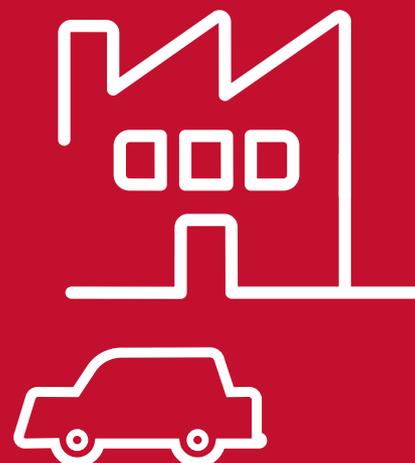




Breview



TeamSystem Business review

n. 06/2017

Supplemento a TeamSystem Review n. 246

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.teamssystem.com

 **TeamSystem**[®]

TeamSystem
Business review

Periodico
di informazione
alle imprese

Editrice TeamSystem
Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro
Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino

Redazione:
 **Euroconference**
Editoria

S.E. o O.

Riproduzione vietata

Lavoro e previdenza

Novità in tema di compilazione della domanda di CISOA	2
Istruttoria e concessione Cigo	4
Cigs per aree di crisi complessa e rilevante interesse strategico	6
Agevolazione contributiva <i>bonus</i> sud	9
TFR: coefficiente di aprile 2017	11

Economia e finanza

Equo canone di aprile 2017	12
----------------------------	-----------

Fisco e tributi

La trasformazione di società in <i>trust</i> : profili di opportunità e criticità	13
L'aiuto per la crescita economica (Ace) per i soggetti Ires	19

Novità in tema di compilazione della domanda di CISOA

Con la circolare n. 77/2017, l'Inps fornisce alcuni importanti chiarimenti relativamente alla disciplina normativa in tema di cassa integrazione salariale per gli operai dell'agricoltura. La riforma delineata dal D.Lgs. 148/2015, riguardante gli ammortizzatori sociali in costanza di rapporto di lavoro, ha inciso in modo molto limitato sull'ambito in oggetto.

Introduzione

La preesistente normativa riguardante le integrazioni salariali del settore agricolo è stata infatti fatta salva dall'articolo 18 del suddetto decreto per quanto compatibile con lo stesso. Le uniche sostanziali variazioni sono:

- l'estensione di tale istituto anche agli apprendisti del settore;
- l'abrogazione dell'articolo 14, L. 223/1991, riguardante il limite massimo (c.d. massimali) degli importi di integrazione salariale, che però, in virtù dell'articolo 18, comma 2, D.Lgs. 148/2015, continua a non applicarsi ai trattamenti concessi per intemperie stagionali.

L'Istituto ricorda come destinatari delle integrazioni salariali agricole siano i lavoratori agricoli (operai, impiegati, quadri e apprendisti) dipendenti da aziende agricole con contratto di lavoro a tempo indeterminato che svolgono annualmente presso la stessa azienda oltre 180 giornate di effettivo lavoro. Fra i lavoratori dipendenti sono compresi i soci delle cooperative di lavoro che prestano attività retribuita per conto delle cooperative stesse. Rientrano altresì tra i beneficiari anche i dipendenti dei coltivatori diretti, sebbene questi ultimi non siano soggetti al versamento del contributo ordinario per tale prestazione.

Con riferimento alle istanze di CISOA con periodo richiesto decorrente dal 1° aprile 2017 il datore di lavoro dovrà obbligatoriamente indicare nell'apposito campo, per ogni beneficiario, l'ultimo mese antecedente la sospensione nel quale i lavoratori interessati sono stati retribuiti.

In caso di accoglimento - totale o parziale - dell'istanza, l'Inps provvederà a inviare, tramite pec, il provvedimento alla ditta.

Occorre sottolineare come la mancata indicazione nel flusso DMAG del numero di autorizzazione da parte dell'azienda precluderà alla stessa la possibilità della determinazione dell'importo dell'anticipazione delle integrazioni salariali in fase di tariffazione.

I nuovi campi del flusso DMAG

L'Inps illustra i nuovi campi del flusso DMAG che consentiranno ai datori di lavoro agricoli, a decorrere dalla denuncia di manodopera occupata di competenza del II trimestre 2017, di compensare sulla contribuzione dovuta gli importi anticipati, per conto dell'Istituto, a titolo di CISOA agli operai con contratto a tempo indeterminato a seguito dell'autorizzazione della Commissione provinciale. Pertanto, a decorrere dalle denunce DMAG di competenza di cui sopra, nel caso di indicazione di TR (tipo retribuzione) = "C" sarà richiesta la valorizzazione dei nuovi campi relativi ai seguenti elementi:

- "RG- retribuzione media giornaliera corrisposta nel mese precedente (vedi allegato n.1) a quello in cui si è verificata la sospensione dell'attività lavorativa";
- "Numero di protocollo della domanda CISOA presentata";
- "Numero di autorizzazione CISOA";
- "Numero giornate lavorate mese precedente";
- flag per una delle due opzioni "Lavoratore retribuito in misura fissa mensile" e "Lavoratore retribuito in misura giornaliera".

Tali elementi vanno ad aggiungersi agli elementi già presenti e a quelli da ultimo introdotti con

Lavoro e previdenza

circolare n. 174/2016, tra cui, in particolare, il "Numero Giornate Evento", la "Retribuzione teorica giornaliera", la "Retribuzione persa" e il "periodo dal/al", elementi obbligatori in presenza di eventi che danno luogo ad accredito di contribuzione figurativa.

Il datore di lavoro, nella denuncia DMAG OTI (ElementoTipoManodopera Codice 2) Principale, di Variazione o Sostitutiva (ElementoTipoDichiarazione P/V/S) di competenza dell'evento per il quale è stata autorizzata l'integrazione salariale CISOA, dovrà, avvalorando il campo TR (tipo retribuzione) con la lettera "C", indicare i seguenti elementi:

- numero di protocollo della domanda CISOA presentata;
- numero di autorizzazione CISOA;
- retribuzione teorica giornaliera;
- retribuzione persa giornaliera;
- retribuzione media giornaliera mese precedente (RG);
- numero di giornate lavorate mese precedente;
- numero giornate evento;
- periodo dal ____ (data compatibile con il mese);
- periodo al ____ (data compatibile con il mese);
- *flag* per una delle due opzioni "Lavoratore retribuito in misura fissa mensile" e "Lavoratore retribuito in giornate".

I suddetti elementi, che dovranno essere tutti obbligatoriamente valorizzati, in fase di trasmissione della denuncia saranno sottoposti a un controllo automatizzato di compatibilità e congruità con i dati presenti negli archivi dell'Istituto.

Si porta in evidenza che il nuovo programma di controllo del DMAG, con richiesta di conguaglio CISOA, provvederà a verificare:

- l'esistenza dell'autorizzazione indicata nella denuncia concessa all'azienda che ha inviato il flusso DMAG;
- l'esistenza del protocollo e del corretto abbinamento dello stesso con l'autorizzazione;
- la coerenza dei periodi richiesti con quanto autorizzato;
- la coerenza dei beneficiari indicati nel DMAG con quelli indicati nella domanda;
- la capienza delle giornate richieste rispetto a quanto autorizzato;
- il limite dei 90 giorni per ciascun beneficiario;
- la congruenza della retribuzione giornaliera (RG) indicata ai fini del calcolo della prestazione.

Dell'eventuale esito negativo dei suddetti controlli sarà data immediata comunicazione con dettagliata indicazione dell'errore rilevato. In caso di esito positivo sarà fornito - in corrispondenza del Tipo Retribuzione "C" - il valore dell'importo da compensare, a titolo di anticipazione prestazione CISOA, sulla contribuzione dovuta, diversamente dalle precedenti dichiarazioni.

Riferimenti normativi

Inps circolare n. 77/2017

D.Lgs. 148/2015

Istruttoria e concessione Cigo

A oltre un anno dall'entrata in vigore dei nuovi criteri di concessione delle integrazioni salariali ordinarie, l'Inps, con messaggio n. 1856 del 3 maggio 2017, interviene per introdurre, anche su sollecitazione del Consiglio nazionale dei consulenti del lavoro, che aveva evidenziato alcuni profili di criticità, alcune necessarie semplificazioni.

Come è noto, a seguito della soppressione (dal 1° gennaio 2016) delle locali commissioni provinciali e con la definizione delle fattispecie che integrano la causali di Cigo, si sono poste le basi per la definizione di criteri valutativi conformi alla legge e uniformi sul territorio nazionale, che garantiscano un procedimento celere e standardizzato. Viste tali premesse e riscontrate alcune criticità l'Inps fornisce i seguenti chiarimenti.

Carenza di elementi di valutazione

In tutte le ipotesi in cui si ritenga di dover rigettare la domanda di concessione del trattamento di integrazione salariale ordinaria per carenza di elementi valutativi, la sede competente dovrà chiedere all'azienda di fornire, entro 15 giorni, ogni elemento necessario al completamento dell'istruttoria sanando così eventuali carenze documentali.

Si sottolinea come la relazione tecnica dettagliata, vero "cuore" dell'istanza per la concessione della cassa integrazione, essendo formulata con le regole dell'autocertificazione, con diretta responsabilità del sottoscrittore in caso di dichiarazioni false o mendaci, di per sé dovrebbe consentire all'istituto l'effettuazione della necessaria istruttoria.

Avvenuta ripresa dell'attività lavorativa

Posto che l'istruttoria della richiesta di Cigo da parte della sede competente deve essere improntata alla massima celerità, è però possibile che nel periodo intercorrente tra la presentazione della domanda di Cigo e l'adozione del provvedimento decisorio l'azienda abbia ripreso la normale attività lavorativa, gli uffici devono ritenere oggettivamente provato il requisito della transitorietà. Si ricorda, altresì, che non rilevano le circostanze sopravvenute durante o al termine del periodo per il quale è stata chiesta l'integrazione salariale e che hanno impedito la continuazione dell'attività dell'impresa.

Mancanza di lavoro o di commesse

Gli indici di probabilità della ripresa possono consistere anche nell'esame della complessiva situazione aziendale e del contesto produttivo in cui l'impresa opera che debbono essere descritte nella relazione tecnica dettagliata.

Eventi meteo

Per prima cosa si porta a conoscenza che è fatto divieto alle sedi Inps competenti di richiedere alle imprese, per quanto riguarda le istanze Cigo determinate da "eventi meteo", i bollettini meteo. Ciò in quanto è onere dell'azienda solo l'autocertificazione nella relazione tecnica l'avversità atmosferica in relazione alla quale è inoltrata l'istanza di concessione.

Viene altresì ribadito che la descrizione delle lavorazioni, in atto nell'unità produttiva, nonché le conseguenze sulle stesse degli eventi meteo devono essere dettagliatamente esposte nella relazione tecnica dettagliata.

