periodico
omologato
DCOER0975
Posteitaliane

B review

TeamSystem Business review

n. 01/2017

Supplemento a TeamSystem Review n. 241

Poste Italiane S.p.A.
Spedizione in abbonamento postale D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 N.46), art. 1, comma 1, DGB Pesaro

Periodico di informazione alle imprese

In collaborazione con
Euroconference

TeamSystem®

ALYANTE Enterprise

Il sistema ERP più flessibile, nella sua versione più evoluta

ALYANTE Enterprise è la **soluzione integrata che supporta tutti i processi aziendali,** sempre aggiornata con le normative del mercato italiano.

Flessibile e modulare, con una **completezza funzionale** che non ha eguali, una **user experience** innovativa, strumenti per ottimizzare la gestione dei processi e sfruttare tutti i vantaggi del web, del lavoro in mobilità e della collaboration, **ALYANTE Enterprise è dedicata alle aziende che hanno soprattutto bisogno di solidità, affidabilità, completezza, facilità di configurazione e d'uso.**

Una soluzione:

1. modulare e flessibile, che evolve insieme al business;
2. funzionalmente completa, anzi la più completa;
3. capace di supportare in modo integrato tutti i processi aziendali;
4. sempre adeguata alle normative;
5. pensata per la collaboration e il lavoro in mobilità;
6. facile da usare per la sua user experience innovativa.

www.teamsystem.com

TeamSystem®

TeamSystem Business review
Periodico di informazione alle imprese
Editrice TeamSystem
Sede: Via Yuri Gagarin, 205 - 61122 Pesaro
Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino
Redazione: Euroconference Editoria
S.E. o O.
Riproduzione vietata
Stampa: Bieffe - Recanati (MC)

Sommario

Lavoro e previdenza

Convertito in legge il decreto fiscale **2**

Ammortizzatori in deroga o fondi di solidarietà, scelta ancora possibile **5**

Pagamento diretto delle prestazioni del Fis **7**

TFR: coefficiente di dicembre 2016 **11**

Economia e finanza

Equo canone di novembre 2016 **12**

Fisco e tributi

ACE meno "simpatica" dopo la Legge di Bilancio **13**

Il recesso nelle società di persone: la valutazione della quota dopo l'introduzione dei Piv **18**

La tenuta e la conservazione delle scritture contabili in uno Stato estero **23**

Convertito in legge il decreto fiscale

La L. 225/2016, di conversione del D.L. 193/2016, è stata pubblicata sul S.O. n. 53 alla G.U. n. 282/2016 ed è in vigore dal 3 dicembre scorso.

Tra le novità si segnala:
- il differimento del termine per la consegna della CU dei sostituti d'imposta dal 28 febbraio al 31 marzo a decorrere dal 2017;
- la norma interpretativa sul trattamento Irpef dei lavoratori trasfertisti;
- la definizione agevolata di tutti i carichi affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2016 (non più fino al 2015) anche con pagamento rateale con interessi dal 1° agosto 2017 e con versamento di almeno il 70% del dovuto entro il 2017.

CU e 770

È stato posticipato, già in riferimento alle CU2017 riferite al 2016, dal 28 febbraio al 31 marzo di ogni anno il termine per la consegna ai lavoratori del modello sintetico. Restano invariati i termini per gli inoltri telematici all'Agenzia delle entrate: il 7 marzo per le CU e il 31 luglio per il modello 770.

Trasfertisti

È stata fornita l'interpretazione autentica con valore retroattivo del comma 6, articolo 51, Tuir, sulla determinazione del reddito di lavoratori in trasferta e trasfertisti.
I lavoratori trasfertisti sono quelli per i quali sussistono contestualmente le seguenti condizioni:
1. mancata indicazione, nel contratto o nella lettera di assunzione, della sede di lavoro;
2. svolgimento di un'attività lavorativa che richiede la continua mobilità del dipendente;
3. corresponsione di un'indennità o maggiorazione di retribuzione in misura fissa, senza distinguere se il dipendente si è effettivamente recato in trasferta e dove la stessa si è svolta, in relazione allo svolgimento dell'attività lavorativa in luoghi sempre variabili e diversi.

In caso di mancata contestuale esistenza delle condizioni indicate non è applicabile la disposizione sui trasfertisti, ma è riconosciuto il trattamento previsto per le trasferte (articolo 51, comma 5, Tuir).

Rottamazione delle cartelle di pagamento equitalia

La definizione agevolata prevista dal D.L. 193/2016, ora convertito con modificazioni dalla L. 225/2016 in vigore dal 3 dicembre 2016, si applica alle somme riferite ai carichi affidati a Equitalia tra il 2000 e il 2016. Chi intende aderire pagherà l'importo residuo delle somme inizialmente richieste senza corrispondere le sanzioni e gli interessi di mora. Per le multe stradali, invece, non si pagheranno gli interessi di mora e le maggiorazioni previste dalla legge.

> Per avvalersi dell'agevolazione occorre presentare apposita domanda entro e non oltre il 31 marzo 2017.

La dichiarazione di adesione alla definizione agevolata può essere presentata dal contribuente:
- presso gli Sportelli dell'Agente della riscossione utilizzando il modulo DA1;
- alla casella e-mail/Pec della Direzione Regionale di Equitalia Servizi di riscossione di riferimento, inviando il modulo DA1, debitamente compilato in ogni sua parte, unitamente alla copia del documento di identità.

Equitalia Servizi di riscossione comunicherà al contribuente entro il 31 maggio 2017 l'ammontare complessivo delle somme dovute e gli invierà i bollettini di pagamento.

> Il 2 dicembre 2016 Equitalia ha informato che è disponibile il nuovo modulo per presentare la domanda di adesione alla Definizione agevolata.

Sul sito Equitalia sono disponibili un video per la definizione agevolata, il Modulo DA1 – Dichiarazione di adesione alla definizione agevolata, la Guida alla compilazione del Modulo DA1, l'Elenco e-mail/caselle Pec dedicate alla definizione agevolata, nonché le Faq sulla definizione agevolata.

> Entro il 31 maggio 2017 Equitalia comunicherà l'ammontare complessivo della somma dovuta, la scadenza delle eventuali rate, inviando i relativi bollettini di pagamento.

La definizione agevolata si applica alle somme riferite ai carichi affidati a Equitalia tra il 2000 e il 2016. Equitalia invierà al contribuente, entro il 28 febbraio 2017, una comunicazione per posta ordinaria sulle somme che le sono state affidate entro il 31 dicembre del 2016 e che a tale data non risultano ancora notificate. Per avere informazioni sugli importi che sono stati affidati a Equitalia nel 2016 è possibile rivolgersi anche allo sportello o accedere all'area riservata sul sito www.gruppoequitalia.it.

> Chi avesse già presentato la dichiarazione di adesione alla definizione agevolata prima delle modifiche apportate alla norma in sede di conversione in legge e voglia integrarla con gli importi affidati a Equitalia nel 2016 (prima non previsti), può farlo presentando, entro il 31 marzo 2017, una nuova dichiarazione, utilizzando il nuovo modulo "DA1 - Dichiarazione di adesione alla definizione agevolata" e indicando solo ed esclusivamente i nuovi carichi che intende definire.

Chi ha un contenzioso con Equitalia può comunque richiedere la definizione agevolata, ma la legge stabilisce che per aderire si debba espressamente dichiarare di rinunciare a eventuali contenziosi relativi alle cartelle interessate dalla definizione agevolata.

> Chi ha già un piano di rateizzazione in corso, può comunque aderire alle agevolazioni, ma deve pagare le rate con scadenza dal 1° ottobre al 31 dicembre 2016.

Si può pagare con i bollettini RAV precompilati inviati da Equitalia, nel numero di rate richieste con il modello di dichiarazione (da 1 rata fino a un massimo di 5), rispettando le date di scadenza riportate sulla comunicazione. In caso di pagamento in un'unica rata, la scadenza è fissata nel mese di luglio 2017.
Si può pagare con la domiciliazione bancaria (se richiesto nel modello di dichiarazione), oppure in banca, anche con il proprio *home banking*, agli uffici postali, nei tabaccai, tramite i circuiti Sisal e Lottomatica, sul sito www.gruppoequitalia.it, con la *App Equiclick* o direttamente agli sportelli di Equitalia.
Chi non paga anche solo una rata, oppure lo fa in misura ridotta o in ritardo, perde i benefici della definizione agevolata previsti dalla legge. Gli eventuali versamenti effettuati saranno comunque acquisiti a titolo di acconto dell'importo complessivamente dovuto.

Varie
Dal 1° luglio 2017 Equitalia (salvo Equitalia Giustizia) sarà sostituita da Agenzia delle entrate-Riscossione, ente pubblico economico con gli stessi scopi.
Dal 1° gennaio 2017 l'Agenzia delle entrate potrà utilizzare le banche dati e le informazioni alle quali è autorizzata ad accedere (incluse quelle sui rapporti di lavoro) anche per le funzioni relative alla riscossione nazionale.
Dal 1° luglio 2017 gli avvisi di accertamento e gli altri atti saranno notificati alle imprese individuali, alle società o ai professionisti mediante posta certificata (si attende un provvedimento dell'Agenzia delle entrate). La notifica della cartella di pagamento avviene all'indirizzo del destinatario risultante dall'indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata (INI-Pec) o, per i soggetti non obbligati alla Pec e che ne facciano richiesta, all'indirizzo dichiarato all'atto della richiesta.
Dal 1° gennaio 2017 il versamento a saldo di Irpef e Irap è posticipato dal 16 al 30 giugno.

I Caf e i professionisti abilitati, fermo restando il termine del 10 novembre per la trasmissione delle dichiarazioni integrative, potranno svolgere entro il 23 luglio di ogni anno la comunicazione all'Agenzia delle entrate, in via telematica, del risultato finale delle dichiarazioni, la consegna al contribuente di copia della dichiarazione dei redditi elaborata e del relativo prospetto di liquidazione, nonché la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate delle dichiarazioni predisposte, purché abbiano effettuato la trasmissione di almeno l'80% delle dichiarazioni entro il 7 luglio.
È stato posticipato al 23 luglio il termine per inviare telematicamente all'Agenzia delle entrate direttamente la dichiarazione precompilata.
È stato incrementato di 592,6 milioni di euro, per il 2016, il Fondo sociale per occupazione e formazione, anche per il finanziamento degli ammortizzatori sociali in deroga, così come è stato incrementato il Fondo sociale per occupazione e formazione di 4 milioni di euro per il 2016 per sostenere gli accordi governativi conclusi e sottoscritti entro il 31 luglio 2015 per i casi di rilevante interesse strategico per l'economia nazionale con notevoli ricadute occupazionali e il cui piano industriale abbia previsto l'utilizzo della C.I.G.S. o dei contratti di solidarietà.
La rendita per inabilità permanente erogata dall'Inail ha natura risarcitoria del danno subito e, pertanto, non concorre alla formazione del reddito complessivo ai fini tributari.

Riferimenti normativi
L. 225/2016

Ammortizzatori in deroga o fondi di solidarietà, scelta ancora possibile

Con nota n. 22695 del 25 novembre scorso, il Ministero del lavoro ricorda che le Regioni e Province autonome possono disporre, in deroga ai criteri introdotti dal D.I. 83473/2014, nel limite del 50% delle risorse ad esse attribuite e fino ad esaurimento delle stesse, con provvedimenti aventi effetti di durata anche ulteriore rispetto al 31 dicembre 2016, in deroga all'articolo 2, comma 64, L. 92/2012.

Introduzione

In conseguenza di tale facoltà le aziende che rientrano nel campo di applicazione della normativa relativa al Fondo di integrazione salariale o dei Fondi di solidarietà bilaterali alternativi possono scegliere di accedere agli ammortizzatori sociali in deroga - nei limiti previsti dalle disponibilità finanziarie delle regioni e province autonome - o alle prestazioni previste dai Fondi, anche per i periodi con inizio nel 2016 e prosecuzione nel 2017.

Anche l'Inps ha commentato l'ampliamento delle possibilità di derogare ai criteri di cui al citato decreto con la circolare n. 217/2016.

