da avviso di accertamento**, atto che generalmente contiene una corposa parte motiva.

Si tratta, inoltre, di temi su cui, purtroppo, la “**ragion di Stato**” spesso prende il sopravvento sugli aspetti strettamente giuridici: è abbastanza recente per esempio il “**salvataggio retroattivo**” che lo stesso legislatore (art. 36, comma 4-ter, D.L. n. 248 del 2007) ha messo in atto al fine di **sanare le “vecchie” cartelle prive dell'indicazione del responsabile del procedimento**.

Deve osservarsi però come nel caso affrontato dall'[ordinanza 20211/2013](#) si tratti di **vizi non di natura “solo” procedimentale** ma ancor più rilevanti poiché impattano direttamente sulle **ragioni della pretesa erariale** e minano irrimediabilmente il diritto di difesa del contribuente.

In definitiva, l'ordinanza , rappresenta senz'altro un punto a favore del contribuente e una **buona carta da giocare in contenzioso**, nella consapevolezza però che si dovranno attendere ulteriori conferme dell'orientamento pro contribuente.

ORGANIZZAZIONE STUDIO

Strumenti di diagnostica per mappare il flusso del valore in un ufficio

di **Marco Nali, Matteo Pavan**

Nel precedente articolo [“Efficientare a 360° un processo del vostro ufficio attraverso la Lean. Non solo una questione di sprechi...”](#), vi abbiamo fornito un modo per “osservare” un processo in modo completo e puntuale. Fatto questo, avete ora tutte le nozioni che vi servono per analizzare il processo individuato per l’analisi, ma dovete fare uno sforzo in più: provare a ridisegnarlo su un semplice foglio di carta. Per questa operazione, vi proponiamo uno lo **strumento grafico** chiamato **Value Stream Map (VSM)**.

La VSM serve per **mappare un qualsiasi processo che viene attivato per offrire un determinato servizio al cliente** in modo molto semplice dal punto di vista grafico e compilativo. Al suo interno contiene un numero elevato di **dati** numerici e informazioni che devono essere raccolti durante l’osservazione. La VSM viene rappresentata su un unico foglio, di diverse grandezze a seconda della complessità e del numero di informazioni presenti, in modo da poter dominare tutto il processo con un colpo d’occhio.

Alla fine della sua compilazione, dovrete ottenere un disegno simile a quello illustrato in figura 1.

Figura 1-Esempio di Value Stream Map

La figura 1 rappresenta la VSM di un processo d’ufficio; è però necessario seguire dei precisi *step* per poi poter utilizzare al meglio questo **strumento utile all’analisi del processo**.

I sette passi per disegnare e compilare una VSM sono:

1. Capire e individuare le **esigenze del cliente**
2. Identificare le **fasi del processo** e disegnarle
3. Raccogliere i **dati del processo**
4. Raccogliere i dati sulle **quantità di pratiche ferme** in attesa di lavorazioni
5. Determinare la presenza di **flussi esterni** di materiali ed informazioni
6. Determinare la presenza di **flussi interni** di materiali ed informazioni
7. Calcolare il **tempo di attraversamento** e il tempo di processo

1. Capire e individuare le esigenze del cliente

Tutto il processo viene attivato perché c'è un **cliente finale** che vi chiede un servizio: per questo motivo il primo *step* è capire **che cosa il cliente vuole!**

Ciò comporta una quantificazione dei servizi e ogni quanto tempo il cliente li chiede. Un esempio che può spiegarvi al meglio questo concetto consiste nel calcolare il **numero di pratiche di un determinato servizio che devono essere evase al giorno** per soddisfare la domanda del cliente.

2. Identificare le fasi di un processo e disegnarle

Osservando il processo dovete mappare tutte le **attività principali** svolte dai collaboratori coinvolti, partendo da quella finale, ovvero più "vicina" al cliente. Per esempio: archiviazione della pratica, fare fotocopia, aprire e leggere una mail, andare in archivio per prendere della documentazione, compilare format con i dati personali, etc. Disegnate dei riquadri e all'interno scriveteci l'attività, procedendo a ritroso fino ad arrivare alla prima attività del processo. Per verificare che la sequenza delle attività mappate sia corretta, ripercorrete da monte a valle tutte le attività verificandone la sequenzialità e la logica.

3. Raccogliere i dati del processo

Dopo aver individuato le attività, dovete raccogliere i principali dati attinenti a esse, come ad esempio il **tempo** che gli addetti alle varie attività impiegano per svolgerla, chi è il collaboratore che svolge l'attività, oppure dei dati che ritenete necessari all'analisi della vostra attività.

4. Raccogliere i dati sulle quantità di pratiche ferme in attesa di lavorazioni

Durante questo step dovete contare il numero di **pratiche accumulate** tra una postazione e l'altra di lavoro. Molte volte si vedono delle pratiche sopra le scrivanie in **attesa di lavorazione**: il vostro obiettivo è di contarle e poi inserire il numero all'interno di una forma triangolare che andrete a collocare sulla VSM tra le due postazioni coinvolte.

5. Determinare la presenza di flussi esterni di materiali e informazioni.

Se esistono dei **flussi di materiali** esterni (pratiche o documentazioni provenienti da un ente esterno per esempio) o **informazioni** (mail recapitata con informazioni sempre da un ente esterno) dovete tenerne traccia inserendo in quale punto del vostro processo questi sono assorbiti e utilizzati dalle varie attività. Graficamente, questo *step* si traduce nel disegnare delle frecce (con un verso) tra diversi enti/postazioni

6. Determinare la presenza di flussi interni di materiali e informazioni

Dovete tracciare il **flusso del vostro processo**, tenendo traccia dello scambio di materiali e informazioni tra le varie attività che lo compongono (vedi punto 5).

7. Calcolare il tempo di attraversamento e il tempo di processo

La vostra VSM sta prendendo forma! Per concluderla, dovete ancora calcolare il tempo di processo, i tempi di attesa e il tempo di attraversamento. Il tempo di processo si ottiene sommando tutti i tempi delle singole, ma come si calcolano i tempi di attesa? Nel punto 1 avete determinato il numero di pratiche al giorno, quindi sapete teoricamente quanti minuti necessita ogni pratica (esempio 48 pratiche in 8 ore, 6 pratiche all'ora, per ogni pratica stimo un tempo di elaborazione di 10 min.). Sommate tutte le pratiche in attesa lungo il processo, le moltiplicate per il tempo stimato di elaborazione e ottenete il tempo totale di attesa. Infine, il **tempo di attraversamento si calcola sommando il tempo di processo con quello di attesa**. Inoltre, il rapporto tra il tempo di processo e quello di attraversamento dà già una prima indicazione di quanto il nostro processo può essere migliorato.

Seguendo tutti gli *step* elencati, dovrete aver ottenuto la **VSM del vostro processo** (figura 1)!

Usatela anche per scriverci tutte le **osservazioni** che avete annotato durante la sua redazione. Appendete la VSM in modo tale che posso essere spunto di **riflessione per tutti i collaboratori** coinvolti nel processo.

Try & Learn: provate adesso a sviluppare la **Value Stream Map** del vostro processo seguendo tutti i 7 *step*. Una volta che avete concluso la vostra VSM, controllate che quello che avete disegnato corrisponda alla situazione reale del vostro ufficio e non a quella che voi pensate o "sperate" sia. Questo è molto importante, in quanto la VSM deve riportare fedelmente la realtà altrimenti non riuscirete mai a migliorare il vostro processo. Buon lavoro!

Contatti: info@leanexperiencefactory.com