Un ulteriore chiarimento viene fornito in caso di temperature pari o al di sotto dello zero, le quali sono di per sé idonee a giustificare una contrazione dell'orario di lavoro in relazione al tipo di attività svolta. In tali situazioni occorrerà darne conto nella relazione tecnica dettagliata, che quindi

Lavoro e previdenza

dovrà specificare anche, se ritenuto necessario, il luogo (all'aperto o meno) dello svolgimento delle attività e il materiale utilizzato.

Riferimenti normativi

Inps, messaggio 3 maggio 2017 n. 1856

Cigs per aree di crisi complessa e rilevante interesse strategico

Con i messaggi n. 1873/2017, n. 1987/2017 e n. 1762/2017, l'Inps ha illustrato le disposizioni integrative e correttive del D.Lgs. 148/2015, concernenti le integrazioni salariali per imprese operanti in un'area di crisi industriale complessa e ha fornito istruzioni sulle integrazioni salariali straordinarie riguardanti casi di rilevante interesse strategico per l'economia nazionale che comportino notevoli ricadute occupazionali.

Proroghe Cigs (12 mesi) per imprese operanti in un'area di crisi industriale complessa

Il trattamento è un intervento Cigs e, in quanto tale, destinato a lavoratori e imprese che abbiano i requisiti previsti dalla normativa in materia di integrazione salariale straordinaria e riguarda esclusivamente le imprese che operano in un'area di crisi industriale complessa che, avendo già beneficiato a qualunque titolo di precedenti trattamenti di Cigs, si trovino nell'impossibilità di ottenerne ulteriori, sia in quanto l'impresa abbia già esaurito la durata massima complessiva o la durata massima consentita per ciascuna causale sia in quanto non ricorrono i criteri di autorizzazione richiesti per le singole fattispecie.

In caso di sospensioni o riduzioni di orario iniziate nell'anno 2016, è possibile concedere la cassa integrazione straordinaria anche se l'accordo in sede ministeriale sia sottoscritto dopo il 31 dicembre 2016 e l'istanza sia presentata oltre tale data. In caso di inizio delle sospensioni o riduzioni di orario nel 2016, è possibile concedere il trattamento sino al limite massimo di 12 mesi, anche superando il limite temporale del 31 dicembre 2016, e fermo restando il limite di spesa complessivo (216 milioni di euro) e quello delle risorse assegnata alla singola Regione.

Gli interventi di proroga in argomento sono autorizzati in deroga al limite massimo di 24 mesi nel quinquennio mobile. L'Inps deve monitorare il rispetto dei limiti di spesa e, a tal fine, ha istituito un nuovo apposito codice evento (171 - proroga per imprese operanti in un'area di crisi industriale complessa), nonché appositi codici di conguaglio UniEmens.

Il sistema di gestione della Cig con *ticket* è stato esteso agli eventi relativi alla Cigs a partire dal mese di marzo 2017. In merito alle modalità di esposizione delle prestazioni da porre a conguaglio e del contributo addizionale da versare, gli elementi e codici di seguito illustrati dovranno essere utilizzati dalle denunce di competenza di agosto 2017.

Relativamente alle modalità di esposizione del conguaglio e del contributo addizionale nei casi di Cigs con *ticket*, i datori di lavoro dovranno così operare: successivamente all'autorizzazione per il conguaglio delle prestazioni anticipate, all'interno dell'elemento DenunciaAziendale/ConguagliCIG/CIGAutorizzata/CIGStraord/CongCIGSACredito/CongCIGSAltre/CongCIGSAltCaus, valorizzeranno il nuovo codice causale "L041", avente il significato di "conguaglio Cigs D.Lgs. 148/2015, articolo 44, comma 11-bis", relativo ad autorizzazione soggetta o meno al contributo addizionale.

Per quanto riguarda la Cigs Aggregata *post* D.Lgs. 148/2015, l'utilizzo dell'esposizione della Cigs, sulla base delle metodologie aggregate, resterà in vigore per eventi che hanno inizio prima del mese di marzo 2017 e fino alla loro naturale scadenza. Anche con riferimento alla Cigs ex articolo 44, comma 11-bis, D.Lgs. 148/2015, l'esposizione del conguaglio delle prestazioni soggette e non soggette al contributo addizionale dovrà essere effettuata a cura dei datori di lavoro, attenendosi alle modalità di seguito riportate.

Per il conguaglio delle prestazioni anticipate verrà valorizzato all'interno dell'elemento Causale-CongCIGS presente in DatiRetributivi/GestioneCIG/CIGStraordACredito/CIGSACredAltre, il nuovo codice causale "G611", avente il significato di "Integr. salar. Straord. Articolo 44, comma 11-bis, D.Lgs 148/2015".

Per l'esposizione del contributo addizionale, sarà valorizzato all'interno dell'elemento CausaleContrAddCIGS il nuovo codice causale "E398", avente il significato di "Ctr. addizionale Cig straordinaria articolo 44, comma 11-bis, D.Lgs 148/2015".

Integrazioni salariali straordinarie riguardanti casi di rilevante interesse strategico

L'articolo 42, comma 3, D.Lgs. 148/2015, prevede che, per gli accordi Cigs conclusi e sottoscritti in sede governativa entro il 31 luglio 2015, che riguardino imprese di rilevante interesse strategico per l'economia nazionale, che comportino notevoli ricadute occupazionali, che siano tali da condizionare le possibilità di sviluppo economico territoriale, e il cui piano industriale abbia previsto l'utilizzo di trattamenti straordinari di integrazione salariale oltre i limiti di 24 mesi in un quinquennio mobile, superando altresì i limiti fissati dalla disciplina più favorevole prevista per i contratti di solidarietà c.d. difensivi, su domanda di una delle parti firmatarie dell'accordo stesso, con decreto ministeriale possa essere autorizzata la prosecuzione dei trattamenti di integrazione salariale, per la durata e alle condizioni certificate da un'apposita commissione ed entro i limiti di spesa previsti. Inoltre, il successivo comma 4-bis, articolo 42, prevede che, nel caso in cui decidano di stipulare contratti di solidarietà, alle medesime imprese, con decreto ministeriale e alle condizioni fissate dalla Commissione istituita presso la Presidenza del Consiglio, possa essere concessa altresì la reiterazione della riduzione contributiva del 35% prevista, per i lavoratori interessati dalla riduzione dell'orario di lavoro in misura superiore al 20%, dall'articolo 6, comma 4, D.L. 510/1996, convertito, con modificazioni, dalla L. 608/1996.

L'impresa autorizzata alla Cigs ai sensi della disciplina in argomento è tenuta a versare un contributo addizionale nella misura del 15% della retribuzione persa dal personale sospeso o impiegato a orario ridotto.

Sono destinatarie della reiterazione dello sgravio contributivo le imprese che presentano i requisiti previsti dall'articolo 3, D.I. 98189/2016, e che hanno avuto o hanno in corso un contratto di solidarietà ai sensi del D.L. 726/1984 o del D.Lgs. 148/2015.

La riduzione contributiva – eccedente i 24 mesi già oggetto di decontribuzione ex D.L. 34/2014 e D.I. 83312/2014 e D.I. 17981/2015 – è riconosciuta nella misura del 35% della contribuzione a carico del datore di lavoro dovuta per i lavoratori interessati alla riduzione dell'orario di lavoro in misura superiore al 20%.

Conseguentemente, per ogni mese i datori di lavoro, hanno diritto alla riduzione del 35% sulla parte di contributi a loro carico per ogni lavoratore che, in detto periodo, abbia avuto un orario ridotto più del 20% rispetto a quello contrattuale. La prosecuzione della riduzione contributiva non può superare il limite massimo di 24 mesi complessivi, relativamente all'unità produttiva aziendale interessata dal contratto di solidarietà.

Ai fini del rispetto del limite di spesa, l'Inps è tenuto al monitoraggio.

La procedura per il conseguimento della riduzione contributiva deve essere attivata a iniziativa del datore di lavoro interessato: l'Inps, accertata sulla base della documentazione prodotta dall'azienda (D.I. di ammissione al beneficio) la sussistenza dei presupposti per il riconoscimento della riduzione contributiva, attribuisce alla posizione aziendale il codice di autorizzazione "9Q", che assume il nuovo significato di "Azienda che ha stipulato contratti di solidarietà accompagnati da Cigs, ammessa alla fruizione delle riduzioni contributive ex lege 608/1996, ai sensi dell'art.42 c.4-bis del D.Lgs 148/2015".

Datori di lavoro che operano con il sistema UniEmens - Modalità di compilazione del flusso

Le aziende interessate dai decreti interministeriali di autorizzazione alla riduzione contributiva finanziata con le risorse stanziare per l'anno 2017, per esporre nel flusso UniEmens le quote di sgravio spettanti per il periodo autorizzato, valorizzeranno all'interno di <DenunciaIndividuale>, <DatiRetributivi>, <AltreACredito>, i seguenti elementi:

- nell'elemento <CausaleACredito> inseriranno il nuovo codice causale "L978", avente il significato di "conguaglio sgravio contributivo per i CdS stipulati ai sensi dell'articolo 42, comma 4-bis

Lavoro e previdenza

D.Lgs. 148/2015 Anno 2017”;

- nell'elemento <ImportoACredito>, indicheranno il relativo importo.

Ai fini del recupero del beneficio riferito alle mensilità da gennaio 2017 a aprile 2017, i datori di lavoro potranno avvalersi del nuovo codice causale “L979” avente il significato di “Arr. Conguaglio sgravio contributivo per i CdS stipulati ai sensi dell’articolo 42, comma 4, D.Lgs. 148/2015 anno 2017”, da valorizzare nell’Elemento <DenunciaAziendale>, <AltrePartiteACredito>, <CausaleACredito>, del flusso UniEmens. Si sottolinea che la valorizzazione del predetto elemento può essere effettuata esclusivamente nei flussi UniEmens di competenza di maggio, giugno e luglio 2017.

Le aziende interessate dai decreti interministeriali di autorizzazione alla riduzione contributiva finanziata con le risorse stanziare per l’anno 2016, per esporre nel flusso UniEmens le quote di sgravio spettanti per il periodo autorizzato, valorizzeranno all’interno di <DenunciaAziendale>, <AltrePartiteACredito>, i seguenti elementi:

- nell'elemento <CausaleACredito> inseriranno il codice causale di nuova istituzione “L989”, avente il significato di “Arretrato conguaglio sgravio contributivo per i CdS stipulati ai sensi dell’articolo 42, comma 4, D.Lgs. 148/2015 anno 2016”;
- nell'elemento <ImportoACredito> indicheranno il relativo importo.

Le predette operazioni di conguaglio dovranno essere effettuate entro il 16 luglio 2017.

Gli importi contenuti nei decreti direttoriali e comunicati ai soggetti ammessi costituiscono la misura massima dell’agevolazione fruibile: fermo il predetto limite massimo, le aziende dovranno porre a conguaglio solo la quota di beneficio spettante, calcolata sulla base dei trattamenti di integrazione salariale effettivamente fruiti.