Per quanto riguarda la mobilità in deroga, si evidenzia che tale prestazione è sostanzialmente un'estensione a una platea di beneficiari più ampia della mobilità ordinaria, che cessa i suoi effetti al 31 dicembre 2016. Conseguentemente, le Regioni e Province autonome possono concedere provvedimenti di mobilità in deroga con effetti di durata oltre la data del 31 dicembre 2016 solo nel caso in cui il trattamento in argomento abbia inizio entro la fine dell'anno 2016 oppure con decorrenza successiva al 31 dicembre 2016, purché la mobilità in deroga sia consecutiva esclusivamente alla fruizione di un precedente intervento di mobilità ordinaria scaduto dopo il 31 dicembre 2016.

Le Regioni e Province autonome possono utilizzare, per le decretazioni riferite a periodi di intervento che hanno inizio nel 2016 e termine nel corso del 2017, le sole risorse finanziarie attribuite, nei limiti del 50%, per le concessioni in deroga agli articoli 2 e 3, D.I. 83473/2014. Perciò le stesse hanno la possibilità di utilizzare le risorse finanziarie, pari al 50%, attribuite per le concessioni ai sensi degli articoli 2 e 3, D.I. 83473/2014 solo ed esclusivamente per le decretazioni riferite a periodi di intervento con inizio e termine nel corso dell'anno 2016.

Concessione di cassa integrazione guadagni in deroga

La concessione di cassa integrazione guadagni in deroga potrà interessare anche periodi di intervento che hanno inizio e termine nell'annualità 2017, purché consecutivi – cioè senza soluzione di continuità – alla fruizione di precedenti interventi di cassa integrazione guadagni ordinaria o di cassa integrazione guadagni straordinaria con scadenza successiva al 31 dicembre 2016. Parallelamente, la concessione di trattamenti di mobilità in deroga potrà interessare anche periodi di intervento che hanno inizio e termine nell'annualità 2017, purché consecutivi – cioè senza soluzione di continuità – alla fruizione di precedenti trattamenti di mobilità ordinaria con scadenza successiva al 31 dicembre 2016. Conseguentemente, non potrà essere concessa mobilità in deroga, con inizio del trattamento nell'anno 2017, a coloro i quali hanno terminato, sempre nell'anno 2017, un ammortizzatore ordinario diverso dalla mobilità.

Entro e non oltre il 30 novembre 2016 le Regioni e Province autonome potevano adottare i decreti di concessione relativi a periodi di competenza delle annualità 2014 e 2015 e, nell'ambito delle risorse finanziarie attribuite nei limiti del 50%, di decretare, anche dopo la data del 31 dicembre 2016 e, comunque, non oltre il 31 dicembre 2017, la concessione di trattamenti che hanno inizio entro la fine dell'anno 2016. Infine è prevista la possibilità per le Regioni e Province autonome di utilizzare le risorse a disposizione – destinate alla decretazione in deroga agli articoli 2 e 3, D.I.

83473/2014 – per i trattamenti di ammortizzatori sociali in deroga anche con decorrenza successiva al 31 dicembre 2016, fermo restando, comunque, che i relativi provvedimenti di concessione devono essere adottati entro e non oltre il 31 dicembre 2016.
In sintesi, le differenti fattispecie disciplinate con l'indicazione dei termini perentori previsti sono le seguenti:

- i decreti di concessione relativi a periodi di intervento dell'annualità 2014 devono essere emanati dalle Regioni e dalle Province autonome entro e non oltre il 30 novembre 2016;
- i decreti di concessione relativi a periodi di intervento dell'annualità 2015 devono essere emanati dalle Regioni e dalle Province autonome entro e non oltre il 30 novembre 2016;
- i decreti di concessione in deroga agli articoli 2 e 3, D.I. 83743/2014, contenenti periodi di intervento che hanno inizio e termine nell'annualità 2017, purché consecutivi alla fruizione di precedenti interventi ordinari, devono essere emanati dalle Regioni e dalle Province autonome entro e non oltre il 31 dicembre 2016;
- i decreti di concessione in deroga agli articoli 2 e 3, D.I. 83743/2014, relativi a periodi di intervento dell'annualità 2016, devono essere emanati dalle Regioni e dalle Province autonome entro e non oltre il 31 dicembre 2017;
- i decreti di concessione in deroga agli articoli 2 e 3, D.I. 83743/2014, relativi a periodi di intervento che hanno inizio nell'anno 2016 e termine nell'anno 2017, devono essere emanati dalle Regioni e dalle Province autonome entro e non oltre il 31 dicembre 2017;
- i decreti di concessione ai sensi degli articoli 2 e 3, D.I. 83743/2014, contenenti periodi di intervento che hanno inizio e termine nell'annualità 2016, devono essere emanati dalle Regioni e dalle Province autonome entro e non oltre il 31 dicembre 2017.

Riferimenti normativi
Ministero del lavoro nota n. 22695 del 25 novembre 2016

Pagamento diretto delle prestazioni del Fis

Con il messaggio n. 4885 del 2 dicembre 2016, l'Inps ha fornito istruzioni sul pagamento diretto dell'assegno ordinario e dell'assegno di solidarietà erogati dal Fondo di integrazione salariale precisando che, in attesa delle istruzioni UniEmens utili per procedere alle operazioni di conguaglio o rimborso delle prestazioni anticipate dal datore di lavoro, il pagamento dell'assegno ordinario e di quello di solidarietà avverrà, in fase di prima applicazione, esclusivamente con la modalità del pagamento diretto, al fine di garantire continuità di reddito ai lavoratori sospesi ovvero in riduzione di orario.

Il D.I. 94343/2016 ha adeguato il Fondo residuale istituito presso l'Inps, a decorrere dal 1° gennaio 2016, alle disposizioni del D.Lgs. 148/2015, di riordino degli ammortizzatori sociali in costanza di rapporto di lavoro, assumendo, dalla medesima data, la denominazione di Fondo di integrazione salariale (FIS).
Il FIS garantisce due prestazioni: l'assegno di solidarietà e l'assegno ordinario come ulteriore prestazione in favore dei lavoratori dipendenti di datori di lavoro che occupano mediamente più di 15 dipendenti, compresi gli apprendisti, nel semestre precedente la data d'inizio delle sospensioni o delle riduzioni di orario di lavoro. Per le prestazioni sia di assegno di solidarietà che di assegno ordinario il Fondo provvede a versare alla gestione d'iscrizione del lavoratore interessato la contribuzione correlata alla prestazione. Durante il periodo di percezione sia dell'assegno di solidarietà che dell'assegno ordinario il Fondo non eroga la prestazione accessoria dell'assegno al nucleo familiare né il Tfr. I trattamenti di integrazione salariale erogati dal Fondo sono autorizzati dall'Inps competente in relazione all'unità produttiva o, in caso di aziende plurilocalizzate, dalla sede Inps dove si trova la sede legale del datore di lavoro o presso la quale il datore di lavoro ha richiesto l'accentramento della posizione contributiva.
Con la circolare n. 22/2016 e il messaggio n. 1986/2016, sono state fornite le prime istruzioni relative all'operatività del Fondo medesimo e alle modalità di presentazione delle istanze, rispettivamente, di assegno ordinario e di assegno di solidarietà.

Istruzioni procedurali
Le aziende rientranti nel campo di applicazione del Fondo, una volta inoltrata domanda all'Inps, per consentire l'istruttoria e il pagamento della prestazione direttamente in favore del lavoratore, devono inoltre trasmettere, per ciascun lavoratore interessato, raggruppandoli in file aziendali con periodicità mensile, il modello SR41, collegandosi al sito www.inps.it>Servizi online>sezione Servizi per le aziende e consulenti>CIG>Invio richieste pag. dir SR41.
L'invio del modello SR41 potrà essere effettuato successivamente al provvedimento di concessione e al rilascio dell'autorizzazione da parte dell'Inps. Il pagamento ai lavoratori è subordinato al rilascio dell'autorizzazione e nei limiti della stessa.
Una volta emesso il provvedimento di concessione da parte del direttore, verrà dato avviso, alla struttura territoriale Inps competente per il rilascio della relativa autorizzazione di pagamento, che è presupposto per la corresponsione del trattamento economico ai lavoratori interessati. La struttura territoriale provvede altresì alla notifica del provvedimento all'azienda istante. L'autorizzazione di pagamento verrà rilasciata dalla struttura territoriale Inps competente con l'indicazione del periodo, delle ore, del numero dei lavoratori e dell'importo autorizzato comprensivo di contribuzione correlata.
Infine, è a carico del datore di lavoro un contributo addizionale pari alla misura del 4% calcolato sulle retribuzioni imponibili ai fini previdenziali perse dai lavoratori interessati alle prestazioni.
Le richieste e il recupero del contributo addizionale dovuto in ragione dei pagamenti diretti ef-

fettuati dall'Istituto avverranno con le medesime modalità operative previste per la gestione del contributo addizionale di finanziamento della Cassa integrazione guadagni. Le modalità applicative saranno comunicate con separato messaggio Inps.

Istruttoria della domanda

All'atto della ricezione della domanda di concessione dell'assegno ordinario l'Inps provvederà alla relativa istruttoria, effettuando le seguenti verifiche:

- rispetto del requisito dimensionale;
- azienda rientrante nel campo di applicazione del fondo;
- prestazioni incompatibili del datore di lavoro;
- integrabilità della causale e verifica consultazione sindacale;
- rispetto dei termini di presentazione della domanda;
- periodo prestazione;
- coerenza della durata della prestazione con le regole definite dal Fondo - biennio mobile;
- coerenza della durata della prestazione con le regole definite dal Fondo - quinquennio mobile;
- compatibilità dei lavoratori;
- ore autorizzabili nel biennio mobile;
- proporzionalità tra importo richiesto e tetto aziendale.

Terminata l'istruttoria, sulla base di una relazione, potrà essere adottato il relativo provvedimento.

Regime intertemporale di applicazione del FIS

Possono accedere alle prestazioni garantite dal FIS a decorrere:

- dal 1° gennaio 2016 le imprese che risultavano già iscritte al Fondo residuale, per eventi di sospensione o riduzione di attività lavorativa intervenuti dal 1° gennaio 2016;
- dal 14 aprile 2016 i datori di lavoro con più di 15 dipendenti non iscritti al Fondo residuale per eventi intervenuti dal 30 marzo 2016. A tale categoria di datori di lavoro il codice di autorizzazione 0J è attribuito con decorrenza 1° gennaio 2016, pertanto, per la corretta istruttoria delle istanze, è necessario verificare in Anagrafica aziende - Iscrizione e Variazione Azienda la data di decorrenza dell'attribuzione del codice di autorizzazione. Laddove il codice di autorizzazione sia stato attribuito con decorrenza 1° gennaio 2016 e il datore di lavoro abbia una forza occupazionale superiore a 15 dipendenti, potrà accedere alle prestazioni esclusivamente per eventi di sospensione o riduzione dell'attività lavorativa decorrenti dal 30 marzo 2016. Nell'eventualità in cui l'istanza di accesso alle prestazioni si riferisca ad un periodo anteriore, il datore di lavoro deve compilare l'allegato 1 alla circolare n. 201/2015, specificando le ore non indennizzabili, ossia le ore di sospensione o riduzione ricomprese tra l'inizio della riduzione/sospensione indicata nella domanda e la data del 29 marzo 2016;
- dal 1° luglio 2016: i datori di lavoro che occupano mediamente più di 5 e sino a 15 dipendenti per eventi di riduzione dell'attività intervenuti dalla medesima data in relazione alle istanze di accesso all'assegno di solidarietà.

Compatibilità con i trattamenti in deroga e con i contratti di solidarietà di tipo B per il 2016

Con note n. 3223/2016 e n. 3763/2016 il Ministero del lavoro ha specificato che i datori di lavoro che rientrano nel campo di applicazione del FIS possono scegliere di accedere agli ammortizzatori sociali in deroga o al contributo di solidarietà di cui all'articolo 5, D.L. 148/1993, o alle prestazioni previste dal FIS.

Così come precisato con le circolare n. 56/2016 e n. 176/2016:

- ai fini del computo dei rispettivi periodi di fruizione, i singoli istituti devono essere conteggiati in maniera autonoma;
- il datore di lavoro non può presentare domande di integrazione salariale in deroga o domande per il contributo di solidarietà e domande per i trattamenti garantiti dal FIS aventi ad oggetto

periodi d'intervento parzialmente o totalmente coincidenti.
Sarà cura dell'Inps verificare che la fruizione da parte del datore di lavoro degli istituti sopra descritti non costituisca una duplicazione delle prestazioni corrisposte.
In caso di contemporanea presenza di domande per periodi totalmente o parzialmente coincidenti, le strutture territoriali, una volta verificato che non risulti alcun provvedimento di autorizzazione emesso per le altre prestazioni (deroga e solidarietà), procederanno all'istruttoria delle prestazioni richieste al FIS.
In presenza di prestazioni già autorizzate, se il periodo richiesto è totalmente coincidente, l'istanza di accesso al FIS dovrà essere respinta, mentre se il periodo richiesto è parzialmente coincidente, l'istanza di accesso al FIS potrà essere accolta parzialmente, esclusivamente con riferimento al periodo non coincidente con la prestazione già autorizzata. In tale ultima eventualità il datore di lavoro istante deve compilare l'allegato 1 alla circolare n. 201/2015, indicando le ore non indennizzabili, ossia le ore di sospensione o riduzione dell'attività lavorativa ricadenti nel periodo coincidente con la prestazione già autorizzata a titolo di CIG in deroga o contributo di solidarietà.

Anzianità di effettivo lavoro

I beneficiari delle prestazioni garantite dal FIS sono i lavoratori assunti con contratto di lavoro subordinato, compresi gli apprendisti con contratto di apprendistato professionalizzante, che abbiano un'anzianità di effettivo lavoro presso l'unità produttiva per la quale è richiesta la prestazione di almeno 90 giorni dalla data di presentazione dell'istanza di concessione del trattamento. Nel computo dei 90 giorni vanno ricompresi, oltre i giorni di ferie, festività, infortuni e i periodi di maternità obbligatoria, sia il sabato, in caso di articolazione dell'orario di lavoro su 5 giorni a settimana, che il riposo settimanale (domenica o altro giorno infrasettimanale). In attesa dell'implementazione del flusso UniEmens, che consenta alla procedura di rilevare automaticamente tale requisito, lo stesso dovrà essere autocertificato dalle aziende richiedenti. Per le domande già pervenute, pertanto, sarà chiesto ai datori di lavoro istanti di autocertificare che ciascun lavoratore beneficiario possiede il requisito dei 90 giorni di anzianità di effettivo lavoro nell'unità produttiva.

Requisito dimensionale

La verifica del requisito dimensionale si effettua sulla media occupazionale nel semestre precedente la data di inizio delle sospensioni o riduzioni di orario di lavoro. Ciò può comportare, a seconda della data di presentazione della domanda e della data di inizio delle sospensioni o riduzioni di attività, uno sfasamento tra la presentazione della domanda (precedente) e l'acquisizione del dato rilevato dalle comunicazioni del datore di lavoro (successivo). Per tale motivo, le domande che ricadono in tale fattispecie e per le quali non sarà possibile rilevare in tempo reale la forza aziendale, saranno evidenziate in procedura, con esito *alert*.
Una volta che il dato relativo alla dimensione aziendale sarà acquisito, la procedura cambierà l'esito in positivo o negativo a seconda della soglia dimensionale verificata. Tuttavia l'operatore di sede potrà comunque procedere in qualsiasi momento, prescindendo pertanto dal controllo automatico, con l'istruttoria delle domande in tutti quei casi in cui il numero dei lavoratori occupati al momento della presentazione della domanda sia tale da garantire ampiamente il raggiungimento o il non raggiungimento del requisito occupazionale, modificando l'esito da *alert* rispettivamente in positivo o negativo.

Termini di presentazione della domanda: verifica del periodo neutro

La procedura verifica automaticamente che le istanze di accesso alle prestazioni garantite dal FIS siano presentate nel rispetto dei termini previsti. Con circolare n. 22/2016 e con messaggio n. 1986/2016 sono stati indicati i termini entro i quali, a seguito dell'aggiornamento della procedura per l'invio *on-line* delle istanze di assegno ordinario e di assegno di solidarietà, le medesime prestazioni potevano essere considerate come presentate nei termini: 19 febbraio 2016 per l'assegno

ordinario e 12 maggio 2016 per l'assegno di solidarietà.
Il periodo neutro, interessando un numero esiguo di domande, non è verificato automaticamente dalla procedura. Pertanto il controllo è demandato all'operatore Inps che dovrà verificare se, stante l'esito negativo proposto dalla procedura, le istanze in realtà debbano considerarsi presentate nei termini in quanto ricadenti nel periodo neutro così come dettagliato nelle richiamate note dell'Istituto.
A titolo esemplificativo: un'istanza di assegno ordinario presentata in data 5 febbraio 2016 per il periodo dal 1° gennaio 2016 al 31 marzo 2016, verrà esposta con esito negativo, ma in realtà, ricadendo la data di presentazione nel periodo neutro così come individuato dalla circolare n. 22/2016 (1° gennaio - 19 febbraio 2016), la stessa dovrà essere considerata come presentata nei termini. Pertanto l'operatore di sede dovrà modificare l'esito proposto dalla procedura da negativo a positivo.

Cambio causale
Nell'eventualità in cui, a seguito di un mero errore materiale, all'atto della presentazione della domanda il datore di lavoro specifichi una causale diversa da quella indicata nella scheda causale allegata alla domanda, previa verifica presso il datore di lavoro, è possibile procedere con l'istruttoria della domanda sulla base della causale di cui alla scheda allegata all'istanza.

Presentazione a Fondo diverso da quello di appartenenza
In sede di presentazione dell'istanza di accesso alle prestazioni garantite dal Fondo, in caso di datore di lavoro non rientrante nel campo di applicazione del medesimo, l'istante è avvertito dell'errore e, qualora voglia proseguire ugualmente con l'inoltro della domanda, è invitato a regolarizzare la propria posizione presso la Struttura Inps territorialmente competente. Alcune istanze sono state inoltrate ad altri Fondi. In considerazione del fatto che tale errore è conseguenza dell'impossibilità di inoltrare la domanda al FIS, le istanze inoltrate ad altri Fondi fino alla data del 3 febbraio 2016 possono essere ripresentate e considerate come pervenute nei termini per il medesimo periodo di sospensione o riduzione di attività lavorativa. A tal fine è stato predisposto l'elenco con i nominativi dei datori di lavoro che erroneamente hanno inoltrato le domande ad altri Fondi, le date delle domande e le strutture Inps territorialmente competenti all'istruttoria delle stesse affinché le sedi competenti comunichino ai datori di lavoro interessati la possibilità, qualora ne abbiano ancora interesse, di inoltrare la domanda al FIS.

Verifica: datore di lavoro rientrante nel campo di applicazione del Fondo
La circolare n. 176/2016, al paragrafo 7.1, ha disposto che i datori di lavoro potenzialmente rientranti nell'ambito di applicazione del Fondo continueranno ad essere contraddistinti dal c.a. "0J", a prescindere dal requisito dimensionale. L'attribuzione del c.a. 0J, pertanto, non è di per sé sufficiente a stabilire l'appartenenza del datore di lavoro al campo di applicazione del Fondo, che va verificata congiuntamente al requisito dimensionale del medesimo (più di 5 dipendenti). La procedura, in questa prima fase di rilascio, verifica autonomamente i due controlli, esponendo automaticamente con esito positivo l'eventualità in cui l'azienda abbia più di cinque dipendenti e le sia stato attribuito il codice 0J. Tuttavia possono verificarsi casi in cui il datore di lavoro con più di 5 dipendenti e codice 0J non rientri ugualmente nel campo di applicazione del Fondo. Sono queste le ipotesi elencate nell'all.1 alla circolare n. 176/2016. In tali casi, nonostante l'esito positivo del controllo, la domanda deve essere respinta in quanto l'azienda non rientra nel campo di applicazione del FIS, ma nel campo di applicazione della Cigs.

Riferimenti normativi
Ministero del lavoro messaggio n. 4885 del 2 dicembre 2016

TFR: coefficiente di dicembre 2016

Secondo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati a dicembre 2016 è risultato pari a 100,3: a dicembre 2016 la percentuale utile per la rivalutazione del TFR maturato al 31 dicembre 2016 è risultata pari a 1,795304

Mese	Periodo	Indice Istat	Aumento rispetto al 2016	Tasso mensile	75% Differenza 2015	Rivalutazione
Gennaio 2016	15 gennaio – 14 febbraio	99,7	0	0,125	0	0,125000
Febbraio 2016	15 febbraio – 14 marzo	99,50	0	0,250	0	0,250000
Marzo 2016	15 marzo – 14 aprile	99,60	0	0,375	0	0,375000
Aprile 2016	15 aprile – 14 maggio	99,60	0	0,500	0	0,500000
Maggio 2016	15 maggio – 14 giugno	99,70	0	0,625	0	0,625000
Giugno 2016	15giugno - 14 luglio	99,9	0	0,750	0	0,750000
Luglio 2016	15 luglio - 14 agosto	100,0	0,093458	0,875	0,070093	0,945093
Agosto 2016	15 agosto – 14 settembre	100,2	0,293645	1,000	0,220234	1,220234
Settembre 2016	15 settembre – 14 ottobre	100	0,093458	1,125000	0,070093	1,195093
Ottobre 2016	15 ottobre – 14 novembre	100	0,093458	1,250000	0,070093	1,320093
Novembre 2016	15 novembre – 14 dicembre	100	0,093458	1,375000	0,070093	1,445093
Dicembre 2016	15 dicembre – 14 gennaio 2017	100,3	0,393738	1,500000	0,295304	1,795304

Equo canone di novembre 2016

L'inflazione del mese di novembre 2016 è stata pari a 0,1%. Ai fini dell'equo canone, pertanto, la variazione ridotta al 75% è pari a 0,075% (zerovirgolazerosettantacinque).

Sul sito Internet dell´ISTAT è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell´indice del mese di novembre 2016 rispetto a novembre 2015 è risultata pari a 0,1% (zerovirgolauno). Variazione utile per le abitazioni e per i locali diversi dalle abitazioni con contratti ai sensi della L. 118/1985: il 75% risulta pari a 0,075% (zerovirgolazerosettantacinque);
- la variazione percentuale dell'indice del mese di novembre 2016 rispetto a novembre 2014 risulta pari a 0,1% (zerovirgolauno). Il 75% risulta pari a 0,075% (zerovirgolazerosettantacinque). Le variazioni percentuali annuali e biennali sono state prelevate dal sito internet dell'ISTAT.

ACE meno "simpatica" dopo la Legge di Bilancio

La L. 232/2016 ha apportato numerose modifiche al regime dell'ACE, disciplinato dal D.L. 201/2011 , rendendo generalmente meno vantaggiosa l'agevolazione, specialmente nel comparto dei soggetti Irpef in regime di contabilità ordinaria.
Infatti, oltre alla previsione di un decremento dell'aliquota di rendimento nozionale rispetto a quello programmato, si è reso unico per tutti i contribuenti il meccanismo di calcolo già proprio delle società di capitali (premiando i soli incrementi e non l'intero stock del patrimonio netto), sono stati introdotti limiti al riporto delle eccedenze in caso di operazioni straordinarie, si sono eliminate le maggiorazioni previste per le società neo quotate e sono stati introdotti vincoli di riduzione degli incrementi premiati ove investiti in tesoreria.
Fatta questa premessa, nel prosieguo analizziamo le singole modifiche apportate al sistema.

Il tasso di remunerazione

L'articolo 1, comma 550, lettere a) e c), L. 232/2016 (modificando i commi 2 e 3 dell'articolo 1, D.L. 201/2011) fissa il tasso di remunerazione da applicare all'incremento del capitale investito rispetto all'anno base:

- al 2,3%, per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2017;
- al 2,7% a regime, per i periodi di imposta successivi.