Riferimenti normativi

Inps, messaggi n. 1873/2017, n. 1987/2017 e n. 1762/2017

Agevolazione contributiva *bonus sud*

Con il messaggio n. 2152/2017 l'Inps ha fornito chiarimenti sulle modalità di gestione delle richieste telematiche. A sua volta l'Anpal ha fornito all'Ordine dei consulenti del Lavoro, anche durante il Forum Lavoro del 17 maggio 2017, importanti indicazioni operative.

Le istruzioni dell'Anpal

L'Anpal ha fornito all'Ordine dei consulenti del Lavoro, durante il Forum Lavoro del 17 maggio 2017, le seguenti importanti indicazioni operative:

1. in caso di trasformazione di rapporto a termine l'Anpal precisa la necessità del requisito della mancanza di impiego regolarmente retribuito nei 6 mesi precedenti alla trasformazione;
2. lo status di disoccupato risulta perfezionato con la presentazione della dichiarazione di disponibilità al lavoro al Centro per l'impiego a nulla rilevando la sottoscrizione del patto;
3. ai fini della predisposizione dell'istanza di richiesta del bonus l'importo soggetto al *de minimis* da inserire deve essere quello autorizzato e non quello fruito;
4. nell'istanza che il datore di lavoro privato presenta deve essere indicato l'ammontare degli aiuti di Stato di cui si è fruito e/o si sta fruendo, al netto dell'eventuale concessione dell'incentivo Occupazione Sud, che di fatto non è stata ancora autorizzata. In ogni caso, l'ammontare dell'agevolazione per cui si è presentata istanza deve essere tenuta in considerazione *ex ante* ai fini del calcolo dell'importo massimo degli aiuti di stato di cui il datore di lavoro fruirebbe nel caso di accoglimento dell'istanza medesima da parte dell'Inps;
5. per l'attestazione dello stato di disoccupazione è sufficiente la dichiarazione di disponibilità al lavoro e non vi è la necessità di avere anche la sottoscrizione del patto di servizio.

Le istruzioni INPS

Con il messaggio n. 2152/2017 l'Inps ha fornito chiarimenti sulle modalità di gestione delle richieste telematiche. In particolare l'Istituto informa che, sulla base delle informazioni fornite dall'Anpal, ha riesaminato le istanze per le quali era stato precedentemente attribuito un esito negativo per mancato riscontro di una dichiarazione di immediata disponibilità al lavoro (DID) da associare al lavoratore. Le richieste per le quali risulta validamente resa una DID sono state rielaborate e risultano nello stato "accolta".

A seguito dell'accoglimento delle istanze, si ricorda che il datore di lavoro, per accedere all'incentivo, entro 7 giorni di calendario dall'elaborazione positiva della richiesta da parte dell'Inps, deve, se ancora non lo ha fatto, effettuare l'assunzione. Inoltre, entro 10 giorni di calendario dall'elaborazione positiva della richiesta, occorre comunicare, a pena di decadenza, l'avvenuta assunzione, chiedendo la conferma della prenotazione effettuata. L'inosservanza del termine di 10 giorni determinerà l'inefficacia della precedente prenotazione delle somme, ferma restando la possibilità per il datore di lavoro di presentare successivamente un'altra domanda.

Nelle ipotesi in cui, invece, dall'ulteriore consultazione della banca dati gestita dall'Anpal, per il lavoratore non risulti presente una DID validamente rilasciata, l'Inps, in via prudenziale, provvederà ad accantonare preventivamente le risorse finalizzate all'eventuale finanziamento del singolo rapporto di lavoro e a sospendere la definizione della singola richiesta, consultando quotidianamente la banca dati gestita dall'Anpal in attesa del relativo aggiornamento.

Contestualmente alla rielaborazione delle istanze precedentemente rigettate, l'Inps riprenderà l'ordinaria elaborazione delle ulteriori richieste, utilizzando, nel caso in cui non sia stata riscontrata una DID negli archivi centrali dell'Anpal associata al lavoratore, il medesimo meccanismo di sospensione della richiesta di riconoscimento dell'incentivo sopra descritta.

L'agevolazione, una volta definitivamente autorizzata con il modulo di conferma, potrà essere fruita

mediante conguaglio/compensazione operato sulle denunce contributive (UniEmens o DMAG, per gli operai agricoli), secondo le indicazioni già contenute nella circolare n. 41/2017.

Per l'importo dell'incentivo relativo ai mesi arretrati, i codici di recupero "L463" ed "L465" potranno essere utilizzati per i mesi di competenza gennaio, febbraio, marzo e aprile 2017. La valorizzazione dei predetti elementi potrà essere effettuata esclusivamente nei flussi UniEmens di competenza di maggio e giugno 2017.

Riferimenti normativi

Inps, messaggio n. 2152/2017

TFR: coefficiente di aprile 2017

S econdo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati a aprile 2017 è risultato pari a 101,3: ad aprile 2017 la percentuale utile per la rivalutazione del TFR maturato al 31 dicembre 2016 è risultata pari a 1,247757

Mese	Periodo	Indice Istat	Aumento rispetto al 2016	Tasso mensile	75% Differenza 2015	Rivalutazione
Gennaio 2017	15 gennaio - 14 febbraio	100,6	0,299103	0,125	0,224327	0,349327
Febbraio 2017	15 febbraio - 14 marzo	101,0	0,697906	0,250	0,523430	0,773430
Marzo 2017	15 marzo - 14 aprile	101,0	0,697906	0,375	0,523430	0,898430
Aprile 2017	15 aprile - 14 maggio	101,3	0,997009	0,500	0,747757	1,247757

Equo canone di aprile 2017

L'inflazione del mese di aprile 2017 è stata pari a 1,7%. Ai fini dell'equo canone, pertanto, la variazione ridotta al 75% è pari a 1,275% (unovirgola duecentosettantacinque).

Sul sito Internet dell'ISTAT è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell'indice del mese di aprile 2017 rispetto a aprile 2016 è risultata pari a 1,7% (unovirgolasette). 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 1,275% (unovirgoladuecentosettantacinque);
- la variazione percentuale dell'indice del mese di aprile 2017 rispetto a aprile 2015 risulta pari a 1,3% (unovirgolatre). Il 75% risulta pari a 0,975% (zerovirgolanovecentosettantacinque). Le variazioni percentuali annuali e biennali sono state prelevate dal sito internet dell'ISTAT.

La trasformazione di società in *trust*: profili di opportunità e criticità

Una recente sentenza della CTP di Roma, nell'analizzare il trattamento fiscale della trasformazione di una società a responsabilità limitata in *trust*, ha ritenuto l'operazione assolutamente legittima da un punto di vista civilistico, suscitando un rinnovato interesse fra gli operatori nei confronti di una "soluzione" che può essere utile in determinate situazioni.

La possibilità di trasformare una società in *trust* è stata oggetto di dibattito dottrinale, ma fino a oggi si è trattato di un'opzione poco esplorata a livello pratico, anche se vi sono un certo numero (limitato) di situazioni nelle quali è stata attuata, arrivando alla cancellazione di una società dal Registro Imprese "evitando" la normale procedura di liquidazione.

La questione è stata recentemente affrontata dalla CTP di Roma nella sentenza n. 1836/2017, che, interrogandosi su quale debba essere la fiscalità indiretta di un'operazione di questo tipo, ne sancisce la "praticabilità" da un punto di vista giuridico.

Si tratta evidentemente di una pronuncia di rilievo in quanto l'unico precedente giurisprudenziale conosciuto in materia, ossia quello del Tribunale di Sassari del 13 luglio 2010, era arrivato a conclusioni opposte, non ritenendo ammissibile la trasformazione di una società di capitali in *trust*.

Le possibili motivazioni sottese alla trasformazione di società in *trust*

Per evitare di alimentare uno sterile dibattito teorico è opportuno innanzitutto andare a verificare se vi siano, e quali possano essere, le motivazioni che possono indurre i soci di una società a decidere di trasformare la stessa in un *trust*.

Non è difficile immaginare una serie di scenari nei quali un'operazione di questo tipo potrebbe avere una significativa rilevanza pratica.

Un primo caso potrebbe essere quello di una compagine societaria che decida di cessare l'attività e presenti, una volta soddisfatti i creditori e liquidate le obbligazioni sociali, un attivo patrimoniale che è difficile andare a liquidare in tempi brevi.

In una situazione di questo tipo la soluzione "classica" sarebbe quella di porre in liquidazione la società e attendere il realizzo del patrimonio residuo, con una procedura che, in molti casi, si potrebbe protrarre per anni.

È evidente come questo tipo di esito sia del tutto insoddisfacente per i soci che si trovano a dover comunque "mantenere" una struttura societaria, fra l'altro soggetta alla disciplina delle società di comodo, con tutte le conseguenze che questa può comportare.

Per arrivare alla cancellazione della società dal Registro Imprese si dovrebbe procedere all'assegnazione dei beni ai soci, ma questo avrebbe evidentemente un significativo impatto dal punto di vista del carico tributario, oltre al fatto che l'intestazione diretta dei beni in capo ai soci potrebbe essere opzione non gradita o addirittura non percorribile nel caso in cui i beni in questione non fossero facilmente divisibili.

In un contesto di questo tipo, quindi, la trasformazione della società in *trust* potrebbe essere funzionale a consentire un'immediata cancellazione della società, evitando nel contempo un "frettoloso" realizzo del patrimonio societario e dando la possibilità al *trustee* di garantire ancora una gestione unitaria dello stesso.

Altro scenario potrebbe essere quello della presenza di passività potenziali legate a contenziosi con terzi, magari destinate a essere risolte in tempi non brevi: la disposizione del patrimonio in *trust* presenterebbe l'ulteriore vantaggio di garantire i terzi attraverso l'apposizione di un vincolo di destinazione.

La scelta del *trust* potrebbe essere vincente anche nel caso in cui si decidesse di trasformare una

società immobiliare, ottenendo anche in questo caso il risultato di avere uno "strumento" più snello nella gestione, non sottoposto alla disciplina delle comodo e che garantisca nel contempo la protezione del patrimonio sociale.

E ancora si potrebbe pensare al *trust* laddove i soci intendano realizzare una finalità benefica o liberale: tutto questo senza dover sottostare ad alcun riconoscimento preventivo e ad alcun controllo governativo, a differenza di quanto avverrebbe, per fare un confronto con una possibile soluzione alternativa, qualora si optasse per una fondazione.

Ma anche nell'ambito familiare un'operazione di questo tipo potrebbe portare a conseguire risultati interessanti. Pensiamo al caso di una società familiare e alla possibilità di trasformarla in *trust* per garantire la gestione unitaria del patrimonio di famiglia indipendentemente dagli accadimenti che possono interessare i vari componenti: anche in un ambito di questo tipo il *trust* si presenta come maggiormente efficace rispetto alla fondazione di famiglia, che secondo l'interpretazione dottrinale prevalente, nonostante il dato letterale dell'articolo 28, cod. civ.¹, deve essere preordinata a uno scopo di utilità sociale e non ispirata unicamente alla tutela di interessi privatistici.