In definitiva, rispetto alle norme previste dopo l'intervento della L. 147/2013, si sostituisce un tasso fisso predeterminato con uno che si sarebbe dovuto determinare con un D.M., tenendo anche in considerazione l'andamento dei rendimenti dei titoli pubblici.
Non risulta dunque possibile affermare che la modifica sia migliorativa o peggiorativa, anche se pare certamente dimezzata rispetto al rendimento da ultimo applicabile per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2016, pari al 4,75%[1].
È stato osservato che, in relazione al periodo 2017 (per i soggetti solari) potrebbe accadere che, pure a fronte di un incremento del capitale investito, la detassazione risulti inferiore rispetto a quella del periodo 2016; infatti, si dovrà contare su una base agevolata pari a 2,65 volte quella del 2016 per poter raggiungere il medesimo beneficio.

Abrogazione dei benefici per le società neo quotate

L'articolo 1, comma 2-bis, D.L. 201/2011 (come derivante dopo le modifiche apportate dal D.L. 91/2014) prevedeva una maggiorazione della base di computo dell'ACE nella misura del 40% per le società con azioni quotate in mercati regolamentati italiani o comunitari a decorrere dal 25 giugno 2014; la materiale applicazione era tuttavia subordinata all'approvazione da parte degli organi comunitari.
Il probabile diniego del benestare della Commissione UE ha indotto il Legislatore ad abrogare la disposizione (tramite l'articolo 1, comma 550, lettera b), L. 232/2016) che, pur presente nell'ordinamento non è mai stata di fatto operante.

Riduzione della base imponibile per investimenti in tesoreria

L'articolo 1, comma 550, lettera d) introduce un nuovo comma 6-*bis* nell'articolo 1, D.L. 201/2011, al fine di sterilizzare l'incremento del capitale investito sino a concorrenza dell'incremento delle consistenze di titoli e valori mobiliari, diversi dalle partecipazioni, rispetto a quelli risultanti dal

[1] In precedenza era stato applicato il 4,5% per il 2015, e il 4% per il 2014 e il 3% per gli anni precedenti.

bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010.
Chiara risulta la finalità, vale a dire la volontà di premiare solo risorse acquisite al patrimonio con esclusiva finalità di supporto del core business del soggetto per il tramite di una maggiore efficienza oppure il rafforzamento dell'apparato produttivo[2].
La disposizione:

- trova applicazione a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015, con espressa deroga ai divieti dello Statuto di diritti del contribuente, come esplicitamente previsto dal comma 552 dell'articolo 1, L. 232/2016;
- riguarda tutti i soggetti diversi dalle sole banche e imprese di assicurazione; quindi riguarda anche le *holding* di partecipazione e le società finanziarie diverse dalle banche[3].

Non risulta del tutto chiaro, tuttavia, quale sia il corretto significato da attribuire alla locuzione di titoli e valori mobiliari.
Secondo una prima chiave interpretativa, ci si dovrebbe rifare ai precedenti interpretativi dell'Amministrazione finanziaria, a suo tempo rilasciati in tema di Dit. Infatti, con circolare n. 76/E/1998, si era inteso riferirsi ai titoli non rappresentativi di merci, ai certificati di massa, ai certificati di deposito e alle quote di Oicr (Organismi di investimento collettivo del risparmio).
Inoltre, osservando le indicazioni di Assonime (circolare n. 42/1998) e le successive precisazioni dell'Agenzia delle entrate (circolare n. 61/E/2001) si era giunti ad affermare che si potessero escludere le liquidità, i depositi e conti correnti bancari e i pronti contro termine.
Diversamente, è stato anche sostenuto[4] come si possa giungere a conclusioni parzialmente differenti se si facesse riferimento alla definizione contenuta nell'articolo 1, comma 1-*bis*, D.Lgs. 58/1998 (Testo Unico della Finanza); in tal caso sarebbero esclusi da novero i certificati di deposito e le quote di Oicr.
In tal senso, non resta che attendere le precisazioni dell'Agenzia delle entrate, tenendo in considerazione che solitamente viene preferita una interpretazione coerente con quelle già rilasciate nel passato.
A prescindere dalla corretta individuazione del perimetro applicativo, si tratta di identificare il conteggio necessario, facendo anche tesoro delle indicazioni fornite dall'Agenzia delle entrate a § 7.2 della circolare n. 61/E/2001.
Nel documento di prassi, infatti, era stata esclusa la possibilità di operare un mero confronto tra lo stock di titoli e valori al 31 dicembre 2016 (adeguando le date alle odierne necessità e ragionando per i soggetti solari) e quello al 31 dicembre 2010.
Diversamente, si dovrebbe ricostruire in modo analitico investimenti e disinvestimenti del periodo considerato, onde evitare di applicare indebitamente gli effetti derivanti dalle regole di valutazione del bilancio; infatti, un soggetto potrebbe avere investito in titoli per 100 e riscontrare un differente valore nelle scritture contabili.
Stante la finalità della limitazione (premiare solo quanto investito in core business) pare corretto – anche se può essere laborioso – ricostruire gli effettivi esborsi (per gli acquisti) e gli eventuali introiti (per le vendite).
È ragionevole ritenere che, con l'applicazione della nuova riduzione, si ridurrà contestualmente il parametro che dovrà essere confrontato (in ultima analisi) con il patrimonio netto del soggetto; diversamente, si avrebbe un confronto spurio che non pare condivisibile.
Va, infine, ricordato che la norma in questione è stata qualificata dalla dottrina[5], come si evince dalle indicazioni della Relazione di accompagnamento, come regola di funzionamento dell'agevolazione; pertanto, non potrebbe essere definita come clausola anti abuso, con conseguente impossibilità di essere disapplicata mediante interpello probatorio.

[2] L. Miele, "*ACE senza investimenti finanziari*", in Sole 24 ore del 6 dicembre 2016, pag. 39.
[3] L. Gaiani, "*Riscritte le regole applicative dell'ACE per le imprese individuali e le società di persone*", Il Fisco n. 3/2017, pag. 226.
[4] Si vedano L. Miele e L. Gaiani, *op. cit.*.
[5] F. Bontempo – L. Miele – V. Russo, "*Gli interventi sull'ACE riducono il beneficio*", in Il Fisco 45/2016, pag. 4317 e L. Gaiani, *op. cit.*.

Modifica delle regole di calcolo per i soggetti Irpef

L'articolo 1, comma 550, lettera e), Legge di Bilancio 2017 interviene a modificare l'articolo 1, comma 7, D.L. 201/2011 specificando che il criterio incrementale trova applicazione anche per gli imprenditori individuali e le società di persone in regime di contabilità ordinaria.

Il successivo comma 552, con norma fuori sistema[6], specifica che per detti soggetti Irpef rileva come incremento di capitale proprio anche la differenza tra il valore del patrimonio netto dal 31 dicembre 2015 e il patrimonio netto al 31 dicembre 2010.

Infine, il comma 551 prevede che le nuove regole si applichino a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015, con tanto di deroga al divieto di efficacia retroattiva posto dallo Statuto dei diritti del contribuente.

Sembra dunque che il calcolo sia di natura promiscua, in quanto contempla:

- una parte fissa, derivante dal differenziale tra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e quello al 31 dicembre 2010;
- una parte variabile, costituita dagli incrementi e dai decrementi rispetto a tale parte fissa, verificatisi a decorrere dal 1° gennaio 2016.

Quali variazioni in aumento, rileveranno:

- i conferimenti in denaro e le rinunce irrevocabili al diritto alla restituzione di precedenti finanziamenti e
- gli utili accantonati a riserva, con esclusione di quelli vincolati a riserve non disponibili.

Se, in merito al primo parametro non si ravvisando evidenti differenze rispetto a quanto già noto per i soggetti Ires, del tutto peculiare appare il ragionamento in merito al secondo parametro.

Infatti, l'articolo 2262, cod. civ. sancisce un diritto preciso del socio a ricevere la sua quota di utili, ove derivante da un bilancio regolarmente approvato; tale principio è stato poi confermato anche dalla giurisprudenza di legittimità, come ad esempio si nota in Cassazione n. 4454/1995.

> Si dovrà pertanto prestare grande attenzione all'aspetto documentale ove si intenda far emergere in modo non contestabile che i soci hanno inteso non esercitare tale diritto di prelevamento, potendo così lasciare l'utile nel patrimonio netto e non trasferirlo tra i debiti.

Quali variazioni in diminuzione, invece, rilevano le attribuzioni – a qualsiasi titolo – ai soci o partecipanti.

Ciò porta a ritenere che, anche in questo ambito, le perdite non siano rilevanti, in quanto – pur decrementando il patrimonio netto – non rappresentano delle attribuzioni ai soci.

Sul punto, è stato osservato[7] che si potrebbe argomentare in merito alla rilevanza "a prescindere" o selettiva di tali attribuzioni; in sostanza, si potrebbe sostenere che ove si fosse in grado di dimostrare la distribuzione di somme già presenti nel patrimonio netto alla data del 31 dicembre 2010, le stesse non andrebbero a decrementare la base ACE (fermo restando il fatto che si avrebbe un effetto "indiretto" in merito al decremento del valore del patrimonio netto, che comunque funge da calmiere finale dell'agevolazione.

In sostanza, per meglio comprendere, si è fatto riferimento all'esistenza di 3 elementi:

1. lo *stock* patrimoniale di base, vale a dire l'ammontare del patrimonio netto al 31 dicembre 2010, che assume rilevanza nel calcolo ai sensi del disposto del comma 3 dell'articolo 1, D.L. 201/2011;
2. lo *stock* incrementale concesso "a prescindere" dal comma 552, L. 232/2016, vale a dire il differenziale tra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e quello al 31 dicembre 2010, quasi a lenire il peggioramento della situazione dei soggetti Irpef a seguito di una modifica normativa retroattiva.

Al riguardo, ci sarà da chiarire se, nel calcolo, l'utile dell'esercizio 2015 debba, o meno, essere ricompreso nella posta del patrimonio netto al 31 dicembre 2015, rilevando nella determinazione

[6] Si noti che non si è provveduto ad abrogare l'articolo 8, comma 1, D.M. 14 marzo 2012 che sanciva la rilevanza del patrimonio netto contabile come *stock*. Si tratterà, inoltre, di comprendere se mantengono validità i successivi commi dello stesso articolo 8, vale a dire il comma 2 – ai fini della ripartizione del beneficio nelle imprese familiari e nelle società di persone – e il comma 3 che dettaglia le regole di fruizione per le persone fisiche.

[7] P. Meneghetti, "*ACE con vantaggio fiscale ridotto*", in Sole 24 ore del 14 dicembre 2016, pag.48; "*Spiraglio nell'ACE per le società post 2011*", ivi 9 dicembre 2016 e "*Prelevamenti personali liberi ai fini ACE,*" ivi 28 dicembre 2016.

dello *stock* incrementale, ovvero nel calcolo degli incrementi dal 2016. La specificità della disposizione, e il senso del beneficio concesso, sembrano indurre a dare risposta affermativa al quesito, pur considerando che – normalmente- l'utile di periodo risulta invece rilevante nel successivo anno, al momento della sua destinazione al prelievo o al rafforzamento patrimoniale. Ove il parametro di computo fosse negativo, il dato dovrà essere assunto in misura pari a zero e

3. gli incrementi veri e propri rilevanti a decorrere dal 2016, computati secondo le regole ordinarie già note per i soggetti Ires.

La struttura particolare della previsione normativa, sembra assegnare una rilevanza ampia a quello che è stato definito *stock* incrementale; tuttavia, non si è provveduto a specificare le conseguenze pratiche che si possono presentare nella gestione della normale vita di una società o di una impresa individuale.

Si pensi, ad esempio, ai prelevamenti; gli stessi, potrebbero essere astrattamente imputati alle riserve già esistenti al 2010, ovvero agli incrementi sino al 2015, ovvero ancora agli incrementi dal 2016.

Nel primo caso non vi sarebbe alcun effetto, nel secondo e nel terzo un decremento della base ACE. Concettualmente non sembra errato poter fare questa assunzione, anche se va detto che non risulta, nell'esperienza pratica, alcun suggerimento che induca a ritenere possibile un tale discrimine, con la conseguenza che, ove si intendesse condividere il suggerimento, sarebbe indispensabile uno *screening* del patrimonio netto in relazione alla sua stratificazione storica.

Si tenga comunque presente che, quale che sia la soluzione, l'effetto diretto del decremento del patrimonio netto verrebbe a costituire un limite invalicabile nel calcolo.

> Una seconda questione attiene alle perdite che si possono formare a decorrere dal 2016; possono, le stesse, impattare sulla riduzione del predetto *stock* incrementale?
> Anche al riguardo sembra lecito rispondere in senso negativo, ricordando ancora una volta l'effetto indiretto della contrazione finale del patrimonio netto.

Sul punto, in attesa di chiarimenti ufficiali, si potrebbe contrariamente osservare che tale parte del netto ha concorso alla formazione della base dell'agevolazione, sia pure per quanto attiene la parte fissa (differenziale patrimonio netto 2015-2010).

Anche per i soggetti Irpef si renderanno applicabili gli effetti delle clausole anti abuso, di cui ai commi 2 e 3 dell'articolo 10, D.M. 14 marzo 2012; peraltro, dalle bozze di Modello Unico 2017 SP, si può evincere che, al rigo RS46 dell'apposito prospetto per il conteggio della agevolazione si dovranno fornire calcoli e dettagli per ciascuna delle ipotesi limitative.

Anche per i soggetti Irpef operano:

- le regole della riduzione della base ACE in relazione agli incrementi delle consistenze di titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni, già in precedenza dettagliate;
- il limite del patrimonio netto.

In relazione al primo punto, si dovrebbe svolgere la seguente considerazione:

- qualora si ritenesse la disposizione di natura generale e indistinta, il periodo di analisi di tali incrementi dovrebbe coincidere con gli anni dal 2011 al 2016;
- qualora, invece, si ritenesse operante una sorta di irrilevanza di tutti gli accadimenti sino al 2010, si potrebbe optare per la differente tesi della facoltà di non considerare nel limite gli investimenti in tesoreria effettuati con risorse già esistenti al 31 dicembre 2010.

In merito al limite del patrimonio netto, si dovrebbe assumere il parametro come risultante dal bilancio, computando anche l'utile o la perdita, come precisato dall'Agenzia delle entrate al §1.2 della circolare n. 35/E/2012.

In tal senso, giunge conferma anche dalla bozza delle istruzioni per la compilazione del rigo RS45.

Gli acconti Ires dovuti per il 2017

L'articolo 1, comma 553, L. 232/2016 prevede che i soli acconti Ires dovuti per il periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016 siano da ricalcolare come se, in tale periodo,

fossero già vigenti le disposizioni applicabili dal 2017.
In sostanza, gli acconti dovranno considerare la riduzione della base ACE per effetto di eventuali incrementi di consistenze di titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni.

ACE e operazioni straordinarie: limiti al riporto delle eccedenze

L'articolo 1, comma 549, L. 232/2016 interviene a modificare i seguenti articoli del Tuir, al fine di disciplinare (in limitazione) le regole di riporto della eventuale eccedenza ACE non utilizzata:

- articolo 172, comma 7, in tema di fusioni;
- articolo 173, comma 10, in tema di scissioni;
- articolo 181, comma 1, in tema di operazioni straordinarie transfontaliere.

Lo scopo evidente della norma è quello di limitare la possibilità di operare indebiti trasferimenti soggettivi delle eccedenze ACE non utilizzate, al pari di quanto si è fatto nel passato in tema di perdite fiscale, interessi passivi non dedotti ed eccedenze di ROL (ovviamente salvo il superamento dei parametri che rendono non pericoloso il detto trasferimento).

Si segnalano, infine, due ulteriori modifiche.
Nell'articolo 84, comma 3, Tuir, si prevede che il divieto di trasferimento operi anche nel caso di trasferimento della totalità o della maggioranza delle quote di partecipazione al capitale.
Infine, nell'articolo 88, comma 4-*ter*, Tuir, si sancisce che, nell'ambito di operazioni straordinarie con finalità di risanamento, la riduzione dei debiti risulti non tassata solo per la parte che eccede le perdite fiscali, l'eccedenza di interessi passivi riportabili e le eccedenze di ACE.
La dottrina ha segnalato la necessità che, su tali estensioni, intervenga l'Agenzia delle entrate nel precisare quali siano le modalità applicative da utilizzare, tenendo in considerazione il fatto che, in sede di applicazione delle medesime regole alle eccedenze di interessi passivi, furono introdotte delle peculiarità che potrebbero applicarsi (o meno) al caso delle eccedenze ACE.
Le due situazioni sono infatti differenti tra loro, posto che l'eccedenza di interessi ha natura di diretto incremento delle perdite fiscali, mentre l'eccedenza ACE sorge solo dopo l'assorbimento delle eventuali perdite e può essere destinata anche alla compensazione di debiti Irap.
Al riguardo, non essendo presente alcuno spunto definitivo, si dovranno attendere le interpretazioni ufficiali.

Riferimenti normativi
L. 232/2016
D.L. 201/2011

Il recesso nelle società di persone: la valutazione della quota dopo l'introduzione dei Piv

Le valutazioni di recesso sono tra le più comuni nella pratica professionale, ma pongono sovente interrogativi di metodo che traggono origine da una normativa non univoca che distingue le diverse fattispecie societarie quasi a ritenere che il recesso e le sue finalità possano diverge a secondo della forma che si è voluto dare al rapporto societario.
La recente introduzione dei Piv per certi versi ha fatto chiarezza sul metodo mentre per certi altri non ha fornito indicazioni puntuali.
Rimane ancora particolarmente critica l'impostazione da dare al recesso nelle società di persone. Per tale motivo nel presente lavoro, dopo un inquadramento generale con riferimento alle tematiche, più trattate in dottrina e nei Piv, del recesso nelle società di capitale si è voluto fornire un riferimento aggiornato alla luce di recente giurisprudenza e dei Piv in merito a come il professionista si debba muovere nelle valutazioni di recesso/esclusione del socio nelle società di persone.
Chiude il lavoro, una tabella riepilogativa della struttura che dovrà essere data alla relazione in coerenza con i Piv.

Il quadro di riferimento: la valutazione di recesso nelle società di capitali

La riforma del diritto societario del 2003 ha profondamente modificato la disciplina del recesso del socio nelle Spa e nelle Srl, introducendo il Principio in virtù del quale la valutazione della quota del socio recedente o escluso, per le sole Srl, debba avvenire con un ancoraggio maggiore al valore corrente e, comunque, quale risultato di una valutazione vera e propria, non più quindi quale mero riconoscimento *pro-quota* del patrimonio netto risultante da una situazione economica e patrimoniale da redigere per lo scopo.

Il Legislatore ha voluto riconoscere una maggiore tutela al socio dissenziente che può ora considerare il recesso quale alternativa concretamente praticabile e non più fortemente penalizzante, come era sotto la precedente disciplina.

Lo stesso Legislatore non ha voluto però fornire una disciplina univoca per quanto attiene ai criteri di valutazione nelle differenti fattispecie societarie, venendosi a definire tre diverse situazioni:

1. per le Spa quotate si applica un criterio fondato in modo esclusivo sui prezzi di quotazione per il quale, l'articolo 2437-ter, comma 3, cod. civ. definisce l'orizzonte del periodo di riferimento (sei mesi precedenti l'assemblea le cui deliberazioni sono legittimanti il recesso), la tipologia di prezzo di borsa (di chiusura) e, infine, l'indicatore statistico da utilizzare (la media aritmetica);
2. per le Spa non quotate lo stesso articolo 2437-*ter,* comma 2, cod. civ. richiede invece che il valore sia da determinare "*tenuto conto della consistenza patrimoniale della società e delle sue prospettive reddituali nonché dell'eventuale valore di mercato delle azioni*";
3. per le Srl, l'articolo 2473, comma 3, cod. civ. prevede invece che "*i soci che recedono dalla società hanno diritto di ottenere il rimborso della propria partecipazione in proporzione del patrimonio sociale. Esso a tal fine è determinato tenendo conto del suo valore di mercato al momento della dichiarazione di recesso*".

È concesso che lo statuto deroghi alla disciplina suddetta, ma le clausole penalizzanti per il socio recedente sono nulle (articolo 2437, comma 6, cod. civ.)[1], sicché è da ritenere che le deroghe abbiano solamente un ruolo di pre-definizione e semplificazione del processo valutativo.

Ne deriva ai fini valutativi che nel primo e nel terzo caso il riferimento al valore di mercato è il cri-

[1] Cfr. Assonime, circolare n. 66/2005 e in giurisprudenza Tribunale di Roma, 13 dicembre 2007).

terio principale se non esclusivo, mentre nel secondo è solamente eventuale[2].
Poiché le finalità della stima paiono analoghe, il riconoscimento del valore della quota a un socio che, non riconoscendosi più nelle decisioni della società, intende lasciarla, risulta difficile comprendere come il valutatore debba muoversi.
La recente introduzione dei Principi Italiani di Valutazione (Piv), emanati dall'Organismo Italiano di Valutazione (Oiv), ha in parte chiarito alcuni punti ed in parte ha ulteriormente confuso i temi.
Aspetto centrale nei Piv è la configurazione di valore alla quale si intende pervenire, per cui i Piv nella prima sezione "Rete concettuale di base", alla sotto-sezione n. 6 definiscono:

1. il valore di mercato come il prezzo al quale l'azienda potrebbe essere negoziata tra soggetti indipendenti che operano in modo informato, prudente e senza essere esposti a particolari pressioni. Esso può includere premi e sconti e ipotizza il massimo e miglior uso dell'azienda;
2. il valore intrinseco come espressivo dell'apprezzamento che un qualunque soggetto razionale operante sul mercato dovrebbe esprimere alla data di riferimento. Non include premi e sconti e ipotizza l'uso corrente dell'azienda;
3. il *valore convenzionale* che deriva dall'applicazione dei criteri specifici che sono stati fissati per la sua determinazione dalla legge, da regolamenti, da Principi contabili o da contratti;
4. il *valore normale di mercato* include solamente i premi e sconti "normali" di mercato, mentre esclude quelli anomali e straordinari.