In presenza di una holding di famiglia, questa potrebbe essere trasformata in *trust*, per mantenere la gestione unitaria delle partecipate e nel contempo beneficiare dei vantaggi garantiti dall'istituto². Potremmo evidenziare diverse altre possibili situazioni nelle quali un'operazione di questo tipo potrebbe risultare conveniente e questo alla luce della poliedricità del *trust* che consente di poter perseguire molteplici obiettivi, venendo "plasmato" in funzione degli stessi.

La realizzabilità dell'operazione sul piano civilistico

Una volta compreso che l'operazione può avere un effettivo interesse pratico, e non è quindi soltanto fattispecie di interesse teorico, veniamo a ragionare sulle implicazioni che essa presenta da un punto di vista civilistico.

La trasformazione di una società in qualcosa che società non è, come sappiamo è stata "sdoganata" dalla riforma societaria del 2004 che ha disciplinato le cosiddette trasformazioni eterogenee: ai sensi di quanto previsto dall'articolo 2500-*septies*, cod. civ., le società di capitali possono trasformarsi in consorzi, società consortili, società cooperative, comunioni di azienda, associazioni non riconosciute e fondazioni.

L'approdo dell'operazione può essere quindi rappresentato da un ente diverso dalla società di partenza, come è nel caso della fondazione piuttosto che dell'associazione, da un soggetto di diritto non personificato, ad esempio il consorzio, o addirittura da una comunione di azienda, che è una "semplice" situazione di contitolarità di un complesso di beni e non ha quindi alcuna soggettività giuridica. La prima questione problematica che si potrebbe porre sul tavolo è quella conseguente all'osservazione che il *trust* non rientra fra le fattispecie menzionate dall'articolo 2500-*septies*, cod. civ.: ciononostante è ormai opinione prevalente, a livello dottrinale, quella che attribuisce valenza esemplificativa, e non esaustiva, all'elencazione fatta dalla norma, di modo che, si ritiene, la trasformazione eterogenea possa interessare anche situazioni diverse da quelle espressamente contemplate dalla disposizione codicistica.

L'altra questione rilevante è quella relativa alla società che si deve trasformare: nonostante l'articolo 2500-*septies*, cod. civ. faccia riferimento alle sole società di capitali, non vi sono motivi per escludere che la trasformazione eterogenea possa essere realizzata anche da una società di persone³.

I "paletti" posti dallo Studio del Notariato

Con lo Studio n. 17-2013/I⁴, il Consiglio Nazionale del Notariato ha esaminato la tematica della trasformazione di società in *trust*, assumendo una posizione prudente circa la realizzabilità dell'operazione.

¹ Che nell'ultimo comma fa riferimento "alle fondazioni destinate a vantaggio soltanto di una o più famiglie determinate".

² Questi si potrebbero concretizzare anche in un risparmio in termini di imposte qualora le partecipate fossero società di persone, essendo invece venuto meno il vantaggio fiscale nel caso della detenzione di partecipazioni in società di capitali da parte di un *trust* non commerciale.

³ In relazione a questo aspetto si vedano gli orientamenti del Comitato Triveneto dei Notai.

⁴ Approvato dalla Commissione Studi d'Impresa in data 16 gennaio 2013.

Lo Studio evidenzia come l'analisi debba essere effettuata facendo un parallelo rispetto alla trasformazione in comunione d'azienda, attese le similitudini che si vengono a riscontrare fra le due fattispecie.

Secondo la visione proposta, la trasformazione in comunione di azienda o *trust* quale alternativa alla liquidazione sarebbe ammessa soltanto in presenza di un'azienda idonea allo svolgimento dell'attività di impresa di cui si vuole assicurare la continuità. Non sarebbe, viceversa, legittima nel caso in cui la società non svolgesse alcuna attività o fosse di comodo, dovendosi in tali evenienze svolgersi necessariamente la procedura di liquidazione della società e la successiva assegnazione del patrimonio residuo ai soci.

I soci però potrebbero decidere di trasformare la società in *trust* pur in presenza di un'azienda destinata all'esercizio dell'impresa, come nel caso in cui la società ha concesso in affitto l'azienda in questione.

Partendo dalla constatazione che il *trust* è un fenomeno giuridico che coinvolge tre centri d'imputazione, vale a dire il disponente, il *trustee* e i beneficiari, lo studio esclude che, a seguito della trasformazione, i soci della società possano assumere sia la qualifica di *trustee* che di beneficiari. Sulla base di questa chiave di lettura, la trasformazione della società in *trust* si dovrebbe realizzare individuando i soci come beneficiari, sia di reddito che del fondo⁵, e un soggetto terzo quale *trustee*⁶: così facendo si realizzerebbe "indirettamente" una trasformazione in comunione di azienda, attraverso l'affidamento della stessa al *trustee*.

Lo studio non ritiene invece in alcun modo percorribile la trasformazione nei casi in cui il *trust* abbia:

- come *trustee* un terzo e quali beneficiari dei soggetti estranei, in tutto o in parte, all'originaria compagine societaria;
- quali *trustees* i soci e beneficiare gli stessi soci e altri soggetti.

Allo stesso modo non potrebbe essere realizzata la trasformazione della società in un *trust* di scopo, non potendosi così infatti perseguire l'imputabilità dei risultati della gestione del patrimonio e del patrimonio stesso ai soci⁷.

Nelle fattispecie in questione l'operazione si concretizzerebbe nell'assegnazione dei beni ai soci e nella loro successiva disposizione in *trust*, violando in questo modo le regole inderogabili che governano la liquidazione delle società di capitali.

Si potrebbe realizzare una "vera e propria" trasformazione, quindi, soltanto laddove l'approdo dell'operazione fosse un *trust* con beneficiari i soli soci e *trustee* un terzo.

Una lettura più "possibilista"

Parte della dottrina ha invece una visione più ampia rispetto a quella sostenuta dal Notariato, che pone, come si è visto vincoli assai stringenti⁸.

La lettura alternativa proposta si incentra sull'individuazione del "*minimo comune denominatore*" tra le diverse ipotesi di trasformazione eterogenea contemplate dal Legislatore civilistico.

Questo non può essere rappresentato, evidentemente, dall'omogeneità causale tra la situazione di partenza e quella di arrivo, né dalla natura giuridica di ente del soggetto risultante dalla trasformazione: ciò appare palese ragionando sulla trasformazione in comunione di azienda, che, come abbiamo precedentemente evidenziato, rappresenta "soltanto" un diritto reale di godimento su un bene da parte di più soggetti. Non può neppure essere la continuità dell'attività di impresa da parte del soggetto risultante dalla trasformazione, atteso il fatto che si può realizzare la trasformazione eterogenea in fondazione o associazione (che possono svolgere un'attività commerciale, ma non sono certamente tenute a farlo) e, ancora in modo più evidente, in comunione d'azienda (che esclude la continuazione diretta dell'attività imprenditoriale da parte dei comunisti).

⁵ Di modo che questi sarebbero destinatari dell'attività e destinatari del patrimonio che era della società.

⁶ Per evitare la coincidenza tra *trustees* e beneficiari.

⁷ La permanenza dei risultati della gestione del patrimonio sarebbe infatti in capo al *trust* e non ai soci.

⁸ Si veda al riguardo il contributo del Notaio Barbara Franceschini "*Trasformazione di Srl in trust: dalla teoria alla pratica. Analisi di due esperienze professionali*" nell'ambito del V Convegno dell'Associazione "*Il trust in Italia*".

Il “*minimo comune denominatore*” deve essere piuttosto ricercato nella continuità della destinazione unitaria del complesso di beni e rapporti giuridici⁹.

Nella disciplina della trasformazione delineata dalla riforma del 2004, infatti, assume rilevanza centrale la disposizione dell’articolo 2498, cod. civ., che, nell’affermare il principio fondamentale della continuità dei rapporti giuridici, fa riferimento, per individuare i protagonisti dell’operazione, non alle società, ma agli enti¹⁰.

Vi è quindi continuità di rapporti giuridici anche quando la società si trasforma in qualcosa di radicalmente diverso, quale può essere la comunione d’azienda e anche quando vi è un mutamento strutturale nella finalità perseguita attraverso quello che era il patrimonio societario e che viene trasferito all’ente¹¹ risultante dalla trasformazione: lo stesso dovrebbe valere a maggior ragione, per quello che ci interessa in questa sede, per il *trust*.

Il *trust* consente infatti di destinare un patrimonio a uno scopo o a una finalità, che può avere o meno natura imprenditoriale, garantendone la salvaguardia attraverso l’effetto segregativo che si viene a realizzare.

Secondo la visione proposta, il *trust* risultante dall’operazione di trasformazione non necessariamente deve essere un trust per beneficiari, ma potrebbe essere anche legittimamente di scopo, in modo corrispondente a quanto avverrebbe nel caso di trasformazione eterogenea in fondazione.

Inoltre, si potrebbe fare ricorso all’operazione anche per l’attribuzione al *trust* di un compendio immobiliare, senza che vi sia la prosecuzione dell’attività imprenditoriale: questa scelta potrebbe essere funzionale alla cancellazione della società dal Registro Imprese, senza passare attraverso una procedura formale di liquidazione, consentendo il realizzo del patrimonio immobiliare e l’attribuzione agli ex-soci, divenuti nel frattempo beneficiari del trust, di ciò che residua una volta soddisfatti i creditori sociali.

Naturalmente affinché la trasformazione in trust possa essere realizzata in modo efficace, sarà necessario innanzitutto che siano rispettati gli interessi dei soci e dei terzi, in particolare i creditori; l’istituzione del *trust* dovrà nel contempo evidenziare quelle finalità meritevoli di tutela che la giurisprudenza italiana “pretende” ricorrano per legittimare l’ingresso dell’istituto nel nostro ordinamento e la conseguente deroga al principio della responsabilità patrimoniale di cui all’articolo 2740, cod. civ..

I diritti dei soci e la modalità di assunzione della deliberazione di trasformazione

Per quanto riguarda le modalità con le quali deve essere assunta la deliberazione di trasformazione eterogenea, l’articolo 2500-*septies*, cod. civ. richiede il voto favorevole dei due terzi degli aventi diritto e il consenso dei soci che per effetto dell’operazione dovessero assumere responsabilità illimitata.

Nel caso della trasformazione in *trust*, non si pone evidentemente quest’ultimo problema atteso il fatto che i soci cessano di essere tali e perdono ogni diritto connesso alla partecipazione sino a quel momento detenuta, compreso quello alla restituzione del conferimento effettuato nel momento di cessazione della società.

Essi devono essere considerati piuttosto nelle vesti di disponenti dell’istituendo *trust*, di modo che, pur essendo teoricamente possibile la deliberazione con la maggioranza qualificata dei due terzi, sarà opportuno invece che vi sia il consenso da parte di tutti i soci e che questi intervengano nell’atto di trasformazione.