La differenza tra le differenti configurazioni è rappresentata, in primo luogo, dalla natura di prezzo probabile del valore di mercato, mentre il valore intrinseco è solamente un apprezzamento del valutatore in quanto soggetto razionale operante sul mercato.
Da questa differenza principale derivano poi gli attributi delle due configurazioni. Il valore di mercato in quanto prezzo probabile deve tenere conto dei premi e sconti correntemente applicati dal mercato (tipicamente per sovraliquidità/illiquidità) ed esprimere il massimo e miglior uso dell'azienda, ovvero escludere eventuali inefficienze o benefici non riproducibili e attribuibili alla *corrente governance* e struttura proprietaria dell'azienda. Il valore intrinseco, invece, esprime il valore derivante dall'uso corrente dell'azienda, misurato senza tenere conto di premi/sconti alla data di riferimento, ma guardando ad un orizzonte di medio/lungo periodo.
Guardando alle tre indicazioni legislative sopra elencate pare chiaro che il valore di recesso per una Spa quotata sia qualificabile come un valore convenzionale da stimare sulla base del criterio puntualmente definito dalla norma.
In merito alla Spa non quotate, il Piv IV.6.2 individua il valore intrinseco quale corretta configurazione di valore poiché consente la corretta quantificazione di quanto il socio dissenziente rinuncia esercitando il recesso.
Il relativo commento qualifica ulteriormente il valore intrinseco come il prezzo probabile che si ottiene in un mercato efficiente in senso fondamentale. In tal senso, anche ove il valore intrinseco fosse superiore al valore di mercato, il socio recedente non avrebbe alcun vantaggio, ma otterrebbe solamente il guadagno atteso dall'investimento.
Il Principio precedente, Piv IV.6.1 sostiene che: "*l'unità di valutazione di riferimento nel caso di valutazioni ai fini di recesso è rappresentata dall'azienda nel suo complesso. Il valore della singola azione è calcolato pro-quota*". Nei commenti si richiama l'inapplicabilità dei premi di maggioranza e degli sconti di minoranza, in tal senso allineandosi allo spirito della norma volta a tutelare maggiormente il socio recedente.
Pur rimanendo alcuni dubbi operativi, ne deriva che l'Oiv prevede che per le valutazioni di recesso nella Spa non quotata si possano includere dati e parametri derivanti dal mercato ma si debbano escludere tutti quei riferimenti che allontanano da una configurazione basata sui fondamentali dell'azienda da valutare.
Nella quarta sezione dei Piv dedicata alle "Applicazioni speciali" viene citato l'articolo 2437-*ter*, cod. civ. ma non l'articolo 2473, cod. civ. sicché è pensabile che la suddetta disciplina sia applicabile alle

[2] In tale senso si esprime la Relazione al D.Lgs. 6/2003, Riforma del diritto societario.

sole Spa e non alle Srl per le quali il Legislatore ha previsto solamente il criterio di mercato. Rimane quindi il dubbio se debbano essere considerati premi e sconti legati alla liquidità del mercato.
A parere di chi scrive, la posizione dell'Oiv è corretta nell'impostazione generale, ma per le Srl non può essere ignorato il riferimento normativo per cui se può essere accettabile una valutazione che rifletta l'uso corrente dell'azienda (ciò a cui il socio recedente rinuncia non è una azienda ipotetica ma quella concretamente operante) non pare possibile che il valutatore non consideri premi e sconti, specie se di rilevante entità alla data di riferimento.
Si conferma, invece, la non applicabilità di premi di maggioranza e sconti di minoranza poiché l'unità di riferimento non è la partecipazione ma la singola quota in quanto porzione del valore complessivo della società. Nel caso della Srl, il Legislatore stesso ha richiamato il criterio della proporzionalità.

Il recesso nelle società di persone: quadro normativo di riferimento

Il diritto di recesso è garantito dall'articolo 2285, cod. civ. per le società di persone (società semplice, in nome collettivo e in accomandita semplice). Al primo comma è previsto che: "*ogni socio può recedere dalla società quando questa è contratta a tempo indeterminato o per tutta la vita di uno dei soci*". Il recesso può quindi avvenire in ogni momento con il solo limite del preavviso di almeno 3 mesi (articolo 2285, comma 3, cod. civ.).
Secondo il comma successivo, il socio: "*può inoltre recedere nei casi previsti dal contratto sociale ovvero quando sussiste una giusta causa*". Ne deriva che se la società è contratta a tempo determinato il recesso è limitato alle sole cause individuate nel secondo comma.
Assimilabile al recesso, è l'esclusione del socio nelle fattispecie previste dall'articolo 2286, cod. civ.. L'articolo 2289, cod. civ. tratta della liquidazione della quota del socio uscente che si applica sia al recesso sia all'esclusione.
Il primo comma dell'articolo 2289, cod. civ. prevede che: "*nei casi in cui il rapporto sociale si scioglie limitatamente ad un socio questi o i suoi eredi hanno diritto soltanto ad una somma di denaro che rappresenti il valore della quota*".
Il successivo comma sostiene che: "*la liquidazione della quota è fatta in base alla situazione patrimoniale della società nel giorno in cui si verifica lo scioglimento*". Il socio beneficia degli utili o partecipa alle perdite delle operazioni in corso al momento della sua uscita.
L'ultimo comma dell'articolo 2289, cod. civ. stabilisce altresì che il pagamento debba essere fatto nel termine di sei mesi dalla data di scioglimento del rapporto.

Le implicazioni valutative

Un primo aspetto da considerare riguarda la situazione patrimoniale di riferimento e l'eventuale possibilità di utilizzare l'ultimo bilancio sociale disponibile o se invece si debba costruire una situazione patrimoniale *ad hoc* per il recesso.
Il riferimento della norma "*al giorno in cui si verifica lo scioglimento*" parrebbe indicare un riferimento puntuale ed aggiornato e non il valore di bilancio che potrebbe essere anche molto datato. In questo senso, un antico ed unanime orientamento giurisprudenziale[3] richiede l'aggiornamento dei valori alla data del recesso o quanto meno alla data più vicina determinabile tenuto conto dell'assetto amministrativo e contabile (ad esempio una situazione a fine mese in luogo di una inframensile).
La norma si riferisce al valore della quota da determinarsi sulla base della situazione patrimoniale, ma non esplicita i criteri da utilizzare per la stima.
Ciò ha generato il dubbio se il socio recedente dovesse essere soddisfatto considerando esclusivamente il patrimonio netto risultante dalla situazione patrimoniale *pro-quota*.
La già citata Cassazione n. 7595/1993, confermando una posizione già nota, sostiene la non applicabilità dei criteri prudenziali previsti per la redazione del bilancio, sicché se ne deduce che la

[3] Cfr. Cassazione, n. 2772/1967 e n. 7595/1993, Corte d'Appello di Genova, 17 aprile 2001, Tribunale di Genova, 25 gennaio 1982.

situazione patrimoniale sia da intendersi come una valutazione patrimoniale semplice.
Gli amministratori dovranno, quindi, preparare una situazione patrimoniale alla data più vicina a quella dello scioglimento del rapporto sociale, secondo i criteri del bilancio di esercizio, e successivamente dovranno riallineare il patrimonio netto al suo valore corrente, esprimendo le rettifiche necessarie alle attività e alle passività.
Tali rettifiche dovranno essere considerate al netto della fiscalità latente, poiché il socio attraverso il recesso realizza il valore implicito nella società e se tale fiscalità non venisse considerata si avrebbe una ingiusta penalizzazione (o ingiusto vantaggio) per i soci residui che dovranno sopportare tale fiscalità.
In dottrina viene talvolta prevista la possibilità di applicare aliquote ridotte rispetto a quelle legali, considerando l'eventuale possibile riduzione del carico nel futuro (ad esempio affrancamento dei valori, cambiamenti della normativa). Tale posizione può essere ritenuta accettabile nel contesto specifico, posto che la realizzazione delle plusvalenze in capo alla società sono comunque dilazionate nel tempo.
Questa posizione è fatta propria anche dalla Fnc che sostiene che la base di riferimento per la valutazione sia costituita dal patrimonio netto rettificato[4].
Rimane, infine da considerare se tra le poste dell'attivo rettificato possano trovare spazio anche gli intangibili non in bilancio e l'avviamento.
Un orientamento giurisprudenziale ampiamente condiviso[5] è favorevole all'inclusione di tali poste con la motivazione che se esse venissero escluse, verrebbero indebitamente avvantaggiati i soci superstiti che beneficiano per il futuro degli apporti e dei contributi del socio recedente o escluso.
La valutazione dell'avviamento può avvenire attraverso tutti i metodi riconosciuti in dottrina che possono essere di stima:

1. diretta attraverso il metodo UEC e E.V.A.®;
2. indiretta come differenza tra il valore determinato con il metodo reddituale (o finanziario) e il patrimonio netto rettificato.

Tali considerazioni paiono anche in linea con il dettato normativo che esplicitamente prevede che la valutazione tenga conto dei risultati attesi dalle operazioni in corso (articolo 2289, cod. civ.).
Pare di poter ritenere applicabile anche per il recesso nelle società di persone, la sostanza della sentenza Tribunale di Milano n. 8639 del 27 giugno 2014 che ha affermato, per le Spa, la piena legittimità di una libera scelta delle metodiche valutative, rigettando la tesi avversa che sosteneva come l'unico criterio ammissibile di valutazione, alla luce del dettato normativo, fosse quello misto patrimoniale reddituale.
Non pare, quindi, di ravvisare limitazione nella scelta dei criteri nelle indicazioni normative e giurisprudenziali, ma piuttosto pare influente la qualità della base informativa che potrebbe non consentire l'articolazione di criteri complessi, quali il metodo finanziario, o di trovare dati di mercato comparabili ed affidabili.
Andrà comunque considerato che l'eventuale adozione del metodo UEC, all'interno di una perizia che rispetta i Piv, dovrà comunque:

1. tenere conto dell'evoluzione attesa del reddito e del patrimonio netto nell'orizzonte di valutazione e non limitarsi a mantenere fisso il sovrareddito per un dato numero di anni;
2. stimare i tassi di rendimento/attualizzazione con gli stessi criteri e modelli utilizzati per la stima del rendimento atteso per i soci nei metodi reddituale e finanziario (Piv III.1.33).

In merito alla configurazione di valore da adottare, i Piv non richiamano l'articolo 2289, cod. civ.; però in questo caso, a differenza delle Srl, il dettato normativo non fornisce espliciti riferimenti di valore per cui l'impostazione generale data alle valutazioni di recesso può essere ritenuta applicabile alle società di persone come già per le Spa.
Andrà, pertanto, preferita una configurazione di valore di tipo intrinseco e non considerando sconti di minoranza.

[4] Fondazione Nazionale dei Commercialisti, La valutazione della partecipazione del socio recedente, 30 aprile 2015
[5] Tra le sentenze più recenti e significative si cita Cassazione, n. 7595/1993, n. 3671/2001, n. 3345/2010, n. 9397/2011 e n. 5549/2015.

Tale posizione è anche giustificata dalla giurisprudenza, chiaramente orientata ad apprezzare l'effettivo valore della quota, in considerazione della natura dei rapporti tra i soci nelle società di persone. Parrebbe, quindi, pienamente legittima l'applicazione di un valore intrinseco in grado di apprezzare l'avviamento data l'attuale compagine societaria e al lordo di disallineamenti di valore dovuti a fattori di mercato e come tali temporanei.

La struttura della perizia di valutazione

Nell'ipotesi che il professionista abbia ricevuto incarico dalla società per la stima del valore della quota del socio recedente o escluso, la struttura che la relazione deve avere, ove si intendano rispettare i Piv è riportata di seguito.

Sezioni della relazione	Note
Incarico, finalità della stima e data di riferimento. Dichiarazione che la stima è coerente con i Piv e accettazione dell'*Honour Code*	Parte generale comune a tutte le perizie valutative
Analisi della base informativa e giudizio di completezza ai fini valutativi. Eventuali limitazioni considerate	La data di riferimento della perizia dovrebbe coincidere con la data di scioglimento. La situazione patrimoniale di riferimento porta la medesima data
Riferimenti normativi, di giurisprudenza e di prassi	La relazione integra i riferimenti normativi per il recesso in generale e per il caso delle società di persone in particolare. Si richiama anche l'orientamento giurisprudenziale circa gli aspetti più critici. Il riferimento al Piv IV.6.1. e .2 è necessario anche se riguarda le Spa. Verrà commentato l'utilizzo per analogia
Metodologia	La relazione riporta che la configurazione di valore prescelta è quella intrinseca come definita dai Piv in accordo con quanto riportato al punto 3. Pare opportuno commentare le motivazioni per le quali si esclude l'applicazione di uno sconto di minoranza. Si descrivono, in breve, gli aspetti teorici e i richiami ai Piv per il criterio applicato (o i criteri applicati), spiegando i motivi per i quali le altre metodiche possibili non sono applicabili (ad esempio le valutazioni comparative di mercato per assenza di dati comparabili e affidabili). Vengono fornite indicazione dettagliate in merito ai dati utilizzati ed alle ipotesi formulate per la costruzione del modello valutativo. I parametri necessari alla costruzione del tasso di rendimento atteso/attualizzazione sono dettagliati con indicazione della fonte e delle motivazioni inerenti le scelte effettuate. Sono fornite tabelle che consentono al lettore di ricostruire le elaborazioni effettuate. Sono indicate le eventuali limitazioni o difficoltà di stima riscontrate dal valutatore
Sintesi	Si riporta il valore risultante dalla stima. Nell'ipotesi di utilizzo di più metodiche deve essere dettagliato il processo seguito per pervenire al valore di sintesi

Riferimenti normativi

Articolo 2437-*ter,* cod. civ.
Articolo 2285*,* cod. civ.
Articolo 2289*,* cod. civ.

La tenuta e la conservazione delle scritture contabili in uno Stato estero

Nei gruppi di imprese multinazionali non di rado i servizi di tenuta e di conservazione delle scritture contabili obbligatorie previste dalla normativa civilistica e fiscale sono affidati a fornitori esterni localizzati in altri Stati, normalmente caratterizzati da minori costi di gestione rispetto all'Italia. Questa fattispecie presenta indubbiamente aspetti innovativi non sempre previsti e regolati dalla disciplina civilistica e fiscale, in modo particolare per quanto concerne le modalità di tenuta e di conservazione delle scritture mediante le tradizionali modalità non informatiche. È perciò legittimo interrogarsi con riguardo alla legittimità di questi modelli organizzativi dei sistemi amministrativo-contabili delle imprese, nonché in merito ai requisiti minimi che devono essere necessariamente verificati per garantire la compliance fiscale delle imprese che, avendo sede legale nel territorio italiano, sono tenute a rispettare le norme del nostro ordinamento pur operando in un contesto internazionale.

Impianto e funzionamento di un sistema contabile ubicato in uno Stato estero

Un recente documento di studio pubblicato dalla Fondazione Nazionale dei Commercialisti[1] (in breve, "FNC") ha trattato di un fenomeno che nell'ultimo decennio ha assunto via via una dimensione crescente nell'ambito dei gruppi di imprese multinazionali. Si tratta dell'affidamento a fornitori esterni dei servizi di tenuta e di conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai sensi della normativa civilistica e fiscale vigente in Italia. Un fenomeno spesso motivato dalla ricerca di economie nei costi di gestione delle attività ritenute "routinarie" o a basso valore aggiunto nella prospettiva meramente quantitativa delle imprese, che vengono così delocalizzate presso centri di servizi facenti capo a entità legali esterne quasi sempre ubicate in Stati esteri caratterizzati da un basso costo del lavoro.

Questa scelta può coinvolgere tutto il sistema amministrativo-contabile, inteso come l'insieme di tutte le scritture contabili obbligatorie dell'impresa, come pure talvolta limitarsi ad alcuni cicli operativi (ad esempio, può riguardare il solo ciclo attivo oppure il solo ciclo passivo), fino anche in taluni casi a realizzarsi mediante una suddivisione dei processi che vengono affidati in gestione a fornitori esterni diversi l'uno dall'altro e ciascuno dei quali ubicati in Stati esteri differenti (ad esempio, il ciclo passivo affidato a un fornitore esterno ubicato in Polonia, e il ciclo attivo a un altro fornitore esterno ubicato in Ungheria).

È fuori di dubbio che l'affidamento all'esterno e a un soggetto ubicato in un altro Stato dell'intero sistema amministrativo-contabile di un'impresa italiana, o comunque di una sua parte significativa, presenta aspetti critici che sono in particolare riferiti:

- all'impianto del sistema, il quale deve essere in grado di rispondere alle esigenze contabili e civilistiche richieste dalla normativa italiana;
- al funzionamento del sistema, il quale deve garantire il regolare e tempestivo adempimento degli obblighi imposti dalla normativa civilistica e fiscale italiana;
- alla conservazione delle scritture contabili e dei documenti relativi alle operazioni di gestione, al fine di consentirne la regolare e tempestiva disponibilità anche in relazione alle attività di verifica dell'Amministrazione finanziaria.

[1] I. Giusti, "*Tenuta e conservazione delle scritture contabili presso uno Stato estero. Profili problematici e soluzioni prospettabili*". Roma, 15 marzo 2016.

> Prima di affrontare questi aspetti, non può non essere evidenziato che manca nell'ordinamento sia civilistico che fiscale italiano una normativa generale o anche speciale diretta a regolare a 360 gradi questa particolare fattispecie.

Pertanto, la ricerca di una soluzione deve necessariamente passare attraverso la coniugazione dei vari ritagli normativi spesso costruiti su un contesto diverso e volti a disciplinare una situazione reale differente da quella qui in concreto rappresentata.
Ciò premesso, facciamo il punto in questa prima parte sui temi relativi all'impianto e al funzionamento del sistema amministrativo-contabile in caso di affidamento a un soggetto esterno localizzato in uno Stato estero.

L'impianto del sistema amministrativo-contabile

Secondo la vigente disciplina civilistica, il bilancio d'esercizio delle società italiane deve essere predisposto secondo gli schemi previsti dalla legge italiana e in applicazione dei Principi contabili nazionali, fatto salvo il caso di adozione dei Principi contabili internazionali.
Il sistema amministrativo-contabile deve essere perciò organizzato e strutturato in modo da supportare adeguatamente la predisposizione del bilancio d'esercizio secondo lo schema legale prescritto dalla normativa italiana. A questo riguardo, gli aspetti che presentano maggiori elementi di criticità in presenza di una decisione di trasferimento e affidamento della gestione del processo amministrativo a un soggetto esterno ubicato in uno Stato estero possono essere colti essenzialmente nei seguenti:

- l'impostazione del "*piano dei conti*": questo deve essere strutturato in modo coerente rispetto agli schemi legali del Conto economico e dello Stato patrimoniale, così come previsti dalla normativa italiana;
- la classificazione e l'imputazione dei costi e dei ricavi nelle scritture contabili: la registrazione (classificazione e imputazione) dei componenti economici (costi e ricavi) deve avvenire secondo modalità basate sulla "natura" degli stessi, e non secondo modalità di "destinazione" (ossia, in base all'utilizzo del bene/servizio connesso al sostenimento del costo o ricavo);
- l'impostazione generale del sistema contabile: è opportuno che l'impostazione si ispiri alle modalità del c.d. "*sistema del reddito*"; infatti, l'uso di modalità tipiche del c.d. "*sistema patrimoniale*" non consente – quantomeno nell'immediato – di disporre dei dettagli dei conti necessari per la perfetta redazione del bilancio d'esercizio secondo gli schemi legali italiani. In presenza di un c.d. "*sistema patrimoniale*" è infatti necessario che, attraverso apposite scritture, si pervenga comunque all'evidenziazione dei valori contabili secondo i requisiti richiesti dagli schemi legali del bilancio (in particolare, l'area più critica è sovente quella delle "*rimanenze di magazzino*" in quanto il tipico sistema contabile patrimoniale utilizza modalità ispirate al "*costo del venduto*", e non a "*costi, ricavi e rimanenze*", e la gestione del conto è tenuta a c.d. "*inventario permanente*").

> L'impianto del sistema amministrativo-contabile deve inoltre essere in grado di produrre la stampa di tutte le scritture contabili previste dalla legislazione civilistica e da quella fiscale, secondo formati in grado di riprodurre tutte le informazioni minime di legge e anche nel rispetto dei termini di tempo previsti dalla normativa vigente.

Il funzionamento del sistema amministrativo contabile

Gli aspetti maggiormente critici che sono spesso collegati al trasferimento e all'affidamento a un soggetto esterno non italiano del sistema amministrativo-contabile dell'impresa, per quanto concerne il suo concreto funzionamento, si riferiscono sovente a 2 principali aree:

1. il rispetto dei termini temporali di esecuzione delle registrazioni contabili, secondo la sequenza cronologica richiesta per l'ordinata contabilità;

2. la corretta registrazione delle operazioni secondo le specifiche discipline fiscali.

Con riguardo a questo secondo punto, si pensi alla particolarità delle registrazioni che caratterizzano l'ambito Iva; a titolo esemplificativo:

- la corretta applicazione delle norme che disciplinano la detrazione dell'imposta assolta sulle fatture passive;
- la corretta integrazione e registrazione delle operazioni relative ad acquisti intracomunitari di beni e servizi, o comunque operazioni soggette alla disciplina del *reverse charge*;
- nell'ambito delle fatture attive, l'applicazione di regimi speciali Iva, etc..

Un'ulteriore area caratterizzata da criticità è quella relativa alle operazioni che impongono sulla società l'assolvimento di obblighi di sostituto d'imposta. Il sistema amministrativo-contabile deve essere in grado di assicurare:

- la corretta esecuzione delle ritenute fiscali all'atto del pagamento delle fatture passive;
- il tempestivo versamento delle ritenute fiscali nei termini di legge.

Scritture contabili tenute e conservate con modalità elettroniche

Nel citato documento di studio, la FNC ha sottolineato come la gestione delle scritture contabili con modalità informatiche non presenta particolari criticità anche quando questa sia affidata a un soggetto esterno localizzato in uno Stato estero.

Infatti, la disciplina vigente[2] in materia di fatture elettroniche espressamente prescrive che: *"il luogo di conservazione elettronica delle stesse (ndr. le fatture elettroniche), nonché dei registri e degli altri documenti previsti dal presente decreto e da altre disposizioni, può essere situato in un altro Stato".*

Tuttavia, la norma subordina tale facoltà a 2 condizioni:

1. che con lo Stato estero di localizzazione delle scritture contabili esista uno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza in materia di imposte indirette;
2. che la società italiana assicuri l'accesso automatizzato all'archivio, per finalità di controllo, e che tutti i documenti e i dati in esso contenuti siano stampabili e trasferibili su altro supporto informatico, inclusi quelli che garantiscono l'autenticità e l'integrità delle fatture.

A seguito dell'evoluzione normativa, l'Agenzia delle entrate[3] ha quindi aggiornato anche la propria posizione[4] e ha affermato che il soggetto passivo ha facoltà di conservare in uno Stato estero tutta la documentazione contabile e fiscale conservata elettronicamente, ma dovrà:

- applicare la disciplina vigente in Italia, quanto alle regole di tenuta e di conservazione delle scritture e dei documenti;
- consentire alle autorità preposte l'accesso ai documenti con possibilità di acquisirli anche in formato elettronico.

> È quindi oggi possibile affermare che, al ricorrere delle condizioni sopra enunciate, all'impresa italiana è consentito trasferire la tenuta e la conservazione in formato elettronico delle scritture e dei documenti obbligatori presso un soggetto esterno ubicato in uno Stato estero.

Quali sono gli adempimenti comunicativi e pubblicitari che accompagnano questa scelta dell'impresa italiana? Molto semplicemente, l'impresa sarà tenuta a:

- comunicare il luogo di conservazione elettronica dei documenti e delle scritture mediante il modello di comunicazione di variazione dati ai fini Iva[5], indicando anche gli estremi identificativi dei luoghi esteri di ubicazione dei *server* dove sono conservati i documenti;

[2] Articolo 39, comma 3, D.P.R. 633/1972, come modificato con effetto dal 1° gennaio 2013 dall'articolo 1, comma 325, lettera f), L. 228/2012.
[3] Circolare n. 18/E/2014; risoluzione n. 81/E/2015.
[4] Sono state così parzialmente superate le indicazioni che erano contenute nella circolare n. 5/E/2012 le quali limitavano la conservazione in formato digitale al di fuori del territorio italiano alle sole fatture elettroniche emesse previo accordo con il destinatario.
[5] Mod. AA7/10, quadro E, sezione. 2, in caso di soggetti diversi dalle persone fisiche.

- comunicare tramite la dichiarazione dei redditi che nell'anno di riferimento ha proceduto alla conservazione elettronica sostitutiva delle scritture e dei documenti contabili e fiscali.

A ciò, si aggiungerà come si è detto anche l'obbligo di rendere leggibili e accessibili i documenti in caso di controlli sia presso la sede legale dell'impresa, e sia presso il luogo estero in cui i documenti sono conservati così come dichiarato mediante la comunicazione di cui alla precedente lettera a).

Qualche dubbio sussiste però in merito alla individuazione degli Stati esteri presso cui è consentito procedere con la delocalizzazione in commento. La norma, come evidenziato, fa riferimento agli Stati con i quali sussistono strumenti di reciproca assistenza in materia di imposizione indiretta.

Nel documento della FNC si ritiene che, in prima battuta, debba essere fatto riferimento a quanto indicato dall'Amministrazione finanziaria nella risoluzione n. 220/E/2003[6]; pertanto, mentre per gli operatori residenti nei Paesi dell'Unione Europea il sistema è immediatamente operativo, per quelli residenti in Stati terzi occorrerebbe l'ulteriore condizione dell'esistenza di accordi di cooperazione amministrativa analoghi a quelli vigenti in ambito comunitario i quali, alla data di pubblicazione del citato documento di prassi, non risultavano tuttavia ancora conclusi con alcun altro Stato.