In quella sede verrà infatti definito anche l’atto istitutivo del *trust*, con l’evidenziazione da parte dei soci divenuti disponenti delle finalità perseguite, l’individuazione del *trustee*, la scelta della legge regolatrice e via via tutti gli elementi che governeranno il funzionamento del *trust*.

⁹ Si concretizzerebbe così anche il principio di economia dei mezzi giuridici in termini di facilitazione dell’azienda come entità oggettiva, perseguito anche a livello comunitario.

¹⁰ Trasformato e che ha effettuato la trasformazione.

¹¹ In senso “lato”, ricomprendendo fenomeni che non sono appunto soggetti giuridici, quali la comunione d’azienda, che è un diritto reale, e il *trust*, che è un fenomeno gestorio rappresentato dall’apposizione di un vincolo su un patrimonio.

La tutela dei diritti del ceto creditorio

Trattandosi di un'operazione che, come abbiamo visto, deve essere inquadrata come trasformazione eterogenea, la salvaguardia dei diritti dei creditori è affidata alla previsione dell'articolo 2500-*novies*, cod. civ., che prevede che l'efficacia si produca decorsi 60 giorni dall'ultimo degli adempimenti pubblicitari relativi al tipo adottato e alla cessazione dell'ente che effettua la trasformazione.

Per quanto riguarda il primo adempimento, nel caso del *trust* non si pone evidentemente il problema non essendovi alcuna disposizione che ne imponga la pubblicità. I 60 giorni decorrono quindi unicamente dal momento di iscrizione della deliberazione di trasformazione della società al Registro Imprese.

Questo intervallo temporale serve a dare la possibilità ai creditori di fare eventuale opposizione alla trasformazione, che quindi potrebbe essere anticipata con il loro consenso unanime o con il pagamento di coloro i quali siano dissenzienti.

Una volta trascorsi i 60 giorni, la trasformazione diviene appunto efficace e si può realizzare la cancellazione della società dal Registro Imprese.

Il trattamento fiscale da riservare all'operazione

Partendo dalla fiscalità indiretta, inquadrando l'operazione come una trasformazione, vi sarà innanzitutto l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa sulla base della previsione contenuta nell'articolo 4, lettera c) della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 131/1986, mentre siamo al di fuori del campo di applicazione dell'Iva, ai sensi di quanto stabilisce l'articolo 2, comma 3, lettera f), D.P.R. 633/1972.

Vi è poi la questione della disposizione dei beni in *trust*, che nel caso di specie si ottiene in via indiretta attraverso la trasformazione della società, e che, secondo la visione da sempre sostenuta da parte dell'Agenzia delle entrate¹², deve scontare l'imposta di donazione sulla base del rapporto esistente tra disponenti e beneficiari.

In relazione a questo aspetto, la sentenza n. 1836/2017 della CTP di Roma è arrivata a conclusioni diverse, ritenendo l'imposta non dovuta.

Manca infatti, secondo i giudici romani, il presupposto impositivo, atteso il fatto che l'operazione *"integra una trasformazione eterogenea, in cui la modifica soggettiva della titolarità dei beni e dei rapporti giuridici non determina l'arricchimento patrimoniale a titolo di liberalità che costituisce il fondamento dell'imposta di successione e donazione, ma solo una regressione del soggetto giuridico proprietario dei beni (il beneficiario), senza che vi sia un trasferimento a terzi"*.

Per rafforzare le proprie conclusioni, la pronuncia richiama la sentenza della Cassazione n. 21614/2016¹³, con la quale la Suprema Corte ha affermato che l'imposizione proporzionale non si deve realizzare al momento di disposizione del patrimonio in *trust*, ma soltanto quando questo viene trasferito dal *trustee* ai beneficiari.

Se inquadrata nell'ambito dell'annosa questione della tassazione "generale" del *trust*, come pare abbiano inteso fare i giudici della CTP richiamando la pronuncia della Cassazione¹⁴, la soluzione proposta non appare in realtà così pacifica, atteso il fatto che le scelte compiute dal Legislatore della legge sul dopo di noi¹⁵, indirettamente, sembrerebbero invece supportare la tesi dell'Agenzia della tassazione immediata degli atti dispositivi.

Vi è poi la questione dell'imposizione diretta, anche questa, evidentemente, delicata.

Il riferimento normativo per la tassazione ai fini delle imposte dirette della trasformazione eterogenea è rappresentato dall'articolo 171, Tuir.

¹² A partire dalle circolari n. 49/E/2007 e n. 3/E/2008.

¹³ Commentata nel numero 5/2016 di questa Rivista in *"La Cassazione ritorna sulla tassazione dei trust autodichiarati"*.

¹⁴ Alla quale la giurisprudenza di merito si sta "accodando" in questa fase, con l'eccezione proprio della CTR del Lazio che, nella sentenza n. 9525/2016, ha sostenuto la tesi dell'imposizione proporzionale.

¹⁵ L'articolo 6, L. 112/2016 ha previsto espressamente che, nel solo caso del *trust* "tipizzato" che rispecchia gli stringenti requisiti definiti dalla norma, per agevolare l'istituzione di *trust* a favore dei soggetti con disabilità grave, la tassazione non avvenga al momento della dotazione iniziale, ma in quello della devoluzione finale a favore di soggetti diversi: in questo modo sembra quindi aver fatto propria la tesi dell'Agenzia sulla fiscalità indiretta del *trust*.

Se, attraverso l'operazione posta in essere, vi è la trasformazione eterogenea di una società di capitali in un trust non commerciale, "personificato" ai fini fiscali quale soggetto Ires dall'articolo 73, comma 1, lettera c), Tuir, i beni che costituivano il patrimonio societario si devono considerare realizzati in base al valore normale¹⁶, a meno che non confluiscono nell'azienda o complesso aziendale dell'ente risultante.

Quindi, affinché non vi sia tassazione dei plusvalori latenti dei beni per effetto della loro destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'attività di impresa, vi deve essere la continuazione nell'ambito del trust di un'attività imprenditoriale, anche se non prevalente, attesa la sua natura "non commerciale".

Nel caso invece in cui l'"approdo" della trasformazione della società sia rappresentato da un trust commerciale, di cui all'articolo 73, comma 1, lettera b) del Tuir, l'operazione si realizza in un regime di neutralità fiscale, atteso il fatto che i beni rimangono in regime d'impresa.

Conclusioni

Nonostante la presa di posizione dei giudici tributari capitolini, che danno per "scontata" la legittimità civilistica della trasformazione della società in *trust* e ritengono che non vi debba essere tassazione proporzionale sulla disposizione dei beni in *trust* che si viene a realizzare, permangono alcuni elementi di incertezza, sia quanto alla fattibilità dell'operazione che relativamente al trattamento tributario da riservarle.

Vi è inoltre la questione della fiscalità diretta e la problematica di verificare se vi sia o meno destinazione del patrimonio societario a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, con la conseguente tassazione dei plusvalori latenti, che, qualora questi fossero significativi, renderebbe difficilmente praticabile l'operazione all'atto pratico.

Ciò non toglie che la trasformazione di società in *trust* si presenti comunque come operazione potenzialmente interessante come alternativa alla liquidazione, e quindi meritevole di un approfondimento a livello dottrinale, sia da un punto di vista civilistico che fiscale, in attesa di ulteriori pronunce giurisprudenziali che delineino uno scenario connotato da maggiori certezze.

Riferimenti normativi

Articolo 2488, cod. civ.

Articolo 2740, cod. civ.

Articolo 2, D.P.R. 633/1972

Articolo 4, lettera c, Prima Parte, Tariffa allegata, D.P.R. 131/1996

¹⁶ Così come determinato ai sensi dell'articolo 9, comma 3, Tuir.

L'aiuto per la crescita economica (Ace) per i soggetti Ires

L'articolo 1, D.L. 201/2011 ha introdotto una agevolazione meglio nota con il nome di Ace ("aiuto alla crescita economica"), tesa a favorire la capitalizzazione delle imprese, le cui modalità attuative sono state illustrate nel contesto del D.M. 14 marzo 2012. L'agevolazione Ace consiste in una deduzione dal reddito imponibile commisurata, per i soggetti Ires, al nuovo capitale immesso nella società rispetto a quello esistente alla data del 31 dicembre 2010, sotto forma di conferimento in denaro ovvero di destinazione di utili a riserva. L'ammontare detassato si determina applicando a tale incremento (e sempre nel limite del patrimonio netto dell'esercizio per il quale è determinata l'agevolazione) un coefficiente di remunerazione che, per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2016, risulta essere pari al 4,75% (articolo 1, comma 137, lettera b), L. 147/2013). L'importo detassato è liquidato nell'apposita sezione del quadro RS dei modelli Redditi denominata "Deduzione per capitale investito proprio (Ace)".

Premessa

L'agevolazione denominata "aiuto alla crescita economica" (Ace) è una misura fiscale finalizzata a favorire la capitalizzazione delle imprese: per i soggetti Ires - società di capitali, gli enti commerciali e le stabili organizzazioni italiane dei soggetti non residenti (soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), b) e d), Tuir) - l'agevolazione in argomento si concretizza con il riconoscimento di una deduzione dal reddito complessivo, calcolato ai sensi dell'articolo 75, Tuir.

Le disposizioni attuative Ace e le modifiche attese al D.M. 14 marzo 2012

Le disposizioni di attuazione dell'agevolazione Ace, così come le disposizioni aventi finalità antielusiva specifica, sono state stabilite nel contesto del D.M. 14 marzo 2012. Si rammenta, al riguardo, che è in attesa di essere pubblicato un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, a mezzo del quale si procederà alla revisione delle disposizioni di cui al citato D.M. 14 marzo 2012, al fine di coordinare la normativa ivi contenuta per i soggetti che applicano i Principi contabili internazionali con quella prevista per i soggetti "Oic adopter" che applicano le nuove disposizioni contemplate dal D.L. 244/2016.

L'articolo 13-bis, D.L. 244/2016, ha esteso, infatti, le modalità di determinazione del reddito previste per i soggetti che adottano i Principi contabili internazionali Ias/Ifrs anche alle imprese che redigono il bilancio sulla base dei nuovi Principi contabili nazionali redatti dall'Organismo italiano di contabilità (Oic), a eccezione delle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter, cod. civ., le quali continueranno a determinare la base imponibile in ossequio al tradizionale criterio del "doppio binario". In particolare, è stata espressamente demandata, al Ministero dell'economia e delle finanze, la predisposizione di un decreto attuativo che disciplini, tra gli altri, la sorte delle imputazioni alle riserve di patrimonio netto che emergono dall'applicazione delle norme transitorie del D.Lgs. 139/2015 (Decreto Bilanci): il decreto attuativo dovrà, nello specifico, stabilire se e come queste componenti imputate direttamente a patrimonio netto (che emergono a seguito della variazione dei Principi contabili adottati) possano rilevare quali variazioni in aumento del capitale investito, al pari degli accantonamenti degli utili a riserva.

Determinazione della base Ace

Da un punto di vista prettamente operativo, ai fini del calcolo dell'agevolazione in analisi, occorre preliminarmente procedere alla determinazione della base Ace (sulla quale applicare, poi, il coefficiente di remunerazione), che è rappresentata dal minore importo fra:

- il patrimonio netto risultante dal bilancio a fine esercizio (senza tener conto però della riserva per acquisto azioni proprie) e;
- la variazione in aumento del capitale proprio a fine esercizio rispetto a quello indicato al 31 dicembre 2010, al netto dell'utile realizzato nel medesimo esercizio.

ESEMPIO

Determinazione del patrimonio netto di partenza

Alla chiusura dell'esercizio 2010, la società Gamma Srl presentava la seguente situazione patrimoniale:

- capitale sociale: 100.000 euro;
- riserve: 300.000 euro;
- utile d'esercizio: 50.000 euro.

In sede di verifica dell'incremento dei mezzi propri, al termine del periodo d'imposta di riferimento, il dato iniziale di confronto è rappresentato dalla somma del capitale sociale e delle riserve esistenti al 31 dicembre 2010 e, quindi, 100.000 euro + 300.000 euro = 400.000 euro.

Per le imprese di nuova costituzione occorre considerare, invece, quale incremento dei mezzi propri "tutto il patrimonio conferito" (articolo 1, comma 6, D.L. 201/2011): è possibile, quindi, beneficiare dell'agevolazione di cui trattasi anche nel periodo d'imposta di costituzione, computando tra gli incrementi il patrimonio netto di costituzione (capitale sociale più eventuale sovrapprezzo), anche se non esiste un parametro di riferimento rappresentato dal patrimonio netto dell'esercizio precedente.

Se l'individuazione del patrimonio netto di fine esercizio è un'operazione abbastanza semplice, così non può dirsi per la determinazione dell'incremento del capitale proprio. Infatti, per calcolare la variazione del capitale proprio è necessario valutare le trasformazioni di questa posta netto e in particolare degli incrementi o decrementi che hanno interessato il capitale proprio dell'impresa. A questo proposito, si segnala che l'articolo 1, comma 550, lettera b), L. 232/2016, ha abrogato il comma 2-bis dell'articolo 1, D.L. 201/2011, che prevedeva la maggiorazione del 40% della variazione in aumento del capitale proprio delle società quotate. A dire il vero, la suddetta maggiorazione non ha mai trovato applicazione in quanto, ai fini della materiale efficacia di tale misura, era necessaria l'autorizzazione della Commissione europea mai pervenuta.

È bene precisare che, ai sensi dell'articolo 11, D.M. 14 marzo 2012, la variazione in aumento del capitale proprio - data dalla differenza tra gli incrementi e i decrementi del capitale proprio - può essere agevolata soltanto sino a concorrenza del patrimonio netto dell'esercizio per il quale è determinata l'agevolazione così come risultante dal relativo bilancio, assunto al netto della riserva per acquisto azioni proprie, ma computando anche l'utile o la perdita realizzata (circolare n. 35/E/2012).

Variazioni in aumento del capitale proprio

Ai fini del calcolo della "base Ace", rilevano come variazioni in aumento del capitale proprio gli utili accantonati a riserva (riserva legale, riserva statutaria, riserva facoltativa, riserve in sospensione d'imposta, etc.), a esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili (riserva di rivalutazione volontaria, riserva per azioni proprie, etc.), nonché i conferimenti in denaro.

Per conferimenti in denaro si devono intendere anche gli interventi finanziari effettuati per ripianare le perdite oppure destinati a essere accantonati a riserva: si considerano, quindi, conferimenti in denaro, tutti i versamenti effettuati dai soci in conto capitale senza l'obbligo di restituzione, nonché i versamenti a fondo perduto. Rientrano, altresì, fra i conferimenti in denaro:

- i versamenti in conto futuro aumento capitale sociale;
- i versamenti per sovrapprezzo azioni o quote e per interessi di conguaglio, fatti nel caso di emissione di nuove azioni o quote, sottoscritti dagli acquirenti delle azioni/quote suddette;
- versamenti effettuati al fine di ricostituire o aumentare il capitale sociale;
- compensazione dei crediti in capo al socio nel caso di sottoscrizione dell'aumento di capitale

sociale (articolo 5, D.M. 14 marzo 2012);

- la rinuncia incondizionata del socio alla restituzione dei crediti da lui vantati nei confronti della società.

Resta ovviamente inteso che gli incrementi generati da conferimenti valgono ai fini Ace solo se effettivamente versati: sicché la "sola" sottoscrizione di nuove azioni/quote non genera alcun incremento del capitale proprio ai fini del calcolo dell'Ace.

In nessun caso, invece, possono essere considerati incrementi di capitale proprio i finanziamenti fatti dai soci, se ne è prevista la restituzione. Non modifica la natura del finanziamento la previsione di infruttuosità dello stesso. In tale ultima fattispecie, infatti, a prescindere dalla presenza di interessi o meno, tale finanziamento è a tutti gli effetti un debito della società. Per analoghe motivazioni sono altresì esclusi dal novero degli incrementi del capitale proprio, gli apporti da cui non deriva la qualità di socio.

Quanto alla modalità di computo degli incrementi patrimoniali, si evidenzia che i conferimenti in denaro rilevano a partire dalla data di versamento, mentre gli accantonamenti a riserva degli utili rilevano a partire dall'inizio dell'esercizio in cui le riserve stesse si sono formate. Per quanto concerne, invece, gli incrementi derivanti dalla rinuncia ai crediti, questi rilevano dalla data dell'atto di rinuncia, mentre rilevano dalla data in cui assume effetto la compensazione, gli incrementi derivanti dalla compensazione dei crediti in sede di sottoscrizione di aumenti del capitale.

Variazioni in diminuzione del capitale proprio

I decrementi di capitale proprio consistono, invece, nella riduzione di patrimonio netto, il che incide negativamente sul calcolo Ace. Da un punto di vista pratico, i decrementi di capitale proprio, ai fini del calcolo della base imponibile Ace, sono riconducibili alla riduzione delle riserve di utili, nonché alle riduzioni di capitale sociale.

I decrementi in parola devono essere considerati a partire dall'inizio dell'esercizio in cui si sono verificati. Diversamente, invece, non sono considerati decrementi:

- le riduzioni di patrimonio netto a causa di perdite;
- le variazioni in diminuzione derivanti da operazioni di fusione o scissione;
- la distribuzione dell'utile dell'esercizio.

Adeguamenti alla base imponibile Ace

L'importo da confrontare con il patrimonio netto risultante dal bilancio a fine esercizio è rappresentato dalla base Ace che deve, però, essere "nettizzata" degli effetti relativi:

- alla riduzione legata all'incremento delle consistenze dei titoli e valori mobiliari (articolo 1, comma 550, lettera d), L. 232/2016) e;
- alla presenza di eventuali clausole "anti abuso" di cui all'articolo 10, D.M. 14 marzo 2012 (conferimenti a società controllate, etc.).

Riduzione per incremento delle consistenze dei titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni

Il nuovo articolo 1, comma 6-bis, D.L. 201/2011, introdotto dall'articolo 1, comma 550, lettera d), L. 232/2016, prevede che, per i soggetti diversi dalle banche e dalle imprese di assicurazione, la variazione in aumento del capitale proprio non ha effetto fino a concorrenza dell'incremento delle consistenze dei titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni rispetto a quelli risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010.

La suddetta disposizione si applica dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015, ossia dal periodo d'imposta 2016. Conseguentemente, in sede di predisposizione del modello Redditi SC 2017, occorrerà ricostruire le movimentazioni dei titoli e valori mobiliari sin dal 1° gennaio 2011 per verificare se vi sono i presupposti per ridurre la base Ace in ragione dell'incremento delle consistenze dei titoli (e valori mobiliari) intervenute nel periodo compreso tra il 31 dicembre 2010 e il 31 dicembre 2016.

ESEMPIO

Si ipotizzi il caso di una società di capitali che, al 31 dicembre 2016, dispone di una base Ace lorda di 50.000 euro così costituita:

- (+) conferimenti in denaro 40.000 euro;
- (+) accantonamenti di utili a riserva 30.000 euro;
- (-) riduzioni per distribuzione di riserve pregresse ai soci 20.000 euro.

Si ipotizzi, altresì, che la società disponeva al 31 dicembre 2010 di un paniere di titoli (e valori mobiliari) pari a 4.000 euro e che nel 2014 ha acquistato ulteriori titoli per 8.000 euro. Di conseguenza, nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2016, in assenza di rettifiche dovute a valutazioni, la provvista dei summenzionati titoli ammonta a 12.000 euro, mentre l'incremento delle consistenze di titoli ammonta a 8.000 euro.

(A) Base Ace "lorda": 50.000 euro.

(B) Provvista di titoli al 31 dicembre 2010: 4.000 euro.

(C) Provvista di titoli al 31 dicembre 2016: 12.000 euro.

(D = C - B) Incremento delle consistenze dei titoli 8.000 euro;

(E = A - D) Base Ace "nettizzata" dell'incremento delle consistenze dei titoli 50.000 euro - 8.000 euro = 42.000 euro.

Determinazione Ace 42.000 euro × 4,75% (coefficiente di remunerazione 2016) = 1.995 euro.

È bene segnalare, in tale contesto, che il modello Redditi SC 2017 non prevede alcun campo dove poter collocare l'incremento delle consistenze dei titoli. In assenza di puntuali indicazioni al riguardo, potrebbe essere pacifico sostenere che tale informazione possa essere indicata, nel quadro RS 113 del modello Redditi SC 2017, nella colonna 2, insieme ai decrementi per attribuzione ai soci di riserve, ovvero, in alternativa, nella colonna 1, a diretta riduzione degli incrementi per conferimenti in denaro e/o degli accantonamenti degli utili a riserva.

Presunzioni "Anti abuso"

Per la corretta determinazione dell'incremento del capitale proprio investito, occorre anche considerare l'incidenza delle presunzioni antiabuso di cui all'articolo 10, D.M. 14 marzo 2012 (conferimenti a società controllate etc.), finalizzate a evitare effetti moltiplicativi del beneficio mediante conferimenti e/o finanziamenti a cascata, che si possono verificare, in particolar modo, all'interno di gruppi societari. Per tale ragione è stabilito che la variazione in aumento non abbia effetto fino a concorrenza:

- dei corrispettivi per l'acquisizione di aziende o di rami aziendali già appartenenti ai predetti soggetti;
- dei corrispettivi per l'acquisizione o per l'incremento di partecipazioni in società controllate già appartenenti ai predetti soggetti;
- dei conferimenti in denaro da parte di soggetti non residenti, se controllati da soggetti residenti, ovvero da soggetti domiciliati in Stati o territori diversi da quelli di cui al D.M. ex articolo 168-bis, Tuir, ossia da quelli che consentono lo scambio di informazioni ai fini tributari;
- dell'incremento dei crediti di finanziamento nei confronti dei predetti soggetti, rispetto a quelli risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010.