A questa restrittiva interpretazione si contrappone l'argomentazione sviluppata dalla FNC nel suo documento di studio. In particolare, la FNC ritiene che nel novero degli Stati con cui sono in essere strumenti di reciproca assistenza in materia di imposte indirette debbano rientrare tutti i Paesi Ocse, in forza di quanto disposto dalla L. 19/2005[7] avente a oggetto l'adesione dell'Italia alla Convenzione di Strasburgo del 25 gennaio 1988 in materia proprio di reciproca assistenza in ambito fiscale fra gli Stati membri del Consiglio d'Europa e i Paesi Ocse.

Di certo, l'importanza del tema e la necessità di disporre di una posizione certa da parte delle imprese meriterebbe un intervento ufficiale di conferma dell'Amministrazione finanziaria.

Scritture contabili tenute e conservate con modalità non elettroniche

In via del tutto preliminare, non si può non constatare che nell'ordinamento vigente sono assenti disposizioni dirette a disciplinare il caso della tenuta e conservazione delle scritture contabili con modalità analogiche, quindi non informatiche, in Stati esteri.

A questa lacuna normativa ha supplito da molto tempo la posizione assunta dall'Amministrazione finanziaria[8] la quale ha ammesso la legittimità della tenuta e conservazione delle scritture contabili mediante l'affidamento a un soggetto esterno ubicato in uno Stato estero, con l'impiego di elaboratori situati in detto Stato ma collegati a quelli dell'impresa italiana consentendole la riproduzione cartacea di scritture e documenti, ma al ricorrere delle seguenti condizioni:

- che sia rispettata la normativa vigente in materia di tenuta della contabilità;
- che, in caso di controllo dell'Amministrazione finanziaria, la società sia in grado di mettere a disposizione degli organi preposti al controllo i registri e i documenti, contestualmente alla richiesta stessa;
- che la registrazione e la stampa sui registri avvengano in lingua italiana.

Che cosa non è quindi consentito alla luce dell'attuale quadro normativo e di prassi?

Possiamo concludere che non sia consentito, secondo le indicazioni dell'Amministrazione finanziaria, tenere e conservare le scritture contabili obbligatorie e i relativi documenti contabili e fiscali, presso un soggetto esterno ubicato in uno Stato estero, senza alcun collegamento con la società italiana, e quindi senza che esista un collegamento informatico in tempo reale tra il luogo estero e la sede dell'impresa, in grado di riprodurre istantaneamente quanto registrato e conservato nello Stato estero.

[6] Trattasi del documento di prassi in cui vennero indicati i Paesi terzi che possono avvalersi dell'identificazione diretta ai fini Iva in luogo della nomina del rappresentante Iva.

[7] *"Adesione della Repubblica italiana alla Convenzione concernente la reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale tra gli Stati membri del Consiglio d'Europa e i Paesi membri dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico-OCSE, con Allegati, fatta a Strasburgo il 25 gennaio 1988, e sua esecuzione".*

[8] Risoluzione n. 167/E/2000.

E quali sono gli adempimenti comunicativi e pubblicitari a cui è tenuta la società italiana che decide di delocalizzare la tenuta e la conservazione delle scritture contabili seppure non in formato elettronico? Molto semplicemente, l'impresa italiana sarà tenuta a comunicare il luogo di conservazione dei documenti e delle scritture mediante il modello di comunicazione di variazione dati ai fini Iva[9].

Un ultimo aspetto che merita di essere affrontato, in quanto tutt'altro che raro o secondario, è quello linguistico. Abbiamo infatti visto che nel, seppure datato, documento di prassi pubblicato in materia, l'Amministrazione finanziaria subordina l'ammissibilità della delocalizzazione al fatto che le registrazioni e le stampe sui registri siano effettuate in lingua italiana.

Si tratta di un tema molto dibattuto nella pratica professionale e che si constata con una certa frequenza nella realtà delle imprese appartenenti a gruppi multinazionali che, di recedente, è stato oggetto di un interessante approfondimento di Assonime[10].

Ebbene, la disamina sviluppata nel documento pubblicato da Assonime giunge alla condivisibile conclusione secondo la quale, se sussistono obiettive ragioni funzionali – quali quelle sopra enunciate, ovvero, per tutte, l'appartenenza dell'impresa a un gruppo internazionale – e si tratti di una lingua comunemente accettata nel mondo degli affari, come può essere per l'inglese, l'uso della lingua estera nella tenuta delle scritture contabili deve essere consentito.

Come si è già osservato, sul punto specifico non esiste alcuna disposizione civilistica, in quanto l'articolo 2219, cod. civ., si limita a dettare dei principi di ordine generale in merito alla tenuta delle scritture contabili facendo riferimento a "*norme di una ordinata contabilità*"; ma non è questo un precetto in cui è possibile far rientrare anche il tema diverso della lingua adottata.

Il canone della "*ordinata contabilità*" potrà sì limitare il diritto dell'impresa ad auto-organizzare il proprio sistema contabile, ma solamente per quanto strettamente è funzionale ad assicurare che l'impianto contabile sia sufficientemente razionale, adeguato e idoneo a fornire una rappresentazione chiara, veritiera e completa dei fatti di gestione e quindi dello svolgimento dell'attività imprenditoriale.

Perciò, se può essere lecito negare l'uso di lingue convenzionali criptiche oppure di lingue non di uso comune, altrettanto non può dirsi rispetto all'impiego di lingue che, pur diverse dall'italiano, sono comunque di diffusione e di impiego sufficientemente comune nel contesto internazionale (come è il caso, ad esempio, della lingua inglese), laddove l'uso di una lingua diversa dall'italiano sia oggettivamente giustificato dalle caratteristiche dell'impresa stessa.

Anche per quanto concerne la funzione c.d. "esterna" delle scritture contabili, e in modo particolare il loro uso ai fini probatori nell'ambito di un giudizio civile, l'impiego di una lingua straniera – alle condizioni sopra richiamate – non pare essere affatto ostativo.

L'orientamento giurisprudenziale di Cassazione è infatti nel senso di indicare che l'uso obbligatorio della lingua italiana, previsto dall'articolo 122, c.p.c., è previsto solo per atti "processuali in senso proprio" (ad esempio, i provvedimenti del giudice, gli atti introduttivi del giudizio, etc.) e non per i documenti prodotti dalle parti. Questi ultimi, fra cui si annoverano anche le scritture contabili prodotte nel giudizio su richiesta (articolo 2709, cod. civ.) o volontariamente (articolo 2710, cod. civ.), quando fossero redatti in lingua diversa da quella italiana, potranno essere oggetto di richiesta da parte del giudice di una traduzione; o comunque sarà onere dell'impresa accompagnarle da traduzione giurata.

In conclusione, anche dando atto degli orientamenti manifestati da altre legislazioni estere che hanno disciplinato la materia, Assonime riconosce che sussistono ragionevoli motivi per consentire all'impresa – quando vi siano condizioni che ne giustificano l'opportunità – di tenere le scritture contabili anche in una lingua diversa da quella italiana, purché di comune accettazione nel mondo

[9] In questa circostanza, però, diversamente dal caso delle scritture conservate in forma elettronica, la società dovrà compilare il Modello AA7/10 (soggetti diversi dalle persone fisiche), nella sezione I, indicando l'indirizzo e lo Stato di ubicazione del soggetto estero affidatario.
[10] Assonime, Caso n. 1/2015.

degli affari, senza che ciò possa incontrare limiti di ordine civilistico e quindi porsi in contrasto con i precetti di "*ordinata contabilità*" posti dall'ordinamento vigente, e tantomeno precludere all'impresa stessa la valenza probatoria delle scritture stesse nell'ambito del rito civile.
Per tali ragioni, si ritiene che anche ai fini fiscali, la restrittiva indicazione contenuta nella risoluzione n. 167/E/2000, possa essere superata così da consentire che il sistema delle scritture contabili obbligatorie sia tenuto e conservato mediante l'impiego, seppure in via eccezionale, di una lingua diversa da quella italiana[11], ma di comune uso nell'ambito degli affari (ad esempio, la lingua inglese).

Riferimenti normativi
Articolo 2219, cod. civ.

[11] In materia di Iva, la Corte di Giustizia Europea con sentenza 21 giugno 2016 n. C-15/15, ha affermato l'incompatibilità di una norma nazionale che imponga agli operatori di redigere le fatture esclusivamente nella lingua ufficiale di questo Stato.

MYTHO®

La soluzione e-commerce cloud n°1 in Europa

Un gamma unica di funzionalità per un sito e-commerce **d'impatto, efficace ed efficiente.**
Crea il tuo sito in piena autonomia: un sito e-commerce completo e operativo fin da subito.

- **312 funzionalità**

Una gamma unica di funzionalità concepite per: creare e animare il tuo negozio online, vendere su diversi canali di distribuzione - rete mobile, marketplace, comparatore di prezzi - e fidelizzare i tuoi clienti grazie a un marketing mirato ed efficace.

- **Design**

Una grafica personalizzata del tuo negozio online in base alle tue esigenze: con MYTHO è possibile! Decine di modelli e uno studio grafico all'avanguardia con le ultime tendenze per coniugare design, ergonomia ed efficacia dell'e-commerce.

- **Ottimizzazione SEO**

Un'ottimizzazione dei siti e-commerce per i motori di ricerca e tutti gli strumenti necessari per una migliore visibilità del tuo negozio online con lo scopo di massimizzare il ROI delle tue campagne pubblicitarie.

MYTHO è integrabile con il tuo ERP TeamSystem.
Grazie all'integrazione del tuo sito e-commerce agli ERP TeamSystem, la tua gestione commerciale diventerà l'unica fonte dei tuoi dati (articoli, ordini, clienti, tariffe, giacenze...). Offri ai tuoi clienti la garanzia di una qualità di servizio impeccabile grazie alla sincronizzazione in tempo reale dei dati. E tu guadagnerai tempo prezioso grazie all'automatizzazione delle operazioni.

MYTHO ti offre i vantaggi esclusivi di una soluzione e-commerce Cloud: semplice, affidabile ed efficace.

www.teamsystem.com

TeamSystem®

SERVIZIO CERTIFICATO ISO/IEC 27001

Agenzia per l'Italia Digitale
Presidenza del Consiglio dei Ministri

Conservazione Cloud TeamSystem

Molto più che conservazione

Conserva in digitale tutti i tuoi documenti. Risparmia tempo e denaro con TeamSystem!

Il nuovo servizio di Conservazione Cloud TeamSystem permette di conservare qualsiasi documento, liberando totalmente l'utente da qualsiasi onere.
La piattaforma è realizzata per non avere alcun impatto sulle attività, in questo modo la tua Azienda potrà risparmiare risorse e migliorare l'organizzazione del lavoro interno.
Grazie al Servizio di Conservazione Cloud TeamSystem **non devi più preoccuparti di nulla**, provvederemo noi a conservare i documenti rispettando tutti i requisiti definiti dalla normativa vigente. Potrai quindi in qualsiasi momento ricercare e consultare qualsiasi documento attraverso la nostra interfaccia web semplice ed intuitiva.

Con il Servizio Conservazione Cloud TeamSystem potrai:

- conservare digitalmente i tuoi documenti,
- ricercare i tuoi documenti e consultarli in archivio,
- esibire i tuoi documenti in originale seguendo i dettami della normativa,
- esibire e scaricare il Manuale della Conservazione,
- essere sicuro di seguire un processo aggiornato e sempre a norma di legge.

Per le Aziende/Microimprese/Artigiani

1. Potrai archiviare tutti i documenti che necessitano di essere conservati.
2. Avrai un servizio semplice, flessibile e grazie al prezzo per pagina sarà vantaggioso e trasparente.
3. Grazie al nostro supporto troverai la formula più adatta alle tue esigenze.

www.teamsystem.com

TeamSystem®