La disapplicazione delle norme "anti abuso" passa dall'interpello e, conseguentemente, non può essere fatta valere in automatico. Si rammenta, al riguardo, che il nuovo interpello Ace è classificato tra gli interpelli probatori di cui all'articolo 11, comma 1, lettera b), L. 212/2000 ("Statuto del contribuente"), e avendo perduto ogni carattere di "obbligatorietà" a opera del D.Lgs. 156/2015, può essere sostituito da una apposita indicazione nella dichiarazione dei redditi (rigo RS 115 del modello Redditi SC 2017), in cui poter segnalare la sussistenza di circostanze oggettive che escludono il carattere "abusivo" dei conferimenti e dei finanziamenti agli effetti dell'agevolazione Ace.

Elementi conoscitivi				
Interpello	Conferimenti art. 10, co. 2	Conferimenti col. 2 sterilizzati	Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. a)	Corrispettivi col. 4 sterilizzati
1	2	3	4	5
	,00	,00	,00	,00
RS115	Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. b)	Corrispettivi col. 6 sterilizzati	Conferimenti art. 10, co. 3, lett. c)	Conferimenti col. 8 sterilizzati
	6	7	8	9
	,00	,00	,00	,00
	Conferimenti art. 10, co. 3, lett. d)	Conferimenti col. 10 sterilizzati	Incrementi art. 10, co. 3, lett. e)	Incrementi col. 12 sterilizzati
10	11	12	13	
	,00	,00	,00	,00

Pertanto, la società che si trovi in una delle situazioni previste dall'articolo 10, D.M. 14 marzo 2012 e che non intenda ridurre la base Ace degli importi menzionati dalla norma stessa può adottare uno dei seguenti comportamenti, alternativi tra loro:

- presentare, a norma dell'articolo 11, comma 1, lettera b), L. 212/2000, istanza di interpello probatorio, oppure;
- non presentare istanza di interpello e, se ritiene comunque non sussistente la duplicazione del beneficio Ace, dovrà procedere con la compilazione dei campi presenti nel rigo "Elementi conoscitivi", indicando il codice "1" nella colonna 1 di tale rigo rubricata "Interpello".

Diversamente, se l'interpello è stato presentato senza esito positivo, ma il contribuente ritiene comunque che sussistono le condizioni per la disapplicazione della normativa "anti-abuso", costui dovrà indicare il codice "2" nella colonna 1 "Interpello", procedendo con la compilazione dei campi presenti nel rigo "Elementi conoscitivi".

In particolare, nel rigo "Elementi conoscitivi" devono essere fornite, per ciascuna tipologia, degli importi corrispondenti alle operazioni infragruppo previste dall'articolo 10, D.M. 14 marzo 2012, ossia il totale degli importi e gli importi che hanno determinato la riduzione della base Ace.

ESEMPIO 1

Si ipotizzi il caso di una società di capitali che ha corrisposto nel corso del 2016 l'importo di 10.000 euro per acquistare una partecipazione di controllo da un'altra società del gruppo. Si ipotizzi, altresì, che la società ritenga non sussistente, nel caso di specie, la duplicazione del beneficio Ace e conseguentemente, anziché presentare apposita istanza di interpello, decida di indicare tale motivazione in sede di dichiarativo. In tal caso, la società dovrà compilare il rigo RS 115 del modello Redditi SC 2017, avendo cura di indicare il codice "1" e i dati numerici a contenuto conoscitivo richiesti. In virtù della decisione assunta, la società non dovrà, invece, indicare alcunché a colonna 4 del rigo RS 113 dedicata agli importi che vanno a ridurre la base Ace.

Elementi conoscitivi				
Interpello	Conferimenti art. 10, co. 2	Conferimenti col. 2 sterilizzati	Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. a)	Corrispettivi col. 4 sterilizzati
1	2	3	4	5
	,00	,00	10.000,00	,00
RS115	Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. b)	Corrispettivi col. 6 sterilizzati	Conferimenti art. 10, co. 3, lett. c)	Conferimenti col. 8 sterilizzati
	6	7	8	9
	,00	,00	,00	,00
	Conferimenti art. 10, co. 3, lett. d)	Conferimenti col. 10 sterilizzati	Incrementi art. 10, co. 3, lett. e)	Incrementi col. 12 sterilizzati
10	11	12	13	
	,00	,00	,00	,00

ESEMPIO 2

Si ipotizzi il caso in cui la suddetta società abbia deciso di presentare apposita istanza di interpello all'Agenzia delle entrate, in esito alla quale l'Amministrazione finanziaria si sia espressa negativamente. In tale circostanza, se la società ha ricevuto parere negativo dall'Amministrazione finanziaria, ma ritiene comunque che sussistono le condizioni per la disapplicazione, quest'ultima dovrà segnalare tale decisione compilando il rigo RS 115 del modello Redditi SC 2017, avendo cura di indicare il codice "2" e i dati numerici a contenuto conoscitivo richiesti.

Elementi conoscitivi				
Interpello	Conferimenti art. 10, co. 2	Conferimenti col. 2 sterilizzati	Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. a)	Corrispettivi col. 4 sterilizzati
1 2	2 ,00	3 ,00	4 10.000 ,00	5 ,00
RS115	Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. b)	Corrispettivi col. 6 sterilizzati	Conferimenti art. 10, co. 3, lett. c)	Conferimenti col. 8 sterilizzati
	6 ,00	7 ,00	8 ,00	9 ,00
	Conferimenti art. 10, co. 3, lett. d)	Conferimenti col. 10 sterilizzati	Incrementi art. 10, co. 3, lett. e)	Incrementi col. 12 sterilizzati
10 ,00	11 ,00	12 ,00	13 ,00	

Il comma 3-quinquies dell'articolo 8, D.Lgs. 471/1997 – inserito dall'articolo 15, comma 1, lettera h), n. 4), D.Lgs. 158/2015, individua, nel contesto delle disposizioni volte a punire le eventuali omissioni o incompletezze dei dati della dichiarazione, una sanzione fissa (da 2.000 euro a 21.000 euro) applicabile nei casi in cui il contribuente non abbia provveduto a effettuare le segnalazioni richieste. Di conseguenza, la sanzione in parola è irrogabile al soggetto che:

- non ha presentato interpello (pur non avendo ridotto la base Ace in presenza delle operazioni menzionate nell'articolo 10, D.M. 14 marzo 2012) e parimenti non ha compilato il rigo "Elementi conoscitivi", né ha indicato nella colonna 1 del suddetto rigo il codice "1";
- ha presentato interpello e, pur avendo ricevuto risposta sfavorevole, non ha ridotto la base Ace e parimenti non ha compilato il rigo "Elementi conoscitivi", né ha indicato nella colonna 1 del suddetto rigo il codice "2".

Si segnala, infine, così come precisato dall'Agenzia delle entrate, nel contesto delle risposte rese in occasione di Telefisco 2017, recentemente ufficializzate nella circolare n. 8/E/2017, che non è oggetto di disapplicazione mediante interpello la riduzione della base Ace corrispondente all'incremento delle consistenze dei titoli e valori mobiliari, di cui si è detto nel paragrafo precedente.

In particolare, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che "la fattispecie dell'investimento in titoli, non ricompresa tra le disposizioni antielusive suscettibili di disapplicazione mediante interpello contenute nell'articolo 10, D.M. 14 marzo 2012, configuri sostanzialmente una norma di sistema per la determinazione del beneficio. Ne consegue che la stessa non può costituire oggetto di interpello probatorio".

Coefficiente di remunerazione

L'ammontare detassato si determina applicando alla base Ace, come sopra determinata, un coefficiente di remunerazione. Si rammenta, al riguardo, che il coefficiente in parola è stato transitoriamente fissato nel 3% annuo per il primo triennio di applicazione dell'agevolazione (2011-2013). Successivamente, l'articolo 1, comma 137, lettera b), L. 147/2013, ha temporaneamente incrementato tale misura, nei seguenti termini:

- 4% per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014;
- 4,50% per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2015;
- 4,75% per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2016.

Conseguentemente, per il periodo d'imposta al 31 dicembre 2016, l'ammontare detassato si determina applicando alla base Ace un coefficiente di remunerazione pari al 4,75%.

Tale coefficiente andrà applicato all'intero incremento del capitale proprio, e non ai soli incrementi rilevati nel singolo periodo d'imposta; esso, quindi, andrà a moltiplicare l'incremento netto rilevato in via complessiva negli anni 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 e 2016 e non solo le variazioni positive rilevate nel 2016. Conseguentemente, potrebbero esservi benefici anche se l'impresa non ha effettuato alcun incremento nel 2016, in quanto la detassazione è calcolata moltiplicando per il 4,75% tutti gli incrementi pregressi e fermo restando che nel medesimo periodo non si siano rilevati decrementi tale da ridurre la base Ace.

È bene segnalare che, l'articolo 1, comma 550, lettera a), L. 232/2016, ha sostituito il comma 3, dell'articolo 1, D.L. 201/2011, stabilendo che il coefficiente Ace è pari al 2,3% nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017 e al 2,7% dal successivo esercizio. Ai fini della determinazione degli acconti relativi al periodo d'imposta 2017, con il metodo storico, si deve considerare come

imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata applicando le nuove regole. Per effetto delle modifiche apportate dalla L. 232/2016, viene di fatto "revocata" al Ministero dell'economia e delle finanze la potestà di fissare, con proprio decreto, il coefficiente Ace: la misura a regime (pari al 2,7%) deve ritenersi, pertanto, fissata per legge, senza la possibilità di essere modificata con apposito D.M..

Periodo di applicazione	Coefficiente di remunerazione
2016	4,75%
2017	2,3%
dal 2018 (a regime)	2,7%

L'Ace nel modello Redditi SC 2017

Una volta individuato l'ammontare detassato, si potrà utilizzare tale importo in sede di calcolo delle imposte. In particolare, l'importo detassato è liquidato nell'apposita sezione del quadro RS dei modelli Redditi denominata "Deduzione per capitale investito proprio (Ace)".

RS113	Incrementi del capitale proprio	Decrementi del capitale proprio	Incremento società quotata	Riduzioni	Differenza
	1	2	3	4	5
	,00	,00	,00	,00	,00
			Patrimonio netto	Minor importo	Rendimento
			6	7	8
			,00	,00	4,75% ,00
			Codice fiscale		Rendimento attribuito
			9		10
					,00
		Eccedenza pregressa	Eccedenza non attribuibile	Rendimenti totali	Eccedenza trasformata in credito IRAP
	11	(di cui 12	13	14	15
	,00	,00)	,00	,00	,00

In tale contesto merita di essere segnalata la recente sentenza della CTP di Milano n. 4841/21/2016, la quale ha precisato che, se il contribuente non ha compilato correttamente i quadri della dichiarazione relativi all'Ace, costui può sempre presentare domanda di rimborso delle maggiori imposte pagate in conseguenza della mancata fruizione dell'agevolazione, senza che sia necessario, ai fini del rimborso, trasmettere una dichiarazione integrativa. Tale orientamento della giurisprudenza di merito è, peraltro, in linea con quanto disposto dall'articolo 2, comma 8 e 8-bis, D.P.R. 322/1998, così come da ultimo modificato dal D.L. 193/2016, a mente del quale la dichiarazione integrativa è sempre ammessa per correggere qualsiasi tipo di errore, e il contribuente, in sede accertativa e contenziosa, può in ogni caso far valere errori e omissioni dichiarativi.

ESEMPIO

Il primo calcolo da effettuare, ai fini della determinazione dell'Ace, è quello di individuare il patrimonio netto risultante dal bilancio al 31 dicembre 2016 (senza tener conto però della riserva per acquisto azioni proprie).

1. Patrimonio netto della società Alfa Srl alla data del 31 dicembre 2016.

Determinazione del patrimonio netto al 31 dicembre 2016	
Capitale sociale	40.000 euro
Riserva legale	8.000 euro
Riserva straordinaria	120.000 euro
Riserva conto capitale	90.000 euro
Utile al lordo dell'imposte	64.000 euro
Ires teorica (100.000*27,5%)	(27.500 euro)
Totale	294.500 euro

2. Una volta determinato il patrimonio netto al 31 dicembre 2016, occorrerà individuare la variazione in aumento del capitale proprio al 31 dicembre 2016, rispetto a quello indicato al 31 dicembre

2010, al netto dell'utile 2010.

Anno	Descrizione della variazione	Importo	Totale incrementi del capitale proprio ai fini Ace					
			2011	2012	2013	2014	2015	2016
30 aprile 2011	Utile 2010 accantonato a riserva	24.000	24.000	24.000	24.000	24.000	24.000	24.000
13 agosto 2011	Conferimento in denaro	40.000	15.452*	40.000	40.000	40.000	40.000	40.000
29 aprile 2012	Utile 2011 accantonato a riserva	20.000		20.000	20.000	20.000	20.000	20.000
31 gennaio 2013	Conferimento in denaro	20.000			18.301**	20.000	20.000	20.000
30 aprile 2014	Utile 2013 accantonato a riserva	30.000				30.000	30.000	30.000
30 aprile 2015	Utile 2014 accantonato a riserva	20.000					20.000	20.000
30 aprile 2016	Utile 2015 accantonato a riserva	10.000						10.000
A) Totale incrementi del capitale proprio			39.452	84.000	102.301	134.000	154.000	164.000

* Rileva per 141 gg (dal 13.8 al 31.12.2011) = 40.000/365*141
 ** Rileva per 334 gg (dal 31.01 al 31.12.2013) = 20.000/365*334

Anno	Descrizione della variazione	Importo	Totale decrementi capitale proprio ai fini dell'Ace					
			2011	2012	2013	2014	2015	2016
30 maggio 2012	Distribuzione riserva ai soci	28.000		(28.000)	(28.000)	(28.000)	(28.000)	(28.000)
30 maggio 2014	Distribuzione riserva ai soci	40.000				(40.000)	(40.000)	(40.000)
B) Totale decrementi capitale proprio				(28.000)	(28.000)	(68.000)	(68.000)	(68.000)

Variazione in aumento del capitale proprio al 31 dicembre 2016						
	2011	2012	2013	2014	2015	2016
A Totale incrementi del capitale proprio	39.452	84.000	102.301	134.000	154.000	164.000
B totale decrementi del capitale proprio		(28.000)	(28.000)	(68.000)	(68.000)	(68.000)
C= A-B						
Variazione in aumento capitale proprio	39.452	56.000	74.301	66.000	86.000	96.000

Una volta individuato l'ammontare della variazione in aumento del capitale proprio per il 2016, occorre confrontare la variazione in parola con il patrimonio netto alla data del 31 dicembre 2016, al fine di determinare la "base Ace" rappresentata, come detto in precedenza, dal minore tra l'incremento di capitale proprio al 31 dicembre 2016 e il patrimonio netto alla data del 31 dicembre 2016.

Determinazione base imponibile Ace		
A) Incremento capitale proprio 2016	B) Patrimonio netto teorico al 31 dicembre 2016	Base imponibile Ace (Minore tra A e B)
96.000	294.500	96.000

Alla base Ace (come sopra determinata), occorrerà applicare, poi, il coefficiente di remunerazione che, per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2016, risulta essere pari al 4,75% (articolo 1, comma 137, lettera b), L. 147/2013).

Calcolo Ace 2016		
Base imponibile Ace	Coefficiente di remunerazione per il 2016	Ace 2016
96.000	4,75%	4.560 (96.000*4,75%)

Una volta individuato l'importo dell'Ace, si potrà utilizzare tale importo in sede di calcolo delle imposte. In particolare, l'agevolazione Ace si concretizza in una detrazione da portare completamente in diminuzione del reddito complessivo netto dichiarato della società, quindi da indicare nel quadro

RN del modello Redditi 2017 SC.

Riprendendo i numeri appena esposti, si ipotizzi che nei periodi d'imposta precedenti (2011, 2012, 2013, 2014 e 2015), l'Ace sia stata interamente utilizzata a riduzione del relativo reddito, vale a dire che nel 2016 non residuano eccedenze di Ace di periodi precedenti. Nell'ipotesi appena prospettata, il modello Redditi SC 2017 andrà così compilato:

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)	Incrementi del capitale proprio		Decrementi del capitale proprio		Incremento società quotata		Riduzioni		Differenza		
	1	164.000,00	2	68.000,00	3		4		5	96.000,00	
RS113	Patrimonio netto				6		7		8		
	294.500,00				294.500,00		96.000,00		4.560,00		
Eccedenza pregressa				Eccedenza non attribuibile		Rendimenti totali		Eccedenza trasformata in credito IRAP		Eccedenza riportabile	
11				12		13		14		15	
				(di cui)							

L'ammontare detassato andrà, poi, a riduzione del "reddito complessivo netto dichiarato" della società. Nel modello delle società di capitali (Redditi SC 2017), il rigo di riferimento è RN6, colonna 6. In pratica, l'agevolazione in analisi va a ridurre il reddito assunto al netto delle perdite e delle deduzioni per investimenti in imprese start up. Riprendendo l'esempio precedente, si supponga che il reddito lordo del 2016 sia pari a 100.000 euro e non vi siano perdite pregresse da utilizzare a riduzione di tale reddito. In tale contesto, l'Ace dovrà essere interamente utilizzata in deduzione del reddito conseguito e pertanto non residua alcuna eccedenza da riportare nel 2017.

IRES	Legge n. 112/2016		Liberalità	
	1A		1B	
RN1	Reddito	(1A)		2
RN2	Perdita			
RN3	Credito di imposta	Fondi comuni d'investimento	Imposte delle controllate estere	3
RN4	Perdite scomputabili	in misura limitata	in misura piena	3
RN5	Perdite/Redditi	Perdite non compensate	Proventi esenti	3
RN6	Reddito minimo	Reddito	Perdite non compensate RH	Liberalità
	1	2	3	4
	ACE	Reddito complessivo	Credito d'imposta	Oneri deducibili
	6	7	8	9
				Start-up
				10

Modalità di utilizzo della "base Ace" non utilizzata

Per quanto riguarda la sorte delle eccedenze Ace non sfruttate per incapienza del reddito, è possibile riportare a nuovo le stesse per la compensazione con i redditi degli esercizi successivi. In alternativa, il D.L. 91/2014 ha previsto che il "rendimento nozionale" non sfruttato può essere trasformato in un credito d'imposta utilizzabile ai soli fini dell'Irap, da ripartire in cinque quote annuali di pari importo. Sul punto, si precisa che l'utilizzo, anche parziale, delle eccedenze di rendimento nozionale, è demandato alla scelta del contribuente (circolare n. 12/E/2014) il quale potrà alternativamente decidere di riportarle nei periodi di imposta successivi ai fini Ires, ovvero convertirle, in tutto o in parte, in credito di imposta Irap da ripartire in 5 esercizi.

Resta ovviamente inteso che in presenza di reddito capiente, il mancato utilizzo dell'Ace comporta la perdita della deduzione con impossibilità di riporto a nuovo (e presumibilmente anche di trasformazione dell'eccedenza inutilizzata).

La scelta di convertire le eccedenze in credito d'imposta Irap non può essere revocata, con conseguente impossibilità di ripristinare ai fini Ires quanto già trasformato (circolare n. 21/E/2015). Ciò sta a significare che - in presenza di un rendimento nozionale superiore al reddito complessivo netto determinato nel periodo di imposta - il contribuente interessato potrà optare (anche in misura parziale) per il riporto dell'eccedenza nei periodi di imposta successivi (senza alcuna limitazione temporale ai fini Ires) ovvero per la trasformazione dell'eccedenza stessa in un credito d'imposta

Irap, ma non potrà più riconvertire in eccedenza Ires la parte trasformata in credito d'imposta Irap e non utilizzata.

Il credito di imposta in esame costituendo una differente modalità di utilizzazione della deduzione Ace (ai fini Irap), non deve essere indicato nel quadro RU della dichiarazione dei redditi, ma trova esposizione in un colonna 14 del quadro RS 113 del modello Redditi SC 2017.

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)		Incrementi del capitale proprio	Decrementi del capitale proprio	Incremento società quotata	Riduzioni	Differenza
RS113		1	2	3	4	5
		,00	,00	,00	,00	,00
				Patrimonio netto	Minor importo	Rendimento
				6	7	8
				,00	,00	4,75% ,00
				Codice fiscale		Rendimento attribuito
				9		10
				Rendimenti totali	Eccedenza trasformata in credito IRAP	Eccedenza riportabile
		11	12	13	14	15
		,00	(di cui) ,00	,00	,00	,00

L'eccedenza Ace 2016 trasformata in credito d'imposta andrà altresì indicata – oltre che negli appositi campi del prospetto presente nel quadro RS del modello Redditi SC 2017 – anche nella sezione XIV "Credito Ace" del modello Irap 2017.

Sez. XIII Credito ACE		4° periodo d'imposta precedente	3° periodo d'imposta precedente	2° periodo d'imposta precedente	1° periodo d'imposta precedente	Presente periodo d'imposta
IS85	Credito da eccedenza ACE	1	2	3	4	5
		,00	,00	,00	,00	,00
IS86	Credito residuo IRAP 2016			3	4	
				,00	,00	
IS87	Credito residuo	1	2	3	4	5
		,00	,00	,00	,00	,00

Riferimenti normativi

D.M. 14/3/2012

Articolo 13-bis, D.L. 244/2016

Articolo 1, D.L. 201/2011



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.



